

El régimen fiscal en la Constitución de 1991*

SUMARIO

Introducción. I. El poder tributario y los límites constitucionales a su ejercicio. A. Límites constitucionales al poder tributario. II. Alcance de la autonomía fiscal de las entidades territoriales. A. Recursos derivados del poder tributario de las entidades territoriales. B. Recursos derivados del poder patrimonial de las entidades territoriales. C. Recursos derivados del poder de endeudamiento de las entidades territoriales. D. Sistema de transferencias. III. Especificidad y prioridad del gasto público

RESUMEN

El título XII de la Constitución Política de 1991 contiene las normas que delimitan el marco jurídico dentro del cual debe orientarse el ejercicio de la actividad económica tanto de los actores públicos como de los privados. Una

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia. Especializado en Instituciones y Técnicas Fiscales en el Instituto de Estudios Fiscales de España. Candidato a doctor, programa de las universidades Externado, Javeriana y del Rosario. Docente de pregrado y posgrado de la Universidad Externado de Colombia. Titular de la cátedra de Hacienda Pública que se imparte en la Facultad de Derecho en quinto año. Fue Director de Impuestos Nacionales y Secretario de Hacienda de Bogotá; ha asesorado en materia tributaria a diversas empresas privadas, entidades públicas, gobiernos extranjeros, departamentos y municipios; ha participado en reformas tributarias y reestructuraciones administrativas de carácter internacional, nacional, distrital y municipal; ha sido consultor del CIAT, de AID, del CINDE, del Banco Mundial, de la OEA y del Lincoln Institute; ha asesorado a Bolivia, El Salvador, Honduras, República Dominicana, Ecuador y Panamá. Actualmente es director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, consultor y asesor en derecho tributario y temas fiscales en Piza y Caballero Consultores.

* Este documento fue elaborado con el apoyo del grupo de investigadores que integran el Observatorio Jurisprudencial y Doctrinal en Materia Tributaria, del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia: SANDRA BIBIANA ACEVEDO, VÍCTOR FERNANDO CASTILLO, MARY CLAUDIA SÁNCHEZ y DIEGO MAURICIO CELY.

de las proyecciones de la Constitución Económica es el conjunto de preceptos que establecen los lineamientos bajo los que debe ejercerse la actividad financiera –Constitución Fiscal–, y dentro de esta última se encuentran las normas que regulan el poder fiscal de la Nación y de las entidades territoriales en su vertiente de ingresos públicos y en la de gasto público.

El objeto de estudio de este trabajo es el estudio del régimen fiscal en la Constitución, cuyo análisis se aborda en tres apartados: el primero comprende el poder tributario y las limitaciones constitucionales a su ejercicio, tema analizado por la jurisprudencia constitucional en cuanto la Constitución consagró los principios constitucionales tributarios y una noción más precisa de la reserva de ley en materia tributaria; el segundo se dedica al estudio del alcance de la autonomía fiscal de las entidades territoriales a partir del examen de sus fuentes de financiación, y en el tercer apartado se analiza lo atinente al gasto público y su ordenación jurídica.

PALABRAS CLAVE

Poder tributario, poder fiscal, principios constitucionales tributarios, reserva de ley, fuentes de financiación entidades territoriales, gasto público.

ABSTRACT

The XII article of the Political Constitution of 1991 contains the rules which delimit the legal framework in which the exercise of the economical activity must be oriented for both the public and private actors. One of the projections of the economical Constitution is the set of norms that establish the guidelines under which the financial activity must be exercised –fiscal Constitution–, and within the latter, rules can be found which regulate the fiscal power of the nation and of the territorial organizations, in the field of public income and public expense.

The object of study of this research is to look into the fiscal regime of the Constitution, whose analysis will be approached in three paragraphs: the first contains the tributary power and the constitutional limits to its exercise; this subject is analyzed by the constitutional jurisprudence, since the Constitution has established the constitutional tax principles and a more precise notion of the legal reserve concept in tributary matters. The second one is focused on the study of the scope of the fiscal autonomy of the territorial organizations beginning with the exam of their financial sources and in the third paragraph there is an analysis related to the public expense and its legal regulation.

KEY WORDS

Fiscal power, tributary power, tax principles, legal reserve in tributary matters, financial sources of territorial organizations, public expense.

INTRODUCCIÓN

El título XII de la Constitución Política de 1991 contiene las normas básicas que delimitan el marco jurídico dentro del cual debe orientarse el ejercicio de la actividad económica tanto de los actores públicos como de los privados –Constitución económica–. Este conjunto normativo comprende contenidos tan importantes como el relativo a la propiedad privada, principios como la libertad de empresa y la economía de mercado, así como el régimen de intervención de los poderes públicos en la actividad económica privada.

Justamente, una de las proyecciones de la Constitución económica es el conjunto de preceptos que establecen los lineamientos bajo los que debe ejercerse la actividad financiera (fiscal) –Constitución fiscal–, y dentro de esta última, a su vez, se encuentran las normas que regulan el poder fiscal de la Nación y de las entidades territoriales, en su vertiente de ingresos públicos y en la de gasto público.

El objeto de estudio de este trabajo es el segundo ámbito, esto es, el régimen fiscal establecido en la Constitución de 1991, cuyo análisis hemos querido abordar en tres apartados: el primero comprende el poder tributario y las limitaciones constitucionales a su ejercicio, tema ampliamente abordado por la jurisprudencia constitucional en cuanto la Constitución consagró los principios constitucionales tributarios, las categorías tributarias y una noción más precisa de la reserva de ley tratándose de la configuración de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial.

El segundo, dedicado al estudio del alcance de la autonomía fiscal de las entidades territoriales a partir del examen de sus fuentes de financiación, de singular importancia por el carácter descentralista y la autonomía de las entidades territoriales reconocidos en la Constitución de 1991, los cuales, cabe destacar, aún no ha sido delineados cabalmente por el legislador, sino en aspectos muy específicos.

Finalmente, en el tercer apartado se analiza lo atinente al gasto público y su ordenación jurídica, en particular la sujeción a los principios de planeación y programación presupuestal como mecanismos de control constitucional y garantías de la prioridad y la especificidad del gasto.

I. EL PODER TRIBUTARIO Y LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES A SU EJERCICIO

El poder tributario, usualmente identificado con el poder legislativo, comprende la facultad normativa de crear o establecer tributos, actuaciones estas

caracterizadas por ser genéricas, abstractas, indisponibles, irrenunciables e imprescriptibles, que no se extinguen con su ejercicio y por recaer en el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales en su jurisdicción, conforme se estudiará a continuación.

Estas actuaciones se rigen por el principio de legalidad tributaria o, más técnicamente, por el principio de reserva de ley tributaria¹, según el cual, el establecimiento de los tributos con que habrán de contribuir los ciudadanos será una tema reservado a la fuente legal. Justamente, así lo dispone nuestra Constitución Política en los numerales 11 y 12 del artículo 150, pero en especial en el artículo 338 cuando afirma que “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. Este principio constitucional se fundamenta en la legendaria idea de la autoimposición –*no taxation without representation* o *nullum tributum sine lege*–. Este principio actualmente ha sido analizado por la Corte Constitucional bajo la forma del principio democrático, en pronunciamientos que además de resaltar su trascendencia dentro de un Estado de derecho y su valor para la democracia, han fijado su alcance en relación con otras disposiciones constitucionales, como pasamos a explicar.

El alcance del principio de reserva de ley debe valorarse atendiendo principalmente dos factores: el tipo de tributo (impuestos, tasas, contribuciones) y el nivel al que corresponde (nacional o territorial), pues estas variables comportan, o una flexibilización del principio en comento, o la necesidad de conciliar su alcance con las facultades normativas de las entidades territoriales, respectivamente. Así, de acuerdo con estos criterios, la Corte Constitucional ha entendido que el principio de legalidad respecto de *impuestos nacionales* exige del legislador la definición clara y directa de cada uno de los elementos de la obligación tributaria, es decir, los sujetos, el hecho generador, la base gravable y las tarifas². Por lo tanto, la Corte exige claridad en el texto legal, pues ante una ambigüedad invencible es necesario concluir que los elementos de la obligación tributaria no han sido determinados por el legislador y, consecuentemente, que se vulneró el principio constitucional de reserva legal.

Cuando la disposición se ocupa de un *impuesto territorial* el juicio de constitucionalidad cambia, pues en este caso será necesario conciliar el principio de reserva con la autonomía fiscal de las entidades territoriales, lo cual, como anunciamos, no ha resultado sencillo, especialmente por la ausencia

1. El principio de reserva de ley se diferencia el principio de legalidad, entendido como proclamación de la supremacía jerárquica de la ley que impone a los poderes públicos una vinculación positiva a su contenido, del principio de reserva de ley, como exigencia de que determinadas materias sean objeto de regulación, precisamente, mediante disposiciones o normas con el rango de ley.

2. El tema de los elementos de la obligación tributaria ha sido abordado por la doctrina y, en algunas oportunidades, por la Corte Constitucional, dentro del principio de tipicidad tributaria como derivación del principio de legalidad y seguridad jurídica.

de la ley orgánica de ordenamiento territorial prevista desde la Constitución como un mecanismo para desarrollar esta materia. Ahora, si bien este tema ha suscitado fallos que van de un extremo al otro, con todo, es posible identificar una línea jurisprudencial de la que nos ocuparemos en el segmento destinado al análisis del poder tributario de las entidades territoriales.

En el entretanto, la aplicación del artículo 338 de la CP y del principio de reserva al que sirve de fundamento ha sido objeto de especial atención tratándose de *tasas y contribuciones*. Respecto de estas dos modalidades de tributo, el segundo inciso del artículo en comento relativiza el alcance de la reserva de ley, pues permite que el Congreso, las asambleas y los concejos trasladen a las autoridades administrativas la función de establecer uno de los elementos del tributo: la tarifa, siempre y cuando en el acto de autorización se defina el sistema y el método que se deberá emplear en la determinación de los costos del servicio prestado, o del beneficio generado como consecuencia de una obra pública, según se trate de tasas o contribuciones.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el alcance del principio de reserva de ley en tasas y contribuciones no presenta una línea clara, sobre todo cuando se trata de determinar cuándo la ley, la ordenanza o el acuerdo efectivamente definió el sistema y el método como parámetros que limitan y encauzan la actuación de la administración pública, para impedir el ejercicio abusivo de esta facultad y otorgar directrices que permitan a los obligados conocer de antemano la forma como se calcularán las tarifas de las tasas y contribuciones que deben atender. En ese orden, podemos advertir que la aplicación del inciso segundo del artículo 338 comporta, además de una *flexibilización* del principio de reserva, una tensión entre éste y la participación de las autoridades administrativas en la fijación de los elementos de la obligación tributaria.

En consecuencia, la Corte Constitucional ha emitido fallos en los que oscila entre posiciones flexibles donde, reconociendo un espacio a las autoridades administrativas para la definición de las tarifas, y dando aplicabilidad o alcance a la autorización conferida por el artículo 338, declaró la exequibilidad de disposiciones que no se ocupaban claramente del sistema y el método, pasando a posiciones más estrictas en las que, bajo supuestos de hecho similares, ha declarado la inexecutable de la norma acusada, buscando conjurar posibles arbitrariedades de la administración y evitar así la violación del principio de reserva de ley. En todo caso, la unificación del criterio para interpretar el inciso segundo del artículo 338 necesariamente debe partir de concretar la acepción de las palabras “sistema y método”, para así tener claridad sobre los aspectos que deben reglar el Congreso, las asambleas o los concejos, sin que se trate de exigir fórmulas sacramentales ni una regulación minuciosa que deje sin sentido la facultad de autorización del artículo comentado.

Otra de las manifestaciones del principio de reserva de ley se encuentra en el numeral 10 del artículo 150 de la CP, que definió de manera más es-

tricta los requisitos para el acto de delegación de la potestad normativa del Congreso al Presidente, al incorporar límites formales y materiales, algunos con incidencia directa en el ámbito tributario. En efecto, la prohibición de otorgar facultades extraordinarias para la elaboración de códigos o para decretar impuestos revistió de fuerza al principio de reserva, limitando la participación del ejecutivo en la definición de los elementos de la obligación tributaria y, consecuentemente, reservando esta materia al debate democrático que supone su discusión en el Congreso, las asambleas y concejos, como corporaciones públicas de elección popular³.

La aplicación del numeral 10 del artículo 150 de la CP en lo que corresponde a los recursos tributarios ha suscitado controversias en la doctrina en cuanto al alcance de la expresión “decretar impuestos”. La discusión ha consistido en determinar si la prohibición abarca no solo la creación *–ex novo–* del impuesto, como podría concluirse de una lectura literal del precepto, sino también su modificación; verbigracia, un aumento de las tarifas o la ampliación de la base gravable, o incluso, la eliminación o sustitución del impuesto. Frente a este tema han sido pocos los fallos de la Corte; sin embargo, cuando ha tenido oportunidad de pronunciarse ha manejado dos tesis: la primera entiende, con base en la interpretación del numeral 10 del artículo 150 a la luz del principio de reserva de ley, que la prohibición se hace extensiva a todas las fases de atribución legal⁴; al paso que la segunda sostiene, de la mano del artículo 338, que la reserva solo cubre la creación, no así la modificación o eliminación de los impuestos⁵.

A. LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO

En otro orden de ideas, el hecho de que el poder tributario se haya subordinado al derecho y, por ende, se encuentre ahora regido por una serie de límites capaces de restringir y orientar su ejercicio, traslada el centro de la discusión, precisamente, al análisis de tales límites, en detrimento del lugar de privilegio que solía ocupar el poder mismo. En este sentido, la Corte Constitucional ha considerado que el Congreso goza de una amplia *–incluso discrecional–* facultad para establecer los tributos e, igualmente, para modificar o derogar los existentes, sus elementos esenciales y, en definitiva,

3. Hasta 1991 fue recurrente el uso de estas facultades para expedir códigos. Tal es el caso del Estatuto Tributario Nacional *–Decreto Ley 624 de 1989–*, o también del Código de Régimen Municipal *–Decreto Ley 1333 de 1986, cuerpo normativo que se ocupa de aspectos administrativos y fiscales de los municipios–*. Por lo demás, en lo sucesivo, las reformas tributarias, que no han sido pocas, se han incorporado al ordenamiento mediante leyes que adicionan al Estatuto Tributario Nacional.

4. Corte Constitucional. Sentencia C-245-95 (M. P.: JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ).

5. Salvamento de Voto, magistrado JORGE ARANGO MEJÍA, Sentencia C-245-95 (M. P.: JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ).

para señalar la estructura de cada gravamen. Sin embargo, la Corte también ha señalado que esta amplia facultad de configuración no puede entenderse como absoluta y, por el contrario, está sujeta a una serie de límites impuestos por la Constitución, señaladamente, 1. los principios tributarios de equidad, progresividad, igualdad –como manifestaciones de la justicia tributaria– y la eficiencia; 2. los derechos fundamentales que puedan resultar comprometidos por un ejercicio *irregular* del poder tributario, y 3. otros criterios formulados en sede judicial, como la razonabilidad y la proporcionalidad.

Una de las innovaciones de la Constitución de 1991 fue la incorporación de principios referidos expresamente al sistema tributario: eficiencia, equidad y progresividad, y el reconocimiento de la justicia y la equidad que orientan y delimitan el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado. Así, teniendo en cuenta la fuerza normativa y el carácter supremo de la Constitución, fácilmente se reconoce en los principios normas jurídicas que se ubican en una posición prevaleciente frente a la ley; y en segundo lugar, se entiende cómo el rango constitucional del que gozan les permite irradiar su contenido a todo el ordenamiento jurídico, de tal forma que se constituyen en límite y derrotero de los diversos *derechos*, para el caso, del *derecho* tributario. Desde un punto de vista pragmático, la principal consecuencia de la consagración constitucional de los principios del sistema tributario es entonces la posibilidad de exigir su respeto vía acción pública de inconstitucionalidad, sabiendo que los principios son un referente de validez de las normas de nivel inferior (leyes, decretos, ordenanzas); por lo cual, las normas que no atiendan a estos principios potencialmente pueden ser declaradas inexecutable por la Corte Constitucional.

Por demás, en la jurisprudencia constitucional se ha sostenido que los principios de eficiencia, equidad y progresividad se predicen del sistema tributario como conjunto, y no de cada impuesto individualmente considerado, lo que permite la permanencia dentro del ordenamiento de impuestos indirectos que, como el IVA, no guardan una estructura progresiva. En todo caso, el carácter sistemático de los principios no ha sido óbice para abordar su estudio frente a una norma en concreto, a efecto de determinar el impacto que la misma haya generado dentro del sistema.

En específico, sobre la *eficiencia* se ha dicho que es un principio que propende al diseño de un sistema en el que los costos de administración de los tributos no absorban lo recaudado, en el que la obligación tributaria de pago y los deberes formales sean fáciles de atender y entender por los contribuyentes, y finalmente, en el cual los tributos generen pocas distorsiones económicas. Como se observa, se trata de un concepto inherente a la técnica tributaria, condición que no desdice de su carácter de principio del sistema tributario. En efecto, la Corte Constitucional ha abordado su estudio principalmente al analizar la constitucionalidad de disposiciones que introducen mecanismos para atacar prácticas de evasión y elusión y, en este sentido, ha declarado executable preceptos que regulan sanciones administrativas,

e incluso penales⁶, con el argumento de que la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es un instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario, en la medida en que garantiza el ingreso efectivo de los recursos a la administración.

Además de definir el contenido del principio de eficiencia, la jurisprudencia constitucional lo ha relacionado en varias oportunidades con la cláusula del Estado social de derecho. Así, ha entendido que del recaudo oportuno y eficiente de los recursos tributarios depende en buena parte el éxito de la actividad estatal, y por tanto, el principio de eficiencia es la materialización en el sistema tributario del *principio de efectividad* propio del Estado social de derecho. A pesar de la importancia que se ha reconocido a este principio, hasta el momento no ha servido de soporte para la expulsión de una norma del ordenamiento jurídico, situación que puede deberse, posiblemente, a la dificultad de valorar en el análisis de constitucionalidad de un precepto, la eficiencia o ineficiencia de todo un sistema.

Por su parte, la *equidad*, la *progresividad* y la *igualdad* son principios materiales estrechamente relacionados hasta el punto de constituir un auténtico bloque normativo, es decir, un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria que confluye en la construcción de un sistema tributario justo. Así, el estudio realizado por la doctrina y la jurisprudencia sobre estos principios siempre conlleva la valoración de la capacidad económica y de la justicia tributaria: la justicia vista como principio o valor materializado en la equidad, la progresividad y la igualdad; y la capacidad económica como el criterio objetivo que permite determinar cuándo la carga tributaria ha sido repartida equitativa, igualitaria y progresivamente. Se persigue entonces que los contribuyentes con igual capacidad económica aporten de igual forma al sostenimiento del Estado (equidad horizontal) y que aquellos otros inmersos en una situación de desigualdad por tener uno frente a otro una mayor o menor capacidad económica, contribuyan de manera desigual, en relación con esa capacidad (equidad vertical y progresividad).

Estos principios, especialmente la equidad y la igualdad, han sido claros límites para el poder tributario, pues con fundamento en ellos se ha expulsado y restringido el uso de figuras, por demás recurrentes, como las amnistías tributarias, las cuales, en esencia comportan el reconocimiento de una Administración ineficiente, incapaz de exigir el pago de la deuda tributaria, que ante esta situación debe valerse de prebendas para buscar el pago de los obligados incumplidos, poniéndolos en una posición de ventaja frente a quienes sí atendieron el deber de contribuir integral y oportunamente. La jurisprudencia constitucional ha sido unánime al reconocer en este tipo de figuras una trasgresión a los principios de equidad e igualdad, y un desestímulo al cumplimiento oportuno de la obligación y deberes tributarios.

6. Corte Constitucional. Sentencia C-1144 de 2000 (M. P.: VLADIMIRO NARANJO MESA).

El otro límite que en la actualidad rige el ejercicio de la facultad normativa en materia tributaria, y también la aplicación misma de los tributos en sede administrativa, es el constituido por los derechos fundamentales. En efecto, a partir del momento en el que dejaron de ser meras declaraciones bienintencionadas dispuestas en la Constitución sin ninguna aplicabilidad y adquirieron la fuerza normativa propia del texto constitucional en un Estado constitucional, su influencia se ha extendido sobre los demás sectores del ordenamiento, incluido el derecho tributario, generando importantes cambios en escenarios antes librados al ejercicio cuasi-discrecional del poder legislativo.

En este sentido, puede señalarse como ejemplo los límites que el derecho fundamental a la intimidad, consignado en el artículo 15 de la CP, suponen para el ejercicio de las potestades administrativas encaminadas a la obtención de información. En todo caso, recordemos que el mismo artículo 15 autoriza, para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, que las autoridades correspondientes exijan la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.

En ese orden, los criterios que la jurisprudencia constitucional ha planteado para conciliar el alcance de las facultades de fiscalización con el derecho a la igualdad demandan, en primer lugar, una regulación legal que determine quién tiene la facultad de intervenir en el derecho a la intimidad, cuál es el alcance de su competencia, así como cuándo y en qué condiciones puede ponerla en ejercicio. Por otra parte, la información solicitada debe resultar necesaria y útil a efectos tributarios y, una vez recopilada, la administración tiene la obligación de conservarla con el mayor cuidado y cautela, y no puede divulgarla o utilizarla para fines diferentes de los específicamente autorizados por la Constitución y las leyes; igual responsabilidad recae sobre entidades que, como los bancos, colaboran en la gestión tributaria, teniendo por esto acceso a información confidencial contenida en las declaraciones.

Otro tanto se ha dicho de las facultades de la administración de impuestos para efectuar registros de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de documentos contables o sus archivos, considerando tales facultades procedentes siempre y cuando no se ejerzan respecto de la casa de habitación del sujeto pasivo o del tercero.

Por otra parte, además de la frontera que constituye el derecho a la intimidad en desarrollo del procedimiento tributario, la cláusula del Estado social de derecho y el principio de solidaridad, previstos en el artículo 1.º de la Constitución Política, pero en especial la consagración expresa de una serie de derechos económicos, sociales y culturales dentro de la Constitución, han significado un cambio de enfoque en el papel del Estado frente a las necesidades de sus ciudadanos, pasando de una concepción pasiva y abstencionista a una percepción más dinámica e intervencionista del ente estatal, llamado ahora a cumplir con diversas finalidades en materia socioeconómica.

Así, a partir de este viraje, en el campo fiscal se exige del Estado no sólo la adopción de una política de gasto público acorde con los requerimientos del nuevo modelo de organización, sino también que al momento de crear los tributos tenga en cuenta los límites derivados, justamente, de los derechos fundamentales y, en especial, de los derechos sociales. En tal sentido, uno de estos derechos construido jurisprudencialmente, el mínimo vital, ha empezado a ser considerado como un nuevo límite a la facultad normativa del legislador en materia tributaria, como una frontera a la presión fiscal soportable por los ciudadanos, primordialmente por aquellos respecto de quienes resulta difícil predicar capacidad contributiva alguna.

En efecto, la Corte Constitucional ha visto en el derecho fundamental al mínimo vital como límite al poder tributario una garantía con arreglo a la cual los ciudadanos inmersos en situación de pobreza que afecte su subsistencia pueden verse relevados del deber general de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, por cuanto, como se dijo, la ausencia de capacidad económica incluso para hacer frente a sus necesidades básicas descarta cualquier pretensión impositiva sobre ellos; se habla entonces del *mínimo vital exento*. Es así como la Corte al decidir uno de los casos más discutidos en materia tributaria: la inexecutable del artículo 116 de la Ley 788 de 2002⁷, tuvo en cuenta dentro de sus consideraciones, si bien como *obiter dicta*, el derecho fundamental al mínimo vital de los contribuyentes, en entredicho por el carácter imprescindible de los bienes que resultarían gravados con el IVA.

II. ALCANCE DE LA AUTONOMÍA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

La Constitución Política de 1991 constituye la máxima expresión del proceso de descentralización política, administrativa y fiscal que comenzó a gestarse ante la necesidad de flexibilizar las rígidas estructuras que suponían el sistema centralista implantado por la Constitución de 1886. Esta descentralización integra, en opinión de la Corte Constitucional, un concepto genérico que comprende diversos grados de libertad en la toma de decisiones, el cual, cuando se manifiesta en la gestión de intereses propios mediante autoridades también propias y en la expedición de normas ajustadas a la Constitución y a la ley, se denomina autonomía⁸.

7. Artículo 116. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 470. *Bienes y servicios gravados a la tarifa del 2%*. A partir del 1.º de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%).

[...]”

8. Sobre el particular puede consultarse la Sentencia C-517 de 1992.

El objetivo del proceso de descentralización consiste entonces en otorgar a los entes territoriales cierto grado de autonomía en el manejo de determinados asuntos, con miras a lograr una mayor intermediación en la gestión de los mismos. En este proceso, la autonomía fiscal constituye un elemento necesario, pues es el punto de partida para establecer el sentido de la descentralización fiscal, que no se limita a la asignación de competencias, sino que está comprometida con la transferencia de recursos.

En este sentido, la Constitución de 1991 reconoció cierto grado de autonomía fiscal a las entidades territoriales, apreciable en la posibilidad de contar con recursos propios o transferidos por la Nación, para el cumplimiento de sus funciones, y de manejo de sus recursos, todo ello de conformidad con las normas presupuestales del capítulo 3 del título XII de la Constitución en lo pertinente.

Es así como la Constitución en su artículo 287 consagra el reducto mínimo intocable –así denominado por la Corte– que constituye límite y guía de la acción del legislador en su tarea de establecer la distribución de las competencias. Dicho reducto mínimo está compuesto por una serie de derechos señalados de manera puntual en esta disposición, son ellos: gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les corresponde, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y participar en las rentas nacionales.

Adicionalmente, existen otras disposiciones que desarrollan la mencionada autonomía, por citar algunas, el artículo 1.º que proclama a Colombia como un Estado organizado en forma de república unitaria descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales; el artículo 338 que autoriza en tiempos de paz, a las asambleas y concejos municipales y distritales a crear tributos; y los artículos 300 y 313, por los cuales se faculta a las asambleas y concejos para decretar los tributos necesarios para el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con la ley, entre otros.

No obstante, unas de las críticas al modelo de descentralización fiscal en nuestro país estriba en el hecho de que la mayor atribución competencial a los entes territoriales que implicó la Constitución de 1991 no tuvo en cuenta la deficiente infraestructura administrativa y financiera de la mayoría de nuestros entes locales, lo cual, necesariamente, nos traslada al análisis del sistema de financiación territorial como presupuesto *sine quan non* para el cumplimiento de los mandatos del constituyente del 91.

El sistema diseñado por la Constitución de 1991 responde a los principios de un sistema fiscal único u homogéneo, propio de un Estado unitario, si bien con “algunos matices”, en el cual, el nivel central de gobierno tiene reservada la competencia para establecer y recaudar los tributos de manera uniforme en todo el territorio nacional e instituir mecanismos, conocidos como transferencias intergubernamentales, para distribuir la recaudación fiscal entre la Nación y los entes; así como también para señalar las líneas generales a que deben sujetarse los presupuestos de las entidades territoriales.

La presencia de “*algunos matices*” responde a que el sistema de financiación, a pesar de reservar a la Nación las fuentes de tributación más significativas en términos cuantitativos (renta, IVA y tributos aduaneros), de las que se obtienen recursos que luego deberán distribuirse, consagra también, aunque con muchas limitaciones, una autonomía en favor de las entidades territoriales para el establecimiento de tributos y la autorregulación del presupuesto, autonomía que en todo caso debe ser ejercida de conformidad con la ley.

El sistema de financiación de las entidades territoriales comprende básicamente tres fuentes: en primer lugar, las transferencias intergubernamentales que aporta la Nación a los departamentos y municipios mediante el sistema general de participación de los departamentos, distritos y municipios. Por otra parte, se encuentran los recursos “propios” procedentes del sistema fiscal de los departamentos y municipios, que comprenden lo recaudado por concepto de impuestos propios, tasas y contribuciones especiales, ingresos patrimoniales y contractuales, multas y sanciones; y finalmente, están los recursos provenientes de operaciones de crédito público.

En definitiva, este sistema de financiación encuentra sustento en el poder fiscal reconocido por la Constitución de 1991 a los entes territoriales, el cual comprende distintas aristas en materia de ingresos, como son: el poder tributario, el poder patrimonial y el poder de endeudamiento, cuyo ejercicio permite a los entes la consecución de los recursos necesarios para cumplir con las responsabilidades asignadas y a la vez ejercer la autonomía dispuesta constitucionalmente. Adicionalmente, estos recursos se complementan con los ingresos que reciben las entidades territoriales mediante el sistema de transferencias.

A. RECURSOS DERIVADOS DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

A partir de la Constitución de 1991, en Colombia se han presentado múltiples discusiones en cuanto al poder tributario local, toda vez que el constituyente entendió que la autonomía local sólo tiene sentido si el ente no se limita a determinar y regular las funciones por realizar, sino que además está facultado para hacer recaer sobre los residentes en su jurisdicción las cargas que correspondan por el cumplimiento de las tareas que la Constitución le asigna.

En este sentido, la Constitución Política establece el ámbito de las atribuciones que en materia fiscal tienen las entidades territoriales y puntualiza los espacios competenciales permitidos y vedados a la actividad legislativa. Es así como en el artículo 338 reconoce un poder tributario en cabeza de los entes locales; en los artículos 300-4 y 313-4 les confiere a los departamentos y a los municipios, respectivamente, la facultad de establecer tributos de conformidad con la ley; en el artículo 317 otorga a estos últimos la potestad exclusiva de gravar la propiedad inmobiliaria, sin perjuicio de la contribu-

ción de valorización; en su artículo 362 reconoce una especial protección a los impuestos territoriales, en virtud de la cual la ley no puede trasladarlos a la Nación, salvo en caso de guerra exterior; y en su artículo 294 prohíbe que la ley establezca sobre dichos tributos exenciones o tratamientos preferenciales, o consagre recargos, a menos que esté destinado a entidades responsables del manejo y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables.

Los recursos tributarios son parte de los denominados recursos propios de las entidades territoriales. Dentro de esta categoría es preciso distinguir entre impuestos cedidos e impuestos propios, pues en el primer caso la Corte considera que constituyen una fuente exógena de financiación y, en consecuencia, la ley y el gobierno pueden determinar las finalidades y formas como se emplean estos ingresos. Por su parte, los impuestos propios, siguiendo a la Corte, son fuentes endógenas y pueden ser utilizados de la forma en que estimen convenientes las entidades territoriales, expresándose así, en su máximo rigor, la autonomía territorial.

Por otra parte, la Corte Constitucional ha entendido que el poder tributario se clasifica en *originario* y *derivado*, siendo el Estado titular del primero y las entidades territoriales del segundo, como quiera que la Constitución señala que las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, al decretar los tributos, deben ceñirse a lo establecido en la ley. Ahora, la Constitución reconoce en los artículos 300 numeral 4, 313 numeral 4 y 338 el poder tributario de estos entes, con lo cual puede afirmarse que tan originario es el poder tributario del Estado como el de los entes territoriales, puesto que todos encuentran reconocimiento expreso en el texto constitucional.

No obstante, no es posible equiparar estos poderes, dado que el poder tributario del Estado sólo encuentra los límites derivados del texto constitucional, mientras que el de los entes territoriales encuentra unos límites adicionales en la Ley, que puede señalar ciertas pautas, regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio, con el fin de garantizar que todas las personas residentes en Colombia estén sometidas al mismo régimen impositivo, siempre que se respete el núcleo esencial de la autonomía. Por ello, se propone hablar de una potestad originaria limitada por la ley, radicada en cabeza de los entes locales, en contraste con la potestad originaria del Congreso, cuyo único límite es la Constitución.

En todo caso, debe distinguirse la competencia del legislador para señalar las pautas generales de los tributos de propiedad de los entes locales, de las competencias de fijación, recaudo y destino de los mismos, en las cuales no puede interferir, pues son del resorte exclusivo de aquellos entes. En efecto, una vez creado el tributo, las entidades territoriales adquieren el derecho a administrarlo y utilizarlo en las obras y programas que consideren necesarios y convenientes, sin que pueda el Congreso interferir en su administración, ni recortarlo, ni conceder exenciones, ni tratamientos preferenciales, ni

extenderlo, ni trasladarlo a la Nación, salvo el caso de guerra exterior en la última hipótesis.

Por demás, ante la ausencia de un marco constitucional que delimite claramente las facultades fiscales de los entes locales y en aras de definir el alcance del poder tributario local, el juez constitucional ha puntualizado ciertos derroteros por seguir en el ejercicio de tales facultades, delimitando las competencias permitidas y vedadas para la actividad legislativa y las actuaciones de los entes, con el fin de ajustar el orden legal a los mandatos constitucionales. En este sentido, la Corte ha sostenido diversos criterios de interpretación, buscando siempre la armonía con los principios de unidad, autonomía e igualdad prohijados por la Constitución, y, así, ha defendido diversas posiciones en sus fallos, a saber:

La primera tesis que puede inferirse de la jurisprudencia de la Corte se denominaría *poder tributario local y principio de legalidad: dos conceptos unívocos*. Esta posición niega la existencia de una soberanía fiscal en cabeza de los entes territoriales y considera que es el Congreso el que tiene la facultad de establecer tributos y definir sus elementos, quedando los entes autorizados sólo para adoptarlos o rechazarlos⁹.

Una segunda posición podría denominarse *competencia gradual del legislador en la determinación de los elementos de la obligación tributaria*¹⁰. La Corte se plantea en estos debates el siguiente interrogante: *¿Los elementos definitorios mínimos del tributo, a saber, sujeto activo y pasivo, hecho gravable, base gravable y la tarifa, deben ser fijados directamente por la ley o pueden ser establecidos por las ordenanzas y los acuerdos?* Para responderlo, la corporación considera que la exigencia de los enunciados que componen el precepto tributario, al tenor del artículo 338 de la Constitución, debe aplicarse y hacerse efectiva *de acuerdo con el nivel del gravamen correspondiente*, pues de la norma constitucional no surge una sola competencia en cuanto al ejercicio del poder impositivo ni tampoco un solo grado de tributos.

Dentro de ese contexto, la obligación de señalar en el acto creador del tributo los elementos esenciales de la obligación tributaria ha de entenderse hecha según el nivel territorial del gravamen. Así, cuando el legislador establece *tributos de carácter nacional* tiene la obligación de señalar todos sus componentes de manera clara e inequívoca. Sin embargo, no sucede lo propio respecto de los *tributos de carácter territorial*, en los cuales, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el

9. En este sentido, pueden consultarse las sentencias C-583 de 1996; C-486 de 1996; C-004 de 1993; C-537 de 1995; C-205 de 1995 y C-070 de 1994.

10. Al respecto, pueden consultarse las sentencias C-084 de 1995; C-222 de 1995 y C-232 de 1998.

impuesto; y en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, hipótesis en la que serán las correspondientes corporaciones de representación popular en el ámbito territorial las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.

La tercera posición ha sido desarrollada por vía de salvamentos de voto presentados por los magistrados EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT y RODRIGO ESCOBAR GIL y podría denominarse *carencia de una Ley Orgánica que determine el alcance de la facultad de los entes de establecer tributos*. Según esta posición, la ausencia de una ley orgánica que determine el alcance del poder de los entes en materia tributaria torna imposible el juicio de constitucionalidad de las normas por las cuales se crean tributos del orden territorial, dado que corresponde al legislador, por medio de esta ley, fijar las condiciones generales de su desarrollo y de los elementos mínimos que permitan garantizar el principio de legalidad y el principio de identidad del tributo, motivo por el cual éstas devienen en inconstitucionales.

Esta ley orgánica sobre distribución de competencias normativas entre la Nación y los entes territoriales será la que, en opinión de los magistrados, permitirá definir el sentido del artículo 338 de la Constitución y armonizar el principio de legalidad con las facultades de los departamentos y municipios para definir los elementos de la obligación tributaria. El punto para debatir es si basta que en ella se fijen las condiciones bajo las cuales el legislador puede habilitar a los entes territoriales para establecer los tributos, sin que sea necesario que precise cada uno de éstos (posición de los magistrados) o, adoptando una posición más arriesgada y no menos controvertida, puede plantearse la opción de expedir una LOOT que contenga una autorización general para que establezcan los tributos que en ella se señalan, en la forma que consideren, atendiendo a sus necesidades e intereses particulares, sin ninguna ley ordinaria que las limite, toda vez que la LOOT sería el marco legal de referencia al que deben sujetarse.

En un pronunciamiento posterior, la Corte se separó de la línea jurisprudencial seguida y planteó una tesis que podría denominarse *Hecho generador: elemento esencial mínimo de las leyes de autorizaciones*¹¹. En este sentido, la corporación considera que las leyes que autorizan a las entidades territoriales para la creación de tributos pueden ser generales y no tienen que definir todos los elementos del tributo, no sólo en virtud del principio de autonomía territorial, sino, además, por cuanto el artículo 338 de la Constitución, que ordena la predeterminación del tributo, no señala que la fijación de sus elementos sólo pueda ser efectuada por el legislador, pues habla específicamente de las ordenanzas y los acuerdos. Por consiguiente, no vulnera la Constitución el

11. Esta tesis fue presentada en la Sentencia C-992 de 2004 (M. P.: HUMBERTO SIERRA PORTO).

hecho de que los entes locales fijen, dentro de los marcos establecidos por la ley, los elementos constitutivos del tributo.

Ahora bien, advierte la Corte: para que el tributo pueda ser causado y cobrado el hecho generador tiene que haber sido previamente determinado por la ley que autoriza la creación de un tributo territorial, toda vez que, estima el alto tribunal, en general es el elemento que mejor define el perfil específico de un tributo, al punto que la identidad del impuesto se encuentra íntimamente ligada al hecho generador.

Puede decirse que esta posición fue matizada en un siguiente fallo en el que la Corte admite la existencia de un poder tributario de los entes territoriales establecido en la Carta Política, que no puede ser desconocido por el legislador, pues si lo hace, vulnera la Constitución y las funciones por ella asignadas¹². Así, cuando el legislador se limita a sentar unas pautas, orientaciones o regulación de carácter absolutamente general, debe entenderse que está dejando un amplio margen para el ejercicio de las atribuciones impositivas de los concejos municipales y distritales, y este carácter general de la disposición no impide que se introduzca un criterio de uniformidad nacional en la regulación del tributo, pues los entes locales sólo pueden gravar con los tributos territoriales aquellas actividades realizadas dentro de su jurisdicción, que puedan ser comprendidas dentro de la definición genérica del hecho gravado sentada por el legislador.

De manera que una ley que cree o regule de forma general un tributo territorial concilia de manera adecuada los principios de unidad y de autonomía en materia de facultades impositivas, pues la actividad del legislador en cuanto a los tributos territoriales tiene un límite constitucionalmente establecido que no puede ser sobrepasado, consistente en la imposibilidad del legislador de vaciar de competencias a la entidad territorial.

Con base en lo anterior, la Corte llega a la conclusión de que al haberse limitado el legislador no puede regular todos los elementos del tributo y a lo sumo podrá dar unos lineamientos para la uniformidad del mismo, señalando las especies o modalidades de actividades sobre las cuales recae el tributo, estas podrán ser precisadas mediante los respectivos acuerdos que adopten los concejos municipales o distritales, con lo cual se preserva su autonomía tributaria.

Esta última interpretación de la Corte fue nuevamente modificada en Sentencia C-517 de 2007, en la cual se observa un cambio radical en la línea jurisprudencial, pues la Corte en este caso, puede decirse, niega la existencia de un poder tributario de los entes territoriales, al manifestar que la autonomía de los entes locales se reduce a la facultad de éstos para hacer efectivos los tributos o dejarlos de aplicar, “para asumir gastos o comprometer sus

12. Esta posición fue presentada en la Sentencia C-121 de 2006 (M. P.: MARCO GERARDO MONROY).

ingresos” juzgando “su oportunidad y su conveniencia” y, en suma, “para realizar actos de destinación y de disposición, manejo e inversión, merced a la puesta en práctica de “mecanismos presupuestales y de planeación”. Adicionalmente, esta autonomía implica que tributo municipal no puede ser objeto de exenciones, tratamientos preferenciales o recargos, pues así lo determina el artículo 294 de la Carta que también impide la imposición de recargos, con la salvedad de lo previsto en el artículo 317.

Que lo anterior sea así se explica, según la Corte, en razón del principio de legalidad del tributo, de la conciliación entre los principios de autonomía y unidad y de las exigencias derivadas del principio de igualdad ante la ley, en la medida en que todas las personas tienen derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario y resulta ilegítimo que alguien pueda ser objeto de exacciones diferentes según el lugar de su domicilio.

Además, en cuanto al argumento de la ausencia de ley orgánica que define las competencias normativas de la Nación y los entes locales, sostiene la Corte que el ámbito material de las leyes ordinarias por intermedio de las cuales el legislador ejerce sus competencias en materia tributaria es diverso al de la ley orgánica que, según los dictados superiores, debe distribuir las competencias entre la Nación y las entidades territoriales; por ende, el hecho de que la ley orgánica no haya sido expedida no es causa de inconstitucionalidad, pues tal circunstancia es ajena al contenido de las normas que regulan los tributos locales.

B. RECURSOS DERIVADOS DEL PODER PATRIMONIAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

En Colombia el producto económico que debería derivarse de los bienes patrimoniales se ha visto obstaculizado por la inexistencia de un régimen constitucional del patrimonio público a partir del cual pueda configurarse un régimen jurídico propio, situación que lleva a que las relaciones emanadas de la explotación del patrimonio estatal originariamente de carácter privado, se regulen por un régimen jurídico de esta naturaleza, esto es, por las estipulaciones previstas en los respectivos contratos y, por otra parte, puede conllevar un amplio margen de discrecionalidad para que el Congreso legisle en la materia, con lo cual se corre el riesgo de comprometer al legislador futuro, o en su defecto, una ausencia de regulación, por falta actividad legislativa.

Los ingresos patrimoniales de los entes locales provienen de la explotación y enajenación de su patrimonio, de la participación en empresas industriales y comerciales o sociedades de economía mixta que desarrollan actividades empresariales, y de la explotación de monopolios fiscales. Así, dentro de la categoría de los ingresos patrimoniales encontramos las *regalías*¹³, establecidas

13. Este tipo de ingresos provienen de la explotación de bienes que hacen parte del dominio

constitucionalmente en los artículos 360 y 361, que constituyen una contraprestación económica percibida por el Estado y a cargo de aquellos a quienes se les otorga el derecho a explorar o explotar recursos naturales no renovables, consistente en un porcentaje sobre el producto bruto explotado exigido por el Estado como propietario de los recursos naturales no renovables, bien directamente o por medio de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentran las minas de producción¹⁴.

Estos recursos pertenecen a las entidades territoriales: de forma directa, departamentos y municipios productores y los municipios portuarios marítimos y fluviales por donde se transporten los recursos naturales no renovables; e indirecta, las demás entidades territoriales por medio del Fondo Nacional de Regalías, creado como mecanismo de planeación en la asignación de los recursos provenientes de las mismas, que deben destinarse a las entidades territoriales en los términos que señale la Ley 141 de 1994, para los fines y objetivos previstos en el citado artículo 361 de la Constitución Política. En este sentido, es oportuno destacar que el artículo 361 de la Constitución dio plenos poderes al legislador para regular el régimen de las regalías, no como derechos adquiridos, ni como bienes o rentas de las mencionadas entidades del orden territorial, sino como derechos de participación económica en una actividad que se ejerce sobre bienes de propiedad del Estado.

Respecto de este tipo de ingresos se discute si encuentran fundamento en la ley o en el negocio jurídico, punto respecto del cual la Corte Constitucional considera que se originan en el *negocio jurídico* del cual es parte el Estado, por ser propietario del subsuelo y de las riquezas que en él se encuentran y, en consecuencia, constituyen una *contraprestación* que surge de la celebración de un contrato con el Estado, o la concesión de una licencia o permiso de explotación por parte del mismo; no de la realización de un hecho previsto por la ley, como sí lo es el supuesto que da lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias respecto de las cuales el Estado, como titular del poder fiscal, puede ejercer su poder de coacción para obtener su cobro.

Otra clase de ingresos patrimoniales son los derivados de *monopolios fiscales*, que en virtud de lo dispuesto por el artículo 336 de la Constitución Política, debe presentar dos elementos, a saber: el carácter de arbitrio rentístico y la finalidad de interés público y social constatable, cual es generar rentas para atender la prestación de servicios públicos esenciales a cargo del Estado.

Los monopolios son ámbitos económicos en los cuales el Estado se reserva la facultad de producción, introducción y comercialización de determinados bienes, como los licores y los juegos de suerte y azar, en virtud de

patrimonial del Estado, tales como oro, plomo, carbón, hierro, zinc, hidrocarburos etc., es decir, *bienes de uso público* que al ser explotados por un particular generan para el Estado ingresos patrimoniales consistentes en las regalías.

14. Sobre la definición de regalías puede consultarse la sentencia de la Corte Constitucional C-567 de 1995.

los cuales puede percibir ingresos de carácter patrimonial, derivados de la participación que se liquida por la realización de estas actividades, en razón de la posición exclusiva en el mercado, bien sea que las gestione directa o indirectamente.

Por expreso mandato del artículo 336 constitucional, la organización, control y explotación de los monopolios rentísticos está sometida a un régimen propio que debe ser fijado por ley. De allí que la Corte Constitucional¹⁵ resalte que la Constitución confiere al legislador una amplia facultad de regulación en materia de monopolios, pudiendo establecer qué tipos de actividades comprende y decidir si se cede o no la titularidad de algunas rentas o la explotación de monopolios a las entidades territoriales, así como imponer las limitaciones y exigencias que estime necesarias, sin perjuicio de la facultad de dichos entes para disponer de los recursos obtenidos en la explotación de sus monopolios, siempre y cuando se destinen a los fines para los cuales fueron previstos.

Dentro de los parámetros constitucionales y sin desconocer la titularidad exclusiva del monopolio en cabeza del Estado, el legislador también puede establecer distintas modalidades de operación. Es así como puede determinar que en unas ocasiones opere de manera directa, por medio de sus entidades territoriales, empresas industriales o comerciales o sociedades de capital público, y en otras lo haga por intermedio de terceros, en virtud de la celebración de contratos o convenios mediante los cuales se autorice su explotación.

El artículo 336 de la Constitución reconoce la existencia de dos monopolios: el monopolio de juegos de suerte y azar y el monopolio de licores. En cuanto al primero es preciso advertir que fue creado por la Ley 10 de 1990, que reconoció dichos juegos como actividad lícita, pero sujetos a un monopolio a favor del Estado en beneficio del sector salud y que debe ser ejercido de conformidad con lo dispuesto por la Ley 643 de 2001, dentro de los parámetros constitucionales definidos.

Por su parte, en relación con el monopolio de licores destilados, es preciso destacar que aún no ha sido expedida por el Congreso la ley que establezca su régimen propio, razón por la cual continúa rigiéndose por las disposiciones contenidas en la Ley 14 de 1983 y demás normas que la modifiquen, adicionen o complementen, dentro de las cuales se encuentra la Ley 693 de 2001, que eliminó el monopolio de alcoholes impotables, por lo que actualmente sólo subsiste el monopolio de alcoholes potables, que son los utilizados para la fabricación de bebidas alcohólicas; la Ley 788 de 2002 que modificó el sistema de liquidación de la participación obtenida por el ejercicio de dicho monopolio y la Ley 812 de 2003 que autorizó a las asambleas departamentales a fijar la participación de los productos objeto del monopolio.

15. Al respecto pueden consultarse las sentencias C-316 de 2003 (M. P.: JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO) y C-1191 de 2001 (M. P.: RODRIGO UPRIMNY YEPES).

En cualquier caso, es importante tener claro que por la realización de estas actividades los entes territoriales también pueden percibir ingresos de carácter tributario, derivados de los impuestos al consumo, pero serán de distinta naturaleza, como quiera que su cobro se funda en el poder impositivo reconocido a estos entes en los términos explicados. No obstante, en Colombia ha habido cierta confusión debido a que la regulación legal pertinente (Ley 788 de 2002) dispuso que los departamentos podrían optar por una de dos alternativas: establecer en su jurisdicción el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados y cobrar la participación, o bien establecer el impuesto al consumo, si el monopolio no conviene. Esta norma ha generado equívocos sobre la verdadera naturaleza de los recursos obtenidos por el ejercicio del monopolio, al equipararlos a los ingresos tributarios, cuando en realidad se trata de auténticos ingresos patrimoniales.

La última categoría de ingresos patrimoniales que pueden percibir los entes locales se integra por los provenientes de la participación (acciones, cuotas o partes de interés) en empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta. Estos recursos se distinguen por su carácter esporádico y aleatorio, en consideración a que este tipo de empresas pueden dar ganancias o pérdidas dependiendo de una amplia confluencia de factores. Sólo una fracción de estas participaciones va al Presupuesto General y, según la clasificación del Estatuto Orgánico del Presupuesto, corresponden a recursos de capital; dentro de estos recursos se encuentran los excedentes financieros de los establecimientos públicos, de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, en los términos que establece la Ley 179 de 1994.

C. RECURSOS DERIVADOS DEL PODER DE ENDEUDAMIENTO DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

El crédito público es una de las fuentes de ingreso a las cuales pueden acudir los entes públicos debido a la posibilidad que tienen de aprovechar la confianza de que gozan frente a otros sujetos de derecho (públicos o privados), tanto por la solvencia como por la disposición para cumplir sus obligaciones, con el fin de obtener los recursos necesarios para subvenir sus necesidades. Las diversas vías jurídicas por las que pueden canalizar la utilización del crédito y el conjunto de estos medios integran la noción de deuda pública.

El marco constitucional del crédito público se encuentra dado por el literal a del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución, que establece que el Congreso dictará las normas generales a las que debe sujetarse el gobierno en sus operaciones de crédito público, es decir, la ley marco que regule la materia, por lo cual podría pensarse que en materia de crédito público, el gobierno puede gozar de mayor autonomía, gracias a las leyes marco que permiten un mayor desarrollo de la potestad reglamentaria del gobierno.

Otras disposiciones constitucionales que integran el marco de referencia son el artículo 364 que limita el endeudamiento interno y externo de estos entes a su capacidad de pago y autoriza al legislador para señalar los criterios que permitan determinar el nivel de endeudamiento que podrían soportar la Nación y los entes territoriales, y el artículo 373 que impide al Banco de la República otorgar préstamos al gobierno para financiar gasto público.

Sin embargo, debido a la ausencia de una regulación general en materia de crédito público mediante ley marco, las operaciones de crédito público de la Nación y de los entes territoriales se han tenido que conducir por medio del Estatuto General de la Contratación Pública, Ley 80 de 1993 y las normas que lo modifican. En este orden de ideas, el ordenamiento jurídico reconoce operaciones de crédito público como las señaladas en el parágrafo 2.º de la Ley 80 de 1993; son ellas: la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos valores, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de las entidades estatales. En igual sentido, el artículo 295 de la Constitución reconoce que las entidades territoriales pueden emitir títulos y bonos de deuda pública e igualmente contratar crédito externo.

Pero la articulación de las normas que regulan el crédito público de las entidades territoriales no tuvo un desarrollo automático. El constituyente de 1991, siguiendo el proceso de descentralización iniciado, asignó a las entidades territoriales un papel más importante en la provisión de servicios, planificación y ejecución de inversiones, lo cual hizo imperiosa la redefinición de responsabilidades en cabeza de estos entes, acompañada de un aumento en el nivel de las transferencias de recursos de la Nación y un aumento en la capacidad de endeudamiento de los entes territoriales.

En este contexto, el endeudamiento público dejó de ser un mecanismo excepcional de financiamiento para convertirse en una forma ordinaria de financiar los presupuestos públicos, lo cual, hacia mediados de los noventa, trajo consigo un incremento de la deuda pública de los entes territoriales, que en ocasiones superó lo financiera y económicamente sostenible en el mediano plazo. Para contrarrestar esta tendencia, fue menester que el legislador expidiera normas que fijaran máximos de endeudamiento y criterios de sostenibilidad de la deuda.

La primera de estas normas fue la Ley 185 de 1995, por la que se autorizaron operaciones de endeudamiento interno y externo de la Nación a cargo del Gobierno, previo concepto de la Comisión de Crédito Público. Dicha norma fue criticada por no examinar el significado financiero y económico de la capacidad de pago, ya que la medida definida era inferior a los alcances del artículo 364, dejando vacíos que llevaron a que varios entes locales excedieran su real capacidad de pago, de manera que porciones cada vez mayores de sus ingresos se dirigieron al pago del servicio de la deuda; debido a esta situación, se expidieron normas que establecen máximos de endeudamiento y criterios de sostenibilidad de la deuda para las entidades territoriales.

Como respuesta a las críticas planteadas se profirió la Ley 185 de 1995, donde se autorizaban operaciones de endeudamiento interno y externo previo concepto de la Comisión de Crédito Público. Sin embargo, esta ley permitió la existencia de vacíos normativos que resultaron en que los municipios y departamentos siguieran excediendo su capacidad de pago. Como respuesta a los problemas de la citada ley, se expidió la Ley 358 de 1997, que definió la denominada “*capacidad de pago*”, estableciendo los indicadores de solvencia y de sostenibilidad de la deuda. Bajo la citada norma se estableció el denominado “sistema de semáforos” mediante el cual se explican las condiciones y procedimientos que deben seguir las entidades territoriales para obtener recursos de crédito, dependiendo de su capacidad de pago analizada para todo el periodo de vigencia del crédito, de manera que se requieran permisos del consejo, un plan de desempeño, e incluso permiso del ministerio de hacienda para obtener recursos provenientes de crédito, dependiendo de la situación financiera del respectivo ente territorial.

Posteriormente se expidieron más normas sobre este particular, como la Ley 533 de 1999 donde se ampliaron las autorizaciones al gobierno para ejecutar operaciones de crédito público y la Ley 617 de 2000 que desarrolló el postulado de capacidad de pago contemplado en el artículo 364 de la Constitución estableciendo los porcentajes máximos de gastos de funcionamiento frente a los ingresos corrientes de libre destinación, según la categorización de departamentos, municipios y distritos que trae la ley. Cuando se sobrepasen los porcentajes señalados, se entiende que el ente territorial ha comprometido su viabilidad financiera, por lo que tendrá que iniciar un programa de saneamiento fiscal, con medidas precisas de desempeño para llegar a los porcentajes autorizados.

Por último, encontramos lo dispuesto por de la Ley 819 de 2003 en cuanto a la contratación de nuevos créditos por parte de las entidades territoriales. Esta ley, además de exigir que se acredite el cumplimiento de los parámetros de solvencia y sostenibilidad señalados por la Ley 358 de 1997, y los límites permanentes establecidos entre gastos de funcionamiento e ingresos corrientes de libre destinación por la Ley 617 de 2000, establece dos nuevos requisitos: la calificación del riesgo por parte de una entidad especializada y la capacidad de pago y porcentaje de cobertura de riesgo de tasa de interés y tasa de cambio; de esta manera, se pretende proteger a las entidades territoriales de futuras situaciones de déficit fiscal y proteger en mayor medida las finanzas de los entes territoriales en Colombia.

D. SISTEMA DE TRANSFERENCIAS

Las transferencias son partidas presupuestales que el sector central transfiere a los departamentos y municipios, en virtud del mandato constitucional

contenido en los artículos 356 y 357 modificados por el Acto Legislativo n.º 1 de 2001, y recientemente por el Acto Legislativo 04 de 2007.

El Acto Legislativo n.º 1 de 2001 creó un nuevo sistema de transferencias intergubernamentales, denominado Sistema General de Participaciones. Este acto respondió a la necesidad de devolverles viabilidad a las finanzas públicas nacionales, departamentales y municipales, modificando no sólo el sistema de transferencias, sino también limitando el crecimiento del gasto de funcionamiento en el gobierno central. Las modificaciones introducidas se refieren esencialmente a tres aspectos:

El Sistema General de Participaciones creado por el acto legislativo mencionado comprende el situado fiscal, la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación y el Fondo de Compensación Educativa. Este sistema no desliga permanentemente el monto de las transferencias del concepto de ingresos corrientes, sino solamente durante un período de transición, que funciona durante siete años contados a partir del año fiscal 2002, con lo cual se pretende obtener un efecto sobre el ahorro fiscal.

Este período se subdivide a su vez en dos tramos: el primero va del año 2002 al 2005 y el segundo del 2006 al 2008. En el primer tramo, el acto legislativo dispone que el monto del sistema general de participaciones crecerá con la inflación más dos puntos; y en el segundo con la inflación más 2,5 puntos. En otras palabras, lo que se hizo fue suavizar, al tomar el período de cuatro años anteriores, el sistema vigente hasta entonces que hacía referencia solamente al monto de la evolución de los ingresos corrientes de la Nación del año inmediatamente anterior.

Finalmente, como bien señaló la Corte Constitucional en las sentencias C-568 de 2004 y C-871 de 2002, el acto legislativo flexibilizó la destinación de esos dineros, pues anteriormente los recursos del situado fiscal financiaban exclusivamente la salud y la educación, y ahora la nueva regulación, si bien dispone que esos dineros deben ir prioritariamente a la salud y a la educación, admite que sean destinados a otros sectores. Igualmente, observa la Corte en los fallos citados, se flexibilizaron los criterios de reparto, pues se abandonaron la mayoría de las fórmulas estrictas que tenía la anterior normatividad y se atribuyó a la ley la determinación y concreción de los criterios y montos de reparto.

Así las cosas, los artículos 356 y 357 de la Constitución, modificados por el Acto Legislativo 1.º de 2001 consagran los lineamientos generales por los cuales se rige el Sistema General de Participaciones. El artículo 356, específicamente, dispone que los recursos del Sistema General de Participaciones se destinarán prioritariamente “a la financiación de los servicios [...] de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”. También establece los criterios para la distribución de los mencionados recursos, consagrando que “[l]a ley reglamentará los criterios de distribución del Sistema General de Participaciones de los Departamentos, Distritos, y

Municipios, de acuerdo con las competencias que le asigne a cada una de estas entidades [...]”.

El nuevo sistema fue regulado por la Ley 715 de 2001, la cual estableció importantes directrices tendientes a racionalizar el gasto público asociado a la descentralización. Esta ley determina en su artículo 2.º que no formarán parte del Sistema General de Participaciones los recursos del Fondo Nacional de Regalías y los definidos por el artículo 19 de la Ley 6.ª de 1992 como exclusivos de la Nación en virtud de la autorización otorgada al Congreso en el artículo 43 transitorio de la Constitución. Adicionalmente, en su artículo 3 establece la conformación del Sistema General de Participaciones, así: 1. una participación con destinación específica para el sector educativo; 2. una participación con destinación específica para el sector salud; 3. una participación de propósito general que incluye los recursos para agua potable y saneamiento básico. Recursos que se distribuirán así: la participación para el sector educativo corresponderá al 58,5%, la participación para el sector salud corresponderá al 24,5 y la participación de propósito general corresponderá al 17%.

Con la reforma efectuada con el Acto Legislativo 04 de 2007 se establece un nuevo modelo de crecimiento real y transitorio para el Sistema General de Participaciones equivalente al 4% en los años 2008 y 2009, 3,5% en el 2010 y 3% entre 2011 y 2016. Además, se creó un punto de transferencia adicional para la educación entre los años 2008 y 2016. De igual forma, se otorgan recursos adicionales a las regiones cuando la economía crezca por encima del 4% real anual, los cuales deberán destinarse a la atención de la primera infancia.

Con este acto legislativo se ordenó también que los entes locales no pierdan cuando el crecimiento sea menor al 2%, caso en el cual el gobierno central será el que asuma el riesgo reajustando el gasto de inversión, garantizando de esta forma recursos estables y permanentes para una mejor planeación fiscal de mediano plazo. Además, se creó una bolsa independiente para el agua potable y saneamiento básico. Esta nueva distribución del sistema implica que el 17% de los recursos de propósito general irá a municipios con menos de 25.000 habitantes y cuando el municipio alcance cobertura plena en salud y educación, podrá utilizar esos recursos en forma libre para la inversión. De esta forma, la reforma asegurará un crecimiento de los recursos a las entidades territoriales por encima de la inflación (en promedio 3% anual) y del crecimiento de la población (1,03%) y en caso de mal manejo de los recursos por parte de las entidades territoriales, se propone una estrategia de monitoreo y control de los recursos del sistema, que contempla la participación ciudadana y que será reglamentada por el gobierno nacional.

La preocupación del gobierno central, al estructurar este nuevo esquema de crecimiento del sistema, es lograr un efecto importante de ahorro fiscal a largo plazo; del mismo modo, se pretende con este nuevo esquema garantizar la estabilidad macroeconómica en el frente fiscal. En conclusión, es claro

que las regiones recibirán menos ingresos por las transferencias, como ha sido el objetivo desde la reforma del 2001, pues inicialmente el constituyente pretendía repartir el 50% de los ingresos corrientes de la Nación a las entidades territoriales, con la reforma del 2001 se pasó al 35,9%, y con la reforma aprobada las transferencias será el 30,4% de los ingresos corrientes de la Nación; por lo cual se hace necesario que los entes locales fortalezcan sus otras fuentes de recursos antes explicadas.

III. ESPECIFICIDAD Y PRIORIDAD DEL GASTO PÚBLICO

Nuestra Constitución Política marcó un compromiso del Estado para con la comunidad, introduciendo una concepción garantista de los derechos de primera generación y una extensa lista de derechos sociales, contenidos en los artículos 42 a 77, que constituyen el sustrato filosófico del Estado social de derecho. La importancia de estos derechos llevó al constituyente a buscar asegurarlos integrando dos instituciones especialmente sensibles frente a los derechos sociales, como son el gasto público social y los servicios públicos, cuyo objetivo común es la satisfacción mínima de las necesidades públicas. Estos derechos se garantizan a todos para asegurar la igualdad y la dignidad de las personas, es decir, que cada persona tenga los mismos medios para ser un fin en sí mismo¹⁶.

De allí que el constituyente de 1991 no dudara en consagrar los principios constitucionales a los cuales debe someterse el gasto público y los instrumentos mediante los cuales se realiza, esto es, el Plan Nacional de Desarrollo y el Presupuesto. Adicionalmente, encontramos dos instrumentos que si bien no encuentran consagración constitucional, sí están establecidos en el sistema normativo del gasto público: el marco fiscal de mediano plazo, incorporado en la Ley Orgánica 819 de 2003 y el marco de gasto de mediano plazo, contenido en el Decreto Reglamentario 4730 de 2005.

La Constitución de 1991 consagró los principios que rigen el gasto público, algunos de ellos de forma explícita y otros de forma implícita, es decir, de modo que se deriven de una interpretación sistemática de la Constitución. Los principios constitucionales consagrados de manera explícita son: el *principio de legalidad* (art. 6) en virtud del cual las actuaciones del Estado deben ceñirse a los parámetros establecidos en las leyes; el *principio de racionalidad económica* (art. 267 inc. 3) que a su vez comprende los subprincipios de eficiencia, economía y equidad, que buscan que el gasto público sea desarrollado de forma óptima desde una perspectiva financiera, y el *principio de reserva de ley* (art. 346 inc. 2), que exige que todos los gastos del Estado cuenten con

16. Al respecto pueden consultarse las sentencias de la Corte Constitucional T-337 de 1993 y C-151 de 1995.

representación ciudadana, es decir, que los ciudadanos sean quienes decidan cómo se van a gastar los recursos públicos.

Por otra parte, en la Constitución encontramos de manera implícita el principio de justicia material del gasto, tendiente a que las decisiones de gasto público persigan una igualdad material en los derechos de los ciudadanos. Esta igualdad material, en consideración de la Corte Constitucional, se logra mediante el gasto público social, que comprende los conceptos de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable y lo que la ley orgánica de presupuesto señale, y debe dirigirse a los ciudadanos menos favorecidos económicamente, sin que pueda reducirse porcentualmente de un año a otro¹⁷.

La protección constitucional al gasto público social también se manifiesta en el artículo 356, que dispone que los recursos del Sistema General de Participaciones de los entes territoriales se destinarán prioritariamente a la financiación de los servicios de salud y educación. Así, la Corte Constitucional ha interpretado el concepto de gasto público social en consonancia con toda la Constitución y el acontecer fáctico nacional, consagrando unas escalas de prioridad dentro de este concepto, entre las cuales podemos citar las partidas tendientes a proteger a los niños¹⁸ y las tendientes a satisfacer necesidades de los desplazados¹⁹.

Esbozados los componentes axiológicos y los principios del gasto público, entramos al análisis de los procedimientos e instituciones del gasto. Como se sabe, el proceso inicia con el deber de los ciudadanos de elegir con su voto las propuestas presentadas por los candidatos a la Presidencia, de manera que las iniciativas del candidato ganador constituirán su plan de gobierno, que posteriormente se plasmará en el Plan de Desarrollo y finalmente se llevará a los presupuestos anuales de su período. Esta coherencia en el gasto público permite una democracia más directa por cuanto son los ciudadanos quienes pueden decidir los gastos públicos.

El Plan Nacional de Desarrollo es aprobado mediante ley y debe ceñirse a los mandatos de la ley orgánica del Plan de Desarrollo que contiene los principios y reglas, sustanciales y procedimentales, a los cuales ha de someterse el procedimiento de creación del PND. El Plan tiene prelación sobre las demás leyes, lo cual implica que sus mandatos constituyen mecanismos idóneos para la ejecución y suplen los existentes sin necesidad de la expedición de leyes posteriores. Adicionalmente, el contenido de las leyes de presupuestos, en especial el plan de inversiones de cada año, debe corresponder al Plan Nacional de Desarrollo.

Es importante destacar que si Congreso decide improbar la ley del Plan, o si ésta es declarada inconstitucional, ello no impide que se puedan apro-

17. Corte Constitucional. Sentencia C-547 de 1994.

18. Sobre el particular, pueden consultarse las sentencias de la Corte Constitucional T-753 de 1999 y C-715 de 1999.

19. Corte Constitucional. Sentencia SU-1150 de 2000.

bar las leyes de presupuesto que en vigencia de dicha ley del Plan deben decretarse para efectuar el gasto público, toda vez que no se puede paralizar el gasto público. De hecho, esta situación se presentó bajo el gobierno de ANDRÉS PASTRANA, y en dicha oportunidad la Corte Constitucional declaró inexecutable la ley del Plan de Desarrollo²⁰. La inexistencia del Plan Nacional de Desarrollo como consecuencia del fallo de la corporación conllevó a la presentación de múltiples demandas contra las leyes de presupuesto de este período, respecto de las cuales la Corte Constitucional consideró que la ausencia de la ley del Plan no puede llevar a paralizar el funcionamiento de las ramas del poder público, lo cual permitió que el gobierno de turno direccionara su Plan de Desarrollo por medio de cada uno de los presupuestos de su mandato²¹.

Otra institución que opera de una manera más inmediata en el desarrollo del gasto público es el presupuesto anual de la Nación, que debe ceñirse a los principios y reglas establecidos en la ley orgánica de presupuesto y adicionalmente debe plasmar lo dicho en el Plan Nacional de Desarrollo. Los principios a los que debe ceñirse la ley anual de presupuesto son: el principio de competencia, el de reserva de ley, principios de unidad, universalidad y no afectación de los ingresos a determinados gastos, principio de equilibrio presupuestario, principio de especificidad. No obstante la importancia de los mencionados principios en la planeación, aprobación y ejecución de la ley anual de presupuesto, la envergadura del presente trabajo no nos permite profundizar en ellos. En vez de eso, examinaremos los efectos jurídicos de la ley del presupuesto en el gasto público y en los ingresos públicos del Estado.

Respecto de los ingresos, ya ha quedado visto que el estar recogidos en el Presupuesto no tiene sino los efectos propios de una previsión, un mero cálculo que –lógicamente– no puede vincular a los poderes públicos debido a la alta posibilidad de apartamiento del cálculo inicial al resultado final. No obstante, no conviene desdeñar su inclusión en los presupuestos, ya que permite conocer la previsión económica del ejercicio presupuestario indicadora de déficit o de superávit y nos indica en qué medida y de qué manera va a ser financiado el gasto público, instrumento fundamental para enjuiciar la actividad política del gobierno.

En nuestro parecer, el estado de ingresos del presupuesto cumple la función de explicar, dar sentido y justificar los gastos, no entendiendo que los ingresos justifican a los gastos, porque ocurre exactamente lo contrario: puesto que hay unos gastos, es preciso cubrirlos, sino más bien en el sentido de que el cálculo o estimación de los ingresos para un ejercicio presupuestario constituye un punto de conexión necesario e imprescindible para valorar la

20. Corte Constitucional. Sentencia C-557 de 2000.

21. Íb. Sentencia C-1065 de 2001.

política de gasto público del Gobierno, y, por tanto, medio imprescindible del control político-financiero del poder legislativo sobre el ejecutivo.

Ahora bien, lo que hasta aquí se ha dicho en relación con la vinculación jurídica del presupuesto respecto de los ingresos públicos deber ser analizado en torno a las disposiciones constitucionales, para lo cual es preciso el estudio del artículo 345 de la Constitución, puesto que allí se establece que para que en época de normalidad institucional la administración pueda recaudar y percibir aquellos tributos previamente establecidos en el presupuesto de rentas, sí es necesario que ellos figuren en la respectiva ley anual de presupuesto.

En lo que respecta a los gastos, el presupuesto es una auténtica autorización, y al mismo tiempo limitación para su ejecución. Es pues la existencia de créditos presupuestarios un requisito de habilitación a la administración para adoptar y ejecutar las decisiones del gasto, pues sin la previsión del gasto en el presupuesto la administración carece de facultades para realizarlos.

Además de ser de requisito de validez, el presupuesto tiene para el gasto efectos limitativos, derivados del principio de especificidad o especialidad, en su triple dimensión: cuantitativa, cualitativa y temporal, que impiden a la administración, en su orden, realizar gastos por cuantía superior a la asignada, destinar los recursos a otros fines distintos de los previstos o llevar a cabo los gastos autorizados en un periodo de tiempo diferente de la vigencia fiscal en el que están contemplados.

Es preciso todavía hacer una precisión más en lo referente a los efectos jurídicos del Presupuesto, y consiste en valorar cuáles son éstos respecto de terceras personas, es decir, de qué manera puede afectar a los particulares la existencia del presupuesto. La necesidad de su estudio deriva de las constantes relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, normalmente originadas por contratos jurídicos, que, a su vez, van a poder estar afectados de inexistencia como consecuencia de una falta de crédito presupuestario correctamente ejecutado.

En efecto, al tenor de lo establecido en el artículo 71 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, es preciso diferenciar, por un lado, la fuente de la obligación y por otro, la fuente del gasto. Lo anterior significa que la ley de presupuestos contiene la autorización para gastar, pero que independientemente de esa autorización, esos gastos representan obligaciones del Estado que tienen su propia y autónoma fuente, razón por la cual es necesario separar los efectos del crédito presupuestario de la fuente de las obligaciones, permitiéndonos concluir que los derechos de terceros no dependen del presupuesto, sino de la fuente de su respectiva obligación (v. gr., un contrato estatal).

La existencia de todo un sistema normativo que articule el gasto público para realizar por el Estado justifica las diversas instituciones de control para la adecuada destinación de los recursos del Estado canalizados mediante el gasto público. Estos mecanismos de control son inherentes al gasto y corresponden a distintas competencias constitucionales. Así, el *control político* es

hecho por el Congreso en el momento de la aprobación del presupuesto, y se caracteriza por ser externo y *ex ante*, pues se evalúan variables como la oportunidad y la conveniencia del gasto definidas por el ejecutivo, haciendo un análisis de acierto presupuestal con la realidad social.

Por su parte, el *control jurisdiccional* es ejercido por la Corte Constitucional mediante la revisión de constitucionalidad y por la jurisdicción contencioso-administrativa cuando conoce de los procesos de responsabilidad fiscal. El *control social* es ejercido mediante las veedurías ciudadanas. El *control administrativo* se efectúa por las propias entidades públicas que ejecutan el gasto. El *control disciplinario* es realizado por la Procuraduría General de la Nación, sobre la gestión de los empleados públicos respecto de las actuaciones definidas como faltas disciplinarias. Sin embargo, el más relevante es el que ejerce el propio gobierno por intermedio del Confis sobre la ejecución mediante el PAC y de los controles sobre la ejecución misma.

Por último, tenemos el *control fiscal* ejecutado por la Contraloría General de la República, control desarrollado por un órgano ajeno a la propia administración tras la ejecución del presupuesto. Esta segunda circunstancia determina que se trate de un tipo de fiscalización poco apta para la prevención y corrección de irregularidades o deficiencias en la actividad financiera del sector público. Este control externo puede ser macro o micro, dependiendo de si el análisis se realiza en relación con el conjunto global de la actuación de las entidades sometidas a control, o si por el contrario, la función fiscalizadora se encuadra en la búsqueda de responsabilidades personales de los funcionarios o particulares encargados de la gestión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

BAYONA DE PEROGORDO, JUAN JOSÉ. *El patrimonio del Estado*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1987.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN. "La finalidad financiera en la gestión del patrimonio", en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 35, julio-septiembre, 1982.

PIZA, JULIO ROBERTO et ál. *Curso de derecho fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

RESTREPO, JUAN CAMILO. *Disciplina fiscal y derecho. ¿Discrecionalidad o reglas jurídicas para el manejo presupuestal?*, Cuaderno Fiscal n.º 3, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1976.

RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitario en la Constitución”, en AA. VV. *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, CEC, 1978.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Notas de derecho financiero*, t. 1, vol. 3, Madrid, Universidad de Madrid, 1975.

JURISPRUDENCIA

Corte Constitucional. Sentencia C-517 de 1992

Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1993

Corte Constitucional. Sentencia T-337 de 1993

Corte Constitucional. Sentencia C-070 de 1994

Corte Constitucional. Sentencia C-547 de 1994

Corte Constitucional. Sentencia C-245 de 1995.

Corte Constitucional. Sentencia C-537 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-205 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-084 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-222 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-567 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-151 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-583 de 1996

Corte Constitucional. Sentencia C-486 de 1996

Corte Constitucional. Sentencia C-232 de 1998

Corte Constitucional. Sentencia T-753 de 1999

Corte Constitucional. Sentencia C-715 de 1999

Corte Constitucional. Sentencia SU-1150 de 2000

Corte Constitucional. Sentencia C-1144 de 2000

Corte Constitucional. Sentencia C-557 de 2000

Corte Constitucional. Sentencia C-1191 de 2001

Corte Constitucional. Sentencia C-1065 de 2001

Corte Constitucional. Sentencia C-316 de 2003

Corte Constitucional. Sentencia C-992 de 2004

Corte Constitucional. Sentencia C-121 de 2006

Corte Constitucional. Sentencia C-517 de 2007