



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Ayala Marín, Kelly Yulieth
Tributación y Plan Nacional de Desarrollo, un análisis
en sentido material del principio de legalidad tributaria
Revista de derecho fiscal, núm. 21, 2022, Enero-Junio, pp. 7-70
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.01>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684372917002>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Tributación y Plan Nacional de Desarrollo, un análisis en sentido material del principio de legalidad tributaria

**National Development and Tax plan,
an analysis in a material sense of the
principle of tax legality**

**Plano Nacional de Desenvolvimento e
fiscalidade, uma análise em um sentido
material do princípio da legalidade fiscal**

KELLY YULIETH AYALA MARÍN*

* Abogada, Universidad del Cauca; contadora pública, Fundación Universitaria de Popayán; especialista en Finanzas Públicas, Escuela Superior de Administración Pública; magíster en Derecho de Estado con énfasis en Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia. Certificada en Normas Internacionales de Información Financiera ACCA, NIIF IFRS. keyyma@gmail.com / <https://orcid.org/0000-0003-0441-9557>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.01>

Resumen

Los planes nacionales de desarrollo se caracterizan porque tienen una estructura enfocada en garantizar el desarrollo de Colombia; sin embargo, la planeación ha sido desnaturalizada, enmarcada por un fenómeno en donde se incluyen normas instrumentales que alteran las finanzas públicas del país. Este artículo aborda la problemática que gira en torno a establecer el cumplimiento o no del principio de legalidad en sentido material, cuando se crean o modifican normas tributarias dentro del Plan Nacional de Desarrollo: Pacto por Colombia, pacto por la equidad, Ley 1955 de 2019, a partir del estudio normativo de las bases del plan, la exposición de motivos y la constitucionalidad, teniendo en cuenta que el Plan Nacional no configura el escenario legal ni procesal idóneo para incluirlas, lo que evidencia a su vez las deficiencias de la legislación y la extralimitación de las funciones del Ejecutivo.

Palabras clave: principio de legalidad tributaria; Plan Nacional de Desarrollo; creación de tributos; unidad de materia y cumplimiento.

Abstract

The National Development Plans are characterized because they have a structure focused on guaranteeing the development of Colombia; However, planning has been denatured, framed by a phenomenon that includes instrumental norms that alter the Public Finances of the country. This article addresses the problem that revolves around establishing compliance or not with the Principle of Legality in a material sense, when tax regulations are created or modified within the National Development Plan “Pact for Colombia, Pact for Equity” Law 1955 of 2019; from the normative study of the bases of the plan, the explanatory statement and the constitutionality; taking into account that the National Plan does not configure the ideal legal or procedural scenario to include them, in turn highlighting the deficiencies of the legislation and the excess of the executive’s functions.

Key words: Principle of tax legality; National Development Plan; creation of taxes; Unit of Matter and Compliance.

Resumo

Os Planos Nacionais de Desenvolvimento caracterizam-se por contar com uma estrutura voltada para garantir o desenvolvimento da Colômbia; No entanto, o planejamento foi desnaturalizado, emoldurado por um fenômeno que inclui normas instrumentais que alteram as Finanças Públicas do país. Este artigo aborda o problema que gira em torno do estabelecimento do cumprimento ou não do Princípio da Legalidade no sentido

material, quando se cria ou se modifica a regulamentação tributária no âmbito da Lei 1955 de 2019 do Plano Nacional de Desenvolvimento “Pacto pela Colômbia, Pacto pela Equidade”; a partir do estudo normativo das bases do plano, da exposição de motivos e da constitucionalidade; tendo em conta que o Plano Nacional não configura o cenário jurídico ou processual ideal para incluí-los, por sua vez evidenciando as deficiências da legislação e o excesso de funções do executivo.

Palavras chave: Princípio da legalidade tributária; Plano Nacional de Desenvolvimento ou; criação de tributos; Unidade da Matéria e Compliance.

Introducción

Este artículo analiza los elementos conceptuales, históricos y característicos del Plan Nacional de Desarrollo (PND) y su relación con el principio de legalidad tributaria, a partir de los cuales se desprende todo el objeto de estudio, a fin de determinar si en el escenario normativo se cumple con el principio de legalidad en sentido material, cuando se tratan aspectos tributarios dentro de los planes nacionales de desarrollo.

Se aborda la relación existente entre los planes nacionales de desarrollo y el principio de legalidad tributaria (PLT) en sentido material. Después de haber identificado el desarrollo normativo, teórico, dogmático y jurisprudencial de estos dos elementos, se crea la situación fáctica, en busca de determinar si se cumple con el PLT en la creación de beneficios tributarios, en la inclusión o incorporación de tributos, creación de nuevos, modificación o extinción de estos, al interior del proceso de conformación y consolidación de un plan nacional de desarrollo.

A su vez, se establece en qué medida las reformas tributarias estructurales se encuentran inmersas dentro de los planes, a fin de identificar las normas tributarias que eventualmente se quedan sin debate, lo cual anula el principio democrático inmerso dentro del principio de legalidad, toda vez que para el presente estudio, los planes nacionales de desarrollo no se encuentran dentro de un ámbito procesal, para incluir normas de este carácter; no obstante, se analiza la jurisprudencia relacionada, la cual ha dejado por sentada su línea decisoria frente a este tema tan interesante y controversial para el desarrollo de esta investigación.

Finalmente, se determina la observancia del principio de legalidad dentro de los planes de desarrollo cuando se incluyen aspectos tributarios, esto se convierte en un factor determinante del estudio, pues dicha observancia se analiza desde tres perspectivas, la primera pretende mostrar que el PND, por cuestiones de temporalidad, no es la ley idónea para el tratamiento de leyes que ostentan una naturaleza distintiva a la orgánica, como las normas tributarias; la segunda evidencia una secuencial proliferación de disposiciones tributarias dentro del PND; y, por último, la tercera perspectiva cuestiona la idoneidad política legal de los PND al momento de determinar la unidad de materia frente a la creación de tributos o beneficios tributarios.

I. Antecedentes del Plan Nacional de Desarrollo

La Misión Kemmerer propuso por primera vez reformar aspectos del sistema financiero y fiscal en Colombia. Esta misión fue llevada a cabo en el año 1923 y fue liderada por el economista estadounidense Edwin Walter Kemmerer, la cual consistió en “el estudio de nuestra realidad económica mediante el contacto y discusión con cámaras de comercio, sociedades de agricultores y agentes oficiosos regionales” (Banco de la República, 2019); su finalidad fue mejorar las condiciones económicas del país, en un escenario donde la economía global era mucho más agresiva.

En 1949, cuatro años después de la Segunda Guerra Mundial, cuando la situación económica para muchos países era precaria, se originó la Misión Currie, abanderada por el profesor Lauchlin Currie y el Banco Mundial, enviados desde Estados Unidos para el apoyo y la asesoría económica de otros países. Fue contratada en Colombia por el gobierno de Laureano Gómez, donde se estructuraba una reforma constitucional con el propósito de realizar un análisis de la situación económica, política y social del país, tendente a generar una estrategia, a fin de mejorar las condiciones de vida de la población.

El Gobierno colombiano después contrató a Currie para (1) asesorar a un Comité de Desarrollo Económico (CDE) bipartidista creado para examinar las recomendaciones de su propio Informe (por el cual asumió la responsabilidad, en vez del Banco) y asesorar en política; (2) dirigir una Misión de Administración Pública a gran escala cuyas recomendaciones sobre la reforma ayudaran a implementar las recomendaciones de política del Comité; y (3) coordinar el Programa del Cuarto Punto del presidente Truman y un Programa de Asistencia Técnica de la ONU para Colombia. (Sandilands, 2015)

La tarea de Currie fue bastante significativa para Colombia, dado que marcó una directriz para lo que políticamente sería el cambio económico del país, fundamentado en una visión de reforma constitucional donde se empieza a evidenciar la mutación hacia una gestión económica más enfocada.

Posteriormente, con miras en la obtención de una planificación y estructuración de las estrategias y programas tendentes a la optimización de los recursos en el país, surge la Misión Cepal, en 1954, la cual fue de gran importancia dado que esta misión definió gran parte del fundamento de lo que sería la política económica y fiscal de Colombia.

En el país se trabajó estrechamente con varias entidades gubernamentales, especialmente con el Comité de Planeación Económica y Fiscal, se contó con la participación de la ANDI [...] A pesar de ser un estudio metodológico, tenía la intención de proveer conclusiones útiles a las autoridades económicas del país. Como uno de los resultados de esta misión se dejó un documento que debía servir como herramienta técnica para adelantar cálculos sobre el desempeño de la economía, es decir, cómo debería

establecerse el comportamiento de diferentes variables para lograr una determinada tasa de crecimiento. (Arévalo, s. f.)

En esta misión se promueven una serie de recomendaciones, conclusiones y procedimientos tendentes a mejorar las condiciones económicas, partiendo de un estudio global de desarrollo a través de la historia de la economía colombiana. Se analizaron los factores económicos para determinar cuál era la producción y la demanda de los bienes y servicios, lo que permitiría a su vez encontrar las medias fiscales y arancelarias que protegieran la actividad económica; esta misión fue “la más agresiva del Estado en las inversiones para la dotación de infraestructura y una agresiva política fiscal basada en la tributación directa” (Gallego, 2018).

En 1955 comenzó lo que sería la planeación en Colombia con la Misión Llebre, liderada por el presbítero Louis Joseph Lebre; en particular, el Estado colombiano carecía de un conocimiento pleno del nivel de vida de la población para establecer las necesidades de consumo y dotación; contar con un estudio de diagnóstico y perspectivas de la situación económica del país, como el que ofrecía la misión Lebre, fue un factor importante para adelantar la estructuración de la planeación y determinar las posibles soluciones a las necesidades de la sociedad.

Finalmente, hacia 1958 vuelve una nueva misión económica internacional de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), en donde hacia 1960, junto con la Organización de los Estados Americanos (OEA), se analizaron y formularon las “medidas de cooperación económica continental” (Arévalo, s. f.).

Después de todo este desarrollo histórico sobre los cambios, las transformaciones financieras, económicas y políticas en Colombia, si se analiza el contenido de cada misión, se puede evidenciar que el propósito común fue el de determinar la situación de la población a efectos de establecer la planeación adecuada para mejorar las condiciones de vida del país, a través de la cooperación económica y la expansión de la misma, mediante estrategias políticas dirigidas a la planeación de programas fiscales, económicos y sociales más eficientes.

En consecuencia, tras una extensa dinámica histórica, llena de transformaciones económicas en el país, devienen para los Gobiernos los hoy llamados planes nacionales de desarrollo, como una herramienta fundamental de planeación. Por lo tanto, surge un interés particular que va más allá de comprender y evidenciar la esencia de un PND; el núcleo de estudio se centra en observar y analizar cuál es la planeación que se está realizando en Colombia actualmente y qué incidencia tiene esta en materia tributaria, analizando en sentido material el PLT con el fin de desplegar los criterios que fundamentan, desde dicho principio, la incorporación o inclusión, creación y modificación de tributos, dentro de los PND, normas instrumentales de gran prevalencia en Colombia.

Por ello es pertinente entender previamente el concepto jurídico de “planeación” y de PND en el ordenamiento jurídico colombiano y en qué momento se materializa.

A. Concepto del plan nacional de desarrollo en el ordenamiento jurídico

La planeación en Colombia es un concepto que aparece solo hasta la expedición del Acto Legislativo 1, artículo 69, numeral 4 de 1945, cuando el Congreso atribuyó esta competencia oficialmente al Estado: “Fijar los Planes y programas a que deba someterse el fomento de la economía nacional, y los Planes y programas de todas las obras públicas que hayan de emprenderse o continuarse”.

Como resultado de la aplicación de la Ley 19 de 1958, el Gobierno de Alberto Lleras Camargo, quien fuera un gran impulsor de la Planeación en Colombia, elaboró un documento multidisciplinario al que denominó: “Plan General de Desarrollo Económico y Social” cuyas mayores virtudes fueron la de introducir el manejo estadístico por sectores y presentar ante la opinión pública una estrategia de Gobierno articulada y proyectada en el tiempo. (Es necesario resaltar que este documento fue concebido como el Plan decenal). (Gallego, 2018)

Se podría decir, entonces, que el Plan Decenal fue el primer PND del país, creado oficialmente a fin de articular las estrategias económicas para la canalización de mayores recursos y la ejecución del dinero a través de un adecuado plan de inversiones.

Hace 60 años, con la Ley 19 del 25 de noviembre de 1958, el Gobierno emprendió el camino hacia uno de los mayores procesos de modernización de su historia. No solo se creó el Consejo Nacional de Política Económica y Planeación (Conep), como la instancia encargada de orientar y conducir, al más alto nivel técnico y político, la acción del Estado para el desarrollo. También se da vida jurídica e institucional al Departamento Administrativo de Planeación y Servicios Técnicos, hoy Departamento Nacional de Planeación (DNP). Y fue el “Plan Decenal” la primera gran tarea que asume esta nueva institucionalidad del país, siendo este el primer Plan de desarrollo para mostrar de manera fehaciente la intención del Frente Nacional de dotar al país de instancias técnicas en el diseño y ejecución de políticas públicas. (Alonso, 2018)

Para lo cual se crea la Comisión del Plan mediante el Acto Legislativo 1, artículo 14 del 11 de diciembre de 1968.

Artículo 14. El Artículo 80 de la Constitución Nacional quedará así: Habrá una Comisión Especial Permanente encargada de dar primer debate a los proyectos a que se refiere el ordinal 4° del Artículo 76 y de vigilar la ejecución de los Planes y programas de desarrollo económico y social, lo mismo que la evolución del gasto público. Durante el receso del Congreso, esta Comisión podrá sesionar, por iniciativa propia o convocatoria del Gobierno, y rendirá los informes que determine la Ley o las Cámaras le soliciten.

Es ahí donde se configura la esencia de los planes de desarrollo, toman un carácter constitucional y se vuelven fundamentales en la consecución de los fines estatales, con miras a la estabilización económica y social; así mismo, se proyectan programas y sub-programas que propenden por el desarrollo del país. En este punto es pertinente poner en cuestión la idoneidad, la legitimidad y la legalidad de estos planes y hasta qué medida son fieles a los preceptos normativos.

Posteriormente, con la expedición de la Constitución Política de 1991, el artículo 150 de la misma establece:

Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las Leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: [...] 3. Aprobar el Plan nacional de desarrollo y de inversiones públicas que hayan de emprenderse o continuarse, con la determinación de los recursos y apropiaciones que se autoricen para su ejecución, y las medidas necesarias para impulsar el cumplimiento de los mismos.

Así mismo, la Constitución Política de Colombia, en su capítulo 2, artículos 339 a 344, establece lo relacionado con los PND, en los cuales el Gobierno nacional fija las acciones públicas que pretende alcanzar, planifica, y establece actividades y objetivos tendentes a satisfacer las necesidades de la sociedad y del Estado. El PND es “el instrumento formal y legal por medio del cual se trazan los objetivos del Gobierno permitiendo la subsecuente evaluación de su gestión” (DNP, 2018).

Los planes nacionales son elaborados para un periodo de cuatro años, el mismo periodo del presidente, gobernador y alcalde de turno; son el manual, portafolio o instructivo programático de las actividades que se pretenden desarrollar en cada candidatura, prevén la situación socioeconómica a la que se enfrentan y los medios para combatir las situaciones adversas.

Capítulo II. De los Planes de desarrollo: Art. 339. Habrá un Plan nacional de desarrollo conformado por una parte general y un Plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional. En la parte general se señalarán los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno. El Plan de inversiones públicas contendrá los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución, dentro de un marco que garantice la sostenibilidad fiscal. (Constitución Política de Colombia, 1991)

Luego es claro que se fijan mediante ley los objetivos y las estrategias a largo plazo que el Gobierno va a ejecutar de acuerdo con la necesidad de la sociedad; así, los PND son la base de las políticas del Gobierno. A continuación, se observa cuáles han sido esos planes

que, a lo largo del tiempo, han dirigido la inversión y los recursos de la nación, el histórico de los planes programáticos que inició con Misael Pastrana, 1970-1974, “Las cuatro estrategias” hasta la actualidad, hoy Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad (Ley 1955 del 25 de mayo de 2019).

Estos pactos configuran un escenario de más de 50 años donde los presidentes han venido marcando sus políticas estratégicas, caracterizadas por un trabajo social; sin embargo, las leyes del plan poca injerencia tienen en la sociedad, los ciudadanos poco acuden o revisan este articulado, generalmente la mirada está puesta en las normas ordinarias, lo que puede generar una distracción en la rigurosidad en el cumplimiento del principio de legalidad en las leyes orgánicas del plan.

Los planes están “incluyendo normas instrumentales lo cual altera la Planeación económica en Colombia. Se vuelve impráctico en el sentido que aumentan más los artículos de los Planes volviéndolos ineficientes y poco prácticos” (Sentencia C-1062 de 2008). Por lo que es preciso aclarar cuáles son las características de un PND, a efectos de comprender el sentido de este tipo de norma orgánica y qué la hace diferente del resto.

B. Caracterización del plan nacional de desarrollo

El PND tiene un proceso de presentación, elaboración y trámite legislativo. El Gobierno nacional es el encargado de presentar el PND conforme a lo que establece el artículo 200 de la CP: “Le corresponde al Gobierno, en relación con el Congreso: presentar el Plan nacional de desarrollo y de inversiones públicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 150” (Constitución Política de Colombia, 1991).

Siendo así, este es aprobado por el Congreso, bajo los lineamientos del artículo 150 de la CP, pues es el Congreso, como órgano de Poder Legislativo, el encargado del trámite, ejerciendo entre otras la función de “aprobar el Plan Nacional de Desarrollo y de inversiones públicas que hayan de emprenderse o continuarse, con la determinación de los recursos y apropiaciones que se autoricen para su ejecución, y las medidas necesarias para impulsar el cumplimiento de los mismos” (Constitución Política de Colombia, 1991).

La iniciativa legislativa del PND está en cabeza del Gobierno nacional, facultado por el artículo 154 de la CP; en este sentido, es importante resaltar que por tratarse de una norma que emana o deriva de la Constitución, ostenta un poder especial para la aplicación de los preceptos en ella contenidos. A continuación se cita esa consecución y articulación de normas constitucionales.

La Ley Orgánica 152 de 1994, del PND, en los artículos 1 y 2, es clara en definir que los propósitos de este articulado tienden a garantizar la ejecución de los objetivos planteados, teniendo como fundamento los mandatos constitucionales y los fines estatales.

Artículo 1º.- Propósitos. La presente Ley tiene como propósito establecer los procedimientos y mecanismos para la elaboración, aprobación, ejecución, seguimiento,

evaluación y control de los Planes de desarrollo, así como la regulación de los demás aspectos contemplados por el artículo 342, y en general por el artículo 2 del Título XII de la constitución Política y demás normas constitucionales que se refieren al Plan de desarrollo y la Planificación. (Ley 152 , 1994)

Por el carácter de los PND, su naturaleza constitucional y su iniciativa legislativa, su articulado permea todo el ordenamiento jurídico, luego su ámbito de aplicación está contemplado en el artículo 2 de la Ley 152 de 1994, el cual reza: “Ámbito de aplicación. La Ley Orgánica del Plan de Desarrollo se aplicará la Nación, las entidades territoriales y los organismos públicos de todo orden”.

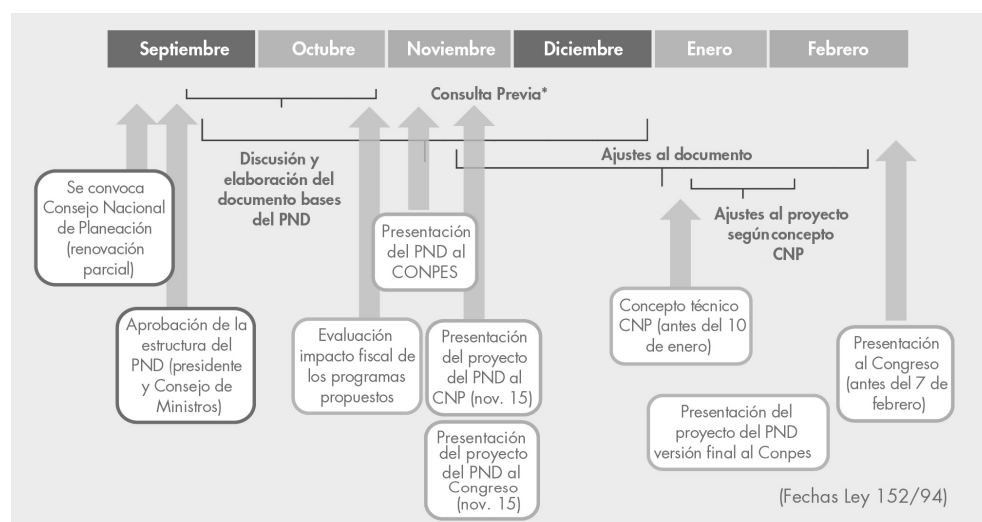
Copilando lo expuesto durante este acápite, es pertinente puntualizar los momentos de la elaboración del plan hasta su aprobación (tabla 1, figura 1).

TABLA 1. CRONOGRAMA DE EXPEDICIÓN DEL PND

Etapa	Órgano	Momento
Presentación	Gobierno presenta ante el Congreso	6 meses después de la iniciación del periodo presidencial, de agosto año T a febrero año T+1
Aprobación	Congreso	3 meses después de presentado, de marzo año T+1 a mayo año T+1
No aprobación	Gobierno	3 meses después de presentado, de marzo año T+1 a mayo año T+1

Fuente: DNP (2018d).

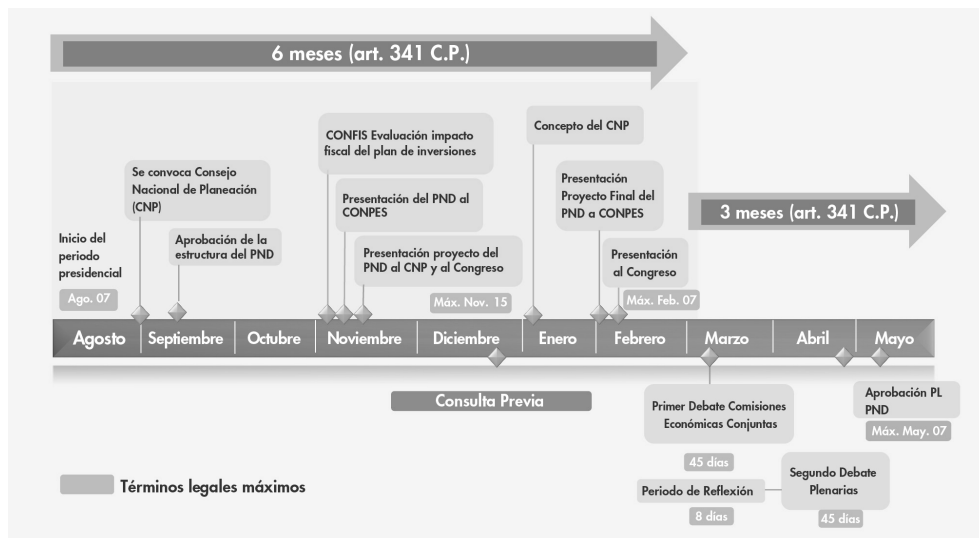
FIGURA 1. CRONOGRAMA DE ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL PND



Fuente: DNP (2018d).

En consecuencia, si se observa lo anterior de manera gráfica, el resultado temporal de un PND, desde su elaboración hasta su aprobación es el siguiente (figura 2):

FIGURA 2. CRONOGRAMA HISTÓRICO DE LOS TIEMPOS DE ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PND



Fuente: OAJ-DNP (2018).

Haciendo un rápido análisis, para que un plan de desarrollo quede en firme requiere de un tiempo de nueve meses; si comparamos las etapas y el tiempo del PND con la aprobación de otra ley (ordinaria), es evidente que el proceso es mucho más expedito, y no pasa por todo el debate legal de otra norma. Así, las pocas etapas por la que pasan los planes tienen un control ínfimo, lo que genera para este estudio la inquietud de la legitimidad y aplicación de los preceptos constitucionales frente al principio de legalidad.

En su elaboración, los planes nacionales cuentan con una estructura que se divide en dos partes, la parte general, que constituye la base o el fundamento del plan, y la parte que contiene el plan de inversiones.

Artículo 4. Conformación del Plan Nacional de Desarrollo. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 339 de la Constitución Política, el Plan Nacional de Desarrollo estará conformado por una parte general y un Plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional.

Artículo 5. Contenido de la parte general del Plan. (Ley 152, 1994)

En la parte general se fijan los “propósitos, metas y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones

generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno” (Cubides, 2019).

El PND, dentro de su parte general, fija los lineamientos, las políticas y las estrategias macroeconómicas para garantizar el cumplimiento de los fines estatales de corto, mediano y largo plazo, y determina los medios a través de los cuales se hará la ejecución, lo que lo convierte en un elemento fundamental de la consecución presupuestal.

Por su parte, el plan de inversiones públicas abarca los presupuestos plurianuales de los principales programas, subprogramas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de las rentas requeridas para su ejecución, teniendo en cuenta el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) y el Marco de Gasto de Mediano Plazo (MGMP); así mismo, tiene en cuenta los criterios que fija la Ley 819 de 2003, por medio de la cual se dictan las normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal.

Artículo 6. Contenido del Plan de inversiones. El Plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional incluirá principalmente: La proyección de los recursos financieros disponibles para su ejecución y su armonización con los Planes de gasto público; los Programas y subprogramas, los presupuestos Plurianuales y los mecanismos idóneos para su ejecución. (Ley 152, 1994)

En su parte específica se fijan los aspectos presupuestales y se detallan los medios y las actividades de recaudo y gestión del gasto, a efectos de garantizar el equilibrio presupuestal y el curso normal de las operaciones, los proyectos, programas y subprogramas. La unión del PND, con el MFMP, el MGMP, el Plan Operativo Anual de Inversiones y los anteproyectos de las entidades estatales del orden nacional, estratégica y operativamente dotan al gobierno de la planeación necesaria a corto, mediano y largo plazo para llevar a cabo la satisfacción de las necesidades de la sociedad, y, adicionalmente, cumplir con sus objetivos y los fines estatales.

En consecuencia, para su elaboración, se debe contar con la participación de organismos y autoridades que se convierten en factores inherentes al desarrollo del PND; dichos organismos son, entre otros: las autoridades de planeación, entidades territoriales, Consejo Superior de la Judicatura, Consejo Nacional de Planeación, Congreso, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Corte Constitucional, Contraloría, Procuraduría, Dirección General del Presupuesto Público, Departamentos Administrativos, Ministerios, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y la oficinas de Planeación, el Consejo Superior de Política Fiscal (Confis) y el Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes).

Los organismos intervienen transversalmente al proceso del PND, desde la etapa de la presentación hasta la efectiva expedición y sanción de la ley.

Se precisa en este punto la función del Consejo Nacional de Planeación (CNP) como órgano de carácter consultivo y que, por su naturaleza, le compete escuchar las propuestas de los planes en aras de realizar las revisiones o correcciones que considere necesarias, pertinentes y procedentes.

II. Principio de legalidad tributaria

Al hablar del principio de legalidad tributaria (PLT) es importante inicialmente contextualizar el escenario tributario del país, el cual es muy variante; por tanto, un breve diagnóstico del sistema tributario colombiano se compendia en la sistematización de las 16 reformas tributarias que le han dado un vuelco tanto al sistema como al país, en un lapso de 28 años. Lo anterior significa que en promedio Colombia tiene cada 1,8 años una nueva reforma o disposición tributaria. La realidad tributaria de nuestro país es el resultado de una proliferación masiva de normas al respecto, muchas que se quedan sin decantar y no terminan siendo efectivas. Más de 50 disposiciones tributarias en seis meses después del actual gobierno es una muestra desesperada de fijar condiciones a los contribuyentes que a la larga terminan afectando no solo la economía de la sociedad, la planeación, el desarrollo, sino también la temporalidad de la norma.

Por su parte, teniendo en cuenta que el PLT es uno de los principios que rige todo el ordenamiento jurídico para salvaguardar la constitución y las normas, es necesario en este punto hacer referencia a dicho elemento, con el propósito de entender qué está estrechamente relacionado con la elaboración, expedición y ejecución de los PND y todas estas disposiciones tributarias que se ponen en el telón, para la crítica de su eventual ineficiencia.

A. *Concepto del principio de legalidad tributaria*

El principio de legalidad, también conocido como el principio de la primacía de la ley, es constitucionalmente fundamental dado que, en el ejercicio del poder político, este es imperante, indica que todas las disposiciones que emanen del gobierno deben estar acordes con la Constitución y las leyes vigentes. Prevalece el interés de la sociedad frente a las decisiones egocentristas y autoritarias de los dirigentes de momento.

La legalidad tributaria se refiere a que los tributos que se creen, extingan o modifiquen siempre tengan un fundamento legal, luego dichas características solo están en cabeza del Poder Legislativo, es decir, del Congreso de la República.

Este principio está concebido bajo un aforismo penal muy antiguo que contempla que “no hay tributo sin Ley que lo establezca” o más conocido como “*nullum tributum sine lege*”, esto quiere decir que todo tributo debe estar contemplado expresamente por una Ley, con el fin de generar seguridad jurídica al contribuyente, y que el Congreso, por mandato Constitucional (art. 150, núm. 12 y 338 CP) está facultado para crear, modificar, suprimir o aumentar los tributos. (Augusto *et al.*, 2013)

En este sentido, sea lo primero señalar que el PLT es entendió como aquel que “constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una Ley” (Augusto *et al.*, 2013). Concepto que

se desprende de la definición establecida en discurso de García Belsunce sobre derecho financiero y tributario (Villegas, 2001).

Tal como lo expresa Julio Roberto Piza en su libro la *Obligación Tributaria* (Piza *et al.*, 2015), en otras palabras, el PLT predica la existencia del tributo a través de la ley, luego es el Legislativo el órgano que exhibe tal facultad. No una imposición tributaria a menos que así lo disponga la ley.

Por consiguiente, una vez hecha la anterior precisión, se pondrá de manifiesto el marco normativo de tan importante principio en el ordenamiento jurídico.

B. Marco normativo del principio de legalidad tributaria

Ahora bien, después de hacer una breve reseña sobre la definición o concepto del PLT, a continuación, se expondrán los aspectos jurídicos que lo regulan.

Es importante resaltar que el principio de legalidad tiene sustento suficiente de deliberación en materia tributaria, por lo cual no es un tema fácil, el simple hecho de que se expida por medio de una Ley, no implica que deba pasarse por alto el rigor del debate de carácter democrático, para que las disposiciones contempladas sean lo suficientemente claras para el pueblo elector, pues es este el principal implicado en la seguridad, legalidad y legitimidad de la expedición de la norma.

Por ello, es preciso acotar que el PLT se encuentra inmerso en la Constitución y las leyes y, por lo mismo, requiere un mayor control; el artículo 150, num. 12 de la CP establece las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, las contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley, norma constitucional que fundamenta aspectos tributarios con cara al lleno de la norma. El artículo 338 de la CP reza:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la Ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las Leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva Ley, ordenanza o acuerdo.

Se destaca la potestad de las corporaciones frente a la imposición tributaria y se reitera el medio a través del cual las disposiciones en materia tributaria pueden ser creadas, modificadas o extintas, por medio de ley, con sujeción a todo el rigor del trámite legislativo.

La Sentencia C-776 de 2003 indica que “el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”.

Por su parte la Sentencia C-1383 de 2003 sostiene que

... el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo *nullum tributum sine lege*, señalando la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento –directo o indirecto– de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función.

Esta sentencia enfatiza que la carga impositiva debe estar articulada de manera inherente al principio de legalidad. Es preciso aclarar que, pese a que el PLT ha sido objeto de extensos estudios por parte de la legislación, los doctrinantes y la jurisprudencia colombiana, frente a la idoneidad de la incorporación de tributos en los PND, se quedan cortos en el estudio; por esta razón surge la necesidad de determinar posibles alternativas en la ejecución de las actividades del gobierno en este ámbito.

Teniendo en cuenta el trámite legislativo de los PND, es preciso aclarar que, en la observancia al principio de legalidad, dicho trámite se queda corto dado, que no suscita el debate suficiente como para que este principio se cumpla a cabalidad en el pensar de este estudio. La posible incorporación de tributos en los planes de desarrollo es solo un ejemplo del poco debate que se tiene frente a las normas que lo contienen, lo que trae como consecuencia un quebrantamiento del principio de legalidad, dado que en materia tributaria se requiere de una discusión amplia y suficiente, un trámite legislativo ordinario para evitar entrar a lo que se conoce como “gabela tributaria” (Farne, 2014), es decir, una serie de estímulos “disfrazados” dentro de la articulación de los planes.

Es de resaltar que las normas del PND son de carácter transitorio y, por ende, sería impropio determinar articulados dentro de este, con carácter de permanencia.

La Sentencia C-473 de 2004 trata principalmente de la vulneración de normas constitucionales en el acto de aprobación del articulado del PND por parte del Congreso. Se discrepa sobre la falta de formalidad en la ley por parte de las Comisiones Conjuntas en la votación para la aprobación del articulado, pues en dicho acto no se realizó la verificación de los votos, lo cual deja en entredicho la vulneración, no solo de la Carta, sino también del PLT y el principio democrático.

De esta manera, dentro de la sentencia se plantea un interrogante bastante interesante, cuya fundamentación coincide con toda la discusión planteada a lo largo de este estudio, la Corte se cuestiona: “¿La manera como se adelantó el primer debate en las comisiones conjuntas desconoce las normas constitucionales y orgánicas que definen lo que es debatir

un proyecto de Ley y fijan las características que ha de reunir el primer debate en la formación de la Ley?” (Sentencia C-473 de 2004).

Pues bien, la argumentación en torno al interrogante precisa si al momento de discutir normas como las que contienen el PND en el procedimiento parlamentario se cumple o no con el principio de legalidad, al respecto es relevante destacar por cuáles debates pasa un proyecto de PND.

En consecuencia, la Sentencia C-473 de 2004 señala:

De conformidad con lo que establece el artículo 94 de la Ley 5ª de 1992, por debate debe entenderse “*El sometimiento a discusión de cualquier proposición o proyecto sobre cuya adopción deba resolver la respectiva Corporación [...] Si la proposición con la que termina el informe es que se dé primer debate al proyecto, el debate se inicia sin necesidad de votarlo. Si la proposición es para archivar o negar el proyecto, se debate primero esta propuesta y cerrado el debate, se procede a su votación (artículo 157, Ley 5ª de 1992). El debate del proyecto puede terminar, luego de transcurridas 3 horas desde su iniciación, si cualquiera de los miembros de la respectiva corporación solicita que se declare la suficiente ilustración (artículo 108, [17] Ley 5ª de 1992)*”. El debate de artículos del proyecto también puede concluir si se solicita la declaratoria de suficiente ilustración respecto de artículos que hayan sido discutidos en dos sesiones (artículo 164,[18] Ley 5ª de 1992). (Énfasis agregado)

Frente a lo anterior se destaca: primero, la discusión de un plan nacional de desarrollo se debe debatir en ambas corporaciones respectivamente; segundo, si el informe de este dispone que se dé el primer debate, este se materializará sin votación alguna; y tercero, el debate del PND en una corporación puede tardar como mínimo tres horas; lo cual se vuelve perfectamente cuestionable, pues se pensaría que un articulado del PND puede llegarse a debatir y aprobar incluso en seis horas. Demasiado impresionante, teniendo en cuenta que a través del tiempo se evidencia que los articulados de los planes se han ido incrementado de manera exponencial, por ejemplo, si comparamos los primeros planes como la Ley 188 de 1995 por la cual se expide el PND 1995-1998, vemos que la planeación estructurada podía reflejarse en tan solo 47 artículos; la Ley 508 de 1999, por la cual se expide el PND 1999-2002, contenía 160 artículos; pero en la última década es claro como los gobiernos han convertido la planeación en un tema engorroso por la cantidad de artículos, ineficiente en la aplicación del cumplimiento de los mismos, y poco verosímil en la forma en la que se analizan y se aprueban por el Legislativo, pues, por complementar la discusión, en la Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el PND 2010-2014, se expidieron 276 artículos, lo cuales fueron aprobados en un marco de la legalidad; la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el PND 2014-2018, contiene 267 artículos, y en la Ley 1955 de 2019, por la cual se expide el PND 2018-2022, se debieron analizar 336 artículos; lo que en definitiva conduce a concluir dos cosas: uno, que el trabajo del legislador en la revisión de este articulado es insuficiente, o dos que el legislador es una “máquina” de revisión normativa.

A lo largo de este acápite es sustancial citar la Sentencia C-891 de 2012, en la cual la Corte, de una manera clara y precisa, detalla el concepto, las características y el momento en que se puede ver afectado o vulnerado el PLT, frente a lo cual precisa:

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) *materializa la exigencia de representación popular*, (ii) *corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones*, y (iii) *representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado*. (Sentencia C-891 de 2012) (Énfasis agregado)

El principio rector de legalidad tributaria dentro de un esquema de política fiscal coherente y un Estado garantista de los derechos de la personas demanda que las normas tributarias sean tacitas, válidamente establecidas y parametrizadas en pro del aprovechamiento eficiente de los recursos públicos y una adecuada administración de los aportes de los contribuyentes, pues, tal como lo menciona la Corte, este principio busca proteger y garantizar una seguridad jurídica que no atente contra el bolsillo de los ciudadanos.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-891 de 2012, adicionalmente señala:

Que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características: (i) Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal. (ii) Materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y cierta debe señalar los elementos de la obligación fiscal”. (iii) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”. (iv) Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales. (v) No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes [...]. (vi) De conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no solo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo. (vii) La Ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para

definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados, obligatoriamente, por la Ley, las ordenanzas o los acuerdos, como así se deduce del texto del artículo 338 de la Constitución. (Sentencia C-891 de 2012)

Siete características que detallan la esencia del PLT, y el sentido perenne radica en que el tributo se expide mediante ley, es decir que el legislador ostenta dicha carga; así, la tarea implica que el que tributa debe estar implícitamente fundamentado, debe ser claro, de tal manera que no se confunda su esencia y lo que pretende. Cuando estos elementos no quedan expresados en el sentido de la norma que expide el tributo, el PLT se ve afectado en sentido material. Pues en virtud de este principio todo tributo antecede a una ley que lo establezca expedida por el Congreso, las asambleas departamentales o los concejos municipales como órganos de representación popular, “por lo anterior, en sentido material, la Ley, al establecer una obligación tributaria, debe suministrar con certeza los elementos mínimos que la definan” (Sentencia C-891 de 2012).

En consecuencia, la jurisprudencia establece:

Se desconoce el principio de legalidad en sentido material cuando la Ley, la ordenanza o el acuerdo no señale directa y claramente los elementos de la relación tributaria; en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo. (Sentencia C-891 de 2012) (Énfasis agregado)

Luego, entonces, cuando la Corporación en la expedición del tributo obvia los elementos esenciales de este, y aun así lo aprueba y lo fija, trasciende su órbita de poder, violentando tácitamente el PLT en sentido material, máxime cuando se obvian elementos por falta de tiempo, discusión y análisis por parte de las comisiones en los debates correspondientes.

III. Principio de legalidad en el tratamiento de normas tributarias en los planes nacionales de desarrollo

En este punto se realiza un análisis introspectivo, desde el plano actual, dado que es menester abordar el escenario en el cual, a partir del análisis histórico y normativo se ha evidenciado la existencia de normas tributarias en los últimos planes nacionales de desarrollo y, en especial, en el presentado por el actual presidente Iván Duque, objeto de observación y discusión a lo largo de los diversos postulados en el cuerpo de este texto.

Realizando una revisión en torno al PND es importante resaltar, en principio, los conceptos más importantes de la estructura de planificación y de la estructura tributaria. Al respecto, Torres presenta un estudio de las nociones básicas de la tributación en el país,

donde su objetivo se centra en “ofrecer claridad en la conceptualización fundamental de la temática, tributación, para el entendimiento y comprensión en Colombia” (Torres, 2017).

Frente a dicha conceptualización se plantean diversos enigmas; y en el contexto de la tributación es preciso preguntarse inicialmente si el Estado colombiano suple las necesidades de su población, y si es por medio del PND. Pues bien, la respuesta es que el Estado puede cumplir con esas necesidades mediante los recursos que obtiene a través de la explotación de su propio patrimonio, de las actividades que desarrolla o de los servicios que presta, recurriendo a los recursos de los particulares mediante operaciones de crédito o de la imposición de sanciones como las multas, o a través de los tributos (Torres, 2017); no obstante, el PND configura el plan estratégico para desarrollar el cumplimiento o la satisfacción de esas necesidades, mas no debe ser el escenario a través del cual se haga el recaudo de ingresos.

El Estado colombiano, y más exactamente el presidente Iván Duque deliberadamente reguló la materia tributaria en su articulado del Plan Nacional 2018-2022, de ahí deviene el interrogante: ¿era este el escenario para regular dichos asuntos? A lo cual, considerando el desarrollo argumentativo hasta este punto: “resulta claro que el Plan Nacional de Desarrollo es la *carta de navegación del Gobierno de turno*, donde plasmará vía regulación legal los propósitos y objetivos, así como los presupuestos y programas de inversión requeridos para su ejecución” (Corte Constitucional, Acción de Inconstitucionalidad, 2019) (Énfasis agregado).

En virtud de lo anterior, la Sentencia C-008 de 2018 resalta que la parte general o las bases del PND introducen los objetivos del Gobierno, mientras que en el Plan de inversiones se reflejan las disposiciones instrumentales para cumplir tales metas dentro de un programa de Gobierno, esto es durante los cuatro años que se establecen para el periodo presidencial. Lo que en este se establezca debe guardar coherencia y cumplir con el principio de unidad de materia.

Considerando lo anterior, en la sentencia citada se precisa que las disposiciones instrumentales de la Ley del Plan Nacional de Desarrollo deben tener en cuenta dos criterios para que sean constitucionales, los cuales son: que tengan conexidad con los objetivos y propósitos de la norma, es decir, que estén acordes con sus bases y exposición de motivos, y, adicionalmente, que se circunscriban temporalmente al periodo de gobierno.

En ese sentido, los asuntos tributarios están constituidos por mandatos que buscan la creación de una norma jurídica de manera ordinaria, lo cual implica que dicha creación esté inmersa en el precepto constitucional, los principios y las reglas, como formas de revestir al Estado de un órgano legislativo que rijan el control político y la creación de normas en sentido material.

Analizando el esquema del PND y la tributación nos encontramos con que los habitantes en general, poseen una inadecuada cultura tributaria y en el mismo sentido, sobre los PND, siendo estos temas de gran importancia en la gestión administrativa del país, pues de ellos se deriva un manejo y un control económico, generando beneficio

nacional, en la forma como se supone deben operar en la sociedad; es relevante conocer, para generar conciencia sobre la Planeación y que la sociedad sepa la normatividad a la que continuamente está emergiendo. Un amplio porcentaje de la población desconoce, que para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común, y proporcionar a los habitantes los servicios básicos que estos necesitan, requiere de los recursos que provienen esencialmente de los impuestos pagados por los contribuyentes. (Torres, 2017)

Un estímulo importante en la intención de los ciudadanos de tributar lo constituye el manejo de los fondos y su destino; la gran mayoría de la población posee una percepción negativa del uso de estos fondos, debido principalmente a los actos de corrupción relacionados con los ingresos provenientes del tributo nacional. Por tanto, se requiere de una educación fiscal que sea entendible, enfocada EN la población, para generar conciencia de que tributar no es solo una obligación legal, sino un deber de cada ciudadano ante la sociedad; no obstante, es de resaltar que esa conciencia debe ser creada bajo un fundamento normativo idóneo, y es claro que el plan no configura ese fundamento pues, como se ha evidenciado al momento, el propósito es estratégico y de planeación y no de el de regular la carga impositiva.

Con el PND, el gobierno busca el objetivo de generar convicción y confianza al momento de su ejecución con responsabilidad, de tal manera que se cree una autoridad moral que exija al Estado el uso correcto y transparente de los mandatos dentro del plan, con los cuales contribuye al desarrollo eficiente, eficaz y transparente de la sociedad.

Atendiendo a lo anterior, la comunidad debe conocer la razón de ser de los tributos y las últimas reformas expedidas por el Poder Ejecutivo. En este sentido, una investigación importante, “Las tres G: gobernar es gravar para gastar” (Schenone, 2003), indaga sobre cuál es el motivo principal de la existencia de los impuestos. El objetivo del autor es explicar cómo el gobierno, de manera inevitable, recurre a la tributación como forma de recaudar los recursos necesarios para cumplir con sus funciones, a través de un instrumento como el impuesto, a pesar de sus múltiples defectos, pues gravar y gastar son las funciones decisivas de los gobiernos. Se trata de una investigación básica, con un nivel descriptivo de profundidad y un enfoque cualitativo en la medida en que detalla situaciones o eventos y sus manifestaciones.

Schenone (2003) afirma que los gobiernos deben recaudar los recursos necesarios para llevar a cabo sus intervenciones en la sociedad en el cumplimiento de sus funciones, cualquiera que sea la intensidad con la cual los mismos intervienen. El ente estatal posee ciertas funciones como “forjar la identidad nacional, definir qué clase de país desea la sociedad, proporcionar a los ciudadanos un proyecto común, promover la justicia social y la soberanía nacional, o cualquier otra propuesta” (p. 123), y estas acciones son susceptibles de ser debatidas; pero “gravar y gastar” son funciones que son decisivas, aun cuando no son una solución definitiva al problema de la tributación eficiente. Lo desafortunado del postulado es que el PND no es el escenario para gobernar temas tributarios.

“Las opciones planteadas por los economistas para financiar las actividades del Gobierno anteriormente mencionadas, son pobres e imperfectas” (Schenone, 2003, p. 123), y esa imperfección se expande más y más en la medida en que los gobiernos expanden también su círculo de acción. Ante esta situación, recurren a la planeación, aunque esta también posee una serie de defectos.

El gobierno debe cumplir con muchos objetivos que deben ser satisfechos en gran medida por disposiciones de carácter tributario, dado que constituyen la principal fuente de recursos para la nación. De aquí que exista una necesidad y un motivo por parte del gobierno para incluir deliberadamente más impuestos dentro de los articulados del PND.

Por mencionar algunos, el primero de los objetivos por cumplir es el financiamiento de los bienes públicos y otros emprendimientos gubernamentales. El segundo es promover la redistribución del ingreso y la riqueza, gravando más a los miembros más ricos de la sociedad; para ello crea o incluye tributos, modifica o crea beneficios tributarios en el PND; el tercero es de naturaleza correctiva y consiste en reparar ineficiencias en la asignación de recursos, y el cuarto consiste en influir en la asignación de los recursos de la economía para satisfacer objetivos de índole no económica (Schenone, 2003, p. 123). Surge así, en consecuencia, la necesidad quizás desesperada y rápida por generar impuestos sin debate legislativo, que conllevaría un proceso más lento frente a la aplicación de las disposiciones. Luego entonces, en torno a esta discusión es importante definir exactamente la relación que coexiste entre los planes de desarrollo y el PLT.

A. Los planes nacionales de desarrollo y la tributación

Como consecuencia de una planeación estructurada, pero a veces poco eficiente y eficaz, se evidencian algunos problemas de la ley del PND en cuanto al PLT, toda vez que esta es una norma que, por su origen y conformación, es demasiado rápida y, en cierto sentido, ligera. Al incluir aspectos tributarios de cualquier manera, no existe profundidad y análisis sobre las reformas fiscales, es un articulado demasiado técnico, que deja sin discusión temas trascendentales en la economía, no solo del país sino también de los ciudadanos; en palabras de Roberto Insignares (2019), la ley del plan es una “*ley flash*”, que deja en entredicho de cierta manera el debate político sobre aspectos tributarios.

En una línea de tiempo, un PND tarda cuatro meses en ser aprobado una vez es presentado al Congreso, inicia con la presentación en el mes de febrero, pasa por primer debate ante las comisiones económicas en marzo, a segundo debate en plenarias en abril, y finalmente a su aprobación en mayo, lo que evidencia cómo realmente, en pocos meses, se estudian, regulan y aprueban un gran número de normas.

En consecuencia, respecto a su concertación, de acuerdo con el marco normativo, el PND está en manos del Ejecutivo, si el Legislativo no lo estudia en tres meses; por lo que dejar la concertación de este articulado podría derivarse en cierta medida en un abuso de poder por parte del gobierno, ergo, es preciso reiterar que en dicho articulado se han

asumido normas de carácter tributario que no deberían tener origen en el PND, pues la naturaleza y el debate de aspectos tributarios es distinta, toda vez que de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia se establece que “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*” (Constitución Política de Colombia, 1991) (énfasis agregado).

Por lo tanto, es el Congreso de la República el órgano facultado para la creación, modificación o extinción de los tributos y, como consecuencia de este mandato constitucional, en el hipotético caso en que dichas normas no fueran reguladas de acuerdo con su naturaleza, aparentemente se estaría frente a una contravención del PLT.

La participación y el control político del plan es una debilidad, sin hablar de que exista falta de rigor, lo cierto es que no hay una representación popular que ejerza un control de legalidad minucioso, dado que la temporalidad de la norma también juega en contra.

Dado que la realidad mediática es desafortunada, se planea mucho y se ejecuta poco; la realidad económica no tiene una percepción distinta, pues es desalentadora frente a todos los esfuerzos del gobierno por generar más ingresos; la sociedad está cada vez más inmersa en el cumplimiento de una carga impositiva progresivamente alta, en donde el resultado no deja ver la eficiencia en el cumplimiento y la satisfacción de sus necesidades básicas.

Luego, ¿en qué sentido un PND presenta problemas frente al PLT? Existe una razón por la cual en determinado momento el PND choca con el PLT; ese momento coexiste cuando se crean, modifican o extinguen tributos, o cuando se crean beneficios en materia fiscal-tributaria; respecto al sujeto, tarifa, base o hecho generador; cuando se financian sistemas distintos a los de la inversión social o se crean disposiciones tributarias frente a diversos tratamientos como, por ejemplo, la creación de impuestos, la modificación de tarifas, los aportes a la seguridad social, etc.

Para ampliar un poco más la eventual intromisión preexistente del PND frente al PLT especifiquemos cuál es el escenario frente a la creación de beneficios tributarios, nuevos tributos, dentro de un PND.

1. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DEL PLAN NACIONAL DE DESARROLLO Y SU RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN

La jurisprudencia nos ha indicado los límites o criterios de los PND al momento de regular determinada materia, frente a ello la Sentencia C-219 de 2019 señala que esos criterios son básicamente tres: la unidad de materia, la conexidad de la temática con las bases y la temporalidad del PND.

En esta sentencia, la Corte resuelve la inconstitucionalidad del artículo 135 de la Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 por infracción al principio de unidad de materia, con base en las siguientes consideraciones:

La Corporación encontró acreditados los requisitos generales y especiales sobre claridad, certeza, especificidad y pertinencia, para poder resolver el cargo de la demanda relacionado con la vulneración del artículo 158 de la Constitución Política, sobre la presunta violación del presupuesto de unidad de materia que han de poseer las Leyes que aprueban el Plan Nacional de Desarrollo (PND). En ese contexto, reiteró la línea jurisprudencial sentada en las sentencias C-008 y C-092 de 2018 sobre la verificación del cumplimiento del principio de unidad de materia, no solo como vicio formal, sino visto desde la perspectiva de un examen material, esto es, que su análisis se adelante a partir del escrutinio del contenido normativo de la disposición acusada, con el fin de verificar que este guarde coherente relación con el estatuto legal del cual hace parte. (Sentencia C-219 de 2019)

En ese sentido, la unidad de materia se convierte en un criterio *sub lege*, donde el articulado del PND debe ir acorde con este principio, es decir que todas las leyes deben contenerse en una misma materia, so pena de inhabilitarse todo aquello que quede por fuera de esa unidad. Si no coexiste una materia sólida en el articulado del plan, difícilmente serán temas que se analicen con minuciosidad por el legislador.

Tal medida afectaría el sistema tributario, al no existir unidad de materia en los postulados del plan frente a los tributos, dado que lo que busca con este principio es racionalizar y tecnificar el proceso legislativo, para garantizar que las normas o las leyes sean el resultado de un sano debate.

Por otro lado, el criterio de temporalidad del cual habla la sentencia en materia tributaria es muy importante, puesto que los tributos predicen una permanencia significativa en el sistema, no solo tributario sino también económico del país, y al ser tratados dentro de una ley limitada en el tiempo, de una u otra manera el tributo se ve afectado; al respecto se menciona:

Adicionalmente, se recordó la naturaleza jurídica de las Leyes que aprueban el Plan Nacional de Desarrollo y sus contenidos, y se especificó que este tipo de Leyes son multitemáticas o heterogéneas porque están compuestas de una parte general, en donde se formulan los propósitos, objetivos y metas de la política económica, social y ambiental, en un periodo de *cuatro años*, y un Plan de inversiones públicas en donde se determinan los recursos financieros y las normas jurídicas instrumentales para poder llevar a cabo los objetivos generales del Plan. (Sentencia C-219 de 2019) (Énfasis agregado)

De esta manera, al regular temas diversos en una ley relativamente volátil en el tiempo se debe ser más cuidadoso en materia fiscal; en ese sentido, es preciso que se efectúe un verdadero control constitucional, mucho más riguroso, a fin de que se logre al mismo tiempo verificar el tercer criterio, la conexidad, para comprobar si las normas contenidas en el plan cumplen con sus presupuestos de conexidad directa e inmediata entre los objetivos

generales y las normas instrumentales o de ejecución. En razón de ello, la sentencia contempla esos criterios en una disposición fiscal contenida en el plan y, en consecuencia:

Comprobó que no se cumplen con los criterios fijados en la jurisprudencia del juicio estricto de constitucionalidad de las normas que se incorporan al Plan Nacional de Desarrollo, en la medida en que se trata de una *disposición de seguridad social de índole transversal y con carácter permanente en el orden jurídico que debe estar incluida en una Ley ordinaria que se ocupe de regular concretamente esta materia [...] de declararse de manera inmediata la inexequibilidad de la norma censurada, ello podría afectar derechos y principios constitucionales relacionados con la base de cotización de trabajadores independientes al Sistema Integral de Seguridad Social*. En atención a ello, y sobre todo teniendo en cuenta que, al amparo del estándar jurisprudencial impuesto, sucesivas Leyes han incorporado mandatos con similar contenido. (Sentencia C-269 de 2019) (Énfasis agregado)

La Corte bien lo señala, y las medidas fiscales o tributarias deben escaparse del estudio de los planes, dejando claro que la responsabilidad de regular estas disposiciones la ostenta el legislador ordinario, a través de una ley ordinaria, con las garantías de los principios democráticos de la debida transparencia y deliberación.

Para concluir la materia en este punto es importante precisar los criterios que la Corte establece sobre el Principio de Unidad de Materia; al respecto, la Sentencia C-008 de 2018 expone:

Que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional existen tres criterios para determinar la conexidad entre la parte general y la instrumental del PND que se refieren a que: (i) la unidad de materia no se exige respecto de los diferentes objetivos, metas, estrategias y políticas enunciados en la parte general, sino solamente de las disposiciones de carácter presupuestal y las disposiciones que señalan mecanismos para la ejecución del Plan[4]; (ii) la Ley del Plan no puede ser utilizada para llenar otros vacíos e inconsistencias que presenten otro tipo de disposiciones, o para regular materias cuyo contenido y alcance nada tiene que ver con los objetivos, naturaleza y espíritu de la Ley del Plan[5]; y (iii) que cuando se trata de Ley que aprueba el PND, el control del respeto del principio de la unidad de materia debe ser rígido, a diferencia de lo que ocurre con las normas ordinarias, para que de esta manera se conserven los objetivos del Plan[6].

En consecuencia, frente a la unidad de materia se identifican claramente tres criterios: primero, guardar una estrecha conexión de cada artículo con las bases del PND; segundo, la existencia de una limitación temporal, dado que lo regulado dentro del PND no debe exceder el periodo de gobierno de cuatro años, y tercero, que pese a que la Constitución Política no precisa ninguna exclusión temática sobre los artículos de los PND, frente a la

materia tributaria y las normas sancionatorias fiscales es meritorio un estudio más riguroso y un análisis más profundo respecto a su tratamiento dentro de los PND, so pena de que los elementos tributarios no queden claramente detallados dentro de una norma que por naturaleza no los regula, y se incurra en la violación del PLT en sentido material. Así, estos límites a las normas instrumentales antepone la importancia de tratar temas estratégicamente de planeación operativa, administrativa y financiera, y no tanto fiscal.

2. CREACIÓN DE TRIBUTOS EN LOS PLANES NACIONALES DE DESARROLLO

Recogiendo lo visto, es menester resaltar las circunstancias en las que el Ejecutivo se encuentra revestido de la facultad para poner en vigencia el PND, específicamente en su parte característica de Inversiones. Dichas circunstancias solo son admisibles teniendo en cuenta que al albor de los artículos 341 y 150 de la Constitución Política de Colombia existe una legitimación excepcional y extraordinaria hacia al Ejecutivo al momento de expedir el Decreto con Fuerza de Ley; por lo tanto, se hace necesario destacar los límites imperantes en este accionar.

El PND se emite bajo una ley que tendrá prevalencia sobre las demás leyes; sus mandatos constituirán mecanismos idóneos para su ejecución y se suplirá por sí misma sin necesidad de expedir leyes posteriores; así mismo, en las leyes anuales del presupuesto se podrán aumentar o disminuir las partidas y los recursos aprobados en el plan. Pero cuando el Congreso de la República no aprueba el Plan Nacional de Inversiones Públicas en un término de tres meses después de presentado, el Gobierno nacional podrá ponerlo en vigencia mediante decreto con fuerza de ley.

Lo que sucede cuando se expide el plan por medio de decreto, es que el presidente cuenta con ciertas disposiciones para incluir normas de carácter especial en el Plan Nacional de Inversiones que será ejecutado y puesto en vigencia por el mismo. Pero que, a su vez, las limitaciones juegan un papel determinante a la hora de establecer la legalidad del articulado del plan, dado que, si se prueba un incumplimiento de dichos límites o criterios vistos en el acápite anterior, automáticamente el plan estaría en contravía de la máxima norma.

En consecuencia, recordemos que la naturaleza del PND corresponde a una ley orgánica prevalente y que, de no ser aprobada en los términos establecidos legalmente, se expide por decreto con fuerza de ley y de naturaleza subsidiaria, de conformidad con lo visto anteriormente y tal como lo expresa el artículo 341 constitucional, “enmarcado en lo que la doctrina constitucional reconoció como legislación por prescripción” (Sentencia C-1403 de 2000). Entre otras cosas, porque esta facultad supone restricciones y permisividad expresa en la Constitución.

La Ley tiene que ser expedida por el Congreso de la República y, aunque el presidente puede asumir esa atribución en ciertas circunstancias, éstas, por ser excepcionales, son de interpretación estricta y han de derivarse de modo específico e indubitable

de autorizaciones constitucionales expresas. No caben respecto de las normas fundamentales que contemplan esa oportunidad presidencial la interpretación analógica ni la aplicación extensiva, ni es posible encadenar los acontecimientos que están cobijados en forma precisa por una determinada previsión constitucional con otros, ajenos a ellos, para ampliar la órbita del poder del Jefe del Estado en el campo de la legislación, que de suyo corresponde al Congreso y a aquél únicamente se le entrega a título precario, limitado y definido por los propios textos de la Carta Política. (Sentencia C-1403 de 2000)

Ergo, es de pensarse que frente a ese argumento el Ejecutivo no tiene la facultad para legislar temas cuya naturaleza es ordinaria, y requiere de una discusión y aprobación mediante un proceso legislativo riguroso a cargo del Congreso de la República.

Tomando en consideración lo anterior, surge el interrogante frente al contenido material del decreto Ley expedido en virtud de la habilitación especial excepcional otorgada por la Constitución al presidente de la República. Una primera hipótesis plantea que le resultan aplicables los límites dispuestos en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución frente a las facultades extraordinarias generales, lo que supone que el Plan Nacional de Inversiones, puesto en vigencia mediante decreto con fuerza de Ley, no podría expedir códigos, disposiciones de naturaleza estatutarias, orgánicas, marco o inclusive decretar impuestos. (DNP, 2018)

Lo cual evidencia la limitación al Poder Ejecutivo al momento de “legislar”, y se contrapone a su vez al artículo 341 constitucional, en donde aparentemente se le confiere plena autoridad al Ejecutivo frente a la expedición de decretos con fuerza de ley, omitiendo el Poder Legislativo en cierta medida, lo que sin duda confluye en un choque de poderes, situación que ha dado paso a legislar en un umbral del vacío constitucional o legal:

Resulta plausible considerar que, en principio, el Gobierno nacional no tendría restricción alguna al poner en vigencia el Plan Nacional de Inversiones Públicas, salvo aquellas limitaciones que tendría el mismo Plan Nacional de Desarrollo en virtud de su propia naturaleza. Es decir, que dicho decreto podría contener las mismas disposiciones que incluiría el Congreso de la República en escenario normal u ordinario de aprobación del PND. (DNP, 2018)

Luego, si bien es cierto que la interpretación frente a estos articulados constitucionales resulta admisible, para el caso de estudio es importante preguntarse por el origen del tributo, y que órgano es el encargado de su creación, dado que en esta instancia es prematuro determinar la violación del PLT, si no se analizan todas las aristas. No obstante, en el desarrollo argumentativo y crítico de este estudio es preciso determinar que para todos los efectos en materia tributaria, el Ejecutivo debe ceñirse a los límites constitucionales, y no

suponer una absoluta autonomía al momento de expedir decretos con fuerza de ley, pues, de ser así, “equivaldría a desconocer la interpretación sistemática del ordenamiento jurídico y los fundamentos axiológicos de los procesos legislativos para la creación de tributos, expedición de códigos, Leyes orgánicas, marco o estatutarias” (DNP, 2018)

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, citado anteriormente respecto a la creación de tributos, en sus líneas incorpora el principio *nullum tributum sine lege praevia*, este principio expresa la potestad única y exclusiva del Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales para regular la imposición de la carga tributaria.

Este principio permite vivenciar en estricto sentido que el Ejecutivo no está facultado, salvo en circunstancias anómalas, para la creación de tributos. Es justamente este escenario el que evita la aparición injusta en la carga fiscal. De hecho, existe el principio de *no taxation without representation* originado en el derecho anglosajón, que refiere en otras palabras y aplicándolo al contexto colombiano, a que el Congreso, revestido por la participación popular, funge como órgano garante de los preceptos normativos; como lo señala Plazas Vega: “El Órgano Colegiado es un garante de las libertades públicas en general y de la propiedad privada en particular, con fundamento en la idea de que el tributo es una restricción del derecho de propiedad, ya que trae aparejada una detracción obligatoria de parte de la riqueza de los particulares” (2005, pp. 495-503).

Partiendo del hecho de que existen unas garantías constitucionales, reglas y principios tendentes a la coerción normativa respecto al tema tributario y otros aspectos de distinta naturaleza estrechamente relacionados y atribuibles exclusivamente al ejercicio legislativo, no es concebible y, más allá, es inadmisibles que el ejercicio legislativo del Ejecutivo, bajo estos supuestos, conceda incorporar dentro de un PND los preceptos concernientes a la creación de beneficios tributarios, nuevos tributos, e incorporación, modificación o eliminación de estos. En ese sentido, es preciso aclarar que cuando se habla de reserva sobre ciertas disposiciones surgen tres supuestos:

(i) con las mayorías cualificadas que el constituyente ha impuesto como condición para su aprobación, toda vez que este tipo de leyes, o sujetan la actividad legislativa o regulan derechos y deberes fundamentales; (ii) con el control de constitucionalidad previo que recae sobre las Leyes estatutarias, lo cual difiere con la naturaleza ordinaria de la Ley del PND y su límite temporal; y (iii) con la expresa prohibición legal prevista en el artículo 208 de la Ley 5 de 1992, disposición según la cual, los proyectos de Ley estatutaria deben tramitarse en una sola legislatura y no podrán expedirse por facultades extraordinarias concedidas al presidente de la República. (DNP, 2018)

Queda claro así que la responsabilidad de la creación, entendida esta como un cosmos naciente de tributos, recae en el Congreso de la República, y que, por otro lado, en el momento en que el Ejecutivo pretenda legislar sobre esta materia, debe ceñirse a un riguroso procedimiento constitucional que lo faculte expresamente para ello, de lo contrario, el

Ejecutivo se usufructúa en los articulados del Plan, degenerando la potestad del Legislativo, lo que permite incurrir en los yerros del pasado, frente a una sociedad que ha luchado incansablemente por una mejor planeación y no lo ha logrado.

B. Pacto por Colombia, pacto por la equidad

El Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad, Ley 1955 de 2019, configura el eje de estudio para determinar la creación, incorporación, modificación de tributos y beneficios fiscales. Es una ley orgánica estudiada por las comisiones económicas del Congreso de la República, presentada el 06 de febrero de 2019, aprobada en primer debate el 22 de mayo de 2019 y en segundo debate el 02 de mayo del mismo año.

La creación o modificación de impuestos, los incentivos tributarios inequitativos, los procesos contra la evasión y la elusión fiscal, el desempleo, la pobreza extrema, la globalización, entre otros, son tan solo algunas variables que influyen en las medidas desesperadas del Estado por acabar el déficit, fundamentándose en diversas medidas y estrategias plasmadas en el PND, donde se develará una incoherencia con los postulados constitucionales, cuando se evidencie que la unidad de materia, la conexidad y la temporalidad de sus postulados atentan contra la materia tributaria, toda vez que el PND no es el mecanismo de discusión de estos asuntos y realmente no contribuye a la austeridad y transparencia con que se deben manejar, cuestionar y aprobar dichos tributos.

El principal problema que afronta Colombia en sus finanzas y en su tributación no es netamente fiscal, sino un problema que se centra en la consecuencia de establecer una política económica equivocada, sin profundo análisis social, que no genera cambios estructurales en el país ni tampoco cambios sustanciales en la mejora de la economía de las personas, mucho menos pretendiendo que estas cuestiones pasen directamente por una vía instrumentalista y superflua, lo que deja entrever las falencias de una inadecuada planeación.

Así, otro de los principales problemas de regular asuntos tributarios dentro del PND es que la política fiscal se vuelve regresiva, lo cual genera un efecto negativo en el poder adquisitivo de las personas dado que, al pagar más impuestos de los establecidos en las reformas tributarias, esto implica axiomáticamente un aumento del costo de vida que tiene un alto impacto en la economía de los colombianos.

Dentro de este contexto, el PND del presidente Iván Duque ha sido considerado, a pesar de sus deficiencias, como un escenario de reforma tributaria sutil pero evidente, “cumpliendo con las mejores aptitudes en la tarea recaudadora, lo que indica claramente la lentitud del progreso en materia tributaria que posee el país” (Schenone, 2003, p. 123).

A pesar de que los impuestos son el principal mecanismo recaudador de la tributación, no han demostrado ser aceptables en el cumplimiento de los dos primeros objetivos mencionados ni tampoco han sido reparadores de ineficiencias; luego ¿existe incumplimiento del PLT?, pues bien, no nos anticiparemos, pero es clara la idea de lo que se podría

esperar; adicionalmente, no ha sido satisfactoria la inclusión, creación o modificación de tributos, ni la corrección de externalidades a través de dicha dinámica. Dadas las circunstancias, tanto los instrumentos de planeación como de los tributarios están llenos de imperfecciones.

El Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad es una muestra de imperfección en sentido tributario, pues, dentro de su articulado, 55 artículos abordan la materia tributaria, los cuales se relacionan a continuación: 10, 16, 18, 20, 35, 40, 49, 59, 60, 61, 64, 65, 68, 69, 74, 76, 97, 108, 119, 121, 122, 123, 130, 157, 158, 159, 161, 168, 170, 171, 175, 178, 179, 184, 190, 204, 230, 244, 256, 257, 258, 268, 272, 273, 277, 278, 285, 305, 313, 314, 317, 321, 326, 330 y 336.

Las medidas tributarias inmersas en el PND del presidente Iván Duque aparentan tener un carácter de permanencia, y cabe recordar que el periodo de gobierno es de cuatro años; el interrogante que se plantea entonces es si las disposiciones del Gobierno tienen carácter transitorio, ¿qué objetivo se propone cumplir el gobierno con normas tributarias que ostentan un carácter de permanencia? ¿Qué objetivo cumple esa permanencia en un PND que al cabo de cuatro años será reemplazado por otro Gobierno? Pues bien, la respuesta a estos interrogantes sienta una postura de inadmisibilidad frente a esta dinámica, pues lógicamente lo correcto sería regular la materia de conformidad con su materialidad.

Se estima igualmente como inadmisible que un Gobierno pueda someter al gobernante subsiguiente el cumplimiento del programa de su antecesor, en contravía del principio democrático, pues dada esa vigencia temporal de la Ley del Plan Nacional de Desarrollo, la modificación permanente de las normas demandadas en cuestión, debió hacerse a través de una Ley ordinaria, argumento similar al que la Corte ha empleado para declarar inexecutable normas de la Ley Anual de Presupuesto cuando incluye normas permanentes. [...]

En ese contexto, la Sentencia C-219 de 2019 reiteró la línea jurisprudencial sentada en las sentencias C-008 y C-092 de 2018 sobre la verificación del cumplimiento del principio de unidad de materia, no solo como vicio formal, sino visto desde la perspectiva de un examen material, esto es, que su análisis se adelante a partir del escrutinio del contenido normativo de la disposición acusada, con el fin de verificar que este guarde coherente relación (conexidad temática y temporalidad) con el estatuto legal del cual hace parte. (Corte Constitucional, Acción de Inconstitucionalidad, 2019)

En este sentido, es preciso realizar un juicio de conexidad directa e inmediata y, al mismo tiempo, analizar el cumplimiento del PLT. Para los gobernantes, políticos, juristas, legisladores, contadores, abogados y tributaristas tratar este tema es un reto y un desafío, ya que gravar eficientemente consiste en aplicar, “los instrumentos cuyas imperfecciones sean menores o más fácilmente subsanables” (Schenone, 2003, p. 144) sin vulnerar el criterio constitucional, y que no se termine comprobando que, a larga:

No se cumplen con los criterios fijados en la jurisprudencia del juicio estricto de constitucionalidad de las normas que se incorporan al Plan Nacional de Desarrollo, en la medida en que se trata de disposiciones que no se relacionan con el contenido del cuerpo normativo, ni con las bases ni la exposición de motivos, adicionalmente cuentan con carácter permanente en el ordenamiento jurídico al modificar Leyes con vocación de permanencia o establecerse como tales, lo cual debe incluirse por medio de una Ley ordinaria que se ocupe de regular concretamente esa materia. (Corte Constitucional, Acción de Inconstitucionalidad, 2019)

Sin embargo, los entes gubernamentales siguen considerando que actúan de manera correcta y significativa frente a una adecuada gestión de impuestos, y que la creación de mayor número de estos mediante el PND, sin mayor debate, es la solución a los desajustes de sus finanzas por el desbordado gasto corriente que ha ocasionado el mal manejo de sus ingresos tributarios, tal como se ha evidenciado con la puesta en marcha de la Ley 2010 de 2019.

Pero lo cierto es que la falta de eficiencia del instrumento impositivo, unida a manejos equivocados, provoca una crisis de solvencia financiera o de incapacidad de incrementar el poder adquisitivo de las personas que supuestamente trata de estabilizarse con el aumento impositivo estatal.

Para Schenone, la temática tratada reviste total importancia, toda vez que de forma general los impuestos son la principal fuente de recaudo del gobierno, como ya se ha mencionado, y, a pesar de sus múltiples imperfecciones y limitaciones, queda claro que las disposiciones constitucionales, así como los diversos fallos de la Corte Constitucional, han sido enfáticos en que las normas del PND no pueden tener el carácter de permanencia y se requiere la austeridad necesaria en la deliberación de una ley ordinaria para expedir normas con vocación temporal que se mantienen y subsisten en el tiempo.

La situación fáctica analizada reviste un matiz de desplanificación fiscal que los gobiernos han tratado de deliberar de manera ligera. Es un desafío grande lograr que el PND cumpla eficientemente los objetivos reales sin acudir a disposiciones de otra naturaleza para la cual fueron creados, y que aporten realmente a la eficiencia del gobierno frente a la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

C. ¿Existe vulneración del principio de legalidad tributaria cuando se crean tributos?

Entre 1998 y 2019 se han promulgado alrededor de 21 leyes que han modificado el sistema fiscal, ocho de ellas han sido denominadas reformas fiscales, y “ahora existe una nueva, que lejos de solucionar la crítica situación económica del país, promete fomentar la inequidad” (Villabona, 2016), lo cual, en palabras de Villabona, era el escenario fiscal para el PND del expresidente Santos.

El artículo 363 de la Constitución Política sostiene que: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. A la luz de lo que establece la Constitución Política de Colombia, el sistema tributario debe ser equitativo, eficiente y progresivo, y para efectos de este apartado es preciso observar el comportamiento del PLT en el PND de este gobierno.

El PLT se considera como uno los principios constitucionales vulnerados, afectado por la adopción, inclusión, creación y modificación de tributos, en un sistema articulado no legítimo. Por ejemplo, el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018: Todos por un nuevo país, trae consigo “las modificaciones en el sistema de liquidación en cada tipo cedula las cuales se consideran inequitativas ya estos supuestos beneficios distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal” (Actualícese, 2019).

En ese sentido, el problema del asunto apunta al análisis de la otra parte, es decir, la planeación. Por lo que se vuelve necesario que, desde la definición inicial, se logre comprender la importancia de lo que sería afrontar una reforma tributaria inmersa dentro de un PND. Esto sería prácticamente la aplicación de dos reformas tributarias al mismo tiempo, lo que genera una sobrestimación en los ingresos y afecta directamente al equilibrio económico, no tanto del Estado en sí mismo, sino de la sociedad que, en este sentido, es sobre la que recae directamente el impuesto.

Analizando el trasfondo del modelo, a través del tiempo se evidencia que aún continúa transformándose en la búsqueda por hallar el más acorde sobre la fina línea de planeación y desarrollo. No se puede negar que no ha sido eficiente, pues ese desarrollo no es realmente latente en la sociedad.

Por lo anterior, varios autores han tomado posición frente a estos temas de planeación y materia tributaria, se cita al ilustrado Ricardo Bonilla, quien plantea la siguiente intervención sobre cómo modernizar la estructura tributaria en Colombia: que no implique su incursión por otras vías que las constitucionalmente establecidas, que garantice los recursos permanentes de la relación Administración-Estado-Sociedad, y no que sea definida a puerta cerrada por el arbitrio del Ejecutivo.

Hemos visto el esfuerzo significativo que ha realizado el Estado colombiano en materia tributaria, no obstante, “es un hecho que el gasto público ha incrementado y de allí la necesidad de continuar profundizando el ajuste y la depuración estructural en las fuentes del recaudo” (Clavijo, 2017). En esa búsqueda, Colombia se ha visto adoptando modelos tributarios ajenos a la realidad nacional y a su naturaleza, a tal punto de invadirnos con asuntos tributarios hasta en los PND, introduciéndolos y reglamentándolos “por la puesta de atrás”.

En ese orden de ideas, si lo que se pretende es recoger mayores recursos para inversión pública, es ineludible preguntarse ¿cuál es el compromiso de manejo transparente de los recursos públicos por parte del Gobierno? Puesto que la realidad política sigue dejando sinsabores en los casos de burocracias, mermelada, compra de votos en el Congreso, incumplimiento de promesas, clientelismo y politiquerías.

Los huecos fiscales que siguen apareciendo en los presupuestos de la nación se pueden ir subsanando el día en que se logre construir una reforma anticorrupción y, adicionalmente, no sean tan siquiera contemplados en una ley instrumental, y no permita que los recursos económicos destinados para la inversión pública terminen en manos de la “olla podrida” de la politiquería.

El PND 2014-2018: Todos por un nuevo país, planteó cambios sobre el impuesto al valor agregado (IVA), la normalización, el patrimonio, la renta de personas naturales y jurídicas, entre otras disposiciones, que de una u otra manera indiscutiblemente afectan a la clase media, pobre y de forma poco moralista a la clase alta del país. El producto de la adopción, creación, incorporación, inclusión y modificación de tributos dentro del PND configura para este debate un país más desigual y desproporcionado, pues las clases menos favorecidas serán quienes deberán pagar las malas administraciones y planeaciones.

Las bases del plan del expresidente Santos contemplaron un sistema tributario robustecido, y realizó un ajuste normativo a los beneficios tributarios dentro de él, encaminado a incluir financiación para la innovación a través de proyectos de investigación, créditos fiscales para la mipymes, generando así beneficios tributarios para desarrollar proyectos de CT+I (DNP, 2014); modificando tarifas tributarias para la deducción por inversión y donación específicamente en Colciencias; creó y promovió los incentivos tributarios y aduaneros; creó disposiciones normativas tributarias respecto a los entes territoriales en cuanto a la modernización de los procedimientos tributarios; modificó el predial y la tributación frente a las cervezas, lo licores y las estampillas, etc.

Dispuso las medidas tributarias para el programa del primer empleo, Ley 1607 de 2012, se generaron incentivos tributarios frente a las exportaciones, adoptó medidas tributarias para el mejoramiento de la seguridad social y el déficit pensional, entre otras tantas disposiciones al igual que el escenario anterior, solo que en menor medida y mayor grado de afectividad.

“La corrupción en el contexto tributario, rentístico y parafiscal, no es ajena a la participación de estructuras criminales que utilizan métodos sofisticados y tecnología de última generación para su actividad delincuencia” (DNP, 2014). Lo anterior hace pensar que las bases del plan, al contemplar estas medidas y al desarrollarlas, no suponen el cumplimiento del PLT, pues predicen una normalización “leguleya”.

En general, el sistema tributario nacional y el PND están diseñados en su mayor parte para favorecer ciertos intereses, por ejemplo, beneficiar a los grandes contribuyentes y a los sectores poderosos del país, triste escenario dado que como herramientas son muy poderosas, pero no funcionan creciendo en las mismas raíces, solo se requiere la voluntad política para cambiar la estructura del sistema, equilibrando la carga entre ricos y pobres, para el real crecimiento social, político y económico del país.

Es menester reflexionar principalmente sobre la labor del Ejecutivo al legislar: ¿es correcto que los tributos con los cuales se financia la inversión pública se regulen en los PND? La línea argumentativa del texto nos indica que no. Se deben acabar los agujeros, exenciones, creaciones, modificaciones, adopciones e inclusiones que otorgan los PND

en materia de tributación. Es importante no afectar a la sociedad y, en general, los cambios que fomenten el desarrollo real y a escala del país.

Si el Estado pretende devolver los beneficios a los más pobres, debe empezar por identificarlos correctamente desde los programas públicos. Es necesaria la participación de toda la sociedad colombiana para que intervenga en las decisiones que pretende imponer el Estado, con el fin de demostrar la realidad de las mayorías y no continuar legislando a favor de las minorías.

No es suficiente con reducir o incrementar las tarifas de los impuestos dentro de los PND, sino que se debe mejorar el control de estos, por la vía legítima, mediante modelos y mecanismos que tengan como pilar fundamental una mayor transparencia y equidad tributaria y logren mitigar la evasión, solo de esta forma será posible equilibrar la frágil estructura de planeación que se tiene hoy en día. “La pésima gestión fiscal en el país no se puede atribuir a sus funcionarios, obedece más a la misma política del Gobierno, que no ejerce un verdadero control sobre los impuestos y temas como la elusión y la evasión, para favorecer a las élites” (Villabona, 2016).

Ahora bien, el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad, crea expresamente normas tributarias sobre las cuales versa un interés particular por ratificar la vulneración del principio de legalidad en materia tributaria.

D. Análisis en sentido material de la creación de disposiciones tributarias en la Ley 1955 de 2019, tomando como fundamento las bases del plan, la exposición de motivos, las gacetas del Congreso de la República y el control de constitucionalidad

En la búsqueda de establecer la veracidad del cumplimiento del PLT es preciso determinar si la creación de esos tributos fue un asunto analizado, estudiado o debatido en las bases del plan, la exposición de motivos, las gacetas del Congreso de la República y el control posterior de constitucionalidad.

En las bases del plan se predica una administración de tributos y se diseñan mecanismos para la regulación de las tarifas y de los asuntos fiscales, pero explícitamente no se habla de la creación de tributos, por lo que queda en tela de juicio la legitimidad con la que los tributos fueron creados.

Las cifras de factores macroeconómicos muestran un panorama favorable en los últimos años, lo cual permite inferir que las finanzas públicas del país han mejorado sustancialmente, no obstante, en la realidad mediática persiste un gran porcentaje de insatisfacción y cumplimiento de las metas estatales, pues actualmente el DNP nos muestra el siguiente escenario:

Colombia presenta un cambio social notable en este siglo, con una fuerte caída de la pobreza de 49,7% en 2002 a 27% en 2017, y un aumento sostenido de la clase media, que ha pasado de 16,3% a 31,0% en el mismo período. Sin embargo, persisten

un conjunto de factores y de restricciones que de no enfrentarse exitosamente comprometerán la continuidad del cambio social y la posibilidad de lograr un país con mayor equidad y calidad de vida para todos.

¿Cuáles son esos factores y restricciones que obstaculizan nuestro avance? El estancamiento de la productividad en la última década, el incremento de las economías ilegales aprovechando los espacios vacíos y la ausencia de Estado, el aumento en la corrupción y en la percepción de impunidad, las grandes disparidades regionales en particular en contra de la Colombia rural, la alta informalidad laboral y empresarial, los costos tributarios y regulatorios que desestiman la actividad empresarial, los grandes rezagos para la transformación digital que tiene el país, y la vulnerabilidad frente a riesgos de desastres y al cambio climático, entre muchas otras. (PND, 2018b)

Frente a lo anterior, el PND 2018-2022 buscaba fijar y trazar aquellas estrategias que permitiesen la eliminación de cada uno de los factores adversos, para la transformación y la revivificación de una sociedad con mejores condiciones de vida, crecimiento económico y equidad. Para ello tenía que implementar ciertos acuerdos o pactos, como los denominó el gobierno, para coordinar la integración de las inversiones públicas y privadas, así como los esfuerzos de los diferentes niveles de gobierno para la fijación de las prioridades asistenciales de la población.

A pesar de señalar en las bases del PND que se trataba de un plan en busca de la equidad y la libertad de los colombianos, sin embargo, la realidad permite vislumbrar que en esa búsqueda el Gobierno nacional se ha perdido, y con él también las esperanzas de la verdadera transformación.

El Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad se fundamenta en la siguiente ecuación de bienestar: Legalidad + Emprendimiento = Equidad, e incluyendo entre otros un conjunto de pactos transversales para una operación mucho más estratégica y coordinada, a fin de permitir el logro de los fines estatales que, para el caso en particular, están enfocados en la generación de equidad de oportunidades para todos.

Luego, el gobierno presentó un escenario colorido y bastante optimista, pues las cifras macroeconómicas y los cálculos realizados proponían una mejora considerable en los indicadores negativos, caracterizados durante los últimos gobiernos. Pero al analizar el trasfondo de las bases del plan y lo propuesto esquemáticamente, más allá de la dinámica estratégica que se plantea, también se refleja la viveza del gobierno frente a la justificación para la obtención de los recursos suficientes para llevar a cabo su cometido.

Teniendo en cuenta lo anterior, también es importante, cuando de creación de tributos hablamos, discutir si dichos articulados fueron estudiados en las gacetas del Congreso de la República y la exposición de motivos del PND. Por lo que es pertinente hacer también un seguimiento en torno a estas fuentes dado que evidentemente su análisis permitirá suplir la necesidad de determinar si existe o no vulneración del PLT, pues, aunque la creación de tributos explícitamente no se pone de manifiesto, aun así fueron aprobados dichos

postulados por el Legislativo; luego entonces partamos de esta premisa para establecer en qué medida el principio puede verse afectado o no.

Primero miremos cuáles fueron las exposiciones de motivos y las ponencias emanadas por el legislativo frente al PND 2018-2022: al interior del Senado el debate generado respecto AL PND se refleja en las gacetas: 033/19, 135/19 ponencia negativa, 131/19, 272/19 y 315/19. Por su parte, en la Cámara de Representantes la deliberación giró en torno a las gacetas: 33/19, 130/19 negativa 1, negativa 2, 133/19, 136/19, 273/19 y 293/19.

En el análisis de la exposición de motivos de la Gaceta 033 de 2019, a través de la cual se estudia el proyecto de ley del PND, se definen los criterios de estudio para someter a consideración los temas que incorpora, y los objetivos, las estrategias y las metas propuestas del gobierno del presidente Iván Duque Márquez. Conforme a esto el PND se compone de su parte general y su plan de inversiones:

La parte general del Plan, a la cual se integra el documento denominado “Bases del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad”, incorpora los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno. Por su parte, el Plan de inversiones identifica los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución, además de los mecanismos de idóneos para su ejecución. El ejercicio de construcción del Plan Plurianual de Inversiones (PPI) del PND se estructura a partir de la definición de los usos (gasto en los diferentes pactos del Plan) y fuentes de financiación (inversión), y busca materializar, en términos de recursos, las grandes apuestas del Gobierno nacional para los próximos cuatro años. Para la estimación de las cifras se tomaron como referencia los instrumentos de Planificación fiscal y presupuestal, como el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) y el Marco de Gasto de Mediano Plazo (MGMP), así como el comportamiento histórico de la ejecución de los recursos de inversión para las entidades nacionales y territoriales. (Senado de la República, *Gaceta* 033 de 2019)

Lo que establece claramente que el PND, lejos de regularse como si fuera una reforma tributaria, muestra una estructura enfocada en la planificación estratégica a través de la cual pretende alcanzar las metas propuestas sobre la equidad y el crecimiento económico del país, bajo un esquema de fortalecimiento legal e igualitario.

Así mismo, producto del análisis generado en torno a las gacetas 293 (texto definitivo plenaria Cámara bases y Plan plurianual al proyecto de Ley 311 de 2019 Cámara, 227 de 2019 Senado, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad); 315 (texto definitivo aprobado en sesión plenaria el día 02 de mayo de 2019 al proyecto de Ley 227 de 2019 Senado–311 de 2019 Cámara, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad); 273 (informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la honorable

Cámara de Representantes al proyecto de Ley 311 de 2019 Cámara, 227 de 2019 Senado, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad) y las gacetas 431 (legislatura 20 de julio de 2018-20 de junio de 2019 acta de plenaria 49 de la sesión ordinaria del día lunes 29 de abril de 2019), y 825 (acta 51 de la sesión ordinaria del día miércoles 1° de mayo de 2019 la presidencia de los honorables senadores Ernesto Macías Tovar, Eduardo Enrique Pulgar Daza y Angélica Lisbeth Lozano Correa), como actas de plenaria, se presenta que solo en la 273, 293 y 825 se trata en detalle los asuntos tributarios, pero se evidencia ausencia y rigurosidad en la observancia de la creación de nuevas disposiciones en materia tributaria.

Lo anterior significa que al no ser expuestas las razones de modo, tiempo y lugar de la creación de medidas tributarias, se queda en el “limbo” la discusión sobre la naturaleza del tributo; de entrada, en el PND se incorporan temas relacionados con los impuestos, pero en el trasfondo dichos temas no tuvieron cierta pertinencia, debate o estudio alguno con la rigurosidad y la legalidad que para tales casos se debe tener, lo que nos obliga a preguntarnos, ¿será el PND el escenario perfecto para la creación de un impuesto?

Por otro lado, también es de suma importancia analizar en este estudio la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de cada uno de los artículos que crean disposiciones tributarias, pues desde la expedición y entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 a diciembre del año 2020, “la Corte Constitucional ha admitido alrededor de 15 demandas de inconstitucionalidad en contra de varias disposiciones del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad (Ley 1955 del 2019)” (Ámbito Jurídico, 2019), lo que hace de este análisis un factor especial y diferenciador, contundente al momento de determinar una posible vulneración del PLT.

En ese entendido, y haciendo un análisis detallado de los artículos 20, 68, 122, 123, 130, 158, 159, 268, 278, 205, 313, 314 dentro de las bases del plan, la exposición de motivos, las gacetas del Congreso de la República y el control posterior de constitucionalidad se precisa la relación que se aborda a continuación.

a) Tarifa de cobros por los servicios técnicos de planeación de la Unidad de Planeación Minero Energética

Respecto al artículo 20, en las bases del plan se habla del sector de energía como un factor de cambio y mejoramiento, argumentando los grandes avances entre los periodos del 2009 y 2017 con los distintos proyectos. Reconociendo que “la generación de energía en el país está compuesta por un 68% de fuentes hidráulicas (grandes y pequeñas centrales), un 31% de combustibles fósiles y el restante 1% corresponde a generación con FNCER con 173,4 MW instalados a diciembre de 2018 (Paratec, 2018)” (DNP, 2018). Lo anterior convierte a este sector en un foco de intervención especial, y centra la discusión dentro del PND como una propuesta de creación de medidas tributarias que fortalecían el sector. Sin embargo, desde el estudio personal se considera que pudo haber sido regulado bajo otro fundamento que no fuera de tratamiento dentro del PND. Es preciso mencionar que se deja entrever

la vulneración del PLT toda vez que atendiendo a los criterios estructurales y constitucionales de un plan de desarrollo, el tratar de regular una tarifa con miras a recaudos por concepto de estos servicios afecta no solo la unidad de materia, sino también el bolsillo del contribuyente, pues de una u otra manera ya se pagan altas tarifas dependiendo del estrato socioeconómico por todo el servicio de energía y la creación de una nueva tarifa por la tecnificación de estos servicios vulnera aún más el principio de igualdad y equidad tributaria de todos nosotros.

Por su parte, en la exposición de motivos se explica la necesidad de incrementar los ingresos, pero no se especifica tratamiento alguno sobre la tarifa de servicios públicos, y el único argumento atribuible a este tema dentro de las fuentes de estudio es que el gobierno pretendió, a través del discurso del crecimiento de la “clase media”, “justificar las alzas de impuestos al consumo y la ampliación del número de contribuyentes del impuesto a la renta, tal y como se ha venido sugiriendo desde la discusión de la Ley de Financiamiento; y, por último, también justificar las alzas de las tarifas de los servicios públicos, entre otras” (Cámara de Representantes, 2019a).

No obstante, en la Gaceta 273 (Informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la honorable Cámara de Representantes al Proyecto de Ley 311 de 2019 Cámara, 227 de 2019 Senado por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad), sí se aborda la inclusión de esta tarifa, y en general del articulado, el cual fue socializado ante las organizaciones participantes en el estudio del proyecto de Ley del PND. La conclusión se centra en que, aunque no en todos los escenarios la creación de este impuesto fue estudiada, sí cumplió su debido proceso y, en consecuencia, no incumbe frente a una ilegalidad tributaria.

Sin embargo, personalmente me parece terrible el escenario, pues la clase media se está viendo afectada por una proliferación de medidas fiscales que amenazan profundamente con una desestabilidad económica que le impide gozar de una vida digna y bajo condiciones equitativas. Dichas medidas se imponen como una forma disfrazada de presentar a la ciudadanía la prestación de un mejor servicio donde, ante la imposibilidad de poder estudiar dichas disposiciones, aceptamos en silencio una gran carga, que con el tiempo se vuelve cada vez más difícil de sobrellevar.

En cuanto a la constitucionalidad del artículo 20, a la fecha no se evidencian demandas ni sentencias de la Corte Constitucional que hayan declarado su inconstitucionalidad o la posible vulneración de los postulados de nuestra Carta Magna, pero en mi concepto esto es una muestra de que el articulado del PND es ciertamente invisible al juicio del ciudadano.

b) Administración del impuesto al turismo

Frente a la administración del impuesto al turismo (art. 68), si bien dentro las bases no se predica la creación de este impuesto, este es uno de los factores bandera que se pretende mejorar en este Gobierno puesto que “El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

(MinCIT) implementará los lineamientos e iniciativas del Plan Sectorial de Turismo 2018-2022” (DNP, 2018). Así, dentro de este programa se pretendieron seis objetivos:

(1) generación de condiciones institucionales para el impulso al sector del turismo; (2) gestión integral de destinos y fortalecimiento de la oferta turística 81; (3) atracción de inversión, infraestructura y conectividad para el turismo; (4) innovación y desarrollo empresarial en el sector del turismo; (5) fortalecimiento del capital humano para la competitividad del turismo; y (6) promoción de un turismo transformador, incluyente y con equidad. El MinCIT, con el apoyo de sus entidades y programas adscritos, de otras instancias del Gobierno nacional y de las entidades territoriales, entre otros actores y partes interesadas a nivel público y privado, liderará y coordinará la ejecución, seguimiento y evaluación del Plan Sectorial de Turismo. (DNP, 2018)

En consecuencia, y como elemento objeto de debate dentro de las bases, es claro que se deben establecer medidas que cumplan con los seis objetivos en dicho pacto, no obstante, frente al PLT, en la adopción de una medida como la creación de un impuesto nuevo, no son claros los elementos por los cuales se regirá dicha carga impositiva, y al no estar claramente descrita y detallada su naturaleza o su esencia para su aplicación y recaudo, dentro este discurso se queda sin fundamento, negando latentemente la posibilidad en esta instancia de un debate a profundidad, no solo de su creación, sino también de las consecuencias que pudiese traer consigo, dado que aquí es probable que ya no exista análisis posterior al respecto y, en consecuencia, el principio se vea vulnerado.

Por otro lado, este artículo no se aborda desde la exposición de motivos, sin embargo, como se mencionó, se habla del turismo como uno de los propósitos que nos une como país, proyectándolo en consecuencia como una fuente de recursos, de crecimiento exponencial, bajo el artículo 4 de la Ley 1101 de 2006, o la norma que lo modifique, adicione o sustituya; definiendo a su vez el “recaudado y la ejecución del mismo a través de un patrimonio autónomo constituido, que para tal efecto es el Fondo Nacional del Turismo–Fonturo o quien haga sus veces, el responsable de su gestión, sin operación presupuestal alguna” (Cámara de Representantes, 2019b).

Es menester precisar que no ha habido pronunciamientos de inconstitucionalidad del artículo 68, por lo que legalmente se encuentra legitimado en esta instancia, y no se ha puesto de manifiesto ante la ciudadanía la gravedad de un impuesto al turismo. De por sí, considero que Colombia es un país tan maravilloso, que el turismo por sí mismo, sin la necesidad de crear un tributo sobre el sector, es capaz de alcanzar los indicadores de eficiencia y efectividad económica que el país requiere para mejorar sus ingresos.

Más que la creación de un tributo que pueda generar el efecto contrario, es decir que no se cumplan los seis objetivos propuestos por el gobierno, lo que se debe plantear estratégicamente por parte de los dirigentes son los mecanismos de *marketing* y promoción para que hacia la vista de los extranjeros Colombia sea un país turístico predilecto, que

garantice la seguridad de quienes lo visitan, y vivan una experiencia que nos quite el estigma de ser un país peligroso y altamente inestable tributariamente hablando.

Frente a lo anterior, este artículo viola el PLT, pues aparte de no configurar claramente los elementos del tributo, viola el principio de unidad de materia bajo todas las esferas de estudio, y ni hablar de la temporalidad, pues el gobierno pretende fortalecer un sector con la imposición de un tributo que durara cuatro años, y es claro que esos seis objetivos no solo se deben fortalecer en un periodo tan corto, sino que en verdad hacen parte de una estructura vertebral para nuestro país, y de ahí la necesidad de que temas tan importantes como el turismo sean debatidos y estructurados consensuadamente con el sector y por iniciativa no solo del Ejecutivo, sino también del constituyente.

c) Internación temporal de vehículos con matrícula extranjera en zonas de frontera cuyo modelo sea año 2017 y siguientes

El artículo 122 es un tema que no se menciona en la discusión de las bases del plan. ¿Qué significa, entonces, que uno de los artículos del plan haya sido aprobado, pero no haya sido debatido? Que, con poca injerencia, van quedando en el aire temas tan álgidos e importantes para las finanzas públicas del país, restado importancia a la legalidad con la que han sido aprobados.

Este artículo pretende ampliar el alcance del artículo 122, pues antes era aplicable a todos los vehículos, motocicletas y embarcaciones fluviales menores con matrícula en el país vecino, de propiedad de los residentes en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo que hubieran ingresado o ingresen por el régimen de internación temporal al país según lo estableció el Decreto 2229 de 2017, por el cual se adicionó un Título a la Parte 3 del Libro 2 del Decreto 1079 de 2015, en relación con las condiciones, los términos y requisitos para autorizar la internación temporal de vehículos, motocicletas y embarcaciones fluviales menores con matrícula del país vecino, a los residentes en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, pues se pretende entonces que ahora no sea solo de países vecinos, sino en general de vehículos extranjeros. Por lo que lo vuelve un tema muy importante que amerita un estudio estructural para su gestión y ejecución que claramente no se evidencia en las bases del plan.

Ahora bien, en la exposición de motivos no se especifica debate, pero en la Gaceta 273 sí se aborda y justifica su integración en el PND, bajo el Decreto 2229 de 2017, modificado por el Decreto 2453 de 2018, considerando el sector transporte como uno de los aspectos más importantes para tener en cuenta, ya que se presenta integralmente dentro de las grandes inversiones, mientras que se distribuye su discusión en varios pactos dentro de la estructura del PND (PND, 2018).

Luego entonces, impajaritadamente podríamos mencionar que estas nuevas tarifas impositivas tienen un sustento estratégico, mas no tributario, pues es un tema que afecta directamente la materia desde el ámbito estructural y material del PLT, puesto que cumple con la unidad de materia, pero no con la temporalidad y la conexidad con la que una norma

tributaria debe ser regulada. Al tratarse de un aspecto propiamente del régimen aduanero, es ineludible su relación con el régimen tributario y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo que con mayor razón demuestra la necesidad de ser regulado mediante otro instrumento distinto al PND.

Frente a la inconstitucionalidad corre la misma suerte que los artículos 20 y 68, pues a la fecha del presente estudio no se evidencian demandas o sentencias que declaren la inconstitucionalidad de la internación temporal de vehículos con matrícula extranjera en zonas de frontera. Si bien este planteamiento puede mostrar una buena idea para el fortalecimiento del sector transporte, debe ejecutarse atendiendo al debido proceso para la creación de tarifas, pues más allá del beneficio económico que puede llegar a generar el cobro de tarifas por internación temporal de vehículos extranjeros, se debe mirar el costo y la afectación hipérbole que se puede llegar a producir por vulnerar el PLT y de unidad materia por no debatirse a través de una ley estructural.

d) Impuesto de vehículos automotores para vehículos de matrícula extranjera en zonas de frontera

En el artículo 123, al igual que en el 122, no se menciona sustento alguno. Entonces, ¿qué valor tendría la creación de un impuesto frente a un acto legítimo, pero no por dichas circunstancias? La respuesta al interrogante gira en función de toda la discusión que se ha planteado a lo largo de este trabajo, no obstante, es preciso recalcar que el acto por el cual se ha creado este impuesto es ineficaz, pues no muestra nada más allá que la falta de operación, tanto por el Ejecutivo como por el Legislativo, frente al estudio de estas temáticas.

Por su parte, en la exposición de motivos se habla del Pacto por la legalidad: seguridad efectiva y justicia transparente para que todos vivamos con libertad y en democracia, seguridad, autoridad y orden para la libertad, hallando la justificación de la creación de esta contribución en la exposición de motivos y la Gaceta 273 de 2019, donde se establece:

Créase la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico a cargo de la persona natural o jurídica o el patrimonio autónomo a cuyo favor se ordene el pago de valor superior a setenta y tres (73) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Estos recursos se destinarán a la financiación del sector Justicia y de la Rama Judicial.

Frente a esto es necesario hacer una reflexión y repensar hasta qué punto esta regulación es facultativa del Ejecutivo, pues fuera de configurar las estrategias de un PND, parece configurar una reforma estructural tributaria, y es precisamente este el debate que se suscita a lo largo de este trabajo, no obstante, desde una posición personal, más allá de la postura jurisprudencial, este sería un temario perfecto para debatirse en ley ordinaria.

Más allá de esta discusión, lo cierto es que aún la norma suscitada es legítima, pues no recae sobre ella demanda que contraría la Constitución. En consecuencia, desde el punto

de vista normativo, la internación de vehículos extranjeros en Colombia contaría con las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para ejecutarse sin mayores avenencias jurídicas; en este entendido, la internación de vehículos extranjeros en Colombia, aunque sea viable normativamente hablando, tributariamente la creación de este impuesto vulnera el PLT, pues más allá de que cumpla con los principios de la eficacia y la eficiencia, que pretende el gobierno, ataca el procedimiento tributario para crear un impuesto que autorice la internación de los vehículos con matrícula extranjera.

Adicionalmente y analizando la viabilidad jurídica del Decreto 2229 de 2017, en el marco de la creación del impuesto que lo regula dentro del PND, se evidencia que este no solo se encuentra afectado por la vulneración del principio de confianza legítima, sino también del principio de unidad de materia y legalidad tributaria, pues es ostensible que el Poder Ejecutivo ha reglamentado la internación de los vehículos extranjeros sin el más mínimo marco de transición, debate o censura que permitiera a los administrados ajustar sus derechos a las nuevas reglas administrativas contempladas.

e) Contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico

El PND 2018-2022, Ley 1955 de 2019, entre muchas, estableció una serie de contribuciones especiales, como otras fuentes de ingresos del Estado, que hasta el momento en este estudio han sido evidentes; dichas contribuciones pretenden de una u otra manera el cumplimiento de los fines previstos en la Constitución Política; pero ¿hasta qué punto se cumplen los fines de la Constitución cuando dichas contribuciones vulneran en cierta medida la estabilidad económica y las condiciones de acceder a una vida digna de los ciudadanos? Esto es algo difícil de entender, no obstante, este estudio trata de evidenciar el grado de afectación que puede llegar a tener el PLT amparado bajo la Constitución, cuando se regulan disposiciones tributarias en el PND.

Si bien las contribuciones forman parte de la tripartita clasificación del tributo, influyen bastante en el crecimiento económico, dado que el Estado debe garantizar los recursos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, así como también para estabilizar las finanzas públicas (Forero, 2019).

En materia tributaria, específicamente el artículo 130 no se encuentra controvertido en las bases del plan y, frente a la exposición de motivos y gacetas, se halla sustentado superficialmente, de tal modo que nos permite inferir que es de aquellos asuntos que se introducen sin mucho ruido, pero que igualmente están generando un fuerte impacto en la economía del país, en la manera como que se pueden llegar a tomar los costes en la traba de una litis.

El artículo 130 de la Ley 1955 de 2019 estableció la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico; dichos recursos se destinarán a la financiación del sector de justicia y de la rama judicial, esta es su finalidad. Es aplicable únicamente para los laudos arbitrales nacionales; se excluyen entonces los laudos internacionales. Se entienden

por laudos arbitrales aquellas resoluciones que dictan los tribunales de arbitramento, con el objeto de dirimir una determinada controversia jurídica; se asimilan en todo a sentencias judiciales, las dictadas por los jueces de la República; en ellas constarán el pronunciamiento sobre la porción restante de los honorarios de los árbitros y el secretario, y el informe de la totalidad de los gastos originados en el procedimiento arbitral.

Para determinar si hay o no una obligación tributaria por concepto de contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico, se debe reunir los siguientes elementos: a) Sujetos activos: el Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, o quien haga sus veces, con destino al Fondo de Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia. b) Sujetos pasivos: la persona natural o jurídica o el patrimonio autónomo a cuyo favor se ordene (reflejado en el laudo arbitral nacional) el pago de valor superior a setenta y tres (73) salarios mínimos legales mensuales vigentes (\$60.452.468). c) Hecho gravable: el laudo arbitral nacional (se excluyen los laudos arbitrales internacionales). d) Base gravable: el valor total de los pagos ordenados en el correspondiente laudo. e) Tarifa: dos por ciento (2%); el valor a pagar por concepto de este tributo no podrá exceder de mil (1000) salarios mínimos legales mensuales vigentes (\$828.116.000). (Forero, 2019)

Aquí, en el tema tributario, aunque se cumple con la fijación de los elementos del tributo, lo cierto es que existe vulnerabilidad del principio de unidad de materia, pues al no encontrar fundamento en las bases del plan y superfluamente estudiado en la exposición de motivos, no se haya la conexidad con los objetivos de la planeación y riñe mucho el hecho de que la materia deba ser regulada e introducida a través del PND.

En este sentido, y en atención a la constitucionalidad del artículo, este soporta sobre sí una demanda de inconstitucionalidad, la cual se encuentra bajo el expediente D-13283, admitida el 4 de junio de 2019, por contener presuntamente vicios formales y sustanciales que vulneran el principio de consecutividad e identidad flexible, así como los artículos 1, 13, 29, 95 (numeral 9), 229 y 363 de la Constitución Política, y transgredir el principio de unidad de materia.

No obstante, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-109 del 3 de noviembre de 2019, declaró la exequibilidad del artículo y manifestó:

La Corte concluirá que la regulación demandada no desconoce el mandato de trato igual y de equidad tributaria. En síntesis, la regulación acusada (i) fue adoptada por el legislador al amparo de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución con fundamento en los cuales puede fijar la política fiscal mediante la creación, modificación, disminución, aumento o eliminación de impuestos, tasas y contribuciones y (ii) no desconoce la prohibición de adoptar tratos diferentes injustificados entre sujetos, grupos o situaciones comparables. En efecto, (iii) el arbitraje constituye un medio alternativo para impartir justicia que se diferencia en varios aspectos relevantes de la jurisdicción estatal;

(v) no puede desconocerse que, prima facie, la justicia arbitral es un privilegio, que debe pagarse y costearse, en tanto la administración de justicia estatal se financia vía impuestos generales y, en esa medida, quienes acuden a una y otra forma de administrar justicia, no están en la misma situación. Conforme a lo indicado (vi) las sustanciales diferencias entre una y otra forma de administrar justicia, permiten al legislador adoptar un trato diferente consistente en imponer una contribución que grava las condenas contenidas en laudos arbitrales, con miras a lograr la modernización, descongestión y bienestar de la justicia estatal.

De lo anterior se infiere en este punto que artículo 130 se encuentra legitimado y no vulnera las disposiciones constitucionales, bajo los argumentos y la línea decisoria de la Corte Constitucional. Claramente se desvirtúan uno a uno los supuestos de la inconstitucionalidad. No obstante, el punto gira en torno al cumplimiento del PLT, es decir a la primacía de la legalidad de los tributos y de que estos se creen, extingan o modifiquen, bajo fundamento legal y constitucional en cabeza del Poder Legislativo, en donde claramente en este artículo eso no se evidencia, pues la medida tributaria se introduce directamente por disposición del Ejecutivo y sin fundamento en las bases del plan.

f) Tasa, sujeto activo y pasivo y hechos generadores

Frente al artículo 158, tasa, sujeto activo y pasivo y hechos generadores, en las bases del plan se trata el cambio de tasas y tarifas, pero específicamente no existe argumento concreto que lo fundamente.

Aquí es importante cuestionarse ¿hasta qué punto es aceptable que la sociedad colombiana siga cargando con una obligación impositiva que hasta el momento no cuenta con el suficiente fundamento para su creación y tratamiento dentro del articulado del PND? Esto solo lo pueden determinar el mismo ciudadano y el Poder Judicial, pues frente a estos antecedentes solo le quedará determinar por vía jurisprudencial qué tan idóneo fue o no crear impuestos a través del PND.

Así mismo, al respecto no se menciona tratamiento, ni en la exposición de motivos ni en las gacetas en torno a los temarios del PND, tampoco versa sobre esta demanda de inconstitucionalidad y es que pareciera que este artículo estuviera fuera de lugar, pues ¿qué relación y qué sentido tiene regularlo dentro del PND si para ello la Constitución Política de Colombia ha establecido que los elementos del tributo: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa deben ser fijados en la ley y por expreso mandato del Congreso, eventualmente facultando a los departamentos y municipios cuando la ley solo menciona el hecho generador y los sujetos, para que determinen los demás elementos de la obligación; pero, ¿en qué punto se menciona la facultad del Ejecutivo para fijar estas condiciones dentro de un PND? A esta altura, el lector ya puede dar su propia respuesta frente al interrogante.

En este punto es importante recordar, al tenor del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que solo en tiempo de paz el Congreso, las asambleas departamentales o los concejos distritales y municipales son los que pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales, pues la ley, las ordenanzas y los acuerdos otorgan la potestad a estas autoridades para que fijen las tarifas de las tasas y las contribuciones que serán cobradas a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que las mismas entidades públicas presten, o por la participación en los beneficios que les proporcionen; teniendo en cuenta y haciendo énfasis en que el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados únicamente por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

En este sentido, y teniendo en cuenta lo anterior, el artículo 158 creado en el PND como una disposición tributaria viola el PLT constitucional porque, sin ir más allá de la discusión planteada a lo largo del texto, el Ejecutivo carece de la potestad legal y jurídica para crear estas medidas en una norma orgánica de naturaleza administrativa.

g) Método y sistema para la determinación de las tarifas

Antes de analizar el artículo 159 del PND, es menester mencionar algunas disposiciones jurisprudenciales sobre el método y sistema para la determinación de tarifas, que nos permitirán identificar de una manera más clara el escenario a través del cual estos elementos deben ser regulados y establecidos, a saber, en Sentencia C-455 de 1994, la Corte Constitucional al respecto mencionó que los entes colegiados de representación popular son los que se encuentran facultados para establecer los tributos y los elementos que los componen, y, excepcionalmente, bajo el artículo 338 constitucional, la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades administrativas fijen las tarifas de las tasas y contribuciones, “pero en cuanto al sistema y método para la determinación de tarifas, estos deben estar previamente establecidos en la ley, ordenanzas y los acuerdos” (Sentencia C-455 de 1994).

Por su parte, la Sentencia C-252 de 1997 dispuso que “el sistema y método debe estar contemplado en las leyes a través de los principios democráticos como son los entes de elección popular, Congreso, Asamblea y Concejos”, y la Sentencia C-1067 de 2002 estableció que el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución es claro en otorgar ciertas facultades a las autoridades administrativas para que establecer los costos de las tarifas de las tasas y contribuciones con una indicación de que el sistema y método “son reglados y no discrecionales”, por lo tanto, deben ser establecidos por la ley.

En consecuencia, teniendo en cuenta el principio de legalidad de los tributos, en la Sentencia C-134 de 2009 se establece que tanto los tributos como el sistema y los métodos deben estar contemplados en la ley, y así mismo lo sostiene la Sentencia C-594 de 2010, en la que manifiesta que el artículo 338 constitucional, en su inciso segundo le concede unas facultades a las autoridades administrativas de fijación de la tarifa de las tasas y

contribuciones pero “el sistema y método deben estar contemplados en la Ley, Ordenanza Departamental y Acuerdo Municipal”.

Bajo este escenario, el artículo 159 del PND trata sobre establecer un método y sistema para la determinación de las tarifas; así mismo, en las bases del Plan se habla de cambio de tasas y tarifas, pero al igual que en el artículo anterior tampoco existe argumento que justifique su creación dentro de la Ley 1955 de 2019, específicamente, no existe argumento concreto que fundamente este artículo en las bases.

Sin embargo, al respecto, la Gaceta 273 menciona que: “A iniciativa del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural se incluyen un grupo de artículos orientados a fortalecer la labor del Instituto Colombiano Agropecuario. En el presente artículo se establecen las condiciones y términos a los que se debe sujetar el ICA para establecer las tarifas”, y, en consecuencia, podríamos concluir que este artículo corre con la misma suerte que el estudiado anteriormente y es que, aunque estratégicamente se prenda hacer el análisis desde el punto de vista de la planeación, lo cierto es que este artículo, al igual que los otros, se reviste de un carácter estructural más que instrumental.

Actualmente, el presente artículo no ha sido objeto de demanda de inconstitucionalidad, justificando y legitimando la estructura del libelo. No obstante, respecto al PLT, en mi opinión se ve vulnerado pues la Constitución de 1991 le confirió competencia del Poder Legislativo al Congreso a través del artículo 150, pero el artículo 338 constitucional otorga un poder derivado a las asambleas departamentales y los concejos municipales para establecer los tributos en su jurisdicción, e igualmente confiere unas prerrogativas a las autoridades administrativas para fijar el monto de las tarifas y establecer el costo de las tasas y contribuciones, pero se deja entrever un vacío respecto de la competencia para establecer el sistema y método para la determinación de tarifas, dejando en cabeza de la Corte Constitucional pronunciarse al respecto, manifestando que se trata de “competencias compartidas”, y que les corresponde a los órganos de representación popular enunciarlos en la ley, la ordenanza departamental y el acuerdo municipal, y a las autoridades administrativas fijarlas guiadas por medio de los principios del sistema tributario, donde evidentemente el Ejecutivo, a través del plan, no es el órgano legitimado ni llamado a regular las disposiciones sobre la determinación de tarifas en materia tributaria por lo que la afectación al principio es clara.

h) Zona económica y social especial para La Guajira, Norte de Santander y Arauca

Respecto al artículo 268, zona económica y social especial (ZESE) para La Guajira, Norte de Santander y Arauca, no existe demanda de inconstitucionalidad y es un tema implícito de debate en las bases, toda vez que su creación dentro del PND busca establecer las medidas necesarias que contribuyan al fortalecimiento de la sociedad, mediante estrategias que conduzcan principalmente al mejoramiento de la salud, nutrición, educación, seguridad alimentaria y acceso a agua en La Guajira; el fortalecimiento del desarrollo de los

factores naturales, la biodiversidad, la oferta hídrica, los hidrocarburos y la disponibilidad de tierras en la región de Arauca, y el crecimiento económico del Santander y Norte de Santander.

Lo anterior permite inferir que es posible que exista la necesidad de su creación en busca del bienestar de la sociedad en estado de vulnerabilidad y, en este sentido, el análisis cambia, pues de una u otra manera en este punto la justificación está más encaminada a temas de emprendimiento y desarrollo empresarial que a la misma imposición de una nueva carga tributaria adicional.

Igualmente, en la exposición de motivos y las gacetas el artículo 268:

Crea un régimen especial en materia tributaria para los departamentos de La Guajira, Norte de Santander y Arauca, por 10 años, consistente inicialmente (durante los primeros 5 años) en una tarifa de 0% al impuesto de renta para las sociedades que se constituyan dentro de los 3 años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley del Plan, o que estando ya constituidas, dentro de dicho término acrediten un aumento del 15% del empleo directo generado, tomando como base el promedio de los trabajadores vinculados durante los dos últimos años. Durante los 5 años siguientes la tarifa del impuesto de renta se reducirá al 50%. Este beneficio se aplicará igualmente a la retención en la fuente que se aplique a pagos efectuados a beneficiarios de la respectiva zona económica o social. Para acceder a este beneficio la actividad económica principal de dichas sociedades debe consistir en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias o comerciales. La norma precisa, adicionalmente, el procedimiento para que la DIAN pueda verificar el cumplimiento de los requisitos para el acceso a los anteriores beneficios. (Cámara de Representantes, *Gaceta* 273 de 2019)

El Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022: Pacto por Colombia, pacto por la equidad incorpora una visión de país tanto para el cuatrienio como para el largo plazo, que persigue, a través de una base de legalidad y de incrementos en productividad e inversión, impactos en una senda sostenible del crecimiento económico, generación de empleo, reducción de la pobreza, la desigualdad del ingreso y una mayor equidad de oportunidades (PND, 2018), muestra de ello es la creación de este régimen especial de tributación ZESE que, lejos de ser estratégico e instrumental, queda enlodado dentro de la discusión de revestirse de un carácter estructural.

Así las cosas, es menester mencionar que los beneficios que puede traer este régimen para las sociedades comerciales que se acojan al mismo son sustanciales; como por ejemplo, la disminución de la tarifa del impuesto sobre la renta a una tasa del 0% durante los primeros cinco años contados a partir de la constitución de la sociedad, y de una tarifa del 50% del impuesto sobre la renta para los siguientes cinco años, en donde el beneficio fiscal se extiende por 10 años, y que por tratarse de normas tributarias de periodo, su aplicación se daría a partir del periodo fiscal siguiente al de su promulgación. De esta manera, la sociedad se beneficiaría de este régimen en tanto ostensiblemente verá incrementado

su flujo de caja por cuanto la retención en la fuente que se le practique se hará en forma proporcional a la tarifa del impuesto sobre la renta, lo cual devela un escenario favorable empresarialmente hablando, pero legalmente desde la unidad de materia se queda sin fundamento, pues no puede ser posible que a través del PND se regule o se imponga una norma que vaya más allá de su temporalidad como claramente lo deja entrever este artículo.

En consecuencia, aunque el presente artículo se halle regulado por el Decreto 2112 del 24 de noviembre de 2019, por medio del cual se aclaran y se regulan varios asuntos importantes, a saber, el ámbito de aplicación del régimen y el beneficio fiscal que se extiende a aquellos contribuyentes que desarrollen sus actividades económicas principales en el territorio de la ZESE, entre otros, y si bien a través del artículo 268 se pretende atraer la inversión nacional y extranjera para “contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de la población y la generación de empleo” (Ley 1955 de 2019), lo cierto es que se crea un régimen tributario especial que no tiene conexidad con el principio democrático y, por ende, tampoco con el PLT.

i) Instrumento para la financiación de la renovación urbana

El Decreto 1382 del 22 de octubre de 2020 reguló el artículo 278 de la Ley 1955 de 2019, “por medio del cual se adiciona el Capítulo 6 al Título 5 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1077 de 2015 para reglamentar el instrumento para la financiación de la renovación urbana a través de la titularización de la totalidad o parte del mayor valor del recaudo futuro del impuesto predial unificado previsto en el artículo 278 de la Ley 1955 de 2019”.

Previamente el artículo 278, frente a las bases del plan, buscó la articulación de nuevas estrategias de financiación. Dentro de las bases se revisa el tema de urbanización y los proyectos de vivienda de interés prioritario (VIP) y vivienda de interés social (VIS) para la renovación urbana y la promoción de vivienda en distintas zonas de las ciudades del país; al respecto cabe resaltar que la creación de este instrumento en el PND busca espacios que operaren como centros de actividad económica y creativa; que contribuyan a la renovación urbana y al mejoramiento del área de ubicación de las ciudades del país y que, como consecuencia, se genere un estudio y un debate apropiado sobre los mecanismos que confluyen en la aplicación de dichas disposiciones, y cuando estos temas son en debida forma analizados y tratados en las bases del Plan, justifican de cualquier manera su posición dentro del articulado de este. De la misma manera se aborda tanto en la exposición de motivos como en las gacetas del Congreso de la República, y desde el escenario de que trata el desarrollo urbano para la sostenibilidad, productividad y mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad.

Es un artículo que no ostenta demandas de inconstitucionalidad y que, para efectos de aplicar el instrumento de financiación de infraestructura urbana, estableció la elaboración y la aprobación de los estudios de prefactibilidad urbanística y de financiación de los proyectos de las entidades territoriales, a fin de identificar la naturaleza y el costo de la infraestructura urbana.

No obstante, y según lo establecido en el decreto, cuando se regula el impuesto predial unificado para la financiación urbana, el artículo yerra respecto al PLT, pues al entenderse el impuesto predial como el valor unificado que se puede recaudar en la zona de influencia de cada proyecto de infraestructura en la vigencia fiscal denota una falta de unidad de materia, conexidad y temporalidad, como para ser estudiado, aprobado e impuesto a través del PND. Aunque haya sido en debida forma analizado y tratado en las bases del Plan y la exposición de motivos, no se puede negar la extralimitación de facultades conferidas al Ejecutivo para la introducción de asuntos de tributación territorial en una norma de esta naturaleza.

j) *Cofinanciación de sistemas de transporte masivo que se conecten con los aeropuertos*

Frente a la cofinanciación de sistemas de transporte masivo que se conecten con los aeropuertos, en el artículo 305 de las bases del plan se discute que inversiones al sector transporte permiten “la movilización diaria de más de 5,6 millones de pasajeros en los SITM, en una red de más de 860 km intervenidos, y la intervención de aproximadamente 170 km (55 % de avance) en las ciudades con SETP en etapas previas a la operación” (DNP, 2018), queriendo justificar así una cofinanciación a los sistemas de transporte, no obstante —y la sensación persistente en todo el estudio—, este tipo de aspectos deben ser mucho más explícitos en los fundamentos y ser objeto de mucho más estudio por el legislador.

Sin embargo, a diferencia de otros artículos que ni siquiera se mencionan en las bases, este tiene su fundamento, pues se estudia y se analiza dentro de las bases la importancia y la justificación de tener que regular este escenario dentro del plan, dado que el objetivo claramente busca el desarrollo económico y social de la población.

Con relación a la exposición de motivos y las gacetas se aborda su justificación desde uno de los pactos transversales, como es el pacto por el transporte y la logística para la competitividad y la integración regional que, aunque taxativamente no se debata en la exposición de motivos halla su justificación en el informe del Congreso en la *Gaceta* 273 de 2019:

Créese una Tasa que coadyuve a la financiación de sistemas de transporte público de pasajeros del modo férreo, de alimentación eléctrica, que brinden conexión directa con los aeropuertos. El Ministerio de Transporte establecerá la tarifa de la Tasa bajo los siguientes parámetros. El hecho generador es la prestación efectiva o potencial del servicio público de transporte masivo de pasajeros del modo férreo conectado con el modo aéreo, siempre y cuando exista una infraestructura operativa que dé derecho al usuario a acceder a la infraestructura intermodal y a usar el servicio férreo. Serán sujetos activos las autoridades de transporte del municipio, distrito o área metropolitana, encargados de la prestación del servicio público de transporte férreo. Serán sujetos pasivos los usuarios del transporte público férreo que tengan como origen o destino el aeropuerto,

al igual que todos los pasajeros del transporte aéreo que tengan como origen el aeropuerto conectado con el transporte férreo, de alimentación eléctrica. En ningún caso se causará doble tasa en cabeza del mismo sujeto. La metodología para fijar la tarifa es la de recuperación de costos y gastos para construcción, operación y mantenimiento de la infraestructura adicional necesaria para llegar al aeropuerto. La recuperación de costos y gastos se debe calcular en valor presente a la tasa de descuento del proyecto. (Cámara de Representantes, *Gaceta* 273 de 2019)

Aunque los sistemas de transporte masivo que se conecten con los aeropuertos pueden llegar a presentar una serie de dificultades que requieran de diferentes intervenciones para hacerlos sostenibles y lograr niveles de calidad satisfactorios, dichas intervenciones no tienen que ir en contravía del PLT, pues será posible avanzar en la implementación de dichos sistemas, más que por el recaudo de un nuevo impuesto, por voluntad política de los niveles nacional y local dado que, más allá de ser un tema fiscal, es un tema de operación estratégica que requiere que las inversiones sean destinadas de manera transparente para que no se malversen los recursos en su ejecución.

Por tanto, para el avance de los sistemas de transporte se requiere una combinación de decisión política, una revisión y ajuste de las políticas públicas de acuerdo con las necesidades de las ciudades y un fortalecimiento técnico de las autoridades locales. Del mismo modo, es fundamental la definición y formalización de fuentes de recursos diferentes a la tarifa para el financiamiento de actividades operacionales pues lo anterior, en materia tributaria, no es más que una intromisión total frente a temas tributarios que se regulan por la “puerta de atrás”, sin mucha “bulla”, sin mucho debate, y que frente a los ojos de la sociedad siguen legítimos y quizás invisibles, pues este, como tantos otros, aún no ha sido demandado por inconstitucionalidad.

k) Sobretasa por kilovatio/hora consumido para fortalecer al fondo empresarial en el territorio nacional

Por su parte, el artículo 313 –que trata de la sobretasa por kilovatio/hora consumida para fortalecer al fondo empresarial en el territorio nacional–, se encuentra fundamentado en las bases, toda vez que se tratan temas como las fuentes de energía sostenible que producen grandes beneficios económicos y ambientales, y que crear una sobretasa alrededor de este sector generará grandes recursos para el país.

Así mismo, en el pacto por la calidad y eficiencia de servicios públicos se establece que la energía transforma y convierte el sector en un factor energético más innovador, competitivo, limpio y equitativo, pero frente al tratamiento de la sobretasa o su creación, el escenario no es distinto al de una norma que se está regulando por fuera de su verdadera naturaleza, pues no rige argumento alguno ni en la exposición de motivos ni en las gacetas.

Frente a la inconstitucionalidad, este artículo presenta dos demandas: la primera, bajo el Expediente D-13268, admitida el 28 de mayo de 2019, “donde a juicio del ciudadano accionante, las disposiciones citadas vulneran los artículos 72, 123, 151 y 365 de la Constitución Política y el artículo 5º transitorio del Acto Legislativo 01 del 2017” (Ámbito Jurídico, 2019).

El fundamento de esta demanda radica en que los artículos del PND vulneran el principio de unidad de la materia, por cuanto el legislador no puede incluir cualquier tipo de normas en esta ley, siendo indispensable que las medidas de naturaleza instrumental se encuentren en una relación de conexidad directa con los objetivos y las metas del PND. (Ámbito Jurídico, 2019). Lo cual lo convierte en un punto muy importante del análisis y referencia, pues versa sobre la discusión planteada a lo largo de este escrito.

No obstante, la Corte Constitucional se pronunció al respecto en la Sentencia C-082 de 26 de febrero de 2020 y declaró su exequibilidad.

Frente a la segunda demanda de inconstitucionalidad interpuesta bajo el Radicado D-13622, que recae exclusivamente en artículo 313 de la Ley 1955 de 2019, por el cual se expide el PND 2018-2022, el demandante consideró que el libelo del artículo no tuvo por destino la inversión social, y que el legislador desconoció la prohibición de creación de rentas nacionales de destinación específica contemplada en el artículo (art. 359 Sup.), vulnerando los principios de igualdad, equidad, eficiencia y progresividad tributaria (arts. 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política) al prever una sobretasa por kilovatio/hora de energía eléctrica consumido adicional, respecto de aquellos contribuyentes que también pagan la contribución por solidaridad, desconociendo la capacidad contributiva de dichos contribuyentes.

Por esta razón, en Sentencia C-504 del 03 de diciembre de 2020, la Corte Constitucional consideró que la destinación de la sobretasa al consumo de energía eléctrica creada en la Ley del Plan de Desarrollo para fortalecer el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos no puede considerarse como una inversión social que admita por excepción el establecimiento de una renta nacional con destinación específica, como no lo es el saneamiento financiero y administrativo *ex post* de una empresa privada prestadora de servicios públicos domiciliarios, tomada en posesión en una región particular de la geografía nacional.

Consecuentemente con lo anterior, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de la disposición acusada justificando que se vulneró igualmente la unidad de materia, dado que no se guardó la vinculación objetiva y razonable entre el artículo y la parte estructural del PND. Lo que demuestra en este punto que existen unas disposiciones que quizás no guarden relación directa con la materia del plan, pero que no vulneran la Constitución, y otras como esta que, impajaritadamente, develan una vulneración tanto a la Constitución como al PLT, pues es una muestra clara, más allá de lo razonable, de que las disposiciones en materia tributaria no deben regularse en el PND.

l) Contribución adicional a la definida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 para el fortalecimiento del fondo empresarial

Finalmente, el artículo 314, regulado por el Decreto 1150 del 18 de agosto de 2020, a través de cual se reglamentan el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019 y se adiciona el Capítulo 9 del Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1082 de 2015, Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, se discute en las bases del PND y frente al particular lo que se busca con este artículo es que a través de los programas y subprogramas del gobierno existan iniciativas para el crecimiento empresarial del país.

Por su parte, respecto a la exposición de motivos, el pacto por el emprendimiento, la formalización y la productividad apuesta por una mejora regulatoria que reduzca los trámites y promueva la actividad empresarial; por la transformación productiva, la transformación digital profunda tanto en el sector público como en el privado, y por la provisión de bienes públicos para el sector productivo.

A partir del 1° de enero de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2022 se autoriza el cobro de una contribución adicional a la regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Dicha contribución se cobrará a favor del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios–SSPD. Las reglas aplicables a esta contribución serán las siguientes: 1. La base gravable es exactamente la misma que la base de la contribución de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, o cuando corresponda las normas que lo modifiquen, sustituyan o adicionen. 2. Los sujetos pasivos son todas las personas vigiladas por la SSPD. 3. El sujeto activo de esta contribución será la SSPD. 4. La tarifa será del 1%. 5. El hecho generador es el estar sometido a la vigilancia de la SSPD. El recaudo obtenido por esta contribución adicional se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. El traslado de los recursos de las cuentas de la Superintendencia al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios estará exento del gravamen a los movimientos financieros. (Cámara de Representantes, *Gaceta* 273/2019)

Igualmente, aquí se resalta que el artículo 314 también fue demandado por inconstitucionalidad, bajo el Expediente radicado D-13482, por desconocer las disposiciones de los artículos 13, 150, 158 y 338 de la Constitución, en donde la Corte, mediante la Sentencia C-464 del 28 de octubre de 2020, consideró que la disposición acusada, en tanto aborda medidas de naturaleza tributaria en el Régimen de Servicios Públicos Domiciliarios es inconstitucional, por desconocer el principio de unidad de materia.

En consecuencia, declaró inexecutable la expresión “y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios” contenida en el numeral 4° del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. Así mismo, declaró

inexequible los artículos 18 (salvo la expresión indicada previamente) y 314 *ibidem*. Frente a la precitada declaratoria la Corporación determinó la necesidad de modular sus efectos, difiriendo la decisión a partir del 1º de enero de 2023. Este diferimiento no es aplicable a la declaratoria de inexecutable del aparte del numeral 4º del artículo 18 indicado, la cual surte efectos inmediatos hacia futuro. (Sentencia C-464 de 2020)

Frente a lo anterior se infiere que el PND ha integrado en su articulado una serie de escenarios tributarios que, en mi opinión, no debieron regularse en esta estructura por la naturaleza de la norma; no obstante, es claro que la norma aprobada contó con el aval del Congreso, pero en definitiva pormenoriza la labor legislativa en cuanto a la rigurosidad con la que se debaten estos temas. En razón de lo anterior, es preciso mencionar también, y es apenas entendible, que estudiar, discutir y aprobar un articulado tan extenso en un tiempo tan corto es susceptible y ciertamente vulnerable ante un eficaz cumplimiento de la legalidad tributaria, de la cual se debe predicar en la creación de materia fiscal.

Pues recientemente la Corte Constitucional, en Sentencia C-278 de 2019 –que reitera, a su vez, entre otras, las sentencias C-060 de 2018 y C-056 de 2019–, realizó una compilación de las reglas contenidas en el precedente consolidado sobre el PLT. Dentro de esta labor de sistematización se hizo referencia a las funciones que cumple este principio en el ordenamiento jurídico y *su relación con el principio de certeza tributaria*, siendo relevante destacar las siguientes cuatro premisas, que serán recogidas en pronunciamiento de 2020.

(i) El PLT conlleva necesariamente la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural.

(ii) Este principio materializa la *predeterminación del tributo*, que impone el deber a las corporaciones de elección popular de definir, mediante normas *previas y ciertas, los elementos de la obligación fiscal, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa*. Lo anterior, sin perjuicio de la delegación a las entidades estatales para fijar la tarifa de las tasas y las contribuciones especiales conforme al método que para ello defina el Legislador.

(iii) El principio de legalidad resulta *especialmente relevante* frente a la seguridad jurídica, en la medida en que es a través de la efectividad de este principio que los ciudadanos pueden conocer el contenido de sus deberes económicos con el Estado, y de esta forma, se garantiza el *debido proceso* cuando la existencia de reglas precisas permite la previsibilidad de las decisiones de los jueces y la administración; y,

(iv) Dependiendo de si el tributo es un ingreso de orden nacional o territorial, se exige un nivel distinto de determinación por parte del Legislador. Así, en el caso de los ingresos nacionales los elementos esenciales del tributo deben ser definidos de forma *clara e inequívoca* por el Legislador, mientras que, en el caso de los tributos territoriales, se concede un margen de acción más amplio a los órganos territoriales competentes para concretar los aspectos generales prefigurados por el Legislador. (Sentencia C-464 de 2020)

En conclusión, y a la luz de lo anterior, luego de hacer este recorrido por las temáticas en materia tributaria contenidas en los articulados del PND, dentro de las bases, la exposición de motivos, las gacetas y la constitucionalidad de cada artículo analizado, en cuanto a la creación de dichas disposiciones tributarias, en términos generales la sensación suscitada en el estudio muestra en cierta medida la existencia de un grado de vulneración del PLT, toda vez que, en algunos casos, se viola la unidad de materia, el principio democrático y los preceptos constitucionales, al regular una disposición sin fundamento, quizás aislada del deber ser del articulado del PND.

m) *¿Existe vulneración del principio de legalidad tributaria en la creación de estas doce disposiciones tributarias dentro del Plan Nacional de Desarrollo: Pacto por Colombia, pacto por la equidad, Ley 1955 de 2019?*

Frente a los planteamientos referentes a la vulneración del PLT es claro que estas doce disposiciones ostentan medidas de naturaleza tributaria de carácter permanente, y no temporal, respecto al ámbito de aplicación del régimen de tributación y a la temporalidad del PND. Reiterando en este punto bajo las reglas de la jurisprudencia constitucional, que las normas estudiadas vulneran el PLT, toda vez que:

(i) No tienen una conexidad directa e inmediata con los pactos estructurales de legalidad, emprendimiento y equidad, ni con los capítulos y subsecciones en que se hayan incorporados en el texto de la Ley 1955 de 2019, ni con los pactos transversales. [...]

(ii) Si bien la parte general del Plan menciona los mecanismos analizados, el Gobierno nacional incumplió con la carga argumentativa suficiente que permitiera asociar tales necesidades con una modificación del régimen tributario [...]. Es así como le correspondía al Gobierno nacional justificar en las Bases del Plan cómo la norma en cuestión era conexa, de forma directa e inmediata, con los objetivos generales del Plan y que resultaba indispensable para su cumplimiento, de tal forma que se justifique la imposición de cargas tributarias a través de una ley especial cuya vocación de vigencia es, en principio, transitoria y en cuyo trámite se ve afectado o reducido el principio democrático.

En consecuencia, se podría concluir en esta instancia que todo aquello que no encuentre su fundamento en las bases, la exposición de motivos o las gacetas vulnera el PLT, y que todo aquello que quizás encuentra su fundamento tiene su razón de ser dentro del plan; no obstante, que se estudie la temática en materia tributaria y se explique dentro de las bases no justifica el medio de análisis, ni el procedimiento ni el vasto debate al que se someten estas disposiciones en el PND.

Es inefable ver cómo, en cierta medida, la practicidad y la creación beligerante de normas tributarias en los PND es aceptada por los poderes públicos sin la observancia de lleno a la proliferación de medidas económicas desesperadas que, más allá de consolidar

un crecimiento económico equilibrado, afectan considerablemente el microentorno económico de la sociedad.

Así las cosas, para la culminación de este estudio es menester tratar en el último apartado las premisas finales y las conclusiones sobre el cumplimiento del PLT en sentido material, en la creación de tributos dentro del PND 2018-2022. Partiendo del presupuesto de que los PND no se discuten el tiempo suficiente, y de que la proliferación de creación, inclusión y modificación de tributos en los planes de desarrollo no configura una idoneidad y legalidad administrativas.

IV. La proliferación de creación, incorporación y modificación de tributos en los planes de desarrollo

Como consecuencia de una temporalidad insuficiente, cada vez es más común escuchar y evidenciar aspectos tributarios en los PND, lo que genera una proliferación secuencial de aspectos tributarios que se van quedando sin el respetivo debate por parte del Legislativo. La Ley 1955 del 25 de mayo de 2019 del PND 2018-2022, contiene 336 artículos.

El Plan se basa en los siguientes pactos estructurales: Legalidad, emprendimiento y equidad. Al pacto por la equidad se destinan \$510,1 billones; al pacto por la legalidad, \$132,7 billones y al pacto por el emprendimiento, \$27,1 billones. El Plan de inversiones públicas será de \$1.096 billones, incluyendo el Plan plurianual de inversiones para la paz, el cual se estima en \$37,1 billones.

La norma consta de 11 pactos transversales y nueve pactos regionales, en estos últimos se registran proyectos e iniciativas para generar un mayor desarrollo en cada una de ellas. Los recursos serán focalizados en las víctimas, el proceso de reincorporación y sustitución de cultivos ilícitos, así como en la población y territorios con mayores índices de pobreza extrema, economías ilegales, debilidad institucional y violencia, especialmente en los 170 municipios de los programas de desarrollo con enfoque territorial (PDET). (Legis Comunidad Contable, 2019)

Por su parte, respecto a las disposiciones tributarias, el plan establece 55 artículos relacionados, incorporando indirectamente reformas estructurales en los impuestos; por mencionar algunos aspectos tenemos: creación de beneficios y nuevos tributos; modificaciones sobre los impuestos ya creados, como en el impuesto sobre la renta y complementario en cuanto a la generación de beneficios tributarios en los temas de ciencia, innovación, tecnología y cultura; frente a deducciones y descuentos, rentas exentas, obras por impuestos; el IBC para independientes, entre otros. Sobre el impuesto al carbono, se realiza una destinación del 15% para conservación de bosques de la Amazonia. En el impuesto sobre las ventas se cambian algunos bienes excluidos por exentos, se destinan nuevos bienes para tarifa del 5%, se fijan incentivos para tributarios para los bienes generados por la energía solar, entre otros. Por ejemplo, en el gravamen al movimiento financiero (GMF),

el escenario propuesto fue la exención de los traslados de recursos de las cuentas de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD) al fondo empresarial de esta entidad. Especialmente en lo procedimental también se suscitaron cambios, la DIAN sufre una transformación en cuanto a su estructura para lograr una mayor eficiencia en el ejercicio como recaudador del Estado; se establecieron cambios en la Unidad de Valor Tributario (UVT) sobre sanciones, multas, tasas, tarifas y estampillas, entre otros. Se destinaron dentro del PND recursos para seguridad social y normas para el impuesto de industria y comercio (ICA), predial y delimitación urbana, catastro, sistema de causación de impuestos, etc.

Con base en lo descrito, y como consecuencia de una serie de argumentos en torno a esta discusión, si recordamos la Ley 1450, el PND 2010-2014, desde entonces se ha vuelto más común para los gobiernos abordar asuntos tributarios desde esta ley. En un intento desesperado y quizás rápido por llevar a cabo cambios que generen mayores ingresos para el Estado, el Congreso ha dado el espacio para la permisibilidad de crear tributos y beneficios fiscales, acercándose y casi cruzando una línea muy delgada entre la irrupción o no del principio de legalidad.

El gobierno debe buscar mecanismos para lograr equidad, igualdad y dignidad, pero los mecanismos no deben atentar contra nuestra naturaleza normativa, la transparencia en la planeación es el acceso seguro a la obtención de garantías no solo legales, sino también socioeconómicas; por su parte, la proliferación excesiva de impuestos, acompañada de una excesiva corrupción, solo puede traer como consecuencia una sociedad más desigual, inequitativa y pobre.

En este punto es claro que se han venido incorporando normas de carácter tributario en los PND, volviéndolos mucho más agresivos sobre la manera de generar nuevas rentas; la aprobación de esta práctica tan frecuente en los últimos gobiernos parece ser legitimada de cualquier manera, en donde a final de cuentas terminamos cargando con ellas, independientemente de la forma como esas cargas impositivas se hayan originado.

A. Idoneidad política legal en los planes nacionales de desarrollo

La idoneidad política legal en los PND, con relación al cumplimiento del PLT, radica en que el PND no cumple con el principio de unidad de materia de conformidad con el artículo 158 de la Constitución Política y el artículo 148 de la Ley 5 de 1992, toda vez que un PND debe referirse a una misma materia, tan es así que se vuelven inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen en esta.

En el análisis desarrollado a lo largo de la exposición de motivos y de las gacetas del Congreso se evidenció que, frente a algunos puntos, no se suscita discusión alguna, luego aquí no mencionaremos nada de los que tuvieron su justificación, pero de aquellos que ni siquiera fueron mencionados, cabe plena duda sobre su idoneidad.

Lo anterior significa que existe una restricción especial al ejercicio del poder legislativo, dejando en cabeza de esta Corporación la discusión sobre el principio de unidad de

materia o identidad temática, lo cual restringe que se puedan incluir aspectos distintos al objeto y sentido de la norma orgánica. Este principio de idoneidad busca garantizar un ejercicio legislativo transparente.

El principio de unidad de materia no implica necesariamente simplicidad temática, pues una Ley puede contener diversos contenidos mientras los mismos se relacionen entre sí y, a su vez, se relacione con el alcance material de la norma. Para la generalidad de las Leyes el criterio para determinar la vulneración de este principio consiste en verificar la existencia de una conexidad objetiva y razonable entre la materia dominante de la Ley y cada una de sus disposiciones. Dicha relación puede ser: (i) temática, si se da en función del área de la realidad social que se ocupa de regular la Ley; (ii) causal, según los orígenes que motivan su expedición; (iii) teleológica, en atención a las finalidades, propósitos o efectos que se pretende conseguir con la adopción de la Ley; (iv) metodológica, si se refiere a las necesidades de técnica legislativa que justifiquen la incorporación de una determinada disposición; o (v) sistemática, cuando los contenidos de todas y cada una de las disposiciones de una Ley, hacen que ellas constituyan un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna. (Sentencia C-896 de 2012)

En razón de la creación de beneficios y tributos en el PND, no es claro qué motiva y qué justifica su tratamiento en el articulado del plan, especialmente en la Ley 1955 de 2019, en la exposición de motivos del Congreso y la relación con las bases del plan; la unidad temática no es lo suficientemente clara, lo que pone en discusión el cumplimiento de la legalidad, situación que ha motivado todo este estudio.

Ahora bien, en consideración al carácter multitemático de la Ley aprobatoria del PND, en virtud del cual, “no es posible, en estricto sentido, identificar una materia o tema dominante de la Ley más allá del tema genérico de la Planeación dado que se ocupa de regular muy variadas áreas y sectores de la vida estatal y comunitaria”, se ha reconocido que sobre ella la regla de unidad de materia tiene un alcance particular y más exigente, que se precisa en el principio de coherencia que rige la Planeación, el cual está previsto en el literal m) del artículo 3 de la Ley Orgánica 152 de 1994 que dispone: “m) Coherencia. Los programas y proyectos del Plan de desarrollo deben tener una relación efectiva con las estrategias y objetivos establecidos en este”. (Sentencia C-016 de 2016)

Esto significa que en todo el articulado del PND debe existir una relación y una coherencia temática permitiendo así que las problemáticas estratégicas puedan ser resueltas a través de la formulación de objetivos acordes con las necesidades del Plan, y siempre acordes a la normativa y a la naturaleza que rige una Ley orgánica. “Este mandato ha sido interpretado en el sentido de que las medidas de naturaleza instrumental incluidas en el PND “deben tener una relación de conexidad teleológica directa [e inmediata] (es decir,

de medio a fin) con los planes o metas contenidos en la parte general del Plan” (Sentencia C-305 de 2004).

Así pues, el juicio para determinar la eventual vulneración del principio, no solo de legalidad tributaria, sino también de unidad de materia, radica en el contenido con diferentes objetivos, metas, estrategias y políticas enunciados en la parte general, y además en idoneidad procesal para determinar la inclusión de tributos a través del articulado del plan.

Finalmente, si las disposiciones instrumentales no se relacionan con los principales programas y subprogramas de desarrollo estratégico de “inversión o a las orientaciones de política económica, social y ambiental previstas para el respectivo cuatrienio, o no incorporan ningún mecanismo para la ejecución de estos componentes, se producirá una infracción del artículo 158 de la Constitución Política”. Y, en consecuencia, una infracción de la legalidad.

En menester resaltar que la postura adoptada en este trabajo para determinar el cumplimiento o no del PLT radica básicamente en que, primero, la creación de tributos es mejor desarrollada en una norma estructural; segundo, para fomentar la sostenibilidad económica del país no basta con crear fuentes de ingresos temporales, los tributos son más efectivos cuando ostentan una temporalidad permanente; tercero, si los tributos son un tema tan importante para la economía de todo el país, su tratamiento debe ser especial y no obedecer a la inmediatez del gobierno por cubrir un presupuesto desequilibrado.

Conclusiones

La Ley 1955 de 2019 planteó cambios sobre el impuesto al valor agregado (IVA), el predial, la renta de personas naturales, el impuesto al carbono, el turismo, la seguridad social, tasas, tarifas, elementos del tributo, modificación y creación de medidas tributarias y jurídicas, entre otras disposiciones, que de una u otra manera, indiscutiblemente, afectan a la clase media, pobre y de manera poco moralista a la clase alta del país. El producto de este PND en cuanto a los tributos abre la brecha para un país cada vez más desigual, lejos de propender por alcanzar la equidad, un poco desproporcionado a la realidad, pues las clases menos favorecidas serán quienes deberán pagar las malas administraciones y, sobre todo, la inadecuada planeación.

Para concluir la tesis anterior, se reflexiona principalmente en la labor del Estado en legislar correctamente los tributos con los cuales se financia la inversión pública, según los siguientes comentarios es, importante acabar con los agujeros, las exenciones y los regalos que otorga la tributación en renta para los más ricos. No afectar el consumo popular con los cambios abruptos en el impuesto del IVA y del consumo. Y, en general, realizar cambios que fomenten el desarrollo real y a escala del país.

Si el Estado pretende devolver los beneficios a los más pobres, debe empezar por identificarlos correctamente desde los programas públicos. Y por regularlos según su naturaleza a través de una ley ordinaria en donde se discuta en sus cuatro debates y dentro la temporalidad razonable de las legislaturas.

Es necesaria la participación de toda la sociedad colombiana para que intervenga en las decisiones que pretende imponer el Estado, sobre todo a través de los PND, con el fin de demostrar la realidad de las mayorías y no continuar legislando a favor de las minorías.

No es suficiente con reducir o incrementar las tarifas de los impuestos, sino mejorar el control de estos, cumplir con su principio de legalidad y el principio democrático, “la pésima gestión fiscal en el país no se puede atribuir a sus funcionarios, obedece más a la misma política del Gobierno, que no ejerce un verdadero control sobre los impuestos y temas como la elusión y la evasión, para favorecer a las élites” (Villabona, 2016).

Lo anterior, aunado a una serie de circunstancias que alteran la dinámica económica y social del país, los cambios presupuestales, la transformación de la Hacienda Pública y la dinámica de una administración con políticas fiscales restrictivas, abren la posibilidad de una mayor proliferación de impuestos que afectan el bolsillo del contribuyente, pero maximizando las arcas económicas del Estado, lo cual diríamos que es un buen esquema; pero lastimosamente el asunto radica en que cuando no se administran bien los recursos, ese esquema se rompe pues no está cumpliendo con su objetivo, el de satisfacer las necesidades de la sociedad, por lo que se convierte en un círculo vicioso e infinito.

A. Los planes nacionales de desarrollo no se discuten el tiempo suficiente respecto a temas tributarios

En la determinación de la observancia del PLT y desde la perspectiva de la temporalidad, inicialmente es importante resaltar la diferencia entre la elaboración y aprobación de una norma o ley de carácter ordinario y una norma de carácter orgánico. Por regla general, los proyectos de ley ordinaria constitucionalmente, según el artículo 162, deben ser principalmente aprobados en un tiempo máximo de dos legislaturas.

Lo anterior en periodos de tiempo equivale a 11 meses, en donde las legislaturas abarcan un periodo de tiempo entre el 20 de julio del año X hasta el 20 de junio del año X+1. Tiempo suficiente para que un proyecto de ley ordinaria pueda ser estudiado con integridad por las dos corporaciones y mediante los cuatro respectivos debates.

En ese sentido, se podría predicar de un tiempo justo y coherente con la necesidad de análisis de lo que se legisla. Ahora bien, en esta diferenciación no se está tomando en cuenta el tiempo de elaboración del proyecto de ley ordinaria, dado que para lo que se pretende evidenciar, la temporalidad de la aprobación es lo que interesa. En consecuencia, la realidad es que el tiempo es insuficiente para el estudio de un articulado tan amplio.

1. IMPACTO SOCIOECONÓMICO EN LA PROLIFERACIÓN DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN EL PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

Desde un punto de vista general se tiene al Estado como el motor fundamental para el pueblo y para que las normas benefician el bienestar común a nivel nacional; sin embargo, en Colombia la palabra Estado tiene un aspecto negativo ya que son quienes se encargan de

expedir estatutos y especialmente en materia tributaria, que en cierta medida desfavorecen a los contribuyentes y a quienes han invertido gran parte de su vida en obtener beneficios para su sustento.

Al pasar del tiempo, las normas colombianas son incluso más absurdas cuando desconocen los preceptos constitucionales ya que estas buscan el beneficio de algunos pocos; posiblemente esto se debe a que el Estado gira sobre un solo objetivo que es el enriquecimiento económico, esto sin importar si se tienen que sacrificar beneficios fundamentales como la calidad de vida, la salud, el estudio y el desarrollo de actividades para el sustento y proyectos sociales.

El impacto socioeconómico que genera el tratamiento de este tipo de normas en el PND es bastante fuerte, toda vez que se desconocen en cierta medida preceptos constitucionales, pues en relación con ello, la Sentencia C-26 de 2020 establece:

La naturaleza jurídica de la Ley del Plan nacional de desarrollo (PND) se ha dispuesto por parte de la jurisprudencia constitucional que una de las manifestaciones más importantes de la dirección de la economía por parte del Estado lo constituye la Ley del PND. En la sentencia C-557 de 2000 se hizo una extensa explicación de los orígenes y objetivos de dichas Leyes, en donde se destaca que la Planificación de la función pública se corresponde con el contenido en el artículo 1º de la Constitución Política, que busca fundamentalmente “una orientación de la política administrativa hacia la satisfacción de las necesidades básicas de la población, con miras a lograr la efectividad de los derechos”.

En conclusión, la materia tributaria requiere una normatividad con una exigencia y rigurosidad mucho más amplia que la que se establece para el PND, y el principio de legalidad tributaria debe primar en ese ejercicio. Infortunadamente, a nivel nacional e internacional Colombia es visto como un país con un índice alto de corrupción, lo que produce sospechas de tener personas en el Estado que toman acciones no adecuadas en los manejos de los recursos y la toma de decisiones en estatutos, normas e impuestos que se imponen para el bien propio, esto no debe ser un factor que genere perjuicios a la sociedad, porque el bien común siempre debe prevalecer por encima de cualquier acto o norma que vaya en contravía de ello y, por ende, siempre se debe respetar el imperio de la Constitución.

B. La prevalencia legítima del principio de legalidad tributaria

A partir del estudio realizado sobre el tema, se observa que las personas del común no tienen ni la más mínima idea de lo que ocurre en el PND, la gente desconoce su articulado, su naturaleza, su objetivo, y, al ser “invisible” de una u otra manera para el pueblo, el gobierno tiene la oportunidad en cierta medida de imponer disposiciones en materia tributaria en “voz baja”, pues frente a lo que actualmente estamos viviendo, si la gente supiera

que el PND también introduce una reforma tributaria, seguramente el pueblo alzaría su voz en contra.

Cuando el gobierno nos muestra una reforma tributaria estructural, que pretende aprobarse por la vía ordinaria, todos conocemos dicha norma, pero cuando dicha reforma es introducida en un PND, ¿quién la conoce? Frente al primer escenario vemos que pueblo se levanta en contra y protesta, pero frente al segundo escenario aún no se conoce la primera protesta en contra de un PND.

En este sentido, ciertamente la reforma tributaria se halla inmersa implícitamente en el Plan de Desarrollo, vulnerando el PLT al regularse temas tributarios que no guardan conexión directa e inmediata con los pactos estructurales, ni con los capítulos y subsecciones en que se hayan incorporados en la Ley 1955 de 2019.

Frente ello, bajo cualquier evento de regulación de asuntos tributarios debe primar la legitimidad del PLT, para que todos podamos evidenciar que este tipo de normas que tanto impactan nuestro país están siendo reguladas con atención a los preceptos constitucionales, que dignifican la participación ciudadana y el principio democrático.

C. La consecución de una regulación instrumental libre de vicios estructurales

Este estudio ha sido una oleada de contraposiciones frente al deber ser y hacer de la norma orgánica del PND en la discusión sobre la materia tributaria. Lo expresado a lo largo del texto permite inferir que los asuntos tributarios son aspectos de una naturaleza estructural, que no tiene por qué regularse dentro de un PND.

Existe una materia, materialidad, naturaleza, temporalidad para la tributación, especialmente para que se cumpla su principio de legalidad, cerrada un poco a la discusión; estos temas tan álgidos se han convertido en temas de inmediatez normativa para suplir la necesidad mediática del Estado por generar rentas nuevas y es ahí en donde se pone de manifiesto la vulnerabilidad del PLT, pues no basta solo con crearlo como una carga impositiva, debe verse el trasfondo de las consecuencias que generan para la sociedad en particular.

Una adecuada planeación debe girar en torno a establecer las medidas de eficiencia que permitan el verdadero desarrollo económico, logrando la consecución de medidas estratégicas eficientes que no recurran ni se entrometan en la estructuralidad y naturaleza de otras normas.

Debemos ser una sociedad consciente de lo que nuestros dirigentes imponen para luego no ahogarnos en medidas previamente legitimadas por nosotros mismos, de las que desconocemos el verdadero fin. Más allá de solventar las necesidades, Colombia debe buscar la erradicación de la corrupción, que es el mal que nos aqueja, de otra manera las condiciones económicas de nuestro país serían mucho más estables y favorables bajo condiciones de dignidad.

Referencias

- Actualícese (2019). *Actualícese. Ley de crecimiento económico 2019*. www.actualicese.com
- Alonso, G. (2018). Dirección Nacional de Planeación. *La República*. <https://www.larepublica.co/analisis/gloria-alonso-2793634/sesenta-anos-del-dnp-y-la-planeacion-en-colombia-2793633>
- Alonso, G. (2018). Sesenta años del DNP y la planeación en Colombia. *La República*.
- Ámbito Jurídico (2019). Ya van 10 demandas admitidas en contra del plan de desarrollo de Duque. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/administrativo/constitucional-y-derechos-humanos/ya-van-10-demandas-admitidas-en-contra>
- Arévalo, D. (s. f.). Misiones Económicas Internacionales en Colombia 1930-1960. Universidad de los Andes, Comité de Investigaciones de la Facultad de Humanidades y Ciencias Sociales.
- Augusto, C., Grass, Y. y García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi*, 67.
- Banco de la República (2019). *Misión Kemmerer*. <https://www.banrep.gov.co/es/el-banco/mision-kemmerer>
- Clavijo, S. (2007). Evolución de la tributación en Colombia y sus desafíos (1990-2006). CEPAL. Recuperado en <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/27472/clavijo0107.pdf>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) (2009). *Curso-Seminario Internacional: Políticas presupuestarias y gestión por resultados*. Indetec-Ilpes-Cepal.
- Cubides, E. (2019). *Plan Nacional de Desarrollo*. Universidad Externado de Colombia.
- Departamento Nacional de Planeación (2018). *Bases del Plan Nacional de Desarrollo (2018-2022)*. DNP.
- Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2014). *Bases del Plan Nacional de Planeación 2014-2018*. DNP.
- Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2018a) Dirección General del DNP.
- Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2018b). *Aspectos constitucionales y procedimentales del Plan Nacional de Desarrollo. Una aproximación metodológica*

para la construcción de los Planes Nacionales de Desarrollo. Oficina Asesora Jurídica. Imprenta Nacional de Colombia.

Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2018c). *Bases del Plan Nacional de Planeación 2018-2022*. DNP.

Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2018d). ¿Qué es el Plan Nacional de Desarrollo? <https://www.dnp.gov.co/Plan-Nacional-de-Desarrollo/Paginas/Qu-es-el-PND.aspx>

Farne, S. (2014). *¿Gabelas tributarias?* Observatorio del Mercado Laboral de la Universidad Externado de Colombia.

Gallego, J. (2018). *La planeación en Colombia*. Centro de Externadista de Estudios Fiscales.

Insignares, R. (2019). *Plan Nacional de Desarrollo y Tributación*. Universidad Externado de Colombia.

La República (30 de abril de 2019). Andi alerta sobre inclusión de 30 normas tributarias irregulares en el PND. <https://www.larepublica.co/economia/andi-alerta-sobre-inclusion-de-30-normas-tributarias-irregulares-en-el-pnd-2857060>

Maya, M. (2011). El Plan Nacional de Desarrollo, todo un retroceso democrático. *Semanario Virtual Caja de Herramientas*, 2.

Piza, J., Plazas, V. y Restrepo, J. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal.

Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (Sección II). Temis.

República de Colombia (1991). *Constitución Política de Colombia*. Legis.

Riaño, C. N. (2019). La “reforma tributaria” que trae el Plan Nacional de Desarrollo de Iván Duque. *La República*. <https://www.larepublica.co/economia/la-reforma-tributaria-que-trae-el-plan-nacional-de-desarrollo-de-ivan-duque-2829283>.

Rusínque, F. (2018). Universidad Externado de Colombia. *Revista digital de Derecho Administrativo*, 19 (11), 259-290. <https://doi.org/10.18601/21452946>.

Sandilands, R. (2015). La misión del Banco Mundial a Colombia de 1949, y las visiones opuestas de Lauchlin Currie y Albert Hirschman. *Revista de Economía Institucional*, 17 (32), 213-232.

- Schenone, O. (2003). Las tres G: gobernar es gravar para gastar. Gobernar eficientemente es gravar y gastar eficientemente. *Cuadernos académicos*. www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0717-68212003011900004&script=sci
- Torres, A. (2017). *Nociones básicas del sistema tributación en Colombia*. http://www.ces.edu.co/index.php/component/joomdoc/Nociones_basicas_de_derecho_tributario.pdf/download
- Villabona, B. (2016). Colombia, un fracaso fiscal convertido en social. U.N. Periódico N. 196
- Villabona, B. (2016). *Le explicamos la Reforma Tributaria*. Entrevista por la Universidad Nacional.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ediciones Depalma.

Normas y jurisprudencia

Acto legislativo 1 (11 de diciembre de 1968).

Acto Legislativo 1 (Congreso 1945).

Cámara de Representantes (2019). Informe de ponencia negativa para primer debate al Proyecto de Ley 227 de 2019 Senado, 311 de 2019 Cámara por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”. *Gaceta* 130.

Cámara de Representantes (2019). Informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la honorable cámara de representantes al Proyecto de Ley 311 de 2019 Cámara, 227 de 2019 Senado por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “Pacto por Colombia, Pacto por la equidad”. *Gaceta* 273

Corte Constitucional Acción de Inconstitucionalidad, 19 de junio de 2019, León Fredy Muñoz Lopera.

Corte Constitucional, Sentencia C-008 de 2018, M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

Corte Constitucional, Sentencia C-082 de 26 de febrero de 2020.

Corte Constitucional, Sentencia C-1067 de 12 de mayo de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

Corte Constitucional, Sentencia C-109 de 2019.

Corte Constitucional, Sentencia C-134 de 25 de febrero de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo.

Corte Constitucional, Sentencia C-1383 de 16 de abril de 2003, M.P. Clara Inés Vargas H.

Corte Constitucional, Sentencia C-1403 de 2000, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional, Sentencia C-219 de 22 de mayo de 2019.

Corte Constitucional, Sentencia C-252 de 28 de mayo de 1997, M.P. José Cipriano León Castañeda.

Corte Constitucional, Sentencia C-26 de 2020, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

Corte Constitucional, Sentencia C-269 de 2019, M.P. Carlos Bernal Pulido.

Corte Constitucional, Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional, Sentencia C-455 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Corte Constitucional, Sentencia C-464 de 28 de octubre de 2020.

Corte Constitucional, Sentencia C-473 de 2004.

Corte Constitucional, Sentencia C-504 de 3 de diciembre de 2020.

Corte Constitucional, Sentencia C-524 de 1 de julio de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

Corte Constitucional, Sentencia C-594 de 27 de julio de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Corte Constitucional, Sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Corte Constitucional, Sentencia C-016 de 2016.

Corte Constitucional, Sentencia C-305 de 2004.

Corte Constitucional, Sentencia C-643 de 13 de agosto de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

Corte Constitucional, Sentencia C-776 de 9 de septiembre de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Corte Constitucional, Sentencia C-896 de 2012.

Corte Constitucional, Sentencias C-333 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional, Sentencia C-1062 de 2008, Humberto Sierra, Salvamento de Voto, Plan Nacional De Desarrollo—Trámite de aprobación.

Senado de la República (2019). Proyecto de Ley 311 de 2019 Cámara por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”. *Gaceta* 033.

Recibido el 29 de julio de 2021.

Aprobado por par 1 el 6 de agosto de 2021.

Aprobado por par 2 el 9 de agosto de 2021.

Para citar este artículo: Ayala Marín, K. Y. (2022). Tributación y Plan Nacional de Desarrollo, un análisis en sentido material del principio de legalidad tributaria. *Revista de Derecho Fiscal*, 21 (1), 7-70.