

2020 - 2021

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA - CALI

María Fernanda Velásquez Ángel
C.C 1.088.253.300 de Pereira



PAGO DE LO NO DEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA.

A propósito de la inconstitucionalidad de la ley que lo decreta

Pereira, Risaralda.



PAGO DE LO NO DEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA.

A propósito de la inconstitucionalidad de la ley que lo decreta

María Fernanda Velásquez Ángel

Trabajo de Grado

Director: Luis Freddyur Tovar

Docente Hora Cátedra / Integrante del Grupo de Investigación IJUD

Pontificia Universidad Javeriana

Facultad Ciencias Jurídicas

Maestría en Derecho Empresarial

Cali – Extensión Pereira

2020 – 2021



CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I	10
EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN COLOMBIA	10
1. Control de constitucionalidad	10
a. Control de Constitucionalidad Político y Judicial	14
b. Control de Constitucionalidad Previo y Posterior	15
c. Control de Constitucionalidad Automático o por Vía Activa	16
2. Acción Pública de Constitucionalidad	17
CAPÍTULO II	24
EFFECTOS DE LA SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD	24
1. Modulación de fallos por su contenido	26
2. Modulación de fallos por su efecto temporal	28
CAPÍTULO III	33
INEXEQUIBILIDAD DE LA LEY QUE CONSAGRA UN IMPUESTO Y	33
CONSECUENCIAS CUANDO EL EMPRESARIO CUMPLIÓ OPORTUNAMENTE SU OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	33
1. La política fiscal y potestad tributaria	34
2. La Corte Constitucional y la inexequibilidad de una Ley de Impuestos	36
3. Devolución de tributos declarados inconstitucionales, cuando la Corte Constitucional no ha establecido su procedencia	41
4. Devolución de Tributos Inconstitucionales	45
a. Daño antijurídico generado por el hecho del legislador	46
b. Pago de lo no debido en materia tributaria	53
5. Improcedencia de la devolución	56
6. Caso Concreto: Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles	58
7. Reacción Jurídica de los empresarios que cancelaron el nuevo gravamen 61	
8. El impacto económico de los impuestos en Colombia	66
CONCLUSIONES	69
BIBLIOGRAFÍA	71



INTRODUCCIÓN

El presente escrito tiene como propósito fundamental, determinar si el fallo de inexecutable de una ley de impuestos, posterior al pago del mismo por parte de los empresarios, constituye un pago de lo no debido y habilita al contribuyente empresarial para solicitar su devolución o compensación.

El Congreso de la República de Colombia en función de sus facultades, promulgó la Ley 1943 de 2018 mediante la cual se expidieron normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general, dicha Ley, entre otros, prescribió en el artículo 21 de manera general que siempre que se llevara a cabo una transferencia del dominio de un bien inmueble mediante permuta, venta, dación en pago, donación o cualquier otro título traslativo del dominio, que supere los 26.800 UVT (\$918.436.000 para la vigencia del 2019) debía pagarse un Impuesto al Consumo correspondiente al dos por ciento (2%) del valor de la transferencia.

Los abogados especialistas en Derecho Tributario detectaron que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, adolecía de vicios de inconstitucionalidad, razón por la cual demandaron en acción pública de control de la supremacía constitucional el mencionado artículo.

En consecuencia, la Corte Constitucional de Colombia mediante la sentencia C-593 de 2019 declaró inconstitucional el Impuesto Nacional al Consumo de bienes inmuebles que contemplaba el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 o Ley de Financiamiento¹, el cual además de contrariar la carta constitucional, generó un alza en las transacciones inmobiliarias que se llevaron a cabo en dicho período en el país,

¹ La Ley de Financiamiento fue, además, declarada inexecutable en su totalidad por vicios de procedimiento mediante la sentencia C-481 de 2019.



y la consecuente caída de casi el cinco por ciento (5%) en la dinámica del sector empresarial de la construcción en el año 2019, según estadísticas de Camacol.

Teniendo en cuenta que existen varias posiciones y argumentos que determinan por qué jurídicamente es viable la devolución del pago de un impuesto contenido en una ley declarada inconstitucional, y por qué jurídicamente sería inviable, es importante desarrollar un análisis que nos permita definir la tesis que debiera prevalecer de acuerdo con los principios constitucionales y la seguridad jurídica; para tal fin nos adentraremos a señalar en rasgos muy generales lo concerniente al papel de la Corte Constitucional como guarda de la integridad y supremacía de la Constitución Política, analizando los principales mecanismos para el control de constitucionalidad con los que fue investida dicha corporación y en especial, la *Acción Pública de Constitucionalidad*, la que es definida como el ejercicio por medio del cual la Corte Constitucional declara sin efectos una norma por estar contraviniendo la constitución o los principios que ella establece; y la *Declaratoria de Inexequibilidad*, es decir, la consecuencia de tal revisión, que tiene como efecto eliminar del ordenamiento positivo, por cuestiones de invalidez, la mencionada disposición; a su vez, señalar los efectos que tiene dicha declaratoria, los cuales, según una ponderación que se haga del caso concreto entre la supremacía de la constitución y la seguridad jurídica tendrá Efecto Ex Nunc (Hacia Futuro), Efecto Ex Tunc (Hacia el pasado) o un Efecto de Inconstitucionalidad Diferida.

Una vez entendido lo relacionado con la acción pública de defensa de la supremacía constitucional, se centrará la investigación en el núcleo del tema, es decir, se estudiará el impacto jurídico económico respecto de los *Impuestos declarados Inexequibles*, y la protección que tienen los empresarios frente a los mismos; analizando las figuras del pago de lo no debido y el enriquecimiento ilícito a fin de determinar si dichas categorías hacen parte de la situación puntual de la declaratoria de inexequibilidad del impuesto al consumo de bienes inmuebles, dado que en la sentencia C-593 de 2019, la Corte no estableció de manera clara y expresa sus efectos, a fin de determinar la posibilidad



o no de la devolución del impuesto inconstitucional recaudado en el período de su “vigencia”.

Al respecto algunas voces sugieren que no debería proceder la devolución del pago del impuesto declarado inconstitucional, en cuanto los contribuyentes cumplieron su obligación tributaria basados en una norma que hacía parte del ordenamiento jurídico, que contaba con plena validez en su momento, y que debe prevalecer el interés general sobre el particular, en tanto que tal devolución generaría un grave detrimento patrimonial para el Estado.

Por otro lado, existe doctrina y jurisprudencia consolidada que consideran que sí procede la devolución, dado que el impuesto declarado inconstitucional siempre adoleció de ese vicio, pues desde su entrada en vigencia fue contrario al principio de legalidad, inequitativo, y desconocedor de la capacidad económica del contribuyente, contrariando de esta forma, abiertamente, principios constitucionales, lo cual simplemente fue ratificado por el fallo de la Corte. Conforme esta corriente, el contribuyente podría solicitar válidamente el pago del impuesto pagado amparado por el principio de favorabilidad, pues de lo contrario su negación constituiría un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado y un pago de lo no debido por parte del contribuyente.

Partiendo de estas dos posiciones contrarias el presente escrito busca, de un lado, evidenciar el impacto económico generado por este impuesto inconstitucional, no solo al contribuyente, sino también al sector de la economía que dinamiza el movimiento de la propiedad de inmueble que, a raíz de este impuesto, se incrementó su valor, generando una depresión en el mercado y, de otro lado, responder a la pregunta de investigación ¿En qué medida el cobro y el respectivo pago de un tributo declarado inconstitucional constituye un enriquecimiento sin causa por parte del Estado y por ende un agravio injustificado para el contribuyente?



Para responder la inquietud formulada se plantea el siguiente objetivo general: Determinar si el cobro y el respectivo pago de un tributo declarado inconstitucional constituye un enriquecimiento sin causa por parte del Estado y por ende un agravio injustificado para el contribuyente.

Este objetivo se desarrollará en los siguientes objetivos específicos:

1. Determinar la forma como teórica y jurisprudencialmente se ha desarrollado el control de constitucionalidad en Colombia a partir de 1991

De este objetivo surge el primer capítulo titulado “*El control de constitucionalidad en Colombia*”, en el cual se hace un recorrido histórico teórico sobre dicha figura comparada con los conceptos que al respecto ha creado la doctrina internacional.

2. Establecer los efectos jurídicos de las sentencias de inexecutableidad producidas por la Corte Constitucional colombiana a partir de la expedición de la Carta Política de 1991

Este objetivo se encuentra desarrollado en el segundo capítulo titulado “*Efectos de la sentencia de inexecutableidad*”, en el cual se recrea jurisprudencialmente el desarrollo de los efectos de una sentencia establecidos por la Corte Constitucional colombiana.

3. Reflexionar sobre la fuerza normativa de la inexecutableidad de una ley que establece un tributo y las consecuencias del pago previo del mismo.

Este objetivo da lugar al tercer capítulo denominado “*Inexecutableidad de la ley que consagra un impuesto y las consecuencias cuando el empresario cumplió oportunamente su obligación tributaria*”, en el cual se debate el valor jurídico de la pérdida de vigencia de la ley declarada inexecutable, desde la perspectiva tributaria,



para determinar si es viable o no la devolución o compensación de lo pagado por el empresario con fundamento en la ley declarada inconstitucional.

La metodología empleada en el escrito es hermenéutica analítica, aplicada a un estudio de caso. Es decir, por tratarse de una investigación normativa es importante resaltar que dicho fenómeno es típicamente interpretativo, para lo cual se acude a fuentes primarias: La Ley y particularmente, el Acto Administrativo con el cual la administración de impuestos hace efectivo el cobro del tributo legal. De otra parte, como fuentes secundarias, se acude a la jurisprudencia, tanto de la Corte Constitucional colombiana como del Consejo de Estado.

Como se trata de un estudio de caso, metodológicamente se procede a construir dicha circunstancia en torno a la cual se hará la reflexión analítica pertinente.

Lo anterior enmarcado dentro del desarrollo teórico en que se estructuran la realización de los objetivos.

La selección de la jurisprudencia metodológicamente hablando se hizo a partir de la “técnica de recolección de providencias judiciales que el profesor Édgar Fuentes (2010, p. 120) denominaría “método censitario”², el cual “pretende indicar la totalidad de jurisprudencias sobre un tema y/o expresión, es decir, individualiza las fuentes primarias de investigación, mediante la recolección de las providencias proferidas por el órgano judicial; para ello se emplean dos técnicas: el método censitario lato sensu (temático) y el stricto sensu (literal). Según expone el autor, el primero se hace con una búsqueda temática del concepto de interés, en este caso los tributos declarados

² Fuentes Contreras, Édgar Hernán; Suárez López, Beatriz Eugenia; Rincón Villegas, Adriana. (2014). ***Facticidad y acción de tutela: presentación preliminar de un estudio empírico de la formulación y efectos de la acción de tutela en el marco colombiano, entre los años 1992-2011***. Civilizar 14 (27): 41-64, julio-diciembre de 2014.



inconstitucionales, siguiendo, una preselección de providencias que han sido clasificadas por el órgano judicial. El método literal, identifica en cuántas oportunidades la locución ha sido utilizada en la totalidad de pronunciamientos (Fuentes, 2010)”³.

Expuesto lo anterior, es importante señalar que la selección y empleo de dicho método se hizo con la intención de conocer la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional colombiana como del Consejo de Estado, entre los años de 1991 y 2019, respecto a los impuestos inconstitucionales.

“El método censitario, como propuesta investigativa en el ámbito de las líneas jurisprudenciales, procura efectuar una individualización de cada una de las fuentes primarias de investigación, mediante la enumeración y recolección de las providencias proferidas”, en este caso por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. En esta oportunidad, de las dos subdivisiones o posibilidades metódicas que establece el método censitario, es decir, el i) método censitario lato sensu o temático y ii) el método censitario stricto sensu o literal; nos enfocamos en el temático, a través del cual se llevó a cabo una búsqueda directamente temática del concepto “impuestos inconstitucionales” a través del portal principal de las cortes.

³ Fuentes Contreras, Édgar Hernán; Suárez López, Beatriz Eugenia. (2015). ***Derecho al Reconocimiento de la personalidad jurídica. Concepto y desarrollo en la jurisprudencia de la corte Interamericana de derechos humano.*** Revista Prolegómenos - Derechos y Valores - pp. 65-80, 2015, II



CAPÍTULO I

EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN COLOMBIA

El presente capítulo tiene por finalidad establecer en qué consiste el control de la supremacía constitucional en Colombia, su concepto, efectos y concepción normativa; así como los diferentes tipos de control de constitucionalidad según el órgano, el momento y cómo se ejerce. Finalmente se establecerá la operatividad de la Acción Pública de Constitucionalidad en nuestro sistema jurídico colombiano.

1. Control de constitucionalidad

La Constitución Política es el fundamento positivo sobre el cual se asienta el orden jurídico del Estado, es la norma jerárquicamente superior en razón de que es producto de la voluntad del soberano. En palabras de Kelsen “supuesta la existencia de la norma fundamental, la Constitución representa el nivel más alto dentro del derecho Nacional”⁴. El artículo 4 de la Constitución Política de Colombia señala expresamente que “*La Constitución es norma de normas*”, y que en “*todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales*”.

De este artículo se infiere que las prescripciones constitucionales son normas supremas del ordenamiento, desde las que se deriva la validez, vigencia y exigibilidad de los demás componentes del sistema normativo, con la exclusión de todas aquellas que se opongan a los mandatos constitucionales⁵, principio éste que es reconocido

⁴ Kelsen, Hans (1949 – 1994 b) **Teoría General del Derecho y del Estado**. México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México p. 147

⁵ Quinche Ramírez, Manuel Fernando. (2010). **Derecho Constitucional Colombiano. De la Carta de 1991 y sus Reformas**. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Cuarta Edición. Bogotá D.C, p. 68.



por la doctrina nacional e internacional como el **Principio de Supremacía de la Constitución**, considerado como el pilar de numerosas constituciones a nivel mundial, y que tuvo su primera aparición en la famosa sentencia del 24 de febrero de 1803 de la Corte Suprema Americana, siendo el shief Justice el juez Marshall, quien anunció que:

“No es tan poco inutil observar que, al declarar cual será la ley suprema del país, se menciona a la Constitución en sí misma en primer lugar; y no todas las leyes de los Estados Unidos tienen esa cualidad, sino solo aquellas que se hagan de conformidad con la Constitución.

De tal modo, la terminología particular de los Estados Unidos confirma y pone de relieve el principio, que supone esencial para toda constitución escrita, de que la Ley contaria a la constitución es nula y que los Tribunales, así como los demás poderes, están obligados por ese instrumento”⁶.

La supremacía constitucional tiene dos manifestaciones; la **material**, que significa que el orden jurídico del Estado depende de la Constitución, siendo ella el origen de toda la actividad jurídica que se desarrolla dentro del Estado, por lo tanto, necesariamente será superior a todas las formas de esta actividad; y la **formal**, que surge del hecho de que sus normas han sido aprobadas mediante procedimientos especiales, diferentes a los de la ley ordinaria; por consiguiente su modificación requiere igualmente de procedimientos cualificados. Las leyes constitucionales son superiores a las ordinarias; así pues, estas últimas deben estar acorde con las primeras.

En palabras de Gozáni, la Jurisdicción Constitucional “es el estudio del órgano judicial encargado de tutelar la vigencia efectiva de los derechos humanos (como norma fundamental), la supremacía constitucional y el cumplimiento de las pautas mínimas

⁶ Varela, Joaquín. (1998). **Textos básicos de la Historia Constitucional Comparada**. Centros de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, p. 52.



que regulan los procedimientos constitucionales”⁷ (subrayado fuera de texto), la justicia constitucional por su parte, se refiere a la fuerza normativa de la Constitución, relacionada con las técnicas de defensa que permiten asegurar la integridad y supremacía de la misma⁸.

En aras de velar, entre otras cosas por la supremacía de la Constitución, el ordenamiento constitucional colombiano, contempló desde 1904 un primer acercamiento de lo que hoy conocemos como la Acción Pública de Constitucionalidad, permitiendo, a través del artículo 2 de la Ley 2 de 1904, que los ciudadanos pudiesen solicitar a la Corte Suprema de Justicia revisar la validez o nulidad de los Decretos legislativos, acercamiento éste que se consolidó, posterior a la caída del General Reyes, con la inclusión del Acto Legislativo No. 03 de 1910 que introducía la posibilidad de que cualquier ciudadano pudiera demandar ante la Corte Suprema de Justicia algunos actos que pudieran considerarse contrarios a la Constitución. Posteriormente, mediante el Acto Legislativo No. 01 de 1945, se otorgó al Consejo de Estado la potestad para conocer sobre los decretos dictados por el Gobierno Nacional que no estuvieran dentro de la competencia de la Corte Suprema de Justicia, implantando un sistema de control difuso que en adelante sería ejercido por las dos corporaciones (CSJ y C.E.)⁹. Finalmente, fue establecido por primera vez en Colombia en el año 1991, la jurisdicción constitucional y con ella su órgano especializado, la Corte Constitucional, quien “ha sido instituida por el constituyente como el principal y máximo

⁷ Gozaín, Osvaldo. (2006). *Introducción al derecho procesal constitucional*. Rubinzal - Culzoni, Buenos Aires, p. 74.

⁸ Quinche Ramírez, Manuel Fernando. (2015). *Derecho procesal colombiano. Acciones y procesos*. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Bogotá D.C., p. 15.

⁹ Ibáñez Najar, Jorge Enrique. (2002). *Las acciones públicas para la guarda de la integridad y la supremacía de la constitución*. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá D.C., p. 9.



órgano encargado de ejercer la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución”.¹⁰

La Constitución de 1991 dispuso el funcionamiento de la Corte Constitucional, como un tribunal especializado encargado de la guarda y la supremacía de la Constitución¹¹, cuyo marco normativo se compone de: i) Capítulo 4 del Título VIII, artículos 239 a 245 de la Constitución Política; ii) Ley 270 de 1996 (Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, artículos 43 a 49; iii) Decreto 2067 de 1961 (Regimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional); iv) Acuerdo 05 de 1992 (Por el cual se unifica el reglamento interno de la Corte Constitucional).

El control de constitucionalidad ejercido por la Corte Constitucional parte de la premisa de la asunción del carácter normativo de la Constitución, es decir, el hecho de operar con la constitución como si fuera una norma jurídica de aplicación directa, con mayor fuerza vinculante que la simple ley. De esta manera, al principio de legalidad y al control de legalidad, le son superpuestos el principio de supremacía de la Constitución y el control de constitucionalidad, de modo tal que las leyes y los enunciados legislativos serán aplicados solo en cuanto no contradiga la Carta Suprema¹².

Son variados los procedimientos aplicados para garantizar la supremacía de la Constitución e impedir la expedición de leyes, decretos, ordenanzas y/o acuerdos inconstitucionales o para obtener su supresión del ordenamiento jurídico con el fin de que no produzcan efectos contrariando la Constitución. Estos controles pueden ser de

¹⁰ Fuentes Contreras, Edgar Hernán. (2016 – 2017). **Legislación en sentido Material. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia sobre las normas con rango, fuerza y valor de Ley expedidas por la Rama Ejecutiva**. Universidad de Sevilla – Facultad de Derecho. Sevilla.

¹¹ Constitución Política de Colombia de 1991, Artículo 241. “A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución ...”

¹² Quinche Ramírez, Manuel Fernando. (2015). **Derecho procesal colombiano. Acciones y procesos**. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Bogotá D.C, p. 29.



diferentes tipos: i) políticos o judiciales, según el órgano y la instancia en que se ejercen; ii) previos o posteriores a la vigencia del acto, según el tiempo en que se ejercen y, iii) automáticos o por vía activa, según quien los ejerza.

a. Control de Constitucionalidad Político y Judicial

En algunos países el control constitucional consiste en la revisión jurídico política en cabeza de una corporación de elección popular o representativa, en Francia por ejemplo, el famoso Abate Sieyes habló en la etapa pos-revolucionaria de “la creación de un jurado constitucional encargado de verificar la conformidad de las leyes con la constitución”, la institución no tuvo mucho éxito, pero con su fundamento se atribuyó al Senado Conservador “el poder de mantener o anular todos los actos que ante él fueran acusados de inconstitucionales”¹³, como una especie de delegado del constituyente para hacer respetar su voluntad.

Aunque este control político es ampliamente reconocido y el primero en el tiempo, en la gran mayoría de países del mundo, dicho ejercicio se hace como una revisión jurisdiccional, es decir, a través de un juez o tribunal, que en nuestro caso es la Corte Constitucional según las facultades atribuidas en la Constitución de 1991. Al respecto señala el profesor Vidal Perdomo que “aunque este método encuentra resistencia por la concepción anotada de que no es propio someter el cuerpo soberano a la voluntad de un juez, los países que lo propician lo defienden por el carácter eminentemente jurídico de la decisión sobre la compatibilidad o incompatibilidad entre la Constitución y la Ley”,¹⁴ y es que realmente los procedimientos judiciales de control de constitucionalidad, tienen como objetivo juzgar la validez de la Ley, “es un asunto de

¹³ Quintero González, Leonel. (1993). *Lección Elemental de Derecho Constitucional General*. Ediciones Abogados Librería. Pereira, p. 44.

¹⁴ *Ibíd.*



pleno derecho: incompatibilidad entre dos normas, una de rango constitucional y otra de nivel legislativo. Si sus contenidos son excluyentes, la de grado inferior debe dejar de regir, para que prevalezca la Constitución”¹⁵. Este control jurisdiccional es atribuido a Hans Kelsen y su idea de creación del Tribunal Constitucional como órgano especializado de control, concepto consagrado en la Carta Constitucional de Checoslovaquia del 29 de febrero de 1920, que preveía un solo Tribunal Constitucional y prohibía la revisión judicial por parte de los demás tribunales¹⁶ y la Constitución Federal de Austria del 01 de octubre de 1920 redactada por el mismo Kelsen.

b. Control de Constitucionalidad Previo y Posterior

La doctrina considera el Control Constitucional Previo, como aquel que se hace antes de que la norma nazca a la vida jurídica, caso de las leyes estatutarias que según lo establecido en el artículo 153 de la Constitución Política, requieren de una revisión anterior a la sanción por parte de la Corte Constitucional, que determine la exequibilidad del proyecto.

Al respecto señala la Corte Constitucional que “consideró el constituyente de 1991, que no era suficiente para las leyes estatutarias su entrada en vigencia con la sola presunción de constitucionalidad que ampara a todas las leyes, sino que, respecto de aquellas era necesario garantizar con mucha más fuerza su sujeción a la Carta Política, promoviendo que al entrar en vigencia, sus textos normativos ya estuvieran sujetos al principio de supremacía constitucional y por supuesto al de seguridad jurídica”¹⁷. Lo mismo ocurre con el caso de los Tratados o Acuerdos Internacionales,

¹⁵ SÁCHICA, Luis Carlos. (1999). *Derecho Constitucional General*. Editorial Temis S.A., Bogotá D.C., p. 42.

¹⁶ PETTORUTI, Carlos Enrique. (2019). *Pureza metódica y control de constitucionalidad (Reflexiones sobre el artículo “Los comienzos de la justicia constitucional europea” de Thomas Olechowski)*. Revista Anales. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de la Plata, UNLP.

¹⁷ Sentencia C – 523 DE 2005, MP: Clara Inés Vargas Hernández. Corte Constitucional.



que deben ser revisados previamente por la Corte Constitucional, con el fin de determinar su compatibilidad con la Constitución.

De otro lado, se encuentra el control posterior, el cual se ejerce después de la expedición de la norma. Caso de las leyes ordinarias que una vez promulgadas y en vigencia pueden ser demandadas ante el Tribunal Constitucional Supremo, con el fin de determinar su exequibilidad.

c. Control de Constitucionalidad Automático o por Vía Activa

Es automático, aquel control que se hace sin necesidad de solicitud (o demanda) ya que las mismas normas consagran la necesidad de pasar por este control, como el caso de los decretos legislativos y las leyes estatutarias.

Así mismo, la superioridad de la Constitución se puede poner en práctica por una vía activa, es decir, por la demanda de un particular o un órgano estatal. Este control de constitucionalidad por vía activa puede ser a su vez, por vía de acción o por vía de excepción:

- Control por vía de acción (acción pública de constitucionalidad): se establece un proceso en contra de la ley ante un tribunal al cual se le solicita examinar su validez constitucional. El proceso podrá ser iniciado por una autoridad pública o por cualquier ciudadano. En este caso la declaración será erga omnes. “Si el juez concede razón al demandante, se anula la ley, carece de fuerza obligante, o mejor, se considera como si nunca hubiera existido o que no puede aplicarse más”¹⁸.

¹⁸ Quintero González, Leonel. *Ibidem*.



- Control por vía de excepción: en este caso para invocar la inconstitucionalidad de la ley es necesario que ésta haya sido aplicada previamente, es decir que no interviene sino de manera incidental a propósito de un proceso y a título de excepción presentada por una de las partes en él. En este caso si el juez encuentra fundada la inconstitucionalidad, dejará de aplicar la ley, pero únicamente para quien lo solicitó. En este caso la declaración será *inter partes*. Esto fue aplicado en Estados Unidos, en la ya mencionada sentencia reconocida como “Judicial Review” *Marbury vs Madison*, en la cual se anula una ley federal, partiendo de la observación elemental que hace el juez Marshall de que cuando una ley se encuentra en contradicción con la constitución se debe aplicar la constitución y por consiguiente, inaplicar la ley. Existiendo una fuerte vinculación del juez a la constitución.

El sistema de control constitucional establecido en los Estados Unidos ha sido calificado de **control difuso**, por el hecho de que los jueces no dictan fallos con carácter general o erga omnes, sino por vía incidental o de excepción y con efectos solo para las partes. A diferencia de lo que acontece con la inconstitucionalidad por vía de acción, la ley conserva su eficiencia jurídica y, por tanto, puede seguir siendo aplicada a todas las personas y en todos los casos que no se encuentre la excepción de constitucionalidad.

2. Acción Pública de Constitucionalidad

Como se ha analizado, existen diferentes mecanismos para garantizar la primacía de la Constitución Política. La acción pública de constitucionalidad, la acción de tutela, y la acción de nulidad por inconstitucionalidad, son las acciones más importantes de



nuestro ordenamiento, en tanto permiten hacer efectivo de manera directa, el principio de supremacía de la Constitución y su carácter normativo¹⁹.

La Acción Pública de Constitucionalidad es un derecho político fundamental y de aplicación inmediata de los ciudadanos por medio del cual a través de su ejercicio, la Corte Constitucional, en su condición de guardiana de la integridad de la Constitución, decide con efectos erga omnes si las disposiciones demandadas son contrarias a la Carta y al Bloque de Constitucionalidad. Esta acción procede contra los siguientes actos:

- Contra los **actos reformativos de la Constitución**, cualquiera que sea su origen, exclusivamente por vicios de procedimiento. Para todos los vicios de procedimiento, las acciones para alegarlos caducan en un año contado desde la publicación del respectivo acto en el diario oficial, según lo establecido en el artículo 242 de la Constitución Política.
- Contra las **leyes tanto por vicios de fondo como por vicios de procedimiento**.
- Contra los **Decretos Leyes** que son los que se expiden con base en facultades extraordinarias que el Congreso entrega al Gobierno por un término constitucional de seis meses. El Decreto se debe proferir en ese término. Esos Decretos tienen un límite material y es que esa habilitación legislativa se da sobre materias precisas salvo algunas excepciones consagradas en el artículo 150 numeral 10 de la Constitución Política.

¹⁹ Quinche Ramírez, Manuel Fernando. (2015) *Derecho procesal colombiano. Acciones y procesos*. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Bogotá D.C, p. 41.



- **Contra el Decreto que excepcionalmente pone en funcionamiento el Plan Nacional de Desarrollo.** El Gobierno tiene un término de seis meses desde que inicia su periodo el siete (07) de agosto del correspondiente año, para presentar el Plan Nacional de Desarrollo al Congreso de la República. La Constitución dice que el Congreso tiene tres meses para aprobarlo y si no lo hace, lo hace el Gobierno por medio de un Decreto con fuerza de Ley. Este Decreto puede ser demandado vía acción pública de constitucionalidad y la Corte puede revisarlo por vicios de fondo y procedimiento.
- **Frente a los Decretos expedidos con fundamento en los artículos 5 y 8 transitorios de la Constitución Política de 1991.** Muchas de las disposiciones expedidas con base en los artículos transitorios siguen vigentes como es el caso del Decreto 2067 de 1991 y el Decreto 2591 de 1991. El artículo 241 de la Carta no otorga la competencia a la Corte Constitucional para conocer de estos Decretos, pues dicha competencia emerge del artículo 10 transitorio. El problema se presenta en que este artículo 10 transitorio dice que, “los Decretos que expida el Gobierno en ejercicio de las facultades otorgadas en los anteriores artículos tendrán fuerza de Ley y su control de constitucionalidad corresponderá a la Corte Constitucional”. Así las cosas, los Decretos expedidos con base en artículos transitorios posteriores al 10 no se encuentran cobijados por esta disposición, en el punto de control de constitucional, por la competencia de la Corte Constitucional. Su revisión corresponderá, en ese orden de ideas, al Consejo de Estado según la constitución de 1886.

La jurisprudencia ha creado dos casos adicionales:

- **Omisiones legislativas**, que son definidas como el vacío en el ejercicio de la función legislativa. Estas omisiones son de dos tipos: i) Absolutas: supone el vacío total del legislador, y ii) Relativas: si bien el legislador regula una materia, algunas de sus disposiciones carecen de un ingrediente normativo, de una



condición o de una consecuencia jurídica que las torne constitucionales. El vacío genera una situación de inconstitucionalidad. La jurisprudencia dice que la acción pública de constitucionalidad procede frente a este tipo de omisiones, si se cumplen los siguientes requisitos:

- ✓ La acción procede si se verifica la existencia de la omisión.
 - ✓ Se debe identificar la consecuencia jurídica que hace que la norma sea inconstitucional.
 - ✓ Que exista un mandato constitucional que ordene suplir el vacío.
-
- **Intervenciones Judiciales que constituyen Doctrina Probable.** Suele ocurrir que los efectos de una norma jurídica no se produzcan de su lectura sino de la interpretación que de la misma hace la autoridad judicial. Ese pronunciamiento es tan importante que se consolida, se reitera y se vuelve de aplicación general. Ante esto los operadores en la práctica no aplican el tenor literal de la norma, sino la interpretación que reiteradamente le ha dado una autoridad judicial determinada. Aquí procede la acción pública de constitucionalidad, donde se controvertirá la norma a partir de la interpretación que se le ha dado en los estrados judiciales²⁰.

La competencia de conocer sobre esta acción la tiene la Corte Constitucional y los requisitos formales de la demanda se encuentran definidos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, los cuales consisten básicamente en el señalamiento de las normas acusadas de inconstitucionales, las normas constitucionales que se consideren infringidas, razones por las cuales se vulnera el texto constitucional y por las cuales la Corte es competente para conocer la demanda (artículo 241 No. 3 Constitución Política y artículo 10 transitorio Constitución Política). Así mismo, señala el inciso segundo del

²⁰ Sentencia C-426 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil. Corte Constitucional.



artículo 6 del Decreto 2067 de 1991 que debe hacerse una formulación de una proposición jurídica completa.

La acción pública de constitucionalidad es una acción ciudadana, no procede de oficio, sus sentencias tienen efecto erga omnes y no admiten desistimiento.

Los parámetros del control de constitucionalidad establecidos para esta acción son la Constitución y el Bloque de Constitucionalidad.

- **Constitución Política:** se realiza el control analizando todas las normas del texto constitucional, artículos transitorios y el preámbulo que como bien ha sostenido la Corte tiene fuerza vinculante.
- **Bloque de Constitucionalidad:** Según lo establecido en la Sentencia C-191 de 1998 esta figura responde a una ideología y es entender que la Constitución no es suficiente en sí misma, sino que necesariamente se acompaña de otras normas jurídicas que tienen su misma jerarquía o que constituyen parámetros de validez constitucional, porque ella misma así los dispone.

Esta figura viene del Derecho francés donde la Constitución no incluye un catálogo de derechos, lo cual es discutible en el entendido que Francia fue la pionera en la declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano, y ante un antecedente de tal magnitud no se veía la lógica de porqué en la Constitución francesa no se consagró un capítulo de derechos fundamentales.

Ante esto el Tribunal Constitucional francés dijo que la declaración de los derechos del hombre y el ciudadano se incorporaba directamente a la Constitución francesa.



Eso mismo se copió en Colombia y se denominó Bloque de Constitucionalidad, del cual se habló por primera vez en el año 1993, mediante salvamento de voto a la sentencia C-488 de 1993 y posteriormente en los salvamentos de voto de las sentencias C-089 y C-372 de 1994. Con la sentencia C-555 de 1994, el bloque de constitucionalidad surgió en los considerandos de las sentencias de la Corte Constitucional y para 1995, el concepto de bloque de constitucionalidad se institucionalizó, mediante la sentencia C-225 de 1995²¹.

Esta categoría de Bloque de Constitucionalidad admite dos perspectivas: *estricto sensu*: deben incluirse todas las disposiciones que por mandato de la Carta tienen rango constitucional, esto es, que están en la misma jerarquía que las normas de la Constitución, en palabras del doctor Edgar Hernán Fuentes “Así cuando se hace mención a las normas constitucionales o si se prefiere a la Constitución material, se está procurando integrar tanto a la Constitución formal como aquellas normas que se “escapan” de la codificación efectuada, pero que no por ello pueden considerarse que no tengan el mismo rango y valor de la Constitución compilada”²².

En este orden de ideas se considera que hacen parte de este bloque: los tratados internacionales que reconocen derechos humanos y que prohíben su limitación en Estados de Excepción (art 93 Constitución Política). Estos tratados prevalecen en el orden interno, prevalecen sobre la ley y están en la misma categoría de la Constitución, los tratados limítrofes (art 101 Constitución Política), estos tratados tienen igual fuerza que la Constitución, y los tratados de Constitución y los convenios 87 y 88 de la OIT. Si bien no hay remisión en la Constitución, éstos encajan en el art 93 de la Constitución Política.

²¹ Fuentes Contreras, Edgar Hernán. (2017). **Sistema de fuentes colombiano e implementación del Acuerdo de Paz**. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Bogotá.

²² *Ibidem*. Página 95.



De otro lado, se denomina Bloque *lato sensu* se incorporan todas aquellas normas que, si bien no tienen el mismo rango de la Constitución, sirven de parámetro de validez constitucional de las normas de naturaleza ordinaria, tales como leyes orgánicas, porque sujetan la actividad del legislador (art 133 Constitución Política), ley estatutaria de los Estados de Excepción y la Ley Estatutaria de Mecanismos de Participación Ciudadana. Se sujeta a la actuación del legislador ordinario y extraordinario, recomendaciones de la Corte Internacional de Derechos Humanos y del Comité de Libertad Sindical de la OIT y el resto de los tratados que reconocen derechos humanos de acuerdo con lo previsto en el inciso 2 del artículo 93 de la Constitución Política.

En los anteriores términos queda explicado la Acción Pública de Constitucionalidad como el principal mecanismo de uso ciudadano en defensa de la supremacía de la Constitución Política colombiana. En el siguiente capítulo se estudiará los efectos jurídicos de la declaratoria de inexecutable como consecuencia del juicio que desarrolla la mencionada acción pública.



CAPÍTULO II

EFFECTOS DE LA SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Entendido el concepto de control de constitucionalidad en Colombia y los parámetros generales de la respectiva Acción, en el presente capítulo analizaremos, desde la óptica jurídica cuáles son las consecuencias prescriptivas de las sentencias de inexecutableidad producidas por la Corte Constitucional.

Los fallos provenientes de un proceso de acción pública de constitucionalidad pueden ser **Exequibles**, es decir, que la norma impugnada no es contraria a la constitución y, por lo tanto, puede aplicarse a las materias que se haya dispuesto regular con ella, pues su contenido es acorde y respetuoso de la Norma Suprema; esta exequibilidad puede ser pura y simple o condicionada.

Así mismo, el fallo puede ser **Inexecutable**, es decir, que la Corte determine que la norma sí viola o vulnera, bien sea una disposición constitucional y otras adicionales superiores, lo que es conocido por la doctrina como “Unidad Normativa”, que se presenta cuando el pronunciamiento de constitucionalidad no se limita exclusivamente a la norma demandada, sino a otras disposiciones que cumplan uno de tres requisitos: 1) Que se incluyan en el fallo con la finalidad de otorgarle un contenido jurídico a la norma demandada a fin de evitar un pronunciamiento inocuo (se busca una proposición jurídica completa), 2) Cuando la disposición demandada está reproducida en otras normas y, 3) Cuando la norma acusada está incluida en un sistema normativo determinado.

Es posible también que en el fallo se determine una inconstitucionalidad por consecuencia, casos en los cuales la pérdida de vigencia se origina por la declaratoria de inexecutableidad de la norma que le sirve de fundamento a la disposición acusada. Se da en dos casos: 1) Cuando se declara inexecutable la ley habilitante de facultades



extraordinarias y 2) Cuando se declara inexecutable el Decreto que reconoce un Estado de Excepción. En este último caso, cuando se declara inconstitucional un decreto legislativo que haya dado lugar a la expedición del respectivo reglamentario, se presenta el fenómeno del decaimiento del acto administrativo (reglamentario), esto es, pierde su fuerza ejecutoria puesto que desaparecen los fundamentos de hecho y de derecho que le dieron origen (consecuencia).

Cuando la Corte Constitucional declara una norma como inexecutable, sea total o parcialmente, esta decisión tiene como consecuencia la sustracción del ordenamiento jurídico positivo para evitar que con su aplicación siga vulnerando la norma constitucional, sin embargo, según la doctrina y la jurisprudencia, esta decisión puede tener un ingrediente adicional que se conoce como la *modulación*, este término hace referencia a los efectos que derivan de la decisión de la Corte, es decir, el mismo tribunal determina los alcances de sus efectos; no los agota en la sencilla fórmula executable o inexecutable de su fallo, sino que extiende la eficacia de la norma objeto de sus estudio a determinados supuestos por ella definidos en su providencia²³.

El control constitucional hecho por la Corte manifiesta una tipología de sentencias donde encuentran cabida diferentes ópticas modulativas, frente a lo cual es posible distinguir, según el Profesor Hernán Alejandro Olano García, sentencias con: i) *modulación tradicional*, ii) *frente al contenido (o sentencias manipulativas)*, iii) *temporal*, iv) *modulación del Derecho de los jueces* y, v) *modelos sin modulación*²⁴, sin embargo, en lo que respecta a este escrito, nos centraremos en la modulación por su contenido y temporalidad.

²³ Ojeda Luna, Juan Manuel y Zambrano Garrido, Diego Alfredo. (2019) ***Modulación de los Efectos de las Sentencias. La Corte Constitucional colombiana y los efectos temporales de sus sentencias.*** Universidad Sergio Arboleda., Bogotá D.C, p.p. 41 y 42.

²⁴ Olano García, Hernán Alejandro. (2004) ***Tipología de nuestras sentencias constitucionales.*** Revista Universitas 53 (108). Editorial Pontificia Universidad Javeriana.



1. Modulaci3n de fallos por su contenido²⁵

Hay cuatro formas en que puede modularse una sentencia por su contenido:

- **Sentencias Interpretativas o condicionales:** son aquellas en las que el juez constitucional delimita el alcance de una norma a partir de una apreciaci3n que de su contenido jur3dico se realiza. El juez delimita su hermen3utica.

En este tipo de decisiones, la Corte restringe el alcance normativo de la disposici3n acusada, ya sea limitando su aplicaci3n, o sus efectos. Estas sentencias suponen entonces que se impone una interpretaci3n de la disposici3n, pero se mantiene una eficacia normativa de la misma, es decir, si una de las interpretaciones es contraria a la Constituci3n y la otra resulte conforme con ella, el Tribunal Constitucional no puede declarar la inconstitucionalidad de la disposici3n, sino s3lo del sentido interpretativo que colisiona con ella. Se dice que es una sentencia manipulativa, pues despu3s del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, el texto de la norma subsiste con un criterio de constitucionalidad admisible, que probablemente no fue el deseado por el legislador. Es de lejos la t3cnica m3s usual²⁶.

- **Sentencias Aditivas o Integradoras:** se da en los casos de omisiones legislativas relativas en las que el juez constitucional le agrega a la norma el supuesto, condici3n o la consecuencia que le falta para ser exequible.

Al respecto se3ala Hern3n Alejandro Olano Garc3a que

²⁵ Mart3nez Caballero, Alejandro. (2000). Tipos de sentencias en el control constitucional de las leyes: La experiencia colombiana. Estudio Socio-Jur3dico vol.2 no.1 Bogot3 enero - junio 2000

²⁶ *Ib3dem*.



“son aquellas que declaran la ilegitimidad constitucional de la previsión omitida que debería haber sido prevista por la ley para que ésta fuera constitucional. En estas sentencias, la Corte no anula la disposición acusada, pero le agrega un contenido que la hace constitucional. Se incorpora un elemento nuevo al enunciado normativo, extendiendo la norma para que asuma un supuesto de hecho no contemplado en sus inicios. En estos casos, el tribunal constitucional constata, en el fondo, una omisión legislativa, puesto que la regulación es inconstitucional, no por lo que expresamente ordena sino debido a que su regulación es insuficiente, al no haber previsto determinados aspectos, que eran necesarios para que la normatividad se adecuara a la Constitución”²⁷.

- **Sentencias Sustitutivas:** ²⁸opera cuando se declara la inexecutable de una parte de una disposición y la misma se reemplaza o se sustituye con un parámetro de origen constitucional. Ejemplo el artículo 122 del Código Penal que establece la Inhabilidad temporal para funcionarios públicos condenados por delitos contra el patrimonio económico. Gran parte de las sanciones accesorias en el estatuto penal establecían un término para la inhabilidad del servidor público. Eso era inconstitucional pues el Art 122 de la Carta dice que la inhabilidad es permanente. Esto se demandó y la Corte declaró inexecutable la pena accesoria que tenía un término, diciendo que en su lugar se debía aplicar el término constitucional que es de carácter permanente.
- **Sentencias Exhortativas:** la Corte por respeto al principio de legalidad a pesar de encontrar una disposición que viola la Constitución y que daría lugar a una sentencia aditiva o sustitutiva, no declara la inexecutable y en su lugar hace

²⁷ Ibídem.

²⁸ Sentencia C – 437 de 2015. Myriam Ávila Roldan. Corte Constitucional de Colombia.



un llamado al Congreso para que regule la materia. Ejemplo el delito de inasistencia alimentaria para compañeros permanentes.

Bajo la denominación de sentencias exhortativas, *“puede agruparse un conjunto de sentencias que establecen recomendaciones o directrices al órgano legislativo, llamándolo a legislar sobre determinadas materias con determinadas orientaciones o principios para actuar dentro del marco constitucional, de no hacerlo así el legislador podría venir una sentencia posterior que declare la inconstitucionalidad de la norma respectiva”*²⁹.

2. Modulación de fallos por su efecto temporal

Este tipo de modulación hace referencia, como regla general, a que los efectos temporales de la decisión que dicta la Corte son *in futurum*, es decir, una vez notificada la sentencia, sale la norma del ordenamiento Jurídico cuando la decisión resulte de la declaratoria de inconstitucionalidad, sin que de ninguna manera modifique situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de la norma³⁰.

Sin embargo, según lo ha establecido la misma Corte Constitucional y la doctrina, los fallos según sus efectos, pueden ser *ex tunc*, *ex nunc* o diferidos, buscando un equilibrio entre los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica. El mismo Tribunal Supremo en sentencia C-221 de 1997 justificó las sentencias prospectivas señalando que *“la aparente paradoja de que la Corte constate la inconstitucionalidad material de una norma, pero decida mantener su vigencia, se*

²⁹ Noguera Alcalá, Humberto. (2004) **Sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur**. Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional. Proceso y Constitución, No.2, julio-diciembre de 2004, Editorial Porrúa, México, p. 92.

³⁰ Ojeda Luna, Juan Manuel y Zambrano Garrido, Diego Alfredo. (2012). **Modulación de los Efectos de las Sentencias. La Corte Constitucional colombiana y los efectos temporales de sus sentencias**. Boletín No. 31 del Instituto de Estudios Constitucionales. Escuela de Derecho. Universidad Sergio Arboleda, p.44.



justifica ya que en estos casos resulta todavía más inconstitucional la expulsión de la disposición acusada del ordenamiento por los graves efectos que ella acarrea sobre otros principios constitucionales”.

- **Fallos retroactivos o ex tunc:** la declaratoria de inconstitucionalidad se entiende desde el momento mismo en que ha entrado en vigencia la norma inexecutable. La Corte puede modular los efectos temporales de su decisión y, en casos excepcionales puede retrotraer los efectos de las sentencias a situaciones consolidadas durante la vigencia de la norma declarada inconstitucional. Es el caso por ejemplo, de la declaratoria de inexecutable de la norma que obligaba a suscribir unos bonos de seguridad ciudadana, conocidos como los "bonos de guerra" y el Estado tuvo que devolver a los contribuyentes lo aportado³¹.
- **Fallos con efectos diferidos:** son los que a pesar de la declaratoria de inexecutable de una norma, la misma se mantiene por un tiempo determinado con el fin de no crear un vacío jurídico que resulte lesivo de garantías y derechos constitucionales. Se parece a la exhortativa, porque el juez mantiene la vigencia de la norma por un término mientras el legislador produce la que la reemplace. Esto ocurrió particularmente al expedirse la sentencia C-700 de 1999 que anuló en su totalidad el sistema UPAC para la financiación de vivienda, por cuanto la regulación correspondía al legislador y había sido expedida por el ejecutivo.

³¹ Caballero Sierra, Gaspar. (2001) ***Corte Constitucional y legislador: contrarios o complementarios***”, publicado en: Jurisdicción constitucional en Colombia - La Corte Constitucional 1992-2000, realidades y perspectivas, edición de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura, con el apoyo de la Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla” y de la Fundación “Konrad Adenauer”, Bogotá, D.C., febrero de 2001, p.p 409



El argumento más común en este tipo de sentencia consiste en evitar que como consecuencia de un fallo de anulación, se genere una situación aún más perjudicial para la estabilidad política y social de un país, que la que está produciendo la situación inconstitucional impugnada. Por ejemplo, la posibilidad de que una ley, a pesar de su inconstitucionalidad, se mantenga vigente durante un cierto período a fin de evitar las graves consecuencias que su repentina anulación podría suscitar. Esto permite lo que la jurisprudencia alemana ha llamado “una afable transición” de la declarada situación de inconstitucionalidad al estado de normalidad³².

La Corte estableció por vía jurisprudencial un test para justificar este tipo de sentencias, que se basa en los siguientes puntos contenidos en la sentencia C-737 de 2001:

- i) la Corte debe justificar esta modalidad de decisión;
 - ii) debe aparecer claramente dentro del expediente que la expulsión simple afecta más valores que resultan vulnerados con este tipo de fallo;
 - iii) el tribunal debe explicar por qué recurre a este tipo de decisión y no a una sentencia integradora y,
 - iv) se debe justificar el plazo conferido.
- **Fallos a futuro o ex nunc**: las decisiones de inexecutableidad pueden tener efecto hacia futuro, lo cual implica que apenas es comunicada la sentencia, la

³² Olano García, Hernán Alejandro. (2004) *Tipología de nuestras sentencias constitucionales*. Revista Universitas 53 (108). Editorial Pontificia Universidad Javeriana.



disposición sale del ordenamiento jurídico, pero no modifica las situaciones consolidadas durante la vigencia de la norma acusada.

Según el artículo 21 del Decreto 2067 de 1991, inciso 2o, los fallos de la Corte sólo tendrán efecto hacia el futuro, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materia penal, policiva y disciplinaria y en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución.

Existen críticos de esta figura que se preguntan si resulta jurídicamente posible exigirle al ciudadano afectado por una norma inconstitucional, soportar los efectos de ella a pesar de su inconstitucionalidad. El artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia de Colombia determina que las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control “tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”, norma que fue declarada exequible, por la sentencia de la Corte Constitucional C-037 de 1996, precisando que *“los efectos concretos de la sentencia de inexequibilidad dependerán entonces de una ponderación, frente al caso concreto, del alcance de dos principios encontrados: la supremacía de la Constitución —que aconseja atribuir a la decisión efectos ex tunc, esto es, retroactivos— y el respeto a la seguridad jurídica —que, por el contrario, sugiere conferirle efectos ex nunc, esto es únicamente hacia el futuro—”*³³.

Señala la Corte Constitucional que la declaratoria de inexequibilidad proferida es una orden para que ni las autoridades estatales ni los particulares la apliquen o, en otros casos, una facultad para que dejen de aplicarla. Es decir, es la de restarle efectos jurídicos a la disposición inconstitucional.

³³ Sentencia C – 055 de 1996. Alejandro Martínez Caballero. Corte Constitucional de Colombia.



Adicionalmente, contiene implícita otra orden en aquellos casos en que sea resultado de una confrontación del contenido material de la norma con la Constitución: la prohibición al legislador de reproducir la disposición declarada inexecutable. La decisión adoptada por la Corte es la de sacarla del ordenamiento jurídico, de tal modo que no siga surtiendo efectos hacia futuro, independientemente de que, mediante una ficción jurídica, en ocasiones excepcionales, la Corte profiera una decisión retroactiva o difiera sus efectos hacia futuro³⁴.

En los anteriores términos, para el presente trabajo, se agota el tema de los efectos de las sentencias proferidas por la Corte Constitucional colombiana en ejercicio de la Acción Pública de Constitucionalidad.

³⁴ Sentencia C - 329 de 2001. MP: Rodrigo Escobar Gil. Corte Constitucional de Colombia.



CAPÍTULO III

INEXEQUIBILIDAD DE LA LEY QUE CONSAGRA UN IMPUESTO Y CONSECUENCIAS CUANDO EL EMPRESARIO CUMPLIÓ OPORTUNAMENTE SU OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Clara la manera de como opera la declaratoria de inexecutable de una norma y los efectos que ella produce, es menestar entrar en la materia que nos ocupa, con el fin de determinar las consecuencias jurídicas de que la norma declarada inconstitucional sea una ley de impuestos, en virtud de la cual, el contribuyente haya realizado efectivamente el pago de tal tributo en cumplimiento oportuno de la disposición legal; y si dicho pago constituye un pago de lo no debido y habilita al contribuyente empresarial para solicitar su devolución o compensación; pues de entrada, la lógica nos diría que si el fundamento legal que consagra una obligación tributaria es declarado contrario a los principios constitucionales, dicha obligación carece de fundamento y su pago debe ser restituido.

Antes de entrar en materia, es importante resaltar que, como veremos a lo largo del presente capítulo, la regla general es que la Corte Constitucional simplemente examina la norma demandada que contiene el tributo haciendo su control constitucional para determinar si es executable o inexecutable. En muy pocos casos, además de declarar su inconstitucionalidad establece un efecto adicional como la devolución de lo pagado o algún mecanismo de compensación, por lo que, según la jurisprudencia analizada en este texto, es que el órgano llamado a establecer el efecto posterior a la declaratoria de inexecutable, es el Consejo de Estado, pues es quien deberá examinar si el pago hecho por un contribuyente de un impuesto declarado inconstitucional constituye un pago de lo no debido y lo habilita para solicitar su devolución o compensación.



Es por ello que en este capítulo entraremos a analizar, además de la jurisprudencia de la Corte, aquellas sentencias del Consejo de Estado que nos permitan concluir si procede o no, de acuerdo con los antecedentes jurisprudenciales, la devolución de lo pagado.

1. La política fiscal y potestad tributaria

La política fiscal viene de la palabra “Fisco” que significa ‘tesoro del Estado’; es decir, el tesoro público, el que nos pertenece a todos. Por lo tanto, la política fiscal es el instrumento que tiene el Estado para adoptar decisiones relacionadas con el gasto, el impuesto y el endeudamiento³⁵. Su objetivo es facilitar e incentivar niveles aceptables o sobresalientes de crecimiento, inflación y desempleo, así como alcanzar otros objetivos relacionados con atender la pobreza, evitar la exclusión social y generar una mayor igualdad de oportunidades³⁶.

El tributo por su parte, ha sido catalogado como el principal instrumento con que cuenta el Estado para garantizar un orden político, económico y social justo; y así cumplir los deberes sociales y los fines esenciales como la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales (art. 2º CP). Es decir, el tributo es la fuente principal de ingreso con que cuenta el Estado para poner en marcha su política fiscal.

Al atender la forma organizativa de Estado Social de Derecho, al poder público le corresponde adelantar estrategias para proveer soluciones a las necesidades

³⁵ Enciclopedia Banco de la República de Colombia. Tomado de: https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Pol%C3%ADtica_fiscal

³⁶ OCDE, La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina, disponible en: <https://www.oecd.org/dev/41578326.pdf>.



socioeconómicas básicas³⁷, pues las autoridades para cumplir su fin requieren permanentemente de ingresos.

La razón de ser de la tributación es dotar de los ingresos necesarios al ente público para que en un ejercicio dinámico redistribuya los mismos financiando tareas de satisfacción social para la comunidad, para asegurar, de una parte, la satisfacción de necesidades colectivas insatisfechas mediante prestaciones positivas; y de otra, la de garantizar que “(...) *muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención* [caso típico del ejercicio de las libertades] (...) [que] *en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado*”³⁸.

Es por ello que en virtud del principio democrático, el Legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos objetivos. Específicamente, la Corte ha expresado que: “*En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo”. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada, al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que la decisión del órgano legislativo es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva*”³⁹.

³⁷ Sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero. Corte Constitucional.

³⁸ Sentencia C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero. Corte Constitucional.

³⁹ Sentencia C-551 de 2015, M.P. Mauricio González Cuervo. Corte Constitucional.



En efecto, con base en los artículos 150 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria dentro del cual puede crear, modificar y eliminar tributos al igual que establecer los sujetos activos, pasivos, hecho generador, base gravable, vigencia, formas de cobro y recaudo, beneficios, deducciones, así como sus correspondientes derogatorias⁴⁰.

Es entonces clara la competencia que tiene el legislador para imponer a los ciudadanos la obligación de tributar en las condiciones que lo estime conveniente, precepto este que de entrada impone al ciudadano una carga, pues el tributo implica siempre, obligatoriamente, una disminución de su patrimonio. En esto ahondaremos más adelante.

2. La Corte Constitucional y la inexecutable de una Ley de Impuestos

La devolución de impuestos efectivamente pagados con fundamento y origen en una ley que posteriormente es declarada inexecutable no ha sido un asunto pacífico en la jurisprudencia ni en la doctrina, sobre todo en aquellos casos en que la Corte no señala de manera clara los efectos de su decisión.

Existen algunos casos en que el Tribunal Supremo ha indicado de manera expresa el tratamiento que debe dársele a los tributos recaudados en virtud de una norma declarada inconstitucional, uno de ellos, es la sentencia C-149 de 1993, en la cual la Corte concluyó que el artículo 17 de la ley 6 de 1992 la cual mencionaba que las personas jurídicas, y las personas naturales que en el año de 1991 hubieren obtenido ingresos superiores a \$7'000.000 o su patrimonio bruto a 31 de diciembre del mismo año hubiere sido superior a \$30'000.000, debían efectuar durante el segundo semestre

⁴⁰ Sentencia C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional.



de 1992, una inversión forzosa en Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI).

Lo anterior significa que la Ley 6 de 1992 estableció un impuesto retroactivo, el cual no superó el control de constitucionalidad y por lo tanto la Corte lo declaró inconstitucional. Sin embargo, como numerosos contribuyentes ya habían pagado el gravamen, el alto tribunal consideró que para restablecer la justicia tributaria era necesario conferir efectos retroactivos a su decisión y ordenó la devolución inmediata de las sumas canceladas por los contribuyentes en un término que no podría ser superior a seis (6) meses contados a partir de la comunicación de la sentencia, cuando expresó:

“Teniendo en cuenta que al momento de proferir este fallo la mayor parte del tributo que se ha encontrado opuesto a la Constitución ya fue recaudada, con el objeto de realizar la justicia querida por el Constituyente volviendo las cosas al estado anterior al quebranto de los preceptos superiores y en busca de la prevalencia del derecho sustancial, se ordenará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la inmediata devolución de las sumas pagadas por los contribuyentes. Este reintegro resulta apenas natural pues, de no ser así, siendo contrarios a la Carta los preceptos que autorizaban la colocación de los bonos, se tendría un enriquecimiento sin causa para el Estado y un perjuicio injustificado para los contribuyentes, quienes no están obligados a transferir recursos al erario sino en los casos y por los motivos que disponga la ley”⁴¹.

Otro caso, en los que la Corte Constitucional expresó la manera en que debía tratarse lo recaudado por el Estado con fundamento en una ley inconstitucional, es la reciente sentencia C-293 de 2020 que declaró inconstitucional el Decreto 568 del 15 de abril

⁴¹ Sentencia C-149 de 1993. MP. José Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional



de 2020 mediante el cual el Gobierno Nacional gravó a funcionarios, pensionados y contratistas del Estado con ingresos superiores a los diez millones de pesos (\$10.000.000) con un impuesto solidario que buscaba atender la emergencia por el coronavirus, en el contexto de la declaratoria del estado de emergencia económica por el COVID-19. En este caso, la Corte ordenó que el dinero que ya se descontó por concepto del mencionado tributo se abonara al pago de impuestos de renta del año 2021.

En los dos casos expuestos, vemos como la Corte establece un efecto *ex tunc*, es decir, hacia el pasado a sus sentencias, tratándo de devolver los hechos al momento en que se encontraban antes de la expedición de la norma contraria a la constitución, haciendo prevalecer con ello la supremacía de la Constitución Política y el principio de irretroactividad del sistema tributario colombiano consagrado en el artículo 363 de la carta, buscando que los ciudadanos no tengan que asumir una carga injustificada legalmente.

De otro lado, existen casos en los cuales la Corte por considerar que eliminar la disposición legal contraria a la constitución de forma inmediata puede generar un perjuicio mayor al contribuyente y al Estado mismo, ha decidido otorgar efectos diferidos o hacia el futuro sustentada en el principio de seguridad jurídica, pues según lo ha mencionado en diferentes oportunidades, por regla general y salvo que se indique expresamente algo diferente en el fallo, la declaratoria de inexecutable de una disposición tiene efectos hacia futuro (*ex nunc*) y sustentado en los principios de seguridad jurídica y democrático, los cuales implican “la presunción de constitucionalidad de las normas que integran el sistema jurídico” mientras ella no sea



desvirtuada por este Tribunal en una providencia con fuerza erga omnes, luego de surtirse un proceso de constitucionalidad abstracta⁴².

En efecto, señaló la Corte en las sentencias C-037 de 1996 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) y C-280 de 2014 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez) que esta interpretación sobre las consecuencias prospectivas de los fallos ha sido utilizada por esta Sala al realizar juicios de control de constitucionalidad; así mismo, en la sentencia C-408 de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), al efectuar el control automático de constitucionalidad de una ley tributaria expedida a través del procedimiento legislativo especial para la paz, determinó que el juicio de compatibilidad normativa debía realizarse conforme a las normas vigentes para el momento en el que se adelantó el trámite del proyecto de ley, a pesar de que dichas disposiciones fueron declaradas inconstitucionales posteriormente.

Específicamente sostuvo que de conformidad con la redacción original del Acto Legislativo 01 de 2016 “los proyectos de ley y de acto legislativo solo podrán tener modificaciones siempre que se ajusten al contenido del Acuerdo Final y que cuenten con el aval previo del Gobierno Nacional”, y que aunque “esta última previsión fue declarada inexecutable por la sentencia C-332 de 2017 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo), (...) en la medida en que dicho fallo no previó efectos retroactivos de la decisión, la regla resulta aplicable en el presente caso, habida cuenta que estaba vigente y gozaba de presunción de constitucionalidad cuando se adelantó el trámite legislativo que precedió a la norma examinada”.

⁴² Concepto Legal Jiménez Higuera Rodríguez & Asociados. ***Efectos de la declaratoria de inexecutable de la corte constitucional de la ley 1943 de 2018 “ley financiación para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general”***. Tomado de: <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/JHR-I-110%20CONCEPTO%20EFECTOS%20INEXEQUIBILIDAD%20LEY%201943%20DE%202018.pdf>.



Ejemplo típico y consecuencialista de una inconstitucionalidad con efectos diferidos al futuro en materia de impuestos, es la conocida declaratoria de inexecutable de toda la Ley de Financiamiento o Ley 1943 de 2018 la cual fue declarada contraria a la constitución por vicios de procedimiento. En este caso, el efecto *ex nunc* era más que obvio, pues de lo contrario, se generaría un gran impacto a las finanzas públicas y se ocasionaría un daño antijurídico a los administrados que habían adquirido ciertos derechos y prerrogativas en virtud de dicha ley.

La Corte decidió, entonces, establecer que todas las declaraciones y/o actuaciones ante la administración tributaria surtidas durante la vigencia de la norma quedarán amparadas bajo la presunción jurídica de situación consolidada; al respecto, señaló:

“El examen precedente ha mostrado que la Ley de Financiamiento adolece de un vicio de procedimiento en su formación, que no fue convalidado en el trámite legislativo y que no puede ser saneado. Este vicio afecta entonces la constitucionalidad de la ley, por lo cual, en principio debe ser retirada del ordenamiento. Sin embargo, a raíz de la práctica de pruebas ordenada por la Sala Plena, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, algunos intervinientes argumentan que una sentencia de inexecutable inmediata de la Ley de Financiamiento tendría un impacto macroeconómico negativo muy grave”⁴³.

⁴³ Sentencia C-481 de 2019. MP. Alejandro Linares Castillo. Corte Constitucional.



3. Devolución de tributos declarados inconstitucionales, cuando la Corte Constitucional no ha establecido su procedencia

Son claros los efectos de una sentencia que declara inconstitucional una ley de impuestos, cuando la misma Corte analiza el impacto de eliminarla inmediatamente del ordenamiento jurídico y rerotraer sus efectos o establecer que la norma se entienda vigente hasta la promulgación de la sentencia, pero ¿qué pasa en aquellos casos en que la Corte no se pronuncia sobre sus efectos ni analiza el impacto de los mismos? ¿procede en estos casos la devolución o compensación del impuesto pagado por el administrado?

Establece el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, como ya lo hemos advertido, que las sentencias proferidas por la Corte Constitucional tienen efectos hacia futuro (*ex nunc*) a menos que la misma Corte haya resuelto lo contrario; mandato que fue reiterado por la misma Corte a través de la sentencia C-037 de 1996 (sentencia que hizo el control de constitucionalidad previo a la ley 270) en la cual se precisa con gran claridad los efectos de los fallos de constitucionalidad, al establecer que únicamente esa Corporación los podía fijar, y que de no ser así, debe entenderse que los efectos son *ex nunc*.

Sin embargo, en lo que respecta a los impuestos declarados inconstitucionales, este principio jurisprudencial de la Corte Constitucional ha sido controvertido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. En efecto, en el año 2003, con fundamento en una decisión de la Corte Constitucional sobre inexecutableidad de una ley de impuestos, la jurisdicción de lo contencioso abrió la posibilidad de que los contribuyentes reclamaran la devolución de impuestos ya pagados cuando la ley que los originó sea declarada inconstitucional.



En efecto, a pesar de que en la sentencia C-1040 del 5 de noviembre del 2003⁴⁴, la Corte declaró inexecutable apartes del artículo 111 de la Ley 788 del 2002 que disponían gravar con el ICA el veinte por ciento (20%) de los dineros girados a las EPS del régimen contributivo, bajo la modalidad de unidad de pago por capitación (UPC), y el quince por ciento (15%) de los valores pagados por el mismo concepto a las administradoras del régimen subsidiado (ARS)⁴⁵, el Consejo de Estado admitió la reclamación de restitución de lo pagado con fundamento en la mencionada Ley.

La Corte Constitucional al fallar sobre la inconstitucionalidad de la mencionada Ley, guardó silencio sobre los efectos del fallo, es decir, sus consecuencias fueron hacia el futuro. En tal sentido varias entidades del Sistema General de Seguridad Social iniciaron acciones que pretendían la devolución del tributo pagado, las cuales fueron concebidas a través de sentencias del Consejo de Estado que ordenaron a las administraciones tributarias municipales devolver lo pagado por considerar que tal pago carece de causa legal. Al respecto, señaló el Consejo de Estado en sentencia 16567 del 11 de noviembre de 2009⁴⁶:

“el pago de lo no debido surge cuando se efectúan pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento. En el caso concreto, señaló el tribunal, no se discute que el demandante pagó sin causa legal unos valores que liquidó por concepto de impuesto de industria y comercio sobre los ingresos percibidos por concepto de la unidad de pago por capitación”.

⁴⁴ Sentencia C-1040 de 2003. MP. Clara Inés Vargas Hernández. Corte Constitucional.

⁴⁵ Rojas, Javier Nelson (2010). ***Devolución de impuestos a raíz de fallos de inconstitucionalidad, un nuevo dilema del ICA.*** Legis. Revista Impuestos No. 161, septiembre – octubre, p. 4-8.

⁴⁶ Sentencia 16567 del 11 de noviembre de 2009. Coomeva contra la Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos. Consejo de Estado.



Sobre esta posición de la jurisprudencia del Consejo de Estado, hubo varios pronunciamientos de la doctrina y funcionarios administrativos, que manifestaron su preocupación por considerar que dicha posición, contraría la firmeza de las declaraciones tributarias y el principio de seguridad jurídica; pues durante el tiempo que las disposiciones que contiene el tributo estuvieron vigentes, tuvieron pleno vigor. Por lo tanto, en este caso particular de manera categórica se expresó:

“los pagos del ICA de las entidades de la salud objeto de la demanda ante la justicia administrativa fueron legales y, en consecuencia, no cabe la devolución, salvo que la propia Corte Constitucional hubiese modulado el alcance de la Sentencia C-1040, al disponer los efectos retroactivos de esta. Y si se hubiera establecido esa condición, la administración tributaria, en efecto, habría quedado obligada a devolver esas sumas”⁴⁷.

Un nuevo pronunciamiento sobre el tema, se dio en el 2016 en el caso Goodyear. El 29 de diciembre de 2000, el Congreso de la República expidió la Ley 633 cuyos artículos 56 y 57 dispusieron la creación y pago de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros (TESA), los cuales fueron declarados inexecutable mediante sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001 (sin precisar nada sobre sus efectos).

Goodyear de Colombia S.A., ejerció acción de reparación directa por la que pidió que se declarara administrativamente responsable al Congreso de la República “(...) por la expedición y aplicación de unas normas abiertamente inexecutable, como son los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 (...)” y, en consecuencia, pidió la devolución de los dineros que pagó por concepto de la TESA.

⁴⁷ Rojas, Javier Nelson (2010). ***Devolución de impuestos a raíz de fallos de inconstitucionalidad, un nuevo dilema del ICA.*** Legis. Revista Impuestos No. 161, septiembre – octubre, p. 4-8.



De la demanda conoció, en primera instancia, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca quien accedió a las pretensiones. El Consejo de Estado, por su parte, en segunda instancia confirmó el fallo recurrido y ordenó la actualización de la condena. Al efecto, explicó que, si bien es cierto que la sentencia C-992 de 2001 nada dijo sobre sus efectos por tanto estos se entendieron *ex nunc*, el daño generado al contribuyente Goodyear de Colombia S.A., fue antijurídico desde el instante en que nació a la vida jurídica la norma viciada de inconstitucionalidad, de manera que el Congreso de la República era responsable por la lesión generada al aludido empresario, a título de “falla del servicio”⁴⁸.

Dentro de sus argumentos el Consejo de Estado señaló:

“los daños originados por omisión del Legislador o por su actividad, por ejemplo, cuando una ley es declarada inexecutable, deben ser reparados, sin consideración por los efectos del fallo de constitucionalidad que retira la norma del ordenamiento. Tales daños son antijurídicos y ameritan la reparación íntegra, en los términos del artículo 16 de la Ley 446 de 1998. La responsabilidad en estas circunstancias nada tiene que ver con que la decisión de inexecutable tenga efectos ex nunc o ex tunc”; ... “Si una ley nace a la vida jurídica viciada de inconstitucionalidad, desde ese instante se elimina el deber jurídico de soportar el daño sufrido por los destinatarios de la norma, más allá de que estos tengan la carga de cumplir con el mandato legal hasta el instante en que desaparece la presunción de constitucionalidad en razón de un fallo que así lo disponga”⁴⁹.

⁴⁸ Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección C, del 26 de marzo de 2014, expediente 25000-23-26-000-2003-00175-01 (28471).

⁴⁹ *Ibidem*.



“(…) como ya se explicó con suficiencia, al haber sido declarada inconstitucional la norma, no cabe duda en que el Congreso incurrió en una falla en el servicio y causó un daño antijurídico a la sociedad Goodyear S.A., quien como se infiere de los recibos de pago aportados con la demanda, canceló las sumas correspondientes a la TESA, durante 9 meses –1 de enero al 31 de octubre de 2001, aun cuando ese gravamen era contrario a la constitución, hecho que como ya se explicó ampliamente no puede avalarse, pues ello iría en contravía del principio de supremacía constitucional y sería tolerar la consolidación de situaciones abiertamente inconstitucionales. En este punto, cabe reiterar que el llamado a responder es el Congreso y no la DIAN, comoquiera que aunque fue esta última entidad la encargada de recaudar y controlar el tributo, sólo actuó como un agente del Estado en ese sentido y fue el legislador como creador de la norma, el que dio origen a ese recaudo y, por ende, sólo a él le es imputable el daño antijurídico sufrido por la compañía actora (…)”.

4. Devolución de Tributos Inconstitucionales

Como quiera que el pago de impuestos tiene como fuente la ley que los decreta, esta obligación se materializa en la declaración de renta privada que acepta la administración, si no tiene inconsistencias ni errores y, cuando se detectan estos la administración produce un acto administrativo de requerimiento especial para corregir lo que ésta considera irregular de la declaración presentada. Así las cosas, la contención planteada puede terminar con la liquidación oficial de aforo que es el acto administrativo de exigencia de pago.

Este giro, al cual se le puede adicionar, como en este caso la declaratoria de inexecutable de la ley que decreta el impuesto, es el que permite que el juez de constitucionalidad para el control de la supremacía del texto deje de ser la Corte Constitucional y se radique en cabeza del Consejo de Estado. Por esta razón, a



continuación desarrollaré las formas jurídicas como se ejerce el control de constitucionalidad en la solicitud de devolución de pago de lo no debido, a título de tributo declarado inexecutable.

Como se expuso en el numeral tercero del presente capítulo, en tratándose de pago de impuestos que posteriormente son declarados inexecutable, los contribuyentes han optado por la devolución de dichos tributos a través de dos vías procesales: i) el medio de control de **reparación directa, con fundamento en la existencia de un daño antijurídico causado por el hecho del legislador**, y ii) el **medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previa petición a la administración, habida cuenta de la configuración de un pago de lo no debido**. Entraremos a analizar cada uno de estos.

a. Daño antijurídico generado por el hecho del legislador

El artículo 90 de la Constitución Política de Colombia, es claro en establecer una responsabilidad del Estado, al señalar que “responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas”. Esta concepción, de Responsabilidad estatal, históricamente ha sido relacionado con la responsabilidad derivada del poder judicial (que se conoce en la doctrina como la responsabilidad estatal por fallas en el sistema judicial) y del ejecutivo (que se conoce en la doctrina como la responsabilidad estatal “clásica”), cuya irresponsabilidad es más directa; pero en los últimos años ha sido más aceptada la idea de un Estado responsable por los hechos del legislador; y aunque bien, la jurisprudencia colombiana ha sido tímida al tocar el tema, existen algunos (pocos) antecedentes en el Consejo de Estado y la Corte Constitucional que han establecido ciertos parámetros sobre la materia.



“El fenómeno de la responsabilidad del Estado causada por los hechos del legislador, ha tenido su mayor desarrollo a mediados del siglo xx. En Francia, por ejemplo, se presentó el primer antecedente jurisprudencial en el año de 1934. En España, su estudio empezó a gestionarse con la promulgación de la Constitución de 1978, presentándose el primer fallo judicial en el año de 1993”⁵⁰.

La sentencia del 18 de octubre de 1990, expedida por el Consejo de Estado colombiano, sección tercera, estimó que, aunque las circunstancias del caso no tenían la suficiente amplitud para crear jurisprudencia de la responsabilidad del Estado por el hecho de la ley; en otras circunstancias, sería posible “abrir paso a un régimen de responsabilidad, que dé lugar a la indemnización de perjuicios por la actividad del Estado-Legislator”.⁵¹

La demanda se originó a raíz de la solicitud de reparación que la sociedad Felipe Garrido Sardi & CIA LTDA, hizo por los perjuicios ocasionados de dos normas expedidas por el Departamento del Valle del Cauca, a saber, Ordenanza No. 025 del 02 de diciembre de 1981 y Decreto No 0623 del 30 de marzo de 1982, normas que, según afirma el demandante, crean un nuevo impuesto sobre licores extranjeros.

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia del día 13 de junio de 1984 declaró nulos algunos artículos de la Ordenanza No 25 y el Decreto 0623, argumentando que “el impuesto cobrado era de carácter nacional por lo cual, tales actos invadían competencia del Congreso de la República”, lo cual fue confirmado

⁵⁰ Alonso García, María Consuelo y Leiva Ramírez, Eric. (2012). **La Responsabilidad del Estado por el hecho del legislador**”. Revista Derecho del Estado, No. 29. Universidad Externado de Colombia. Pp. 145 – 173.

⁵¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección tercera. Sentencia del 18 de octubre de 1990. Consejero Ponente: Julio Cesar Uribe Acosta.



posteriormente por el Consejo de Estado y de esta manera fueron anuladas las normas del ordenamiento jurídico.

Sin perjuicio de lo anterior, la sociedad demandante, presentó una nueva demanda ordinaria contra el Departamento del Valle del Cauca “para que se declarará a la entidad demandada administrativamente responsable de los perjuicios económicos que se le ocasionaron como consecuencia de la Ordenanza y el Decreto previamente declarados nulos, en la medida en que imposibilitaron y disminuyeron las actividades mercantiles de la empresa, relacionadas con la importación, distribución y venta de licor ...”.

El Alto Tribunal Administrativo en segunda instancia consideró que si bien los actos administrativos fueron declarados nulos por la jurisdicción contenciosa administrativa no por ello puede surgir para el Departamento una responsabilidad. Así mismo, señaló que los actos administrativos aludidos fueron creadores de situaciones generales, impersonales y abstractas, y en consecuencia no era posible acumular dos pretensiones como la anulación y la indemnización. Sobre esto último, el demandante contrargumentó, señalando que dicho razonamiento es inaceptable, más aun cuando el Consejo de Estado en sentencia del 28 de octubre de 1976

“expresó que uno de los fundamentos de la responsabilidad estatal es la inconstitucionalidad o ilegalidad del acto administrativo causante de perjuicios materiales o morales a los administrados, sin importar que ese acto sea general o particular. Lo que acontece, indica el Consejo de Estado, es que si se trata de un acto administrativo general, la indemnización de perjuicios será promovida una vez ese acto haya sido anulado o simultaneamente con la nulidad, deberá



*instaurarse por separado, pues por regla general, no es admisible una acción de restablecimiento del derecho contra un acto administrativo general*⁵².

De igual manera, el demandante manifestó que la decisión adoptada por el Tribunal desconoció, la tendencia del derecho moderno de abrir paso a la responsabilidad extracontractual del Estado por los perjuicios ocasionados por la ley, fundada, especialmente desde el fallo “La Fleurette” del Consejo de Estado francés 1938 en el principio de la igualdad de los particulares ante las cargas públicas.

El Consejo de Estado a su vez, se centró en “el deseo de la parte actora de que se condene al demandado por los perjuicios que afirma se le causaron con las normas citadas” y encontró que el fallo de primera instancia debía ser confirmado “pues aunque en los tiempos que corren crece el interés del estudio de los daños que pueden derivarse del Estado-Legislator, es lo cierto que el presente caso no tiene el universo necesario que permita crear jurisprudencia en tan importante materia”⁵³.

De igual manera, existen antecedentes legales que permiten concluir la responsabilidad del Estado – Legislator; como es el caso de los artículo 58 y 336 de la Constitución Política que consagran expresamente la obligación de indemnizar los perjuicios que se deriven de la Ley:

ARTICULO 58. *Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella*

⁵² *Ibíd.*

⁵³ *Ibíd.*



reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social. La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.

Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Esta se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa - administrativa, incluso respecto del precio. (Resaltado y negrilla fuera del texto de la norma).

ARTICULO 336. Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley.

La ley que establezca un monopolio no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita.

La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.

Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación.



La evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley.

El Gobierno enajenará o liquidará las empresas monopolísticas del Estado y otorgará a terceros el desarrollo de su actividad cuando no cumplan los requisitos de eficiencia, en los términos que determine la ley.

En cualquier caso se respetarán los derechos adquiridos por los trabajadores.
(Resaltado y negrilla fuera del texto de la norma).

Con esto, es claro que tanto la ley como la jurisprudencia, consagran la posibilidad de adjudicar responsabilidad al Estado por el hecho del legislador, sin embargo, para el caso que nos ocupa, es menester analizar si el daño que se causa al contribuyente con la declaratoria (o más bien con la expedición) de una ley contraria a la constitución, es antijurídico o no, con el fin de determinar si procede la imputación de responsabilidad al Estado.

El daño antijurídico ha sido entendido como “aquel daño que la víctima no está en el deber jurídico de soportar, pues no existe o no se presenta ninguna causal que justifique la producción del mismo por parte de la administración, razón por la cual deviene en una lesión patrimonial injusta”⁵⁴. El cual, para ser indemnizable debe cumplir ciertos requisitos, según lo establecen Carolina Arenas y Mariángela Jiménez en su escrito “La Responsabilidad del Estado por el Hecho del Legislador”⁵⁵

⁵⁴ Rodríguez, José Luis (2014). *El daño antijurídico y su función resarcitoria*. Asuntos Legales. Editorial La República. <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/jose-luis-rodriguez>.

⁵⁵ Arenas Uribe, Carolina y Jimenez Uscategui Mariangela (2001). *La Responsabilidad del Estado por el Hecho del Legislador*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá D.C. p.p. 35



1. El daño debe ser **excepcional y grave**.
2. El daño debe ser **directo**, es decir que haya un nexo de causalidad entre la ley y el daño causado a la víctima.
3. El daño **no puede derivarse de prohibiciones o limitaciones a actividades ilícitas, inmorales o que atenten contra el orden público**.
4. El daño debe ser **especial**.

Respecto de la excepcionalidad y gravedad del daño, vale decir que, las leyes por sí mismas pueden generar daños, como es el caso de aquellas normas que contienen un tributo, pues éste esencialmente implica la disminución del patrimonio de sus destinatarios, en función de los recursos que se deben transferir al Estado como consecuencia del poder tributario⁵⁶, el cual es conocido como la capacidad del Estado de obtener por parte de los contribuyentes, los recursos necesarios para cumplir con sus fines y el cual se encuentra plenamente definido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, el cual señala que son deberes de la persona y el ciudadano ... *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*. Luego, es claro que todo tributo implica un daño jurídico para su sujeto pasivo que implica un sacrificio patrimonial, en cuanto disminuye su capacidad económica y afecta la propiedad privada, circunstancia que no es solo admitida por la Constitución misma, sino que es esencial para la existencia del Estado, pues este no podría subsistir de no ser por la fuente de financiación tributaria.

Sin embargo, ¿es viable considerar que los impuestos inconstitucionales, particularmente el impuesto nacional al consumo sobre bienes inmuebles, de que trata el presente escrito, entran dentro de las cargas públicas normales que todo ciudadano debe soportar, y por tanto es considerado un daño jurídico?. En mi concepto, el poder

⁵⁶ Artículo 95 – 6 Constitución Política de Colombia referente a que todos los particulares tienen la obligación de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los límites de la justicia y la equidad.



tributario del que hemos hablado a lo largo de estas líneas, debe respetar los principios generales de tributación, a saber, legalidad, progresividad, equidad, eficiencia, irretroactividad, certeza y justicia; por lo tanto, un tributo declarado por la Corte Constitucional como inexecutable genera ciertamente un daño antijurídico al contribuyente en la medida en que este último no está en la obligación legal de soportar su carga, y por lo tanto, es plenamente procedente la acción de resarción directa que le permita al contribuyente resarcir los perjuicios que le han sido ocasionados por el Estado – Legislador.

b. Pago de lo no debido en materia tributaria

Según el doctrinante Arturo Valencia Zea el pago indebido o *condictio indebiti* se genera cuando el deudor, creyendo que debe, paga una prestación a la que no estaba obligado por causa de un error, esto es, bajo el convencimiento de que la obligación existe, efectivamente lo paga⁵⁷. En idéntico sentido, la doctrina extranjera, ha señalado que, como todo pago supone una deuda, aquello que se ha pagado sin deberse, ha sido pagado sin causa⁵⁸.

El artículo 1524 del Código Civil reconoce esa condición, al consagrar que “no puede haber obligación sin una causa real y lícita”. El pago de lo no debido hace parte de los denominados cuasi contratos a los que se refiere el Código Civil en su artículo 2302 y siguientes, con la salvedad de que cuando se aplica esta figura en materia tributaria, no es la falta de acuerdo de voluntades la que lo genera, sino la inexistencia de norma

⁵⁷ Valencia Zea, Arturo y Ortiz Monsalve, Álvaro (1998). ***Derecho Civil, tomo III, Obligaciones***, novena edición. Bogotá: Editorial Temis, p.p 318

⁵⁸ Sánchez García, Andrea Paola. (2019). ***Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA***. Revista de Derecho Fiscal No 15 julio – diciembre, p.p. 221 – 247.



que consagre la obligación, la inconstitucionalidad o ilegalidad de esta, declarada por el juez competente, o el error del contribuyente al hacer un pago al que no está obligado⁵⁹.

El pago de lo no debido en materia tributaria, sucede cuando el contribuyente paga un impuesto que no fue considerado por la ley, pues desconoce el principio general de que todo impuesto debe tener un origen legal que defina sus elementos como sujeto pasivo, hecho generador, tarifa, etc., y si no existe ese fundamento legal no se debe pagar⁶⁰.

Cuando no se realiza el hecho generador de un determinado impuesto, el pago que se realice por tal concepto constituye un pago de lo no debido, pues adolece de causa legal toda vez que no nace la obligación jurídico - tributaria. También se configura pago de lo no debido, cuando a pesar de que se presentan todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como es el caso de la exención, y en desconocimiento de ese mandato, se realiza el pago. Conforme a lo anterior, el elemento esencial para que se presente el pago de lo no debido es que dicho pago adolezca de causa legal. El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe devolver oportunamente a los contribuyentes, “los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”⁶¹.

⁵⁹ *Ibíd.*

⁶⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de septiembre de 2010. Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo.

⁶¹ *Ibíd.*



Sin perjuicio de lo señalado, en tratándose de obligaciones tributarias, no solo configura pago de lo no debido el error de hecho o de derecho del contribuyente. También se configura cuando el fundamento legal de la obligación tributaria desaparece, evento en el cual la jurisprudencia se refiere a la existencia de “pago de lo no debido sobreviniente”⁶², y lo cual podría pasar, por ejemplo, cuando la disposición normativa que fija el impuesto es objeto de estudio de constitucionalidad o legalidad y es anulada o declarada inconstitucional, total o parcialmente.

El derecho a la devolución surge de la falta de causa legal para el pago y el correlativo enriquecimiento sin justa causa que se configura en esos eventos, pues el Estado recibe un dinero que no tiene fundamento, bien sea porque nunca existió la obligación de hacer el pago, o porque la causa o fundamento de la obligación desapareció, antes de que se configurara una situación jurídica consolidada⁶³.

Sobre este tema, se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia que examinó la constitucionalidad de los artículos 16, 17 y 18 de la Ley 6a. de 1992, al concluir que no devolver los tributos al contribuyente generaría un pago de lo no debido por parte de éste y un enriquecimiento injustificado del Estado

“Este reintegro resulta apenas natural pues, de no ser así, siendo contrarios a la Carta los preceptos que autorizaban la colocación de los bonos, se tendría un enriquecimiento sin causa para el Estado y un perjuicio injustificado para los contribuyentes, quienes no están obligados a transferir recursos al erario sino

⁶² Sánchez García, Andrea Paola. (2019). **Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA**. Revista de Derecho Fiscal No 15 julio – diciembre, p.p. 221 – 247.

⁶³ *Ibíd.*



en los casos y por los motivos que disponga la ley. Desaparecida ésta, pierde fundamento el pago y, por ende, si se hubiere efectuado, debe ser restituído para realizar el principio de justicia y hacer operante y vigente el orden justo al que aspira la Constitución. Además, la aludida consecuencia se apoya en el principio de la buena fe⁶⁴.”

5. Improcedencia de la devolución

Hasta el momento, hemos analizado las diferentes tendencias doctrinales y jurisprudenciales, que argumentan la posibilidad de que lo pagado por el contribuyente en virtud de un impuesto declarado inconstitucional sea devuelto. Pero existe de otro lado, quienes señalan que si la ley mantiene la presunción de constitucionalidad hasta el momento en que es declarada inexecutable, esto quiere decir que integra el ordenamiento jurídico, es vinculante y obligatoria, valga decir, hasta cuando es retirada del ordenamiento por el fallo de inexecutable. Si la norma fue declarada inexecutable con efectos a futuro, *ex nunc*, tal circunstancia no puede tener consecuencia distinta a que la norma estuvo vigente, tenía carácter obligatorio e integró el ordenamiento durante el lapso anterior a la declaratoria de inexecutable.

Y es que el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 (citado anteriormente) es claro en señalar que mientras la Corte Constitucional no haya modulado los efectos de sus sentencia, estos deben entenderse hacia futuro. No hay ambigüedades, vacíos o incertidumbres en esta norma que deban ser llamadas a interpretarse por el juez y por lo tanto, no es posible, so pretexto de la autonomía interpretativa del juez, llegar al punto de contrariar el propio ordenamiento. Por lo tanto, no hay razón alguna, para que el sentenciador administrativo, específicamente, el juez de la reparación directa, derive la competencia para fijar efectos frente a los fallos de constitucionalidad, cuando esta atribución es exclusiva y excluyente de la Corte Constitucional.

⁶⁴ Sentencia C-149 de 1993. MP. Jose Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional.



En este sentido, ha señalado la doctrina, que el hecho de que se declare la inexecutable de la ley no significa nada distinto a que deja de ser ejecutable en el futuro, salvo que la propia Corte Constitucional indique que la sentencia tiene un efecto diferente al ex nunc. Posición ésta que fue adoptada más adelante por el Consejo de Estado, quien señala que:

“la ley es vigente con todos sus atributos y consecuencias, y no es posible, por ejemplo, que el juez administrativo escinda la ley en cuanto a sus efectos, para indicar que sí debía ser cumplida, obedecida y observada por todos los destinatarios, pero, de manera simultánea, que los efectos que esa ley produjo durante su vigencia derivaron en un daño antijurídico, máxime si la ley, durante su vigor, mantuvo su presunción de constitucionalidad, es decir, estuvo conforme con el ordenamiento”⁶⁵.

Interpretarse algo distinto, argumentan los partidarios de esta postura, atentaría con el valor supremo de la seguridad jurídica, característica esencial del Estado de derecho, pues de nada sirve que los fallos de inexecutable precisen que tienen efectos a futuro, si en todo caso, habría que revisar todas las situaciones generadas con anterioridad a estos para determinar si pudo existir algún daño antijurídico que deba repararse.

Por tanto, el daño antijurídico en impuestos declarados inconstitucionales no puede considerarse *per se* en los casos en los que desaparece del mundo jurídico la norma que prevé un tributo, pues el pago que se hizo en vigencia de aquella se reputaba ajustado a Derecho, comoquiera que las normas se presumen constitucionales.

⁶⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, 26 de marzo de 2014, expediente 11001-03-15-000-2014-02171-00 CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



6. Caso Concreto: Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles

El siguiente es el caso puntual de estudio sobre el que se reflexionará respecto del impacto económico y las consecuencias del pago de lo no debido.

La Ley 1943 de 2018 “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, declarada inexecutable a partir del primero de enero de 2020 mediante sentencia C-481-19 por vicios de procedimiento, creó el Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles, en su artículo 21 adicionado al artículo 512 -22 del Estatuto Tributario y el cual fue posteriormente reglamentado por el Decreto 961 de 2019.

Establecía el mencionado artículo 21 que está gravado con el impuesto al consumo, con una tarifa del 2%, la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles, nuevos o usados, que superen las 26.800 UVT (\$918.436.000 para 2019), incluidas las cesiones de derechos fiduciarios o de fondos que no coticen en bolsa con inmuebles como activo subyacente:

Artículo 512-22. Impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. *El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa.*



El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo. El impuesto será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente. La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien inmueble, y presentar comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva.

La tarifa aplicable será del dos por ciento (2%) sobre la totalidad del precio de venta.

PARÁGRAFO 1o. *Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.*

PARÁGRAFO 2o. *Para efectos de este artículo, se entienden por actividades agropecuarias aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

PARÁGRAFO 3o. *El impuesto consagrado en el presente artículo no será aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario.*



PARÁGRAFO 4o. *Quedan exentos de la tarifa aplicable señalada en presente artículo todos aquellos bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Siempre y cuando el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.*

En cumplimiento de la mencionada ley un grupo de diez empresarios de la ciudad de Pereira, Risaralda, cuya función social es la compraventa de inmuebles (lotes de terreno) para desarrollo de unidades de vivienda, cancelaron a título del nuevo gravamen la suma aproximada de Mil Millones de pesos, generando no solo un impacto directo a la utilidad de sus negocios sino encareciendo las unidades inmobiliarias desarrolladas en los predios adquiridos, lo que generará además un impacto negativo para los futuros compradores de vivienda e inmuebles en general al considerarse este un impuesto en cascada.

Según lo señaló José David Castilla en su columna del Diario de la República

“Los sectores fiduciario e inmobiliario encendieron las alarmas desde que se conoció el texto final de la Ley 1943 de 2019, conocida como la Ley de Financiamiento. Las reformas que el gobierno introdujo en el estatuto fiscal prometían afectar los movimientos de un sector que había mantenido unas tasas de crecimiento anuales de 11% en, por lo menos, los últimos cinco años. Después de cuatro meses de haberse promulgado el nuevo estatuto tributario los efectos en el sector comienzan a sentirse con fuerza. Según un reporte de la Asociación de Fiduciarias de Colombia (Asofiduciarias) el impacto de la



última reforma generó un congelamiento sectorial en el crecimiento de nueve puntos porcentuales en la tasa de crecimiento anual de los negocios. Es decir que el sector solamente creció 2,15%”⁶⁶.

Es claro, el gran daño que se generó al sector inmobiliario en general, y particularmente a los empresarios el hecho de estar obligados a pagar un tributo que más adelante perdió su sustento legal. Como se ha dicho en este escrito, todo impuesto genera *per se* un impacto en la actividad económica del empresario, pero ese impacto se ve agravado significativamente cuando la ley de impuestos pierde su fundamento legal. Por esa razón es que es totalmente injusto que ni el juez constitucional ordene que se devuelva lo pagado por el impuesto al consumo, ni que el recaudador devuelva lo recaudado indebidamente.

7. Reacción Jurídica de los empresarios que cancelaron el nuevo gravamen

El Impuesto al Consumo de Bienes Inmuebles fue objeto de una demanda de constitucionalidad en la que se solicitó se declarara inexecutable la totalidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 en cuanto i) vulnera el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política que establece la reserva de ley en materia tributaria, en la medida en que no define claramente la base gravable ni el sujeto pasivo del tributo, para eventos distintos de la compraventa; ii) desconoce los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Carta, pues impone un impuesto al consumo de bienes no consumibles. Al hacerlo, establece múltiples gravámenes por un mismo hecho económico (grava interminablemente un mismo hecho económico) -la transferencia de la propiedad sobre

⁶⁶ Castilla, José David (2019). **Los impactos de la reforma tributaria al sector inmobiliario y fiduciario**. Bogotá. La Republica. Tomado de: <https://www.asuntoslegales.com.co/actualidad/los-impactos-de-la-reforma-tributaria-al-sector-inmobiliario-y-fiduciario-2853358>



un inmueble-, la cual, además, no necesariamente revela que las partes en dicha transferencia tengan capacidad contributiva. Por tanto, el impuesto al consumo de bienes inmuebles desconoce los principios de capacidad contributiva, equidad y justicia tributaria; iii) vulnera el derecho de propiedad privada consagrado en el artículo 58 constitucional, y los principios de justicia y equidad tributaria del artículo 95 de la Carta, pues exige el pago al vendedor o cedente, antes de producirse el hecho generador del tributo.

La Corte Constitucional resolvió la demanda mediante la sentencia C-593 de 2019 en la cual concluyó “que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 es inexecutable por vulnerar el principio de legalidad del tributo, pues al establecer el impuesto al consumo de bienes inmuebles el legislador definió como hecho generador la enajenación de bienes inmuebles “a cualquier título”, pero no precisó la base gravable del tributo para hipótesis de enajenación distintas a la compraventa.

Adicionalmente la Corte señaló que:

“La disposición demandada vulnera los principios de equidad tributaria en sus dimensiones horizontal y vertical, y desconoce la capacidad contributiva de las personas. Conculca la equidad horizontal, pues al tratarse de un impuesto en cascada que se adhiere al costo, la tarifa efectiva varía únicamente en función de qué tan larga sea la cadena de tradición. La tarifa efectiva será mayor en inmuebles con cadenas de tradición más largas y menor en aquellas con cadenas de tradición más cortas. Ello produce un trato diferente entre situaciones iguales, sin que exista un criterio constitucionalmente válido para ello. A su vez, el artículo vulnera la equidad vertical y la obligación de considerar la capacidad contributiva de las personas en la medida en que grava igualmente enajenaciones hechas a títulos diversos, independientemente del tipo de bien y



de su destino, sin considerar que no en todos los casos se puede inferir la capacidad económica de los contribuyentes”.

“Finalmente, el legislador vulneró el principio de equidad tributaria, y la obligación de considerar la capacidad económica de los contribuyentes, al crear un impuesto que debía pagarse antes de que se perfeccionara el negocio jurídico que da origen a la enajenación. Con ello expuso a los vendedores y en general a quienes enajenan los inmuebles a una contingencia desproporcionada e irrazonable”⁶⁷.

Vale la pena precisar que la sentencia no moduló sus efectos. En esa medida, la declaratoria de inexecutable surte efectos hacia el futuro, pues así lo dispone la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, en su artículo 45, como se vio anteriormente.

En este orden de ideas, la recomendación para los empresarios constructores que pagaron altas sumas de dinero por el inconstitucional impuesto al consumo sobre bienes inmuebles, es primero procurar la devolución ante la administración de impuestos (DIAN), y demandar el acto administrativo en el que aquella niega la devolución, en sede de nulidad y restablecimiento del derecho, partiendo de la existencia de un pago de lo no debido, como analizamos anteriormente. Pues en principio, cuando una ley o acto administrativo general, que impone una carga tributaria, desaparece del ordenamiento normativo por ser contraria a la Constitución o la ley, es necesario que el contribuyente acuda a la administración con el fin de obtener la devolución del tributo indebidamente pagado⁶⁸. Dicha solicitud, está regulada por lo dispuesto en el Decreto 2277 de 2012 (arts. 11, 16, 17 y 20) y el

⁶⁷ Sentencia C-593 de 2019. MP. Cristina Pardo Schlesinger. Corte Constitucional.

⁶⁸ Sánchez García, Andrea Paola. (2019). **Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA**. Revista de Derecho Fiscal No 15 julio – diciembre, p.p. 221 – 247.



Estatuto Tributario (arts. 855, 850 y 863). De acuerdo con estas normas, del procedimiento de devolución se destaca lo siguiente:

- El término para solicitar la devolución es de 5 años.
- La solicitud debe indicar el número y fecha de los recibos de pago y presentarse en la Dirección Seccional en la que se hizo el pago a reclamar.
- La Administración tiene un término de 50 días hábiles para decidir sobre la devolución.
- Previamente, la Administración puede compensar los dineros a devolver con otras deudas fiscales (tributarias o aduaneras).

Una vez el contribuyente ha solicitado la devolución del dinero, la Administración puede actuar de dos maneras: a) conceder la petición, y proceder al reintegro en los términos del Estatuto Tributario, o b) negar la solicitud mediante acto administrativo particular, susceptible de ser demandado ante la jurisdicción contenciosa en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Vale la pena aclarar, que en tratándose de la devolución de gravámenes afectados de inconstitucionalidad sobreviniente, existe un mecanismo especial definido por el legislador para pedir la restitución de lo pagado, que consiste en solicitar a la administración tributaria el reintegro de los dineros cancelados, de manera que el daño se concreta cuando, a pesar de tener derecho a la devolución, la Administración niega la solicitud⁶⁹.

El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es definido por el artículo 138 del Código de Procedimiento y Contencioso Administrativo, en los siguientes términos:

⁶⁹ *Ibidem*.



Artículo 138. *“nulidad y restablecimiento del derecho. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior. Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel”.*

Si se acredita la procedencia del derecho a la devolución, el juez contencioso anulará dicho acto y ordenará el reintegro del tributo, con los intereses corrientes y de mora correspondientes.

La segunda opción que tiene el empresario en caso de que la anteriormente señalada no proceda, es ejercer el medio de control de reparación directa, con fundamento en la existencia de un daño antijurídico, causado por el presunto actuar irregular del legislador en la expedición del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, con base en el artículo 90 de la Constitución, en el entendido de que la responsabilidad por el hecho del legislador puede derivarse de un fallo de inconstitucionalidad siempre que el interesado demuestre que: i) sufrió un daño con ocasión de la aplicación de una norma legal (el cual es evidente con el deterioro patrimonial que genera el mismo pago del impuesto) y que, ii) con posterioridad a la ocurrencia del mismo, fue declarada inexecutable la norma con efectos retroactivos.



8. El impacto económico de los impuestos en Colombia

8.1. El impacto impositivo en las empresas en el flujo normal económico

Un empresario en Colombia, en términos generales debe pagar en el año los siguientes tributos de orden nacional y local; i) Impuesto de Renta; ii) Impuesto al Valor Agregado (IVA), iii) Retención en la Fuente, iv) Impuesto de Industria y Comercio (ICA), v) Impuesto al Patrimonio y vi) Gravamen a los Movimientos Financieros; estos sumados a la carga laboral y de prestación social a que se ven enfrentadas las empresas que contratan talento humano para el desarrollo de su actividad económica.

Para el caso de las constructoras y empresarios del gremio inmobiliario, además de los tributos generales antes señalados se suma tres impuestos que concentran la carga impositiva en el campo inmobiliario y que genera como consecuencia, que la tasa efectiva de tributación que estas pagan está cercana al cuarenta y ocho por ciento (48%).

El primero de ellos es un impuesto del orden nacional, el imptoconsumo, objeto del presente escrito, que con una tarifa del dos por ciento (2%), se aplica para todas las transacciones inmobiliarias por valor superior a los \$918 millones, que también afecta al sector empresarial y a los inversionistas. El segundo impuesto es departamental y se aplica en algunas zonas del país cuya tarifa es del uno punto cinco por ciento (1,5%) del valor de las transacciones inmobiliarias que se realizan por concepto de estampilla prohospital o prodesarrollo. El tercer impuesto que tiene un peso significativo en la carga tributaria para las empresas del sector inmobiliario es el Predial.

Sin perjuicio de ello y pese a que una alta tasa impositiva importa al empresario y afecta enormemente sus ingresos, lo que más impacta es la falta de certeza que se



tiene sobre la estabilidad de los tributos en Colombia. La estabilidad implica que haya reglas claras para evitar problemas de riesgo subjetivo y la garantía de que los tributos asumidos se encuentren respaldados en una fuente legal válida.

8.2 El impacto impositivo en las empresas cuando el impuesto es declarado inexecutable

Es claro como se mencionó en el numeral anterior, que los impuestos *per se* generan al empresario un perjuicio que se agrava evidentemente cuando la fuente legal del tributo pierde su validez y constituye el pago de lo no debido y un enriquecimiento sin causa para el Estado.

Es indudable el impacto negativo que se genera al contribuyente el hecho de que el impuesto pierda su piso legal y constitucional, pues moral y materialmente se presenta un evento de expropiación del ingreso, generando una injusticia gravísima. Al respecto, Kant dijo que una ley de impuestos injusta era expropiatoria de la propiedad privada y el imperativo moral era la desobediencia civil.

Y es que en el momento en que una norma de impuesto es declarada inexecutable por la Corte Constitucional inmediatamente se desconfigura uno de los principios esenciales del Derecho Tributario, el *principio de legalidad*, Juan Camilo Restrepo inicia la explicación del principio de legalidad de los tributos con la referencia al aforismo clásico *no taxation without representation*, y sigue su presentación citando a Lucy Cruz que a su vez se da el lujo de un vuelo histórico. Surge de nuevo la idea de una cultura heredada, impuesta y asumida. Dice la abogada Cruz:



“[El principio de legalidad] ...históricamente concebido como una garantía a favor de los contribuyentes frente a los regímenes monárquicos absolutistas, hoy día puede decirse que, además de un derecho ciudadano a no pagar sino los impuestos que sean legalmente establecidos por el Parlamento, constituye también un reconocimiento al deber de pagar prestaciones de contenido económico para el sostenimiento de las cargas públicas”⁷⁰.

El principio de legalidad parte del hecho de que el legislador tenga claridad sobre la legitimidad constitucional de lo que está aprobando, tengan claridad sobre los medios de lo que busca, y que tal decisión se enmarque entre los valores que inspiran el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad), por tanto, si se logra demostrar que la ley promulgada no cumple estos principios y en cambio viola preceptos constitucionales, no devolverle al contribuyente los recursos recaudados con base en esa ley es completamente ilegítimo y violatorio del principio de no confiscación, el cual es considerado un principio tributario constitucionalizado como mecanismo de protección del derecho a la propiedad privada.

⁷⁰ Restrepo, Juan Camilo. **Hacienda Pública**. (2020) Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 11a ed, 2020, p. 310.



CONCLUSIONES

La presente investigación tuvo como pregunta la siguiente: ¿En qué medida el cobro y el respectivo pago de un tributo declarado inconstitucional constituye un enriquecimiento sin causa por parte del Estado y por ende una agravio injustificado para el contribuyente?, la cual desarrollé a través del objetivo general planteado de determinar si el cobro y el respectivo pago de un tributo declarado inconstitucional constituye un enriquecimiento sin causa por parte del Estado y por ende una agravio injustificado.

Metodológicamente este objetivo general lo desarrollé en tres objetivos específicos, sobre los cuales; nos permitimos concluirá través del escrito la forma como teórica y jurisprudencialmente se ha desarrollado el control de constitucionalidad en Colombia a partir de 1991, así mismo se establecieron los efectos jurídicos de las sentencias de inexequibilidad producidas por la Corte Constitucional colombiana a partir de la expedición de la Carta Política de 1991 y finalmente se reflexionó sobre la fuerza normativa de la inexequibilidad de una ley que establece un tributo y las consecuencias del pago previo del mismo, a partir de la cual se pudo observar que al analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado frente al tema, aún existe una disparidad notable entre la posición de las secciones primera, tercera y cuarta, lo que refuerza la necesidad de un pronunciamiento que abarque todas estas cuestiones y defina cuál es el fundamento o razón de ser de la devolución de los tributos pagados con fundamento en normas tributarias declaradas inconstitucionales.

Encontramos así mismo, que pese al no haber estado modulada la sentencia en estudio por parte de la Corte Constitucional y que se haya entendido que sus efectos son hacia futuro, según lo establece la Ley y según lo reiterado por el alto tribunal en la sentencia de Unificación de la Corte Constitucional, Sentencia SU-037, Ene. 31/19, que señala que salvo que se indique expresamente algo diferente, la declaratoria de inexequibilidad de una disposición tiene efectos hacia el futuro (ex nunc), lo que encuentra sustento en los principios de seguridad jurídica y democrático; esto



constituye, en materia de impuestos contenidos en normas declaradas inconstitucionales, una injusticia, pues la omisión del juez de constitucionalidad de modular los efectos del fallo implica para el administrado primero que no le sea devuelto de manera automática un pago que a ciencia cierta es considerado un pago de lo no debido por carecer de sustento legal y contrario la constitución, enriqueciéndose injustamente el Estado; y segundo, obligar al administrado a someterse al “viacrucis legal” que le implicaría tratar de recuperar su pago injustificado en sede de la administración tributaria y posterior jurisdicción contencioso administrativa lo cual implicaría no solo tiempo sino altos costos en defensa judicial.

Un fallo de inconstitucionalidad de una ley de impuestos simple emitido por la Corte Constitucional es un claro caso de confiscamiento ilegal completamente violatorio de la propiedad privada, pues con su silencio respecto del alcance del fallo está cohonestando la arbitrariedad y está en contra del ordenamiento jurídico.

Con esto no se quiere decir que la Corte siempre deba darle un efecto retroactivo a sus fallos en materia de devolución de impuestos recaudados a través de normas inconstitucionales, pues es evidente que existen casos en que por las circunstancias particulares se amerite darse un efecto a futuro para evitar que como consecuencia de un fallo de anulación, se genere una situación aún más perjudicial para la estabilidad política y social de un país, que la que está produciendo la situación inconstitucional impugnada.

En los Estados maduros de hoy, el derecho impone la obligación al juez de argumentar y justificar siempre su decisión y más aun, como hemos señalado, cuando se trate de una situación que enrostre al contribuyente un daño antijurídico por consecuencia. Por tanto, es una obligación de la Corte, además de fallar sobre la inconstitucionalidad de la norma, determinar con claridad los efectos de su decisión en procura del orden justo constitucional colombiano, y por ello, evaluar en cada caso la pertinencia de la modulación del fallo retroactivo o hacia futuro.



BIBLIOGRAFÍA

Legislación

- Acto Legislativo 3 de 1910
- Acto Legislativo 1 de 1945
- Acto Legislativo 1 de 2016
- Acuerdo 5 de 1992
- Constitución Política de Colombia
- Decreto 2067 de 1961
- Decreto 2067 de 1991
- Decreto 2591 de 1991
- Decreto 568 del 15 de abril de 2020
- Ley 6 de 1992
- Ley 270 de 1996
- Ley 1943 de 2018

Jurisprudencia

- CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección tercera. Sentencia del 18 de octubre de 1990.
- ----- . Sentencia 16567 del 11 de noviembre de 2009. Coomeva contra la Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos.
- ----- . Sección Tercera, Subsección C, del 26 de marzo de 2014, expediente 25000-23-26-000-2003-00175-01 (28471).



- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-149 de 1993. MP José Gregorio Hernández Galindo.
- -----, Sentencia C-222 de 1995. MP José Gregorio Hernández Galindo.
- -----, Sentencia C-445 de 1995. MP Alejandro Martínez Caballero.
- -----, Sentencia C- 055 de 1996. MP Alejandro Martínez Caballero.
- -----, Sentencia C-037 de 1996. MP Vladimiro Naranjo Mesa.
- -----, Sentencia C-221 de 1997. MP Alejandro Martínez Caballero.
- -----, Sentencia C-505 de 1999. MP Alejandro Martínez Caballero.
- -----, Sentencia C-700 de 1999. MP José Gregorio Hernández Galindo.
- -----, Sentencia C-702 de 1999. MP Fabio Morón Díaz.



- -----, Sentencia C-329 de 2001.
MP Rodrigo Escobar Gil.
- -----, Sentencia C-737 de 2001.
MP Eduardo Montealegre Lynett.
- -----, Sentencia C-426 de 2002.
MP Rodrigo Escobar Gil.
- -----, Sentencia C-619 de 2003.
MP Clara Inés Vargas Hernández.
- -----, Sentencia C-523 de 2005.
MP Clara Inés Vargas Hernández.
- -----, Sentencia C-280 de 2014.
MP Luis Guillermo Guerrero Pérez.
- -----, Sentencia C-551 de 2015.
MP Mauricio González Cuervo.
- -----, Sentencia C-408 de 2017.
MP Gloria Stella Ortiz Delgado.
- -----, Sentencia C-481 de 2019.
MP Alejandro Linares Cantillo.
- -----, Sentencia C-593 de 2019.
MP Cristina Pardo Schlesinger.



- ----- Sentencia C-293 de 2020.
MS Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

Doctrina y otros

- ALONSO GARCÍA, MARÍA CONSUELO Y LEIVA RAMÍREZ, ERIC. (2012). La Responsabilidad del Estado por el hecho del legislador”. Revista Derecho del Estado, No. 29. Universidad Externado de Colombia julio- diciembre.
- ARENAS URIBE, CAROLINA Y JIMENEZ USCATEGUI MARIANGELA. (2019). La Responsabilidad del Estado por el Hecho del Legislador. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá D.C.
- BETANCUR CUARTAS, Jaime. (2020). Efectos de una Sentencia de Inexequibilidad. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Pontificia Bolivariana, (56), 122-124. Recuperado a partir de <https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/5542>.
- CABALLERO SIERRA, GASPAR. (2001). *Corte Constitucional y legislador: contrarios o complementarios*”, publicado en: Jurisdicción constitucional en Colombia - La Corte Constitucional 1992-2000, realidades y perspectivas, edición de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura, con el apoyo de la Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla” y de la Fundación “Konrad Adenauer”, Bogotá, D.C.
- CASTILLA, JOSÉ DAVID (2019). Los impactos de la reforma tributaria al sector inmobiliario y fiduciario. Bogotá. La Republica.



- CONCEPTO LEGAL JIMÉNEZ HIGUITA RODRÍGUEZ & ASOCIADOS. (2020). *Efectos de la declaratoria de inexecutable de la corte constitucional de la ley 1943 de 2018 “ley financiación para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general”*. Publicado en el Boletín Informativo de www.jhrcorp.co
- ECHEVERRI QUINTANA, (2014). *Acercamientos al control constitucional. Temática inacabada. 1º Edición. Universidad Libre Seccional Pereira.*
- Enciclopedia Banco de la República de Colombia. Tomado de: https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Pol%C3%ADtica_fiscal
- FUENTES CONTRERAS, ÉDGAR HERNÁN; SUÁREZ LÓPEZ, BEATRIZ EUGENIA; RINCÓN VILLEGAS, ADRIANA. (2014). *Facticidad y acción de tutela: presentación preliminar de un estudio empírico de la formulación y efectos de la acción de tutela en el marco colombiano, entre los años 1992-2011. Civilizar 14 (27): 41-64, julio-diciembre de 2014.*
- FUENTES CONTRERAS, EDGAR HERNÁN. (2016 – 2017). *Legislación en sentido Material. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia sobre las normas con rango, fuerza y valor de Ley expedidas por la Rama Ejecutiva. Universidad de Sevilla – Facultad de Derecho. Sevilla.*
- FUENTES CONTRERAS, EDGAR HERNÁN. (2017). *Sistema de fuentes colombiano e implementación del Acuerdo de Paz. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Bogotá.*
- GOZAÍN, OSVALDO. (2015). *Introducción al derecho procesal constitucional. Rubinzal – Culzoni, Buenos Aires.*



- HERNÁNDEZ SOTO, Ernesto y VELASCO AULCY, Lizzette, Inconstitucionalidad De La Tasa Adicional De Impuesto a Los Dividendos En México (The Unconstitutionality of the Additional Tax on Dividends in Mexico) (November 9, 2017). Revista Global de Negocios, Vol. 6, No. 2, pp. 85-93, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3050147>
- GÓMEZ, J. Y RODRÍGUEZ, D. (2002). Las acciones públicas para la guarda de la integridad y la supremacía de la Constitución. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá D.C.
- KELSEN, HANS (1949 – 1994 b) Teoría General del Derecho y del Estado. México D.F. Universidad Nacional Autónoma de México.
- MENDIETA GONZÁLEZ, David. (2010). La acción pública de inconstitucionalidad: a propósito de los 100 años de su vigencia en Colombia. Revista Vniversitas. Bogotá (Colombia) N° 120: 61-84, enero-junio de 2010.
- NOGUERA ALCALÁ, HUMBERTO. Sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur. Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional. Proceso y Constitución, No.2, julio-diciembre de 2004, Editorial Porrúa, México.
- OCDE, La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina, disponible en: <https://www.oecd.org/dev/41578326.pdf>.
- OJEDA LUNA, JUAN MANUEL Y ZAMBRANO GARRIDO, DIEGO ALFREDO. (2019) Modulación de los Efectos de las Sentencias. La Corte Constitucional



colombiana y los efectos temporales de sus sentencias. Universidad Sergio Arboleda., Bogotá D.C.

- OLANO GARCÍA, HERNÁN ALEJANDRO. (2004) Tipología de nuestras sentencias constitucionales. Revista Universitas 53 (108). Editorial Pontificia Universidad Javeriana.
- QUINCHE RAMÍREZ. MANUEL FERNANDO. (2015). Derecho Constitucional Colombiano. De la Carta de 1991 y sus Reformas. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Cuarta Edición. Bogotá D.C.
- QUINCHE RAMÍREZ. MANUEL FERNANDO. (2010) Derecho Procesal Colombiano. Acciones y procesos. Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Bogotá D.C.
- QUINTERO GONZALEZ. LEONEL. (2010). Lección Elemental de Derecho Constitucional General. Ediciones Abogados Librería. Pereira.
- RESTREPO, JUAN CAMILO. (2020). Hacienda Pública. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 11a edición.
- RIOBÓ RUBIO, Alonso. Inconstitucionalidad e Inexequibilidad – Diferencias. (2017) Tomado de www.gerencie.com.
- RODRÍGUEZ, JOSÉ LUIS. (2014). El daño antijurídico y su función resarcitoria. Asuntos Legales. Editorial La República. Asuntos Legales.
- ROJAS, JAVIER NELSON. (2010). Devolución de impuestos a raíz de fallos de inconstitucionalidad, un nuevo dilema del ICA. Legis. Revista Impuestos No. 161, sep – oct 2010.



- SÁCHICA. LUIS CARLOS. (2008). Derecho Constitucional General. Editorial Temis S.A., Bogotá D.C.
- SÁNCHEZ GARCÍA, ANDREA PAOLA. (2019). Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA. Revista de Derecho Fiscal No 15 (oct. 2019), 221-247.
- VALENCIA ZEA, ARTURO Y ORTIZ MONSALVE, ÁLVARO. (2004). Derecho Civil, tomo III, Obligaciones, novena edición. Bogotá: Editorial Temis.
- VARELA, JOAQUIN. (1998). Textos básicos de la Historia Constitucional Comparada. Centros de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid.