

C-030-19

Sentencia C-030/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos mínimos

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido/PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos mínimos/PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Aplicación

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Se deriva del principio de legalidad tributaria/PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Casos en que se vulnera

PRINCIPIO DE CERTEZA-Vulneración cuando ley no fija elementos esenciales del tributo o cuando reglas que los fijan contienen indeterminaciones que resultan invencibles a partir de criterios ordinarios de interpretación

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Órganos de representación popular deben determinar los elementos estructurales del tributo

CONFIGURACION LEGISLATIVA TRIBUTARIA EN OBLIGACIONES FORMALES-Condiciones para delegación en la administración

PRINCIPIO DE CERTEZA EN MATERIA TRIBUTARIA-Obligación del legislador de definir claramente los elementos del tributo

SOBRETASA A LA GASOLINA-Renta tributaria de propiedad de las entidades territoriales/SOBRETASA A LA GASOLINA-Fuente endógena de financiación de entidades territoriales

SOBRETASA AL ACPM-Destinación específica/SOBRETASA AL ACPM-Fuente exógena de financiación de entidades territoriales

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Vulneración por parte del artículo 121 de la Ley 488 de 1998

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Vulneración por parte del artículo 121 de la Ley 488 de 1998

CORTE CONSTITUCIONAL-Competencia para fallos diferidos

Referencia: Expediente D-12349

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”.

Actor: David Jiménez Mejía.

Magistrada Sustanciadora:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., 30 de enero de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano David Jiménez Mejía impugna el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”, por encontrarlo contrario a los artículos 150 (numeral 12) y 338 de la Constitución Política. La demanda fue radicada con el número D-12349.

2. Por Auto 298 del 10 de junio de 2018, la Sala Plena de esta Corporación

decidió levantar los términos de la suspensión decretada por el Auto 305 de 2017 y continuar el trámite del expediente.[1]

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto de la norma demandada, tal como fue publicado en el Diario Oficial 43.460 de 28 de diciembre de 1998, (se subraya el aparte acusado):

“LEY 488 DE 1998

Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

CAPÍTULO VI

Impuestos territoriales

Artículo 121. Base gravable. Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.”

III. LA DEMANDA

El demandante sostiene que la norma acusada vulnera los artículos 150 (numeral 12) y 338 de la Constitución Política, por cuanto “al indicar como base gravable de la Sobretasa a la gasolina un valor de referencia que es fijado exclusivamente por parte del Ministerio de Minas y Energía, sin ninguna directriz o parámetro legal”, se desconoce el principio de legalidad tributaria consagrado en las referidas normas constitucionales.[2] Para sustentar su demanda, el ciudadano David Jiménez Mejía plantea el cargo por desconocimiento del principio de legalidad en materia tributaria, artículos 150 (numeral 12) y 338 Superiores. Fundamenta su cargo en los siguientes argumentos:

El accionante sostiene que el segundo párrafo del artículo 338 de la Constitución Política consagra que: “[l]a ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes (...) pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, la forma de hacer su reparto deben ser fijados por la ley, las ordenanzas y los acuerdos”, circunstancia que exige que los elementos esenciales de cualquier obligación tributaria sean impuestos y definidos, exclusivamente, por órganos popularmente elegidos.

Precisa que “si bien la Constitución prevé en el inciso segundo del artículo 338 Superior la determinación de los elementos de un tributo pueden ser dejados a autoridades administrativas, tanto el ‘sistema’ como el ‘método’, deben ser definidos por la Ley y ‘...ser lo suficientemente claros y precisos a fin de evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato Superior’”. [3] Indica que ni la disposición acusada, ni ninguna otra disposición legal, definen las reglas y parámetros para realizar el cálculo del valor de referencia por parte del Ministerio de Minas, lo que conduce a una indeterminación absoluta de la base gravable del tributo y la consecuente deslegalización de la fijación de este elemento esencial para el cálculo de la sobretasa a la gasolina.

Respecto de la referencia al precio de mercado señalada por la disposición atacada como método de cálculo, el escrito sostiene que el valor de referencia fijado por el Ministerio no se apega al valor real de los combustibles en el mercado. Para sustentarlo, presentó una comparación entre los valores de referencia y los valores de mercado en los últimos 8 años, en donde evidencia las variaciones de los precios de venta al público y la invariabilidad del precio del valor de referencia certificado por el Ministerio, que en general permanece más alto que el real, y que según el accionante no se certifica mensualmente.

Según el accionante el valor de referencia permaneció estable entre 2009 y 2016, año en que tuvo una importante variación para cada combustible (entre el 23% y el 35%) y que lo acercó al precio real de venta al público. Con la fuerte disminución del valor de referencia, se afectaron gravemente los recaudos de las entidades territoriales, por lo que alcaldes y gobernadores presentaron sus protestas al Ministerio de Minas. Plantea la demanda que, como resultado de la presión ejercida por las entidades territoriales, el Ministerio volvió a subir el valor de referencia para el cálculo de la sobretasa, dejándolo igual al que se había mantenido durante 8 años.

Para el demandante, esta forma de cambiar el valor de referencia da cuenta de la falta de un criterio legal para configurar la base gravable, lo cual además conduce a que “su fijación obedezca a la pura subjetividad del Ministerio de Minas y Energía de turno, o a presiones circunstanciales”.

Por lo anterior concluye que no hay certeza legal sobre la fórmula utilizada por el Ministerio de Minas y Energía para fijar un elemento que resulta esencial en la configuración de la sobretasa a los combustibles, en clara transgresión a la Carta Política.

IV. INTERVENCIONES

A través del Auto del 17 de octubre de 2017 se admitió para su estudio la demanda de la referencia y se invitó a participar en el debate a la Federación Nacional de Municipios, a la Federación Nacional de Departamentos, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional, a la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, a la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, a la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Javeriana, a la Facultad de Derecho de la Universidad ICESI de Cali, a la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín, y a la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia sede Tunja, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

Según comunicación de la Secretaría General de la Corte Constitucional, se recibieron dentro del término los escritos de intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Minas y Energía, la Federación Colombiana de Municipios, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, la Universidad Externado de Colombia, la Universidad Nacional de Colombia, y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

A continuación se resumen las intervenciones recibidas durante el trámite del presente expediente:

1. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El delegado del Ministerio se opone a las pretensiones y argumentos del accionante y

solicita a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 121 de la Ley 488 de 1998.

Como argumento previo, sostiene que el cargo formulado en la demanda no cumple con el requisito de certeza exigido para su admisibilidad. Esto por cuanto el demandante no establece ni demuestra cómo el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 acusado se constituye en una vulneración de las disposiciones constitucionales supuestamente vulneradas. Además, señala que el escrito se limita a indicar, de manera subjetiva, las razones de la supuesta contradicción con la Carta Política, la cual consistiría en asociar la base gravable de la sobretasa con el valor de referencia de venta al público de la gasolina (corriente y extra) y el ACPM que certifique el Ministerio de Minas y Energía, con lo que supuestamente se vulneran las condiciones que deben cumplir este tipo de tributos, desconociendo la estructura bajo la cual se concibió la sobretasa. El Ministerio sostiene que el demandante interpreta de manera errónea los efectos que en la práctica tendría la aplicación de la norma, toda vez que quien tiene la capacidad técnica y la información suficiente para determinar el precio del galón de combustible es la entidad encargada de la política minero energética del país, razón por la que es necesario delegar en el Ministerio la fijación de los valores que servirán de base gravable de la sobretasa a la gasolina.

Sobre el fondo del asunto, sostiene que la facultad otorgada al Ministerio de Minas y Energía por el artículo 121 de la Ley 488 de 191 para certificar el valor de los combustibles que va a servir como base gravable de la sobretasa a la gasolina no vulnera los principios de legalidad y reserva de ley, ello por cuanto dicha determinación se realiza con criterios de eficiencia y estabilidad, de acuerdo con el mandato legal que es resultado del ejercicio de la amplia libertad de configuración legislativa otorgada al Congreso en materia tributaria.

Al respecto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sustenta sus argumentos en la jurisprudencia de esta Corporación, para manifestar que dicha potestad legislativa, al estructurar un tributo nacional o territorial, permite incluir parámetros técnicos o la intervención de entidades que aseguren la existencia de lineamientos para el funcionamiento del gravamen y, los límites de dicha potestad, no incluyen la posibilidad de conferir al Gobierno Nacional o a una entidad del nivel central, habilitación para el establecimiento de criterios técnicos para el funcionamiento del tributo, lo cual ha sido objeto, en otras ocasiones, de autorización por parte de la Corte Constitucional (cita la Sentencia C-608 de 2012).

Finalmente, explica que el objeto de la disposición demandada es que el Ministerio establezca de manera objetiva y bajo parámetros técnicos, el valor por galón de los combustibles comercializados, de forma tal que dicho precio sirva como base gravable de la sobretasa. Pero, insiste, en que dicha facultad no involucra la posibilidad de establecer ninguno de los elementos estructurales del tributo.

2. MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA

Respondiendo la comunicación hecha por la Corte Constitucional mediante Auto del 17 de octubre de 2017 y dentro del término fijado, el apoderado especial del Ministerio de Minas y Energía envió escrito de intervención en el cual solicita a esta Corporación declarar la exequibilidad de la norma demandada, conforme a la siguiente argumentación:

Antes de iniciar el análisis de los cargos formulados, el apoderado de la cartera ministerial interviniente se pronunció sobre la ineptitud sustantiva de la demanda de la referencia. Sostuvo que el Decreto 2067 de 1991 contiene el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deben surtirse ante la Corte Constitucional, en especial, las condiciones que deben cumplir las demandas de inconstitucionalidad, entre los que se encuentran: (i) el señalamiento de las normas constitucionales que se consideran infringidas y (ii) las razones por las cuales dichos textos se estiman vulnerados.

Afirmó que el accionante considera infringidos los artículos 150 (numeral 12) y 338 constitucionales por la norma acusada, toda vez que no está de acuerdo con la metodología y fórmula empleadas por la cartera que representa para fijar el precio de la referencia por galón de combustible, pero ello no resulta suficiente para afectar la constitucionalidad de la norma. Al respecto indica:

“el demandante afirma que los valores de referencia por galón fijados por el Ministerio de Minas y Energía no coinciden con ningún mercado nacional ni internacional de combustibles líquidos derivados del petróleo, que no corresponden a ningún criterio objetivo, tanto así que el precio certificado permaneció congelado, mientras que los precios del mercado sí fluctuaron, y solo fue modificado a finales de 2016 (resolución 41279 de 2016) y de nuevo en febrero de 2017 (resolución 40147 de 2017). En otras palabras, en la presente acción de constitucionalidad se cuestionan los actos administrativos expedidos para dar cumplimiento a la normativa de rango legal y ejecutarla, mas no la normativa en sí”. [4]

Concluye que se deben desestimar los cargos de la demanda dado que se construyen sobre la supuesta indebida interpretación de la norma y no realmente en la contradicción de la norma legal con un parámetro de control constitucional.

Sobre el fondo del asunto, considera que el Ministerio de Minas y Energía, amparado en la facultad de intervención del Estado en la Economía, fija los precios de los combustibles, como competente para definir la política en esta materia, razón por la cual su intervención jamás puede ser considerada como arbitraria, especialmente porque persigue el objetivo de evitar la volatilidad de los precios de los combustibles. Por lo tanto, la remisión al órgano técnico para que certifique lo que constituye la base gravable del impuesto, garantiza cierta estabilidad de la base gravable, para que “no quede exclusivamente al vaivén del mercado” y, por lo tanto, le da mayor estabilidad jurídica para el contribuyente.

Por estas razones solicita a la Corte Constitucional declarar la ineptitud sustantiva de la demanda y, en su defecto, la exequibilidad de la norma acusada.

3. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, apoderado judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene en el proceso de la referencia para solicitar a la Corte declararse inhibida para fallar de fondo la acción de inconstitucionalidad D-12349 por el incumplimiento de los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia propios de una acción pública de inconstitucionalidad.

Para sustentar la anterior afirmación, indica que el escrito de la demanda no es claro respecto de la vulneración jurídica alegada, pues solo esboza razones ambiguas e incoherentes de carácter político. Sostiene que en la demanda no existen argumentos objetivos frente a las normas transcritas, únicamente meras conjeturas hechas por el accionante respecto de la norma acusada, circunstancia que desconoce el requisito de certeza propio de este tipo de acciones constitucionales.

Para el interviniente el escrito de la demanda no es específico, pues sus argumentos son indeterminados, indirectos, abstractos y globales; además, no se relacionan directamente con la disposición acusada, sino que tratan de la fórmula para determinar el precio de los combustibles. Indica que tampoco se cumple con el presupuesto de pertinencia, toda vez

que, las afirmaciones en las que se soporta la demanda son “puntos de vistas netamente subjetivos de carácter político del fuero interno del accionante, por cuanto, la fórmula del Ministerio le afecta su economía”.

4. FEDERACIÓN COLOMBIANA DE MUNICIPIOS

Julio Freyre Sánchez, Director Jurídico de la Federación Colombiana de Municipios, interviene en el proceso de la referencia para manifestar que en el presente caso el demandante no aporta argumentos suficientes para predicar la inconstitucionalidad del artículo 121 de la Ley 488 de 1998. No obstante, solicita a esta Corporación declarar la exequibilidad condicionada de la norma acusada. Lo anterior, al sostener que “con fundamento en la necesidad de la eficacia del derecho, también sería posible que la Corte Constitucional declarará la exequibilidad pero condicionando la misma a que se entienda que no se está en presencia de discrecionalidad para el Ministerio sino que se trata de un concepto jurídico indeterminado, para determinar el cual debe tenerse en cuenta que el de referencia es el precio de venta previsto en el artículo 466 del Estatuto Tributario”[5].

Manifiesta que al realizar un análisis de la Ley 488 de 1998 no se puede asegurar que se cumplió con el principio de legalidad del tributo, pues, pese a que la norma establece la base gravable de la sobretasa a la gasolina, la misma no trazó las pautas para señalar la forma en que el Ministerio de Minas y Energía debía certificar el valor de referencia de venta al público. Por lo anterior, afirma que “el Gobierno aprovechó la falta de precisión de la ley para expedir decretos reglamentarios en los cuales se ha venido inventado un precio, en lugar de certificarlo”[6].

Aunado a lo anterior, aduce que el Ministerio de Minas y Energía se ha apartado de la norma que regula o establece el precio de la gasolina, pues “en lugar de limitarse a la certificación del precio, lo que ha hecho es entrar a fijar un precio, por demás de manera ni siquiera discrecional sino arbitraria en la medida en que no se apoya en conocimiento o constatación alguna, en que brilla por su ausencia toda motivación fáctica, que no hay trazabilidad por cuanto no es posible determinar las razones que ha tenido el Ministerio para señalar ese precio y no cualquier otro”. [7]

5. INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

Con la firma de su presidente,[8] el ICDT presenta su intervención en la que defiende la constitucionalidad de la norma acusada bajo los siguientes argumentos:

Sostiene que si bien el principio de certeza del tributo exige que el legislador señale y determine, con precisión, los elementos de la obligación tributaria, es válido entender que ello no riñe con que la ley indique que los hechos gravables descansan sobre un ingrediente que se forma por razón de las condiciones del mercado (precios de las transacciones) o de los precios de ciertos bienes y servicios que el Estado, a través de las autoridades competentes, regula.

Explica que, según la jurisprudencia constitucional, el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, que surgen de la lectura armónica de los artículos 114 y 150 (numerales 1 y 2) de la Constitución, establecen que el desarrollo de la potestad reglamentaria del Gobierno exige la previa configuración legal de una regulación básica o “materialidad legislativa”. Pero ello no significa que el legislador tenga la obligación de producir regulaciones exhaustivas o íntegras, sino que le basta “delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos”, de tal manera que, aun cuando el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o gravámenes, sí tiene a su alcance la posibilidad de concretar “los elementos centrales que hayan sido previamente definidos en la ley, lo que constituye una exigencia técnica para su debida ejecución”.

Sostiene que la Corte Constitucional ha puntualizado que “en muchos casos, la naturaleza misma de las materias objeto de regulación no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias a efectos de permitir su cumplida ejecución” y, en esos eventos, “el contenido de la reserva está referido al núcleo esencial de la materia reservada, de tal manera que el reglamento se limite a desarrollar, complementar y precisar lo que ya ha sido de manera expresa contemplado en la ley”.

Además, indica que según lo ha dicho esta Corporación, el nivel de exigencia de la reserva “es cambiante según la naturaleza de la materia y la forma como la propia Constitución haya previsto la reserva”, pues la disposición que la establece permite “especificar la articulación de fuentes” y determinar cómo se distribuyen, en cada caso, las potestades de regulación entre la ley y el reglamento. Explica al respecto que, en ocasiones, la índole de la materia tributada no le facilita al legislador especificar algún concepto y, entonces, para

asegurar su cumplida ejecución, la ley hace remisiones a la administración.

Finalmente, considera que resulta válido que frente a la exigencia de que la ley determine los elementos fundamentales de la obligación tributaria, el legislador pueda deferir en una autoridad diferente ciertas concreciones que se soporten en razones técnicas o administrativas indispensables para el correcto entendimiento y aplicación de un tributo. En ese sentido, para la solución del caso en concreto, es preciso atender una facultad constitucional que le permite al Estado intervenir en la economía, con base en la atribución contenida en los artículos 150, numeral, 21 y 334 superiores, y en esta materia, establecer la política de precios de los combustibles.

Finalmente y luego de señalar la resolución que establece la metodología para determinar el precio de los combustibles, sostiene:

“Así pues, si este es un tributo ‘ad valorem’, surge la duda de cómo podría ser posible que la ley señale una base gravable en los términos que el demandante pretende, si por su naturaleza (precios) su valor es cambiante. En este sentido, se revela claramente que la referencia cobra validez.

Así pues, bajo esta perspectiva, y dentro del marco trazado en la demanda, la base gravable así definida, para el ICDT, resulta viable y razonable, lo que conduce a entender su constitucionalidad.”[9]

6. UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA Y TECNOLÓGICA DE COLOMBIA

Para la universidad, la disposición atacada no vulnera el principio de legalidad establecido en los artículos 150 (numeral 12) y 338 de la constitución nacional, por cuanto fue la misma ley la que estableció el procedimiento para determinar la base gravable para el cobro del impuesto de la sobretasa de la gasolina, fijando para ese propósito lo certificado por la Ministerio de Minas y Energía como un soporte técnico autorizado.

Esta disposición haría evidente la voluntad del legislador por no dejar la definición de la base gravable del impuesto a las entidades territoriales “para evitar que este se convirtiera en un asunto que propiciara un desorden y cobros variados en diferentes partes del país”. En ese sentido y luego de realizar un examen de proporcionalidad de la medida y calificar

como legítimos el fin y el medio para lograrlo, la universidad concluye que la norma debe ser declarada constitucional.

7. UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

La universidad participa en el debate constitucional para apoyar la solicitud del accionante con los siguientes argumentos: considera en su escrito que la disposición que fija como base gravable el valor de referencia de venta al público constituye una violación al principio de legalidad, por cuanto éste se certifica única y exclusivamente por parte del Ministerio de Minas y Energía sin la observancia de un método o pautas objetivas, lo que se traduce en una autorización, por vía de remisión, mediante la cual se le confiere al mencionado Ministerio la facultad para determinar la base gravable de la sobretasa en cuestión, en contravía de la norma superior.

Sostiene además, que la norma contradice el principio de certeza tributaria por no establecer criterios precisos, que coadyuven en la operación del cálculo del valor de referencia de venta, de forma que éste queda supeditado al alea, o a la coyuntura del precio del Petróleo en el Golfo de México, o al manejo del Fondo para la Estabilización de Precios del Combustible, elementos que por su naturaleza atienden a cuestiones circunstanciales y no permiten tener un mínimo grado de certeza en la filiación de la base gravable del tributo.

Considera finalmente que la disposición atenta contra la reserva de ley en materia tributaria por el hecho de que la base gravable de la sobretasa a los combustibles sea determinable, de forma autónoma, por parte de una entidad administrativa, lo que contraría los postulados constitucionales pues la ley no establece un parámetro objetivo para determinar la base del impuesto, y dado que no es una tasa o contribución, la delimitación del sistema o método (que podría ser el precio de referencia al cual alude la ley), no satisface el principio de reserva de ley absoluta en materia de impuesto.

8. UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

La universidad, a través de su escrito de intervención, manifiesta compartir la acusación ciudadana, por encontrar que en aplicación de las reglas jurisprudenciales proferidas por la Sala Plena de la Corporación, el aparte demandado vulnera el principio de legalidad en

materia Tributaria.

Luego de recapitular la jurisprudencia constitucional en materia de legalidad tributaria, concluye la interviniente que al confrontar el contenido del artículo 21 de la Ley 488 de 1998 con las reglas jurisprudenciales fijadas, la norma es claramente inexecutable dado que: (i) el enunciado normativo no está delegando en la administración aspectos formales o trámites formales para el cobro de la sobretasa; (ii) la ley tampoco fija pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación en la materia. En esta ocasión la ley enuncia la creación de un tributo (sobretasa) pero no indica ninguna pauta o regla que deba seguir el Ministerio de Minas y Energía al momento de desarrollar la metodología para el cálculo del valor del precio de la gasolina y el ACPM, elemento fundamental para determinar el valor del impuesto.

Por todo ello, la universidad estima que la norma acusada es inconstitucional por cuanto no fija pautas ni criterios para que el Ministerio determine la base gravable.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Jefe del Ministerio Público se pronuncia sobre la demanda de la referencia y concluye su escrito solicitando a la Corte Constitucional que declare la inexecutable diferida de la disposición impugnada.

Para el Procurador General, la pregunta de si el Legislador puede facultar al Ministerio de Minas y Energía para determinar directamente la base gravable de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM debe responderse de forma negativa, por cuanto el artículo 338 de la Carta política fue claro y expreso en establecer que es la ley la que debe fijar la base gravable de los tributos, y en consecuencia el Congreso de la República no puede desprenderse de esa función legal.

Por esa razón, considera que la forma como fue establecida la determinación de la base gravable de la sobretasa a gasolina motor y al ACPM en el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 resulta contraria al principio de legalidad tributaria desde el punto de vista sustancial y en consecuencia, a la Carta Política.

Señala que en la Sentencia C-621 de 2013, esta Corporación declaró inexecutable el literal c)

del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011 que se refería a la financiación del Fondo de Estabilización de Precios de los combustibles con los “recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía”, por considerar que se trataba de una contribución parafiscal cuyos elementos definitorios de la tributación, entre ellos la base gravable, no fueron fijados por la ley.

Trae igualmente a colación la decisión del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del 13 de junio, por la cual anuló el artículo 1º del Decreto 676 de 1994, que había establecido que la sobretasa al precio del combustible automotor creada en el artículo 29 de la Ley 105 de 1993 se fijaba sobre el precio que el Ministerio de Minas y Energía señalara para la venta al público, por considerar precisamente que ese era un asunto que competía establecer directamente a la ley.

Para el Jefe del Ministerio Público, la determinación de la base gravable de la sobretasa a los combustibles motores no fue establecida por la ley ni cuenta con un criterio legal. Al respecto señala:

“Aun asumiendo que los valores de referencia de venta al público de la gasolina motor en sus dos variedades y del ACPM pudieran constituir criterios legales que establecieran el contenido normativo de la base gravable de la sobretasa referida, ello hubiera requerido no solo que dichos valores de referencia debiera fijarlos el Ministerio de Minas y Energía conforme a reglas objetivas de tipo legal, sino que el propio legislador habría debido establecer la ponderación que habría de darse a cada valor de referencia en la determinación de la base gravable. Pero el legislador no hizo ninguna de las dos cosas. No hay norma legal que constriña al Ministerio en la determinación de los valores de referencia. Ni hay norma legal que diga cómo deben ponderarse los tres valores de referencia para establecer la base gravable de la sobretasa de marras. Esto confirma que no hay criterio legal para determinar la base gravable.”[10]

En consecuencia de todo lo anterior, solicita a la Corte Constitucional que declare la inexecutable con efectos diferidos al vencimiento de los dos años siguientes a la firmeza de la correspondiente decisión judicial, esto con el fin de preservar el principio de confianza legítima frente a los entes territoriales, que financian parte de sus presupuestos con los

ingresos provenientes de dichas sobretasas, y cuyos estimativos ya están incorporados en el presupuesto para la vigencia fiscal 2018, y además, porque resulta intempestivo poder cubrir la desfinanciación que resulta de la declaratoria de inconstitucionalidad solicitada para la vigencia fiscal siguiente; tomando en cuenta que el trámite de la correspondiente ley que defina la base gravable de la sobretasa referida, puede tomar como máximo dos legislaturas.

1. COMPETENCIA Y APTITUD DE LA DEMANDA

La Corte Constitucional es competente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 241 de la Constitución, para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad presentada.

1.1. Cuestión previa: aptitud de la demanda.

Varios de los intervinientes en el proceso solicitan a la Corte declararse inhibida frente a la demanda de la referencia, por considerar que el escrito no cumple con los requisitos sustantivos exigidos para dar trámite al examen de constitucionalidad solicitado.

Como bien lo ha reiterado esta Corporación, la admisión de una demanda de constitucionalidad requiere del lleno de un conjunto de exigencias legales y jurisprudenciales, sin que ello constituya una restricción al ciudadano de su derecho a “participar en la defensa de la supremacía de la Constitución, sino que por el contrario, hace eficaz el diálogo entre el ciudadano, las autoridades estatales comprometidas en la expedición o aplicación de las normas demandadas y el juez competente para juzgarlas a la luz del Ordenamiento Superior. El objetivo de tales exigencias en la argumentación, no es otro que garantizar la autorrestricción judicial y un debate constitucional en el que el demandante y no el juez sea quien defina el ámbito del control constitucional.”[11]

Sin embargo, la jurisprudencia de este tribunal también ha precisado que en aplicación del principio *pro actione*, y en consideración de que la acción de inconstitucionalidad se presenta en el ejercicio ciudadano de un derecho político, le corresponde a la Corte indagar en qué consiste la pretensión del accionante para así evitar en lo posible un fallo inhibitorio. Al respecto la Corte sostuvo:

“la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio pro actione de tal manera que se garantice la eficacia de este procedimiento vital dentro del contexto de una democracia participativa como la que anima la Constitución del 91. Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo.”[12]

Al respecto, esta Corte examinó previamente la demanda y consideró, en el Auto del 17 de octubre de 2017, que la misma cumplía con todos los requisitos normativos y jurisprudenciales exigidos para su admisión. La Corte consideró que la impugnación contra el artículo 121 de la ley 488 de 1998, por atentar contra el principio de legalidad tributaria contenido en los artículos 150 (numeral 12) y 338 superiores, cumple con los requisitos exigidos para proceder al estudio de la misma, pues señala la norma demandada y aquellas disposiciones constitucionales que considera infringidas; expone el contenido normativo de las disposiciones constitucionales que riñen con la disposición atacada; y presenta las razones por las cuales la disposición atacada riñe con la Constitución.

En ese sentido, y frente a los requisitos jurisprudenciales exigidos a las razones que presenta el escrito de demanda, se puede concluir que: i) la demanda es clara en la presentación de los argumentos por los cuales el accionante considera que la disposición atenta contra el principio de legalidad en materia tributaria, al permitir que la determinación de la base gravable quede, supuestamente, al arbitrio de una autoridad administrativa; (ii) es cierta, pues se pudo verificar la vigencia del artículo 121 de la Ley 488 de 1988, y en él se designa al Ministerio de Minas y Energía para que certifique mensualmente “el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón”, sin que en el texto de la disposición atacada ni en ninguna otra disposición de la misma ley se disponga los criterios para la determinación de dicho valor; (iii) el cargo presentado es específico y pertinente, pues se refiere a la contradicción del principio constitucional de legalidad y certeza en materia tributaria, que exige que sean los órganos de elección popular los únicos que puedan imponer y definir los elementos esenciales de cualquier obligación tributaria, por cuanto la disposición dejaría al arbitrio del Ministerio de Minas y Energía, la fijación del “valor de referencia” de la gasolina y el ACPM, -base gravable para la sobretasa-, sin que legalmente se determine un criterio,

método, fórmula o sistema claro y preciso para ello. Esta aseveración la sustentan en el tenor literal de los artículos 150 (numeral 12) y 338, así como en jurisprudencia de esta Corte que reitera el mandato exclusivo de los órganos de representación popular de definir con claridad y precisión los elementos fundamentales de los tributos y contribuciones.

Así, para esta Corte los argumentos presentados por el accionante permiten concluir que la demanda cumple con los requisitos señalados por la jurisprudencia en cuanto a claridad, certeza, pertinencia, especificidad y en tal sentido, resultan suficientes para crear una duda sobre la constitucionalidad de la norma, lo que permite a esta Corporación adentrarse en el estudio del cargo presentado.

2. PROBLEMA JURÍDICO

La demanda contra el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 se sustenta en un solo cargo; la vulneración del principio de legalidad en materia tributaria, -en sus dimensiones de reserva legal en materia tributaria y obligación de certeza de los elementos del tributo-, consignado en los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución Política, por establecer como base gravable de la Sobretasa a la gasolina y al ACPM, el valor de referencia fijado por parte del Ministerio de Minas y Energía, sin que la ley señale para ello ninguna directriz o parámetro.

En las intervenciones presentadas sobre este asunto, los intervinientes se dividieron en dos grupos; el primero de ellos pide a esta Corte declararse inhibida para conocer los cargos de la demanda, bajo el argumento de la ineptitud de los cargos, y subsidiariamente, pide declarar la exequibilidad de la disposición. El segundo grupo, del cual hace parte el Ministerio Público, encuentra que la norma, en efecto, transgrede los límites establecidos por la Constitución en materia de legalidad tributaria, por similares razones a las que el demandante ha identificado.

Vista la demanda y los escritos de intervención, el problema jurídico que está llamado a responder la Corte Constitucional se concreta en si el Legislador, al haber encargado al Ministerio de Minas y Energía la certificación del “valor de referencia de venta al público” que constituye la base gravable de la sobretasa a los combustibles motores, sin haber dispuesto para ello ningún criterio, pauta o referente, atentó contra el principio de legalidad en materia tributaria.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Corte Constitucional reiterará su jurisprudencia respecto de: (i) el principio de legalidad en materia tributaria, y (ii) los requisitos para la validez de las remisiones normativas al ejercicio de la facultad reglamentaria, a fin de (iii) realizar el examen constitucional del artículo 121 de la Ley 488 de 1998.

3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Para esta Corte, la reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal, es uno de los pilares del modelo de estado constitucional, e impone un procedimiento democrático representativo como condición para la validez de los tributos- no tributación sin representación-, para evitar los abusos en un asunto que afecta directamente al ciudadano y que debe garantizar al mismo tiempo la sostenibilidad del Estado para el cumplimiento de sus funciones.

En cuanto a la representación como condición de validez de los tributos, esta Corporación ha establecido en su jurisprudencia las formas precisas en que ha de manifestarse el principio de legalidad tributaria en consonancia con otros principios.[14] Así, en consonancia con el principio de reserva legal en materia tributaria, la legalidad, la Constitución establece que corresponde exclusivamente a los órganos colegiados de representación popular -Congreso, asambleas departamentales y concejos distritales y municipales-, imponer las contribuciones fiscales o parafiscales, con la única excepción de que concurren estados de excepción.[15] La imposición de los tributos implica que es el legislador el único que puede establecer los hechos gravables, y comparte con los demás órganos colegiados representativos la función de fijar directamente los sujetos activos y pasivos, determinar las bases gravables, y las tarifas de los impuestos; en el caso de las tasas y contribuciones, las corporaciones públicas mencionadas pueden permitir a las autoridades gubernamentales fijar la tarifa de las mismas, a condición que aquellas hayan definido los criterios, el método y el sistema para su cálculo.[16]

A este respecto, la legalidad del tributo se predica de las diferentes modalidades de ingresos tributarios, pero en niveles diferenciados en cuanto el grado de definición exigido según se trate de impuestos, tasas, contribuciones o tributos sui generis. Así, mientras los elementos esenciales de los ingresos nacionales deben ser definidos de manera “clara e

inequívoca” por el Legislador, en el caso de los gravámenes territoriales, la ley se limita a autorizar la creación del ingreso fiscal a través de la prefiguración de sus aspectos básicos, en especial el hecho gravable, los cuales son concretizados por las asambleas y concejos.

En concordancia con el principio de irretroactividad de las normas tributarias, las normas que determinen contribuciones fiscales sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo posterior a la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Por otra parte, del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales.[17]

La certeza tributaria, a través de la definición previa y concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer el contenido de sus deberes económicos para con el Estado, lo que dota de seguridad jurídica la materia fiscal, y hace efectiva la garantía del debido proceso para el contribuyente, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria.

Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexecutable sólo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no resulte posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.[18] Al respecto ha señalado la Corte:

“6. La Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades

encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto.”¹³

Dicho de otra forma, el principio de certeza tributaria prohíbe la indefinición de los elementos esenciales del tributo pero sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales” [19] por cuanto al alcanzar tal grado de imprecisión, la misma atenta contra lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta Política, pues conllevaría que las autoridades encargadas de ejecutarla se vean llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso.

En consecuencia, la Corporación ha sostenido que la declaratoria de inexecutable por infracción del principio de certeza tributaria concurre “cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo.”[20]

De la conjunción de los principios de legalidad y certeza tributaria resultan las excepcionales condiciones para que, válidamente, la administración pueda definir aspectos específicos del tributo. Al respecto, se debe señalar que si bien los principios señalados exigen que sean los órganos colegiados de elección popular los que definan los elementos estructurales del tributo, resulta válido el deferimiento a las autoridades gubernamentales de la función de definir dichos aspectos, dentro del marco que el Legislador fije para el efecto, cuando concurren “(i) asuntos técnicos asociados a los elementos del tributo que, por su especificidad, son inasibles por la generalidad propia de las normas dispuestas por el Legislador; o (ii) variables asociadas a los elementos del tributo que, debido a su dinámica y necesidad de periódica actualización, deben ser diferidas(sic) a disposiciones reglamentarias.”[21]

4. LOS REQUISITOS PARA LA VALIDEZ DE LAS REMISIONES NORMATIVAS AL EJERCICIO

DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA

Bajo el ordenamiento constitucional colombiano, los principios de legalidad y certeza tributaria se violan cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos esenciales de las obligaciones tributarias sustantivas, salvo que se trate de tasas o contribuciones, casos en los que la administración puede definir la tarifa, pero de conformidad con el método y el sistema que la ley establezca.

Por otra parte, aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos pueden ser válidamente delegados a la administración. Al respecto, en la sentencia C-585 de 2015,[22] fueron identificados los supuestos en donde se considera válida la delegación a la administración de aspectos que sirven para constituir elementos del tributo definidos por el Legislador.

Así, la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria entendidas como aquellas actividades sobre recaudo, liquidación, determinación, y administración de los tributos, pueden ser delegadas a la administración, siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (i) no comprometan los derechos fundamentales y (ii) tengan carácter excepcional.

La jurisprudencia de la Corte contempla que los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, son válida y usualmente delegados a la definición del reglamento. Ello por cuanto:

“en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable.”[23]

Así, como consecuencia de lo sostenido por esta Corporación, (a) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza; (b) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe determinar por el Legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; y (c) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la Ley.

Variables técnicas o económicas pueden ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales, siempre y cuando se cumplan dos condiciones: (i) que se trate de aspectos que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización, no puedan ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) que en todo caso exista un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica.

Visto lo anterior, esta Corte reafirma que la determinación de los elementos esenciales del tributo, o del método y el sistema de las tasas y las contribuciones, recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular y, en particular, del Legislador.

4.1. El principio de legalidad en materia tributaria frente a la facultad del Gobierno de determinar precios de referencia de los combustibles como base gravable de una contribución.

Pese a la diferencia entre las contribuciones para el fondo de estabilización de precios de los combustibles, y el impuesto de sobretasa a la gasolina, resulta necesario revisar la jurisprudencia que ha emitido esta corporación, al estudiar las normas que determinaban las bases gravables en anteriores oportunidades. Al respecto el asunto ha sido analizado por

esta Corporación en dos oportunidades con diferentes respuestas:

En la Sentencia C-621 de 2013[25] le correspondió a esta Corte resolver la impugnación presentada contra el literal C del Artículo 101 de la Ley 1450 de 2011, cuyo tenor literal era el siguiente:

“ARTÍCULO 101. FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES. El Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, seguirá funcionando para atenuar en el mercado interno el impacto de las fluctuaciones de los precios de los combustibles en los mercados internacionales.

Los recursos necesarios para su funcionamiento provendrán de las siguientes fuentes: (...)

c) Los recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces, cuando existan.”

En su examen, la Corte examinó la demanda contra el literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011 por una presunta vulneración del principio de legalidad tributaria –artículo 338 de la Constitución-. De acuerdo con el literal acusado, una de las fuentes de financiación del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles será la diferencia entre el precio de paridad internacional y el precio de referencia –precio interno de los combustibles- cuando éste último sea mayor que aquel. Un elemento indispensable del análisis de constitucionalidad es que el precio de referencia es fijado por el Ministerio de Minas y Energía, sin que existan parámetros de rango legal que determinen los criterios que debe seguir el Ministerio al realizar dicha tarea.

En aquella oportunidad, la Corte consideró que pese a que se trataba de una contribución parafiscal, y por consiguiente tenía naturaleza tributaria, no fueron normas de rango legal las que establecieron los elementos que conforman su base gravable: el precio de paridad internacional y el precio de referencia –precio interno- de los combustibles son establecidos en normas de rango infra legal. Así, sostuvo la Corte que la indeterminación en la base gravable tenía como consecuencia, además, la ausencia total de parámetros de rango legal para establecer la tarifa del tributo regulado en el literal acusado. Por estas razones la Sala

Plena consideró que el literal C) de la ley 1450 de 2011 debía ser declarado inexecutable.[26]

Más adelante, en la Sentencia C-585 de 2015[27] la Corte examinó una demanda contra disposiciones de la Ley 1739 de 2014[28] en el marco del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, y que en su artículo 70[29] definía los “ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN “DIFERENCIAL DE PARTICIPACIÓN”. Respecto de la base gravable de la contribución, la disposición referida señalaba:

“2. Base gravable: Resulta de multiplicar la diferencia entre el precio de referencia y el precio de paridad internacional, cuando esta sea positiva, por el volumen de combustible reportado en el momento de venta, retiro o importación; se aplicarán las siguientes definiciones:

a) Volumen de combustible: Volumen de gasolina motor corriente nacional o importada y el ACPM nacional o importado reportado por el refinador y/o importador de combustible;

b) Precio de referencia: Ingreso al productor y es la remuneración a refinadores e importadores por galón de combustible gasolina motor corriente y/o ACPM para el mercado nacional. Este precio se fijará por el Ministerio de Minas, de acuerdo con la metodología que defina el reglamento.”

En esa ocasión, y respecto del análisis realizado sobre la disposición transcrita, la Corte consideró que la misma debía ser declarada executable, pues concluyó que, la disposición determinaba expresamente los elementos sustanciales de la contribución. Explicó que “si bien el artículo 70, en sus numerales 1 y 2, emplea nociones que tienen una contrapartida variable en la realidad económica (precios de paridad internacional y de referencia), la reserva de ley permite esta clase de remisiones en casos como este, aunque no se fije en detalle el mecanismo de determinación de la variable,” esto por cuanto se trataba de la tributación sobre una realidad sujeta a cambios sucesivos, para lo cual resultaba suficiente con que el legislador señalara estándares o criterios generales y el competente para fijar la base gravable, sin facultar al Ejecutivo para cambiar, introducir elementos o modificar reglas trazadas en la Ley.

En aquella oportunidad, la Corte quiso dejar en claro la diferencia que existía con la

decisión anterior, para remarcar que no se trataba de un cambio de jurisprudencia, sino que en la nueva norma acusada, existían suficientes elementos para dar por satisfecha la exigencia del principio de legalidad en materia tributaria. Al respecto la Corte sostuvo:

“32. Las anteriores consideraciones no suponen apartarse de la sentencia C-621 de 2013, que examinó y declaró inexecutable una versión anterior, aunque muy distinta, de la contribución que ahora se controla. Lo que ocurre es que en esta ocasión la formulación del tributo se diferencia en términos notorios de la que aparecía en la Ley sometida a control en el 2013. En efecto, en esa oportunidad la Corte se enfrentó a una norma de la Ley 1450 de 2011, en la cual simplemente se enlistaban los recursos del Fondo de Estabilización de los Precios de los Combustibles, y entre ellos mencionaba: “[l]os recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces, cuando existan”. La Corte encontró entonces que, en ese segmento legal, el legislador había pretendido configurar una obligación tributaria (que clasificó como ‘contribución parafiscal’), pero sin precisar sus elementos. Así, aunque esta Corporación advirtió que, a partir de una lectura sistemática del ordenamiento, era posible determinar el sujeto activo del gravamen, “no ocurre lo mismo respecto de los demás elementos esenciales a la determinación del tributo”. Ni la Ley controlada en ese proceso, ni ninguna otra norma del orden legal, determinaban los sujetos pasivos. El hecho generador y la base gravable no solo no se identificaban con nitidez, sino que adicionalmente se formulaban en términos sumamente amplios e imprecisos. Lo cual conducía a una imprecisión en la tarifa, ya que no era clara la magnitud a la que aplicaba.”[30]

De estas decisiones se colige que la Corte ha considerado que la delegación de la determinación de “precios de referencia” como criterio para establecer la base gravable de una contribución puede ser admitida a la luz del principio de legalidad tributaria, siempre que en la ley existan suficientes parámetros para la definición de los precios que determinan la base gravable del tributo, lo cual tiene una importancia obvia y definitiva a la luz del principio de legalidad. Estos parámetros pueden remitirse válidamente a nociones económicas variables, pero no pueden estar ausentes, ni ser tan amplios e imprecisos que se transformen en una autorización a la administración para determinar con absoluta autonomía la base gravable de un tributo.

5. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 121 DE LA LEY 488 DE 1998

La Ley 488 de 1998 establece la sobretasa a los combustibles motores como un tributo con la categoría de impuesto, (no se trata de tasas ni contribuciones especiales), por lo que le corresponde al legislador fijar sus elementos esenciales, dentro de los que hace parte la base gravable.

Puntualmente, la sobretasa a la gasolina es un impuesto indirecto de carácter territorial y subsidiariamente de carácter nacional, porque la ley prevé que el impuesto debe ser adoptado por la Nación en caso de que los municipios, distritos o departamentos decidan no adoptarlo,[31] razón por la cual la ley define sus elementos esenciales pero son las Asambleas Departamentales y los Consejos Municipales quienes lo imponen y determinan su tarifa.[32] Por su parte, la sobretasa al ACPM es una renta de la Nación, que se cede a los departamentos y al Distrito Capital, y que en su totalidad tiene destinación específica, así: “en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial”.[33]

Según la Ley 488 de 1998, los elementos de la obligación tributaria de la sobretasa a los combustibles son iguales para los dos impuestos. Dispone el artículo 117 que “La base gravable, el hecho generador, la declaración, el pago, la causación y los otros aspectos técnicos serán iguales a los de la sobretasa de la gasolina”. Por lo tanto, la indefinición de los mismos afecta indistintamente ambos tributos.

Entre los artículos 118 a 125, la ley señalada establece los elementos del tributo, así: hecho generador (artículo 118), responsables (artículo 119), causación (artículo 120), base gravable (artículo 121), tarifa municipal y distrital (artículo 122), tarifa departamental(123), declaración y pago (artículo 125).

En cuanto al artículo 121 ahora demandado, la disposición expresa lo siguiente: “Base gravable. Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía”.

5.1. Procedimiento para la “certificación” del “valor de referencia de venta al público”

de los combustibles motores por parte del Ministerio de Minas y Energía

La Ley 39 de 1987 establece que la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es un servicio público “que se prestará de acuerdo con la Ley”, y en su artículo 5º señala que para fijar el precio de la gasolina, el Gobierno deberá fijar el monto del margen de comercialización y el porcentaje por evaporación, pérdida “o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina”. [34]

En ese contexto legal, que autoriza al Gobierno a determinar los precios de la cadena de producción y distribución de los derivados del petróleo se enmarca la disposición ahora demandada, pero a diferencia de las normas citadas, en el caso bajo examen, el “valor de referencia” no constituye un precio, está destinado únicamente a servir como base gravable del impuesto de sobretasa a los combustibles motores (gasolina y ACPM), y según el texto de la norma, la función del Ministerio es la de certificarlo.

Sin embargo, es claro que el valor de referencia de venta al público no obedece a una realidad económica con existencia propia y que, ni en la Ley 488 de 1998, ni en ninguna otra norma de rango legal, se cuenta con una disposición que complemente al artículo 121 ahora demandado con criterios para determinar el “valor de referencia de venta al público”.

Por otra parte, la reglamentación de la competencia para fijar los precios del combustible tiene asidero en el numeral 19 del artículo 5º del decreto reglamentario 070 de 2001, que determina como función del despacho del Ministro de Minas y Energía “[f]ijar los precios de los productos derivados del petróleo a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, con excepción del Gas licuado del Petróleo”. Esa facultad se reitera en el Decreto 381 de 2012,[37] que en su artículo 5º, numeral 5, contempla como funciones del despacho del ministro: “5. Definir precios y tarifas de la gasolina, diésel (ACPM), biocombustibles y mezclas de los anteriores.”[38]

En realidad el Ministerio no solo certifica sino que fija dicho valor. En cuanto a la fórmula que se utiliza para fijar el “valor de referencia de venta al público”, las diferentes resoluciones emitidas por el Ministerio que lo certifican, enuncian que: “a través del Decreto número 1870 de 2008 se estableció el procedimiento para fijar el valor de referencia de la Gasolina Motor Corriente, Extra y del ACPM, para el cálculo de la sobretasa”. [39]

Al revisar el señalado decreto, se encuentra que no existe en dicha norma ningún procedimiento, o al menos unos parámetros para establecer tal certificación. En efecto, el Decreto 1870 de 2008 consta de 5 artículos, de los cuales las disposiciones aplicables a la materia son los artículos 1 y 4,[40] que reiteran la competencia del Ministerio para certificar el valor de referencia de venta al público de los combustibles y la obligación de hacerlo durante los últimos cinco días calendarios de cada mes, sin hacer ninguna mención del procedimiento que se debe seguir para ello, o de los criterios que se tienen en cuenta para determinar dichos valores.

Idénticas disposiciones fueron reproducidas por el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (Decreto 1625 de 2016), en sus artículos 2.2.3.9 y 2.2.3.10,[41] las que desde su vigencia son referidas como el sustento de las resoluciones con que el Ministerio de Minas y Energía certifica la base gravable de la sobretasa, sin que se disponga ningún parámetro, criterio o fórmula, para determinar dicho valor.

Por lo tanto, la Corte constata que el “valor de referencia de venta al público” no se fundamenta en una realidad económica variable o determinable a través de criterios técnicos, y que no existe una norma legal ni reglamentaria que establezca los parámetros y el procedimiento con la que el Ministerio de Minas y Energía debe fijar y certificar dicho valor que constituye la base gravable de la sobretasa a los combustibles motores.

5.2. Vulneración del principio de legalidad tributaria por parte del artículo 121 de la Ley 488 de 1998

Si bien el principio de legalidad en su dimensión de reserva de ley en materia tributaria no exige que el legislador regule absolutamente todos los elementos del tributo sino que puede dejar en manos de la regulación administrativa el desarrollo de algunas materias, que requieran la valoración técnica de elementos, especialmente cuando ellos son dinámicos, la Constitución exige que dicha regulación se enmarque en los parámetros que para ello fije la ley de manera que el gobierno no tiene autonomía en la materia, sino que se encarga de implementar lo que el legislador haya dispuesto.

Según se estableció en el examen jurisprudencial, esta Corte ha sostenido que para que la delegación a la administración en la determinación de un elemento del tributo, es necesario: (a) que la ley determine directamente los elementos del tributo, aunque puede

remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), y su expresión concreta le corresponda a la administración, utilizando las reglas técnicas que permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza; (b) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe determinar por el Legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; y (c) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la Ley.

En su escrito el Ministerio de Minas y Energía reitera la importancia del impuesto para las finanzas de los entes territoriales, y recuerda cómo la jurisprudencia ha aceptado que por razones de orden técnico y administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la reglamentación de un tributo. Explica que la fijación del precio de los combustibles requiere del análisis de distintos componentes que hacen parte de la estructura de precios de los mismos y entre ellos: “i) el ingreso del productor, ii) los costos de transporte; iii) los márgenes de distribución mayorista y minorista; iv) el margen de continuidad destinado a garantizar el abastecimiento; v) la marcación del producto; y v) los impuestos (nacional y sobretasa a los combustibles)”.

Sin embargo, para esta Corte resulta evidente que si bien estos elementos hacen parte de las fórmulas establecidas normativamente para que el Ministerio determine los distintos componentes y la cadena de precios de los combustibles, existe una diferencia entre el precio del combustible y el valor de referencia del precio al público que sirve de base gravable para la sobretasa. Así lo demuestra claramente la diferencia entre el valor de referencia de precio al público certificado por el Ministerio y el precio de venta al público del combustible de los últimos 8 años. Mientras el primero se ha mantenido congelado y con una sola variación en el año 2016, el precio de venta al público del combustible ha fluctuado constantemente sin que dichos cambios se reflejen en el primero. Ni las normas disponibles, ni los escritos del Ministerio dejaron en claro las fórmulas o criterios para fijar y certificar dicho valor.

Por su parte la DIAN apoya en su intervención la exequibilidad de la norma bajo el

argumento de que el legislador puede deferir el cálculo de precios para la base gravable de los tributos a la administración pues ello conlleva una tarea técnica y variable que no podría quedar inserta en una norma legal. Para ello se remite a la sentencia C-585 de 2015 en que esta Corporación declaró la constitucionalidad de los artículos 69 y 70 de la ley 1739 de 2014, que para el cálculo de la “contribución parafiscal al combustible” utilizaba como base gravable la diferencia entre el precio de referencia y el precio de paridad internacional.[42]

Sin embargo, en aquella ocasión, los artículos demandados no solo hacían mención del precio de referencia, sino que establecían la fórmula precisa para determinar el monto de la base gravable.[43] Justamente, el artículo 70, determinaba los elementos de la base gravable y la fórmula de su cálculo de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 70. (...) 2. Base gravable: Resulta de multiplicar la diferencia entre el precio de referencia y el precio de paridad internacional, cuando esta sea positiva, por el volumen de combustible reportado en el momento de venta, retiro o importación; se aplicarán las siguientes definiciones:\ a) Volumen de combustible: Volumen de gasolina motor corriente nacional o importada y el ACPM nacional o importado reportado por el refinador y/o importador de combustible;\ b) Precio de referencia: Ingreso al productor y es la remuneración a refinadores e importadores por galón de combustible gasolina motor corriente y/o ACPM para el mercado nacional. Este precio se fijará por el Ministerio de Minas, de acuerdo con la metodología que defina el reglamento.”[44]

Fue esta la razón que llevó a la Corte Constitucional a considerar que la impugnación no podía prosperar, sosteniendo que “el artículo 70 numerales 1 y 2 de la Ley 1739 de 2014 establece unos estándares o criterios generales para reglamentar el mecanismo de fijación de los precios de referencia de los combustibles.”[45] Cosa totalmente diferente sucede en el caso bajo examen, en que el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 no indica absolutamente nada respecto de los criterios, variables o referentes que debe usar el Gobierno a la hora de certificar el valor que constituye la base gravable de impuesto.

Lo primero que se debe concluir en cuanto al artículo 121 de la Ley 488 de 1998, es que el “valor de referencia de venta al público” no corresponde en realidad a un precio, ni está ligado técnicamente a ninguno de los precios de la cadena de producción, transporte y

comercialización de combustibles, y ello se deduce simplemente del hecho de que, a lo largo de los últimos años, mientras todos los precios relacionados con combustibles han variado constantemente y en importantes proporciones, el “valor de referencia de venta al público” se ha mantenido congelado. Por lo tanto, no existe una “contrapartida variable en la realidad económica” pues el concepto al que hace referencia el artículo no existe para otra cosa más que para determinar la base gravable de los combustibles motores.

Dicho esto, también es dado concluir que, pese a que el artículo impugnado delega al Ministerio de Minas y Energía la función de “certificar” dicho valor, al no existir ningún referente objetivo, la verdadera función del Ministerio, tal como está claramente expresado en las resoluciones emitidas, es fijar el valor de referencia, porque no se trata de una realidad independiente del acto mismo de certificación.

Por otra parte, el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 no determina, ni someramente, la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho “valor de referencia”. Al revisar el texto del artículo, es evidente que el mismo omitió toda pauta, criterio o estándar general, incluso flexible, conforme a los cuales debería ajustarse el Ministerio para realizar el cálculo y certificación de este “valor de referencia de venta al público”. No se establecen por parte del texto acusado o por cualquier otra disposición de rango legal ni los parámetros, ni las variables, ni siquiera los criterios que deben tenerse en cuenta para llevar a cabo dicha tarea -verbigracia estadísticas de comportamiento de los precios, tendencias históricas de ascenso o descenso del precio de los combustibles para el productor, mayorista o el precio de venta al público, etc.-; lo que implica una deslegalización de este elemento esencial del tributo, que ni siquiera ha sido llenado por normas reglamentarias.

Finalmente, y en las circunstancias descritas, la disposición en comento faculta al Ejecutivo para fijar directamente y sin ninguna limitación la tarea de definir y certificar el “valor de referencia de venta al público” al Ministerio de Minas y Energía.

La ausencia de los parámetros para el cálculo del valor que constituye la base gravable del impuesto de sobretasa a la gasolina y el ACPM implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria -artículo 338 de la Constitución- por parte del legislador, por cuanto si

bien el legislador asumió la definición de la base gravable, la redacción de la disposición atacada hace que este valor lo fije exclusivamente el Ministerio de Minas y Energía sin la observancia de un criterio, un método o pautas objetivas para ello. De esa forma, la disposición se traduce en una autorización, por vía de remisión, mediante la cual se le confiere al mencionado Ministerio, la facultad para determinar la base gravable de las sobretasas a los combustibles motores.

Por todo lo anterior, la Corte Constitucional encuentra que el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 vulnera el principio de legalidad al disponer que sea el Ministerio de Minas y Energía quien certifica mensualmente el “valor de referencia de precio al público” que sirve de base gravable para el cobro de la sobretasa a los combustibles. Por su puesto, dicha consideración no parte de que el Ministerio no tenga la capacidad o los recursos técnicos para realizar adecuadamente esta tarea; sino del desconocimiento de la obligación del legislador de establecer los elementos esenciales del tributo, tal como lo exige la Constitución.

5.3. La vulneración del principio de certeza tributaria por parte del artículo 121 de la Ley 488 de 1998.

Por otra parte, corolario del principio de legalidad en materia tributaria, surge la exigencia de certeza de los tributos, en virtud de la cual, “no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales”. El no hacerlo, deriva en la evidente incertidumbre del responsable del impuesto respecto de sus obligaciones y la previsibilidad de las mismas.

En el caso bajo examen, el principio de certeza tributaria fue transgredido por el legislador al omitir, en la disposición demandada, la determinación clara y precisa de las pautas que debía seguir el Ministerio para determinar el “valor de referencia de venta al público” que constituye la base gravable del impuesto de sobretasa a los combustibles motores.

Esto fue justamente lo que se demostró en la práctica con la Resolución 41279 del 30 de diciembre de 2016, en la que el Ministerio de Minas y Energías decidió cambiar el “valor de referencia” -base gravable de la sobretasa- que había conservado estable durante los

últimos 8 años, y usar para su cálculo las reglas que estableció la ley para la determinación de la base gravable del impuesto a las ventas.

Esa decisión está plasmada en la citada Resolución 41279 de 2016, en cuyos considerandos expresa el Ministerio:

“Que mediante la Ley 1819 de 2016, en sus artículo 181, 182 y 183, se reglamentó lo relativo al impuesto en la venta de derivados del petróleo, así como combustibles líquidos, por lo que se hace necesario actualizar las disposiciones para el cálculo de la base de liquidación del IVA del electro combustible de producción nacional, según lo establecido por la mencionada ley.”[46]

Aunque el Ministerio evitó en ese párrafo referirse a la base de liquidación de la sobretasa, la razón por la que se incluye el considerando es justamente porque se pretendió hacer un ajuste a la fórmula de cálculo del “valor de referencia” para el cual no existía (y aún no existe) ningún parámetro legal, por lo que análogamente el Ministerio decidió hacer uso de los criterios establecidos para la base gravable de otro impuesto, para el que el legislador sí había determinado parámetros. En efecto, el artículo 183, que hace parte del libro tercero “impuesto sobre las ventas” de la Ley 1819 de 2016 establece:

“ARTÍCULO 183. Modifíquese el Artículo 467 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 467. Base gravable en otros productos derivados del petróleo. La base gravable en la venta de los siguientes productos derivados del petróleo se determinará así:

1. En combustibles, se entiende que la base gravable para el impuesto a las ventas será:

a) Para el productor o importador: el Ingreso al productor IP;

b) Para el distribuidor mayorista y/o Comercializador Industrial: el Ingreso al productor o comercializador del combustible y del alcohol carburante y/o biocombustible en la proporción autorizada por el Ministerio de Minas y Energía para convertirlo en combustible oxigenado, adicionado el margen mayorista. El transporte al combustible no formará parte de la base gravable.

2. En gasolina de aviación de 100/130 octanos,

- a) Para el productor: el precio oficial de lista en refinería;
 - b) Para el distribuidor mayorista: el precio oficial de lista en refinería adicionando el margen de comercialización.
3. Para todos los demás derivados del petróleo diferentes a combustibles corresponderá al precio de venta.
4. Cuando se trate de combustibles cuyo margen de comercialización e Ingreso al Productor IP no es regulado por el Ministerio de Minas y Energía, la base gravable será el precio de venta sin incluir transporte por poliducto.

El impuesto generado dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485, 486, 488 y demás normas concordantes.”

El cálculo así realizado implicó una caída de la base gravable del impuesto territorial de la sobretasa a la gasolina correspondiente al 28% para la gasolina corriente, al 35% para la gasolina extra, y una caída del 23% para la base gravable de la sobretasa al ACPM.

Ante el abrupto cambio en la base gravable, que significaba una notable reducción de los ingresos municipales y departamentales que se recibirían por dicho concepto, se desató una reclamación que deja en evidencia la incertidumbre sobre los criterios para el cálculo de la base gravable. Fruto de la reclamación, un par de meses más adelante el Ministerio de Minas y Energía profirió la Resolución 4147 del 27 de febrero de 2017, por la que se certificaron los “valores de referencia” para la base gravable de la sobretasa, con los mismos precios históricos que tenían antes de emitirse la resolución que pretendió utilizar una fórmula objetiva (aunque de otro impuesto) para su cálculo.

5.4. La necesidad de diferir los efectos de la decisión

Por otra parte, la declaratoria de inexecutable de la disposición impugnada en el presente asunto implicaría la eliminación de la norma que contempla la base gravable del impuesto. Esa decisión llevaría implícita, por lo tanto, un vacío en uno de los elementos esenciales del tributo y por consecuencia, hasta tanto el legislador no determine los criterios para establecer la base gravable del impuesto a los combustibles, se generaría la imposibilidad de la imposición, cobro y recaudo de la sobretasa a los combustibles con graves

consecuencias para la Nación y particularmente para los departamentos y municipios que cuentan con esos recursos como parte importante de sus presupuestos.

Excepcionalmente, en situaciones semejantes, y para evitar efectos que habrían generado situaciones contrarias a los fines perseguidos por la Carta Política, la Corte Constitucional ha empleado dos tipos de decisiones: sentencias integradoras y sentencias de inexecutabilidad diferida. Mediante las primeras, la Corte llena el vacío normativo producido por la decisión, a través de la incorporación de una regulación, directamente derivada de los mandatos constitucionales o de la interpretación de las leyes de conformidad con la Carta. Por medio de las segundas, se difieren en el tiempo los efectos de la inexecutabilidad, por lo que la inconstitucionalidad constatada en el presente tiene efectos a partir de un momento posterior, con el objeto de conceder un término al legislador para que supla el vacío y garantizar, así, de una manera integral la constitucionalidad del ordenamiento y de las situaciones generadas alrededor de la norma encontrada inconstitucional.[47]

Según la jurisprudencia de la Corte, es preciso recurrir a las sentencias moduladas o integradoras en aquellas situaciones en que la Constitución “impone una solución clara a un determinado asunto, o es imposible mantener en el ordenamiento la disposición acusada sin causar un grave perjuicio a los valores constitucionales”.[48] A su vez, resulta adecuado emplear las sentencias de inexecutabilidad con efectos diferidos cuando el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores y, en especial, el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia.[49] En estos supuestos: “es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP art 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador”.[50]

Sobre la metodología para la escogencia entre una sentencia diferida o una integradora la sentencia C-172 de 2017 dijo lo siguiente:

“Aun cuando no existen reglas simples al respecto, la Corte considera que, como lo demuestra la práctica constitucional, el punto decisivo es el siguiente: si el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores, y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible

otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP, art. 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador. La extensión del plazo conferido al legislador dependerá, a su vez, de esas variables.”[51]

En la Sentencia C-737 de 2001, la Corte Constitucional manifestó que, lejos de ser una invención de esta Corte Constitucional, un breve examen de derecho comparado muestra que numerosos tribunales constitucionales recurren a esas modalidades de decisión,[52] y de acuerdo con la jurisprudencia de la Corporación, puede legítimamente recurrir a una sentencia de inexecuibilidad diferida[53] siempre y cuando: (i) justifique esa modalidad de decisión y (ii) aparezca claramente en el expediente que la declaración de inconstitucionalidad inmediata ocasiona una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento en el ordenamiento de la disposición acusada, cuya inconstitucionalidad fue verificada en el proceso. En caso de que la Corte se vea avocada a tomar una decisión semejante, la citada sentencia reiteró que, (iii) el juez constitucional debe explicar por qué es más adecuado recurrir a una inexecuibilidad diferida que a una sentencia integradora, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otras cosas, qué tanta libertad de configuración tiene el Legislador en la materia, y qué tan lesivo a los principios y valores constitucionales es el mantenimiento de la disposición acusada en el ordenamiento. Finalmente, señaló que (iv) el juez constitucional debe justificar la extensión del plazo conferido al legislador, el cual depende, en gran medida, de la complejidad misma del tema y del posible impacto de la preservación de la regulación en la vigencia de los principios y derechos constitucionales.[54]

En el caso que se somete a consideración de esta Corte, una decisión de efectos inmediatos implicaría la cesación de la recaudación de un tributo, cuya destinación es el mantenimiento de la infraestructura vial de todo el país, y especialmente de los municipios y departamentos, así como del sostenimiento y financiación del transporte público. [55]

La ausencia de tributación por sobretasa a los combustibles tendría en consecuencia, un impacto directo en los presupuestos de la nación, de los departamentos, de los municipios y del Distrito Capital, extinguiendo los recursos para el pago de obras presupuestadas e incluso contratadas, frenando de un tajo la posibilidad de inversión, y afectando uno de los

componentes más importantes para el desarrollo regional y para la calidad de vida de los ciudadanos de todo el país.

El mantenimiento y desarrollo de la infraestructura vial (nacional y regional) y la inversión en los sistemas de transporte público urbano son factores de los cuales dependen no solo el movimiento de personas y bienes a lo largo del territorio nacional, sino el cotidiano transcurrir de la movilización urbana, que en las ciudades grandes e intermedias es un componente imprescindible para garantizar la calidad de vida. La importancia del transporte público y su inescindible relación con la realización de diversos derechos fundamentales ligados a la dinámica de la vida urbana, ya ha sido reconocida por esta Corte desde su más temprana jurisprudencia, así:

“La trascendental importancia económica y social del transporte se refleja en el tratamiento de los servicios públicos hecha por el constituyente. Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado – uno de cuyos fines esenciales es promover la prosperidad general-, factor que justifica la intervención del Estado en la actividad transportadora con miras a “racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo ...” A nivel del individuo, el transporte es un instrumento de efectividad de los derechos fundamentales. La íntima conexidad entre el derecho al servicio público del transporte con los derechos al trabajo a la enseñanza, a la libre circulación y, en general, al libre desarrollo de la personalidad, hace predicable a éstos últimos la protección constitucional del artículo 86 de la Constitución cuando su desconocimiento se traduce en una inmediata vulneración o amenaza de los mencionados derechos.”[56]

Sin lugar a dudas, la Corte no puede desconocer los efectos de sus sentencias ni obviar las graves consecuencias en los derechos de los ciudadanos y en el bienestar público general que puede traer una decisión.

Si bien la Corporación ha detectado, gracias a la presente impugnación, que el legislador omitió su deber de regular uno de los elementos esenciales del impuesto de sobretasa a los combustibles motores, no menos claro es para esta Corte, que hasta tanto el legislador cumpla con su deber de fijar los criterios a partir de los cuales debe determinarse la base gravable del impuesto, mantener la vigencia de la norma y permitir que se sigan

recaudando los tributos con los que los territorios cuentan en sus presupuestos, resulta menos lesivo a los principios y fines constitucionales, que declarar la inexecutable inmediate de la disposición y suspender abruptamente el ingreso del cual depende la inversión y el mantenimiento de las vías y el transporte público del país.

Por otra parte, habida cuenta de que la definición de los elementos esenciales de los tributos son, en virtud del principio de no tributación sin representación, competencia amplia, exclusiva y general del Congreso en tanto órgano de representación democrática,[57] la Corte no podría abrogarse la competencia para establecer directamente la base gravable de la sobretasa a los combustibles, ni tampoco le corresponde fijar los criterios para que la administración pueda determinarla.

En cambio sí, la Corte debe tomar una decisión prudente frente a la estabilidad presupuestal de los territorios, y en ese sentido, tal como lo advirtió el jefe del Ministerio Público, la decisión más adecuada y prudente es la declaración de la inexecutable con efectos diferidos por un término prudencial,[58] que resulte suficiente para que el Congreso de la República realice la modificación al artículo 121 de la Ley 488 de 1998 a fin de establecer, con certeza y claridad, la base gravable de la sobretasa a los combustibles motores o los criterios para determinarla.

Habida cuenta de que la presente legislatura ya inició e incluso está por terminar su primer periodo, el término prudencial para que se elabore el proyecto y se lleve a cabo su discusión y aprobación, culminaría al finalizar la segunda legislatura que tenga lugar luego de notificada esta decisión.

Por estas razones la Corte Constitucional declarará la inexecutable del artículo 121 de la Ley 488 de 1998, pero diferirá los efectos de su declaración hasta la culminación de la segunda legislatura posterior a la notificación de esta decisión, a fin de que el Congreso, dentro de la libertad de configuración que le es propia, expida la norma que determine o fije los criterios concretos y específicos para determinar la base gravable de la sobretasa a la gasolina y a la ACPM.

VII. DECISIÓN

El Legislador vulneró el principio de legalidad tributaria en sus dimensiones de reserva de

ley en materia tributaria y certeza tributaria por haber delegado al Ministerio de Minas y Energía la certificación del “valor de referencia de venta al público” que constituye la base gravable del impuesto de la sobretasa a la gasolina y el ACPM, sin haber dispuesto para ello ningún criterio, pauta o referente, que fijara con concreción la labor de la administración.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

PRIMERO.- Declarar INEXEQUIBLE el artículo 121 de la Ley 488 de 1998.

SEGUNDO: Conforme a lo expuesto en el fundamento 5.4 de esta sentencia, los efectos de la declaración de INEXEQUIBILIDAD quedan diferidos por el término de dos legislaturas a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia, a fin de que el Congreso, dentro de la libertad de configuración que le es propia, expida la norma que determine o fije los criterios concretos y específicos para determinar la base gravable de la sobretasa a la gasolina y a la ACPM.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente

Presidente

Con salvamento de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Auto de Sala Plena 365/18 del 13 de junio de 2018, mediante el cual se ordena: “PRIMERO.- LEVANTAR la suspensión de términos en el proceso de la referencia, identificado con el número de expediente D-12349 y correspondiente a la demanda de inconstitucionalidad presentada por el ciudadano David Jiménez contra el artículo 121 de la Ley 488 de 1998, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”. En consecuencia, ejecutoriada esta decisión se contabilizarán nuevamente los términos procesales, desde donde se encontraban al momento de la suspensión.

SEGUNDO.- ORDENAR a la Secretaría General de esta Corporación continuar dando trámite a las órdenes del Auto del trece (13) de octubre, de dos mil diecisiete (2017), mediante la cual se admitió la demanda de la referencia.

TERCERO.- ORDENAR a la Secretaría General de esta Corporación que notifique el presente proveído en el estado de esa dependencia, y del mismo modo, se ponga en conocimiento de la ciudadanía en la página web de la Corte Constitucional...”.

[2] Folios 2 y 3 del expediente D-12349.

[3] Folio 3 del expediente D-12349. Se trata de una cita de la Corte Constitucional, referenciada de la siguiente forma: Corte Constitucional, Sentencia C-621 de 2013 M.P. Alberto Rojas Ríos. Corte Constitucional. Sala Plena. Ver, entre otras Sentencias relacionadas con este principio: C-455 de 1994; C-816 de 1999; C-1067 de 2002; C-1371 de 2000; C-155 de 2003; C-402 de 2010; C-583 de 1996; C-1179 de 2001, C-227 de 2002; C-155 de 2003; C-776 de 2003; C-134 de 2009; C-891 de 2012.

[4] Expediente D-12349, folio 24.

[5] Expediente D-12349, folio 40.

[6] Expediente D-12349, folio 39.

[7] Expediente D-12349, folio 39.

[8] El concepto está firmado por el Presidente del ICDT Mauricio Piñeros Perdomo, pero en su párrafo inicial aclara que se trata de una ponencia inicialmente elaborada por Juan Esteban Sanín Gómez, y en virtud de su “objeción de conciencia” terminada por Miguel Gómez Sjöberg.

[9] Expediente D-12349, folio 39.

[10] Expediente D-12349, Folio 153.

[11] Corte Constitucional, Sentencia C-914 de 2010 (MP Juan Carlos Henao Pérez), reiterado en la Sentencia C-752 de 2015 (MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[12] Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

[13] Estos elementos fueron enumerados por la Corte Constitucional en la Sentencias C-594 de 2010 y C-615 de 2013, (ambas MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[14] Esta relación de funciones es sistematizada en la sentencia C-155 de 2003 (MP Eduardo Montealegre Lynett). Igualmente, sobre la materia puede analizarse la recopilación planteada en la Sentencias C-891 de 2012 (MP Jorge Pretelt Chaljub) y particularmente la Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[15] Con todo, debe también tenerse en cuenta que, conforme los artículos 300-4 y 313-4, las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la Constitución y la ley. Al respecto ver Sentencia C-987 de 1999, (MP Alejandro Martínez Caballero).

[16] En la Sentencia C-035 de 2009 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), la Corte Constitucional estableció las competencias de los órganos de representación frente a los elementos de los impuestos territoriales, y al respecto sostuvo: “Sin embargo, también ha puesto de presente que “debido a que la identidad del impuesto se encuentra íntimamente ligada al hecho gravable, es claro que la ley debe delimitar los hechos gravables que son susceptibles de ser generadores de impuestos territoriales.” \ Así las cosas, la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos, según se desprende de la jurisprudencia, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador, y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo.”

[17] Corte constitucional Sentencia C-594 de 2010 (MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[18] Corte Constitucional, Sentencia C-488 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz). Al Respecto en la Sentencia C-585 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa) señaló la Corte “La Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto. No obstante, la Corte ha sostenido de manera consistente que las normas jurídicas, al estar

formuladas en lenguaje natural, están expuestas a situaciones de ambigüedad y vaguedad. Si, entonces, cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado Social de Derecho. Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [sus] elementos esenciales”.

[19] Sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz). En esa ocasión, la Corte consideró que una norma tributaria, que regulaba uno de los elementos esenciales de una contribución parafiscal, no violaba el principio de certeza tributaria, por cuanto si bien acarrea problemas de interpretación, estos no eran insuperables con arreglo a criterios razonables de interpretación. Más adelante en la Sentencia C-714 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa), la Corte Constitucional conoció una demanda por supuesta falta de claridad de una norma tributaria que creaba una exención deducción por la inversión en “activos fijos reales productivos”. La Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo: “[...] una reacción [...] podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento”.

[20] Corte Constitucional, Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[21] Corte Constitucional, Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[22] Corte Constitucional, Sentencia C-585 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa).

[23] Ibídem.

[24] A este respecto la Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) enumera: Bajo este entendido, la Corte ha avalado normas que difieren a las autoridades administrativas (i) la definición periódica del precio de un bien, como elemento para la conformación de la base gravable de una contribución parafiscal: Sentencias C-040 de 1993 (MP Ciro Angarita Barón) y C-1067 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño); (ii) la determinación del avalúo de los bienes inmuebles, como variable económica para la determinación de la base gravable del impuesto predial y conforme a los rangos autorizados por el legislador a las autoridades territoriales: Sentencia C-467 de 1993 (MP Carlos Gaviria Díaz); (iii) la identificación, a partir de las directrices fijadas por los organismos de control, del valor patrimonial de títulos, bonos y seguros de vida, como activos integrantes de la base gravable para el impuesto a la renta Sentencia C-583 de 1996 (MP Vladimiro Naranjo Mesa); y (iv) la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas, tratándose de operaciones de importación de bienes excluidos, en tanto la misma disposición legal había señalado que dicha definición debía realizarse con arreglo a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase y de origen nacional: Sentencia C-597 de 2000 (MP Álvaro Tafur Galvis).

[25] En la Sentencia C-621 de 2013 (MP Alberto Rojas Ríos), la Corte Constitucional declaró la inexecutable del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011 por considerar que violaba el principio de legalidad tributaria. Al respecto, en cuanto a la indeterminación de la base gravable sostuvo: “Así mismo, el literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011 no satisface la exigencia de determinar plenamente la base gravable de la contribución parafiscal que crea, ni en su enunciado se incluyen elementos a partir de los cuales aquella pueda determinarse. \ La disposición en comentario prevé que los recursos recaudados por el FEPC provendrán de la diferencia entre el precio de referencia fijado por el Ministerio de Minas y Energía y el precio de paridad internacional, cuando el primero sea superior al segundo. Como fue explicado, el carácter de recaudo impositivo proviene del hecho que el

Ministerio de Minas y Energía es el que establece el precio de referencia, por autorización expresa del literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011. En este caso, la base gravable de la contribución parafiscal prevista la constituye la diferencia entre uno y otro precio. \ Aunque en apariencia se realiza la determinación de la base gravable por parte de la disposición acusada, en realidad el literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011 delega esta tarea al Ministerio de Minas y Energía, lo que implica una deslegalización de este elemento esencial de la contribución parafiscal. \ En efecto, ninguno de los elementos de la base gravable es determinado de forma precisa por la disposición legal. Respecto del precio de paridad internacional no se establece cuál será la referencia internacional que debe ser considerada para establecerlo; ni con base en qué promedio se calculará dicho precio; ni los periodos de tiempo que se tomarán como base para el cálculo; ni el precio de cuáles combustibles será tenido en cuenta en el cálculo previsto; entre otros. \ La ausencia de los parámetros para el cálculo del precio de paridad internacional implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria -artículo 338 de la Constitución- por parte del legislador, por cuanto deja a la total discrecionalidad del Ministerio de Minas y Energía esta determinación. Lo anterior no quiere decir que el Ministerio no tenga la capacidad o los recursos técnicos para realizar adecuadamente esta tarea; el desconocimiento de la Constitución proviene de despojar dicho proceso de decisión de la legitimidad democrática que aporta el ser decidido o determinable a partir de parámetros establecidos por los órganos de representación popular.”

[26] Sobre este punto, la Corte Constitucional en la Sentencia C-621 de 2013 (MP Alberto Rojas Ríos) sostuvo: “Así mismo, el literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011 no satisface la exigencia de determinar plenamente la base gravable de la contribución parafiscal que crea, ni en su enunciado se incluyen elementos a partir de los cuales aquella pueda determinarse. \ La disposición en comentario prevé que los recursos recaudados por el FEPC provendrán de la diferencia entre el precio de referencia fijado por el Ministerio de Minas y Energía y el precio de paridad internacional, cuando el primero sea superior al segundo. Como fue explicado, el carácter de recaudo impositivo proviene del hecho que el Ministerio de Minas y Energía es el que establece el precio de referencia, por autorización expresa del literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011. En este caso, la base gravable de la contribución parafiscal prevista la constituye la diferencia entre uno y otro precio. \ Aunque en apariencia se realiza la determinación de la base gravable por parte de la disposición acusada, en realidad el literal C) del artículo 101 de la ley 1450 de 2011 delega

esta tarea al Ministerio de Minas y Energía, lo que implica una deslegalización de este elemento esencial de la contribución parafiscal. \ En efecto, ninguno de los elementos de la base gravable es determinado de forma precisa por la disposición legal. Respecto del precio de paridad internacional no se establece cuál será la referencia internacional que debe ser considerada para establecerlo; ni con base en qué promedio se calculará dicho precio; ni los periodos de tiempo que se tomarán como base para el cálculo; ni el precio de cuáles combustibles será tenido en cuenta en el cálculo previsto; entre otros. \ La ausencia de los parámetros para el cálculo del precio de paridad internacional implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria -artículo 338 de la Constitución- por parte del legislador, por cuanto deja a la total discrecionalidad del Ministerio de Minas y Energía esta determinación. Lo anterior no quiere decir que el Ministerio no tenga la capacidad o los recursos técnicos para realizar adecuadamente esta tarea; el desconocimiento de la Constitución proviene de despojar a dicho proceso de decisión de la legitimidad democrática que aporta el ser decidido o determinable a partir de parámetros establecidos por los órganos de representación popular. \ Otro tanto ocurre con el precio interno de los combustibles -precio de referencia-, respecto del que el artículo 101 de la ley 1450 de 2011 no contiene ningún parámetro que guíe al Ministerio de Minas y Energía en su determinación. No se establece por parte del literal acusado o cualquier otra disposición de rango legal ni el procedimiento; ni la fórmula o, al menos, las variables que deban tenerse en cuenta para llevar a cabo dicha tarea -verbigracia estadísticas de comportamiento de los precios, tendencias históricas de ascenso o descenso del precio de los combustibles de referencia, etc.-; ni, mucho menos, un tope o techo de la diferencia entre el precio de paridad internacional y el precio de referencia que se fije en un período, entre otros. Lo que también conlleva las consecuencias expuestas en el inciso anterior. \ En resumen, el literal ahora acusado simplemente determina que la base gravable será la diferencia entre dos precios, respecto de los cuales no existe un solo elemento normativo de rango legal que sirva como derrotero al Ministerio de Minas y Energía al momento de establecerlos. Esta situación ubica en un espacio de discrecionalidad absoluta a la entidad administrativa en ejercicio de la competencia prevista en el literal acusado, lo que implica en la práctica una deslegalización en la determinación de la base gravable de una contribución parafiscal, con la consiguiente vulneración de los mandatos que se derivan del principio de legalidad, previsto en el tantas veces mencionado artículo 338 de la Constitución. \ La ausencia de parámetros legales tiene como efectos prácticos, además de los ya expuestos, la indeterminación absoluta

sobre la tarifa de la contribución creada, así como la inexistencia de una metodología o sistema que permita establecerla, lo que reafirma la ausencia de determinación de los elementos esenciales de la contribución parafiscal por parte de las disposiciones de rango legal que determinan su creación. Y, aunque podría argumentarse que la tarifa en este caso equivale al cien por cien de la base gravable –es decir, el total de la diferencia entre los dos precios-, la incertidumbre absoluta que existe respecto de la base gravable, hace que dicha indeterminación tenga como efectos prácticos la ausencia absoluta de elementos de juicio a partir de los cuales establecer cómo se fija la tarifa en el caso que ahora estudia la Corte Constitucional. \ Los argumentos anteriormente expuestos sirven de fundamento para concluir que el literal acusado no satisface las exigencias de precisión en la determinación de los elementos esenciales de un tributo, tal y como son previstas por el artículo 338 de la Constitución.”

[27]Corte Constitucional, Sentencia C-585 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa).

[28] Ley 1739 de 2014 “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”

[29] Los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 fueron declarados inexecutable por la Sentencia C-744 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[30] La Corte continúa explicando en su Sentencia C-585 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa): “33. No obstante, en ese caso la Corte aclaró que esa decisión no suponía interpretar el principio de legalidad tributaria en el sentido de que “la ley deba realizar una determinación absoluta y acabada de todos los elementos de las contribuciones parafiscales en cada uno de los casos en que determine su creación”. Lo determinante en esa decisión fue la consideración de acuerdo con la cual el entendimiento del principio de legalidad y reserva de ley en realidades económicas variables “no puede llevarse a extremos que desconozcan el contenido mínimo que, en garantía de los principios de legitimidad democrática del tributo y seguridad jurídica en sus elementos, establece el artículo 338 de la Constitución”. En definitiva, lo que condujo a la Corte a tomar esa decisión de inexecutable, fue la notoria ausencia de definición de los elementos esenciales de la contribución tributaria, y por lo mismo se trata de un caso que no es en sentido estricto

análogo al que está bajo examen. Mientras en la Ley 1450 de 2011, enjuiciada por la sentencia C-621 de 2013, se hacía depender la configuración del tributo de las nociones de 'precio de referencia' y de 'paridad internacional', en un marco legal caracterizado por la notoria orfandad de elementos (sujetos pasivos, tarifa, hecho generador, base gravable precisa), la Ley 1739 de 2014 emplea esos conceptos, pero en un régimen más preciso, donde se estatuyen reglas que determinan el hecho generador, la base gravable, los sujetos activos y pasivos, y la tarifa, y se define el precio de referencia. \ 34. De lo cual se infiere entonces que en la sentencia C-621 de 2013 no se pueden tomar de forma aislada y fuera de contexto las alusiones a la falta de precisión de las nociones de 'precio de referencia' y 'precio de paridad internacional'. En ese fallo, la Corte sostuvo que se mantenía la jurisprudencia vigente en torno a la posibilidad, reconocida por la sentencia C-1067 de 2003, de emplear en la ley tributaria -sin definir las- nociones como la de 'precios de referencia' que tuvieran una contrapartida variable en la realidad. Los análisis que en el 2013 hizo la Corte, en torno a la falta de concreción del marco para la definición de los precios de referencia y paridad internacional, se deben leer en el contexto de una decisión que fue tomada en torno a una normatividad que carecía no sólo de esos criterios, sino además del núcleo central del tributo. En un caso de esa naturaleza, la ausencia de elementos, sumada a la orfandad de parámetros para la definición de los precios que determinan la base gravable del tributo tienen entonces una importancia obvia y definitiva a la luz del principio de legalidad, pues indican que el legislador incumplió ostensiblemente su deber de predeterminación del gravamen. Pero cuando en una normatividad, como la ahora examinada, se encuentra la determinación política de los elementos tributarios con una remisión a nociones económicas variables, el hecho de que no se defina en la ley un mecanismo rígido de fijación de esas variables no es suficiente para concluir que se viola la reserva de ley o, más en general, el principio de legalidad en materia tributaria."

Al respecto, el Consejo de Estado, en su Sentencia del 18 de agosto de 2011, Rad. 25000-23-27-000-2008-00212-02(17833) (MP Mauricio Alfredo Plazas Vega) señaló: "En efecto, como bien lo anotan las sentencias C-897 de 1999 y C-533 del 2005, al tenor del inciso primero del artículo mencionado, la sobretasa a la gasolina es una renta territorial y constituye una fuente de financiación de las entidades pertenecientes a ese nivel, pues la ley no la estableció directamente sino que autorizó a las Asambleas y Concejos para adoptarla; a su vez, el inciso segundo de la misma norma creó la sobretasa al ACPM como renta nacional cedida a las entidades territoriales a manera de fuente exógena de ingresos

para las mismas, en un 50 por ciento del recaudo del consumo, según el procedimiento establecido en el Decreto Reglamentario 2653 de 1998. No obstante, cuando la entidad territorial no informa la entidad financiera autorizada para recibir el pago de la sobretasa y el número único de cuenta para realizar la consignación, la sobretasa generada en el orden territorial pasa a considerarse sobretasa nacional debiéndose presentar la declaración ante la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y consignar el impuesto en las cuentas destinadas para ese fin (parágrafo 2º del artículo 56 de la Ley 788 del 2002)."

[32] ARTÍCULO 126. CARACTERÍSTICAS DE LA SOBRETASA. Los recursos provenientes de las sobretasas a la gasolina y al ACPM podrán titularizarse y tener en cuenta como ingreso para efecto de la capacidad de pago de los municipios, distritos y departamentos. Sólo podrán realizarse en moneda nacional, dentro del respectivo período de gobierno y hasta por un ochenta por ciento (80%) del cálculo de los ingresos que se generarán por la sobretasa en dicho período, y sólo podrá ser destinada a los fines establecidos en las leyes que regulan la materia.

- Apartes en *itálica* declarados EXEQUIBLES por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1175-01 de 8 de noviembre de 2001, Magistrado Ponente Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

- Inciso 1o. declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-897-99 de 10 de noviembre de 1999, Magistrado Ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz. El aparte subrayado es también declarado EXEQUIBLE, pero, exclusivamente, si se refiere a las rentas provenientes de la sobretasa al ACPM cedidas a las entidades territoriales. No obstante, la mencionada disposición es INEXEQUIBLE en cuanto se refiere a los recursos propios de las entidades territoriales, obtenidos en virtud de la titularización de la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, de que trata el artículo 117 de la misma Ley.

[33] Ley 488 de 1998, "ARTÍCULO 117. SOBRETASA A LA GASOLINA MOTOR Y AL ACPM".

[34] Ley 39 de 1987. Artículo 5º Dentro del precio del galón de gasolina motor, al público, el Gobierno fijará el monto del margen de comercialización y el porcentaje por evaporación, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina.

[35] “Por medio de la cual se adiciona la Ley 39 de 1987 y se dictan otras disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo.”

[36] Subrayado por fuera del original.

[37] “Por el cual se modifica la estructura del Ministerio de Minas y Energía”.

[38] Presidencia de la República, Decreto Reglamentario 070 de 2001. “ARTÍCULO 5o. DESPACHO DEL MINISTRO. Son funciones del Despacho del Ministro de Minas y Energía, además de las previstas en la Constitución Política, en el artículo 61 de la Ley 489 de 1998 y en las demás disposiciones legales, las siguientes: (...)”

[39] Resaltado fuera del original.

[40] DECRETO 1870 DE 2008 “por medio del cual se dictan disposiciones relacionadas con el valor de referencia de la gasolina motor y el ACPM para el cálculo de la sobretasa y el precio del ingreso al productor para efectos del cálculo del IVA”. \ Artículo 1º. Valores de Referencia para la liquidación de la Sobretasa a la Gasolina y el ACPM. Los valores de referencia de venta al público de la gasolina motor extra o corriente y ACPM, tanto a nivel nacional, como para las zonas de Frontera abastecidas con producto importado, serán los certificados mensualmente por el Ministerio de Minas y Energía. (...) \ Artículo 4º. Periodicidad. Los valores de referencia para el cálculo de la Sobretasa, serán certificados dentro de los últimos cinco días calendario de cada mes por el Ministerio de Minas y Energía, para tal efecto, expedirá el respectivo acto administrativo. \ El precio base de liquidación para el IVA correspondiente a la gasolina motor corriente y extra de producción nacional y el ACPM será aquel que señale el Ministerio de Minas y Energía mediante acto administrativo, cuando las circunstancias lo exijan. \ Dichos valores de referencia y precios base de liquidación para la sobretasa y el IVA serán actualizados periódicamente por el Ministerio de Minas y Energía. \ Parágrafo transitorio. El Ministerio de Minas y Energía mediante acto administrativo, certificará dentro de los dos (2) días siguientes a la publicación del presente decreto, los valores de referencia y precios base de liquidación de la Sobretasa y el IVA que regirán para el mes de junio de 2008, teniendo como base los valores y precios que rigieron para el mes de mayo de 2008.

[41] DECRETO NÚMERO 1625 DE 2016 “por medio del cual se expide el Decreto Único

Reglamentario en materia tributaria”. Artículo 2.2.3.9. Valores de Referencia para la liquidación de la Sobretasa a la Gasolina y el ACPM. Los valores de referencia de venta al público de la gasolina motor extra o corriente y ACPM, tanto a nivel nacional, como para las zonas de Frontera abastecidas con producto importado, serán los certificados mensualmente por el Ministerio de Minas y Energía. Artículo 2.2.3.10. Periodicidad. Los valores de referencia para el cálculo de la Sobretasa, serán certificados dentro de los últimos cinco días calendario de cada mes por el Ministerio de Minas y Energía, para tal efecto, expedirá el respectivo acto administrativo. \ Dichos valores de referencia y precios base de liquidación para la sobretasa y el IVA serán actualizados periódicamente por el Ministerio de Minas y Energía.

[42] Ahora bien, es necesario aclarar que la materia resuelta en aquel asunto no tiene implicaciones directas frente a lo que ahora se estudia, puesto que el concepto de “precio de referencia” señalado entonces, es una cosa diferente al “valor de referencia de venta al público”. El primero, tal como lo disponía la norma, es el cálculo del ingreso al productor, para lo cual existe una fórmula concreta que incorpora una serie de elementos reglamentados. El segundo en cambio, no tiene fórmulas ni criterios en la ley que permitan identificar cómo se determina.

Incluso, en la misma decisión traída a colación por la DIAN, la Corte señaló que no se trataba de un cambio jurisprudencial respecto de lo decidido en sentencia C-621 de 2013, sino que existían diferencias entre las normas que justificaban una decisión distinta, y por lo tanto “En un caso de esa naturaleza, la ausencia de elementos, sumada a la orfandad de parámetros para la definición de los precios que determinan la base gravable del tributo tienen entonces una importancia obvia y definitiva a la luz del principio de legalidad, pues indican que el legislador incumplió ostensiblemente su deber de predeterminación del gravamen.”

[43] ARTÍCULO 69. Créase el “Diferencial de Participación” como contribución parafiscal, del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles para atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1450 de 2011.

El Ministerio de Minas ejercerá las funciones de control, gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro del Diferencial de Participación.

[44] Los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 fueron declarados inexecutable por la Sentencia C-744 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[45] En la Sentencia C-585 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa) sostuvo la Corporación: “Para empezar, habla de las nociones de diferencia de precios, donde los elementos que deben ser tomados para esta operación son el ‘precio de paridad internacional’ y el ‘precio de referencia’. Además dice qué debe entenderse por ‘precio de referencia’, y señala que el resultado de la diferencia entre el precio de paridad y el de referencia debe multiplicarse, a efectos de encontrar la base gravable del tributo, por el ‘Volumen de combustible’ reportado en el momento de venta, retiro o importación. No existe en esto entonces ausencia de estándares. Por otra parte, se dice que el Ministerio de Minas y Energía debe fijar el precio de referencia de los combustibles, y además se establece que las reglas más detalladas para expedir el mecanismo deben consignarse en un reglamento. Así, queda entonces claro que un reglamento sobre la materia, expedido dentro del marco legal y constitucional, debe crear el mecanismo adecuado para que el Ministerio de Minas y Energía exprese o fije el precio de referencia. Por lo tanto, también esta condición asociada al principio de legalidad tributaria se cumple.”

[46] Ministerio de Minas y Energía, Resolución 41279 del 30 de diciembre de 2016. Considerandos.

[47] En varias ocasiones, esta Corte ha recurrido a ese tipo de sentencias de constitucionalidad temporal o inconstitucionalidad diferida. Así, en la Sentencia C-388 de 2016 (MP Alejandro Linares Cantillo). se enumeran la sentencia C-221 de 1997 que declaró la constitucionalidad temporal, por un plazo de cinco años, del literal a) del artículo 233 del decreto 1333 de 1986; Por su parte, la sentencia C-700 de 1999 (MP José Gregorio Hernández Galindo). Postergó por varios meses los efectos de la declaratoria de inexecutable del sistema UPAC, mientras que la sentencia C-141 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero) aplazó por dos legislaturas los efectos de la inexecutable del artículo 21 del Decreto 2274 de 1991. En la Sentencia C-737 de 2001 (MP Eduardo Montealegre Lynett) la Corte declaró inexecutable la Ley 619 de 2000 de forma diferida hasta el 20 de junio de 2002, “a fin de que el Congreso, dentro de la libertad de configuración que le es propia, expida el régimen que subroga la Ley 619 de 2000”.

[48] Corte Constitucional, Sentencia C-141 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero).

[49] Corte Constitucional, Sentencia C-388 de 2016 (MP Alejandro Linares Cantillo).

[50] Corte Constitucional, Sentencia C-141 de 2001. (MP Alejandro Martínez Caballero).

[51] Corte Constitucional, Sentencia C-172 de 2017 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[52] Al respecto, sostuvo la Corte en la Sentencia C-737 de 2001 (MP Eduardo Montealegre Lynett) “el Tribunal Constitucional Austríaco establece constitucionalidades temporales, por medio de las cuales ordena que la ley declarada contraria a la Carta continúe en vigor por un período de tiempo no superior a un año, a fin de permitir al Congreso su modificación durante ese lapso. Por su parte, el Tribunal Constitucional alemán también ha recurrido a múltiples variantes de sentencias desde el punto de vista temporal. Así, en determinadas ocasiones, el Tribunal declara la “incompatibilidad” de una ley con la constitución o “inconstitucionalidad simple” pero no la “anula”, esto es, no la expulsa inmediatamente del ordenamiento, con el fin de evitar efectos traumáticos. Un ejemplo fue la sentencia 381/383 de 1995, relativa a la minería del carbón, en donde el tribunal constató la inconstitucionalidad de la regulación, pero no declaró su nulidad, por cuanto ésta provocaría “que el pretendido fomento de la producción de energía eléctrica a partir del carbón perdiese su propio fundamento”, por lo que la sentencia se limitó a una mera “declaración de incompatibilidad” y ordenó la “vigencia transitoria de la norma en cuestión”. Igualmente, el Tribunal Constitucional Italiano también ha recurrido a formas de constitucionalidad temporal, por medio de decisiones que la doctrina ha denominado como “sentencias de inconstitucionalidad constatada, pero no declarada”. Finalmente, el Tribunal Constitucional Español también ha señalado que no siempre la consecuencia ineluctable de la constatación de la inconstitucionalidad de una ley es la nulidad de la misma, por los graves perjuicios que una tal decisión anulatoria podría generar en ciertos casos, por lo cual ha concluido que son procedentes las sentencias que constatan la inconstitucionalidad de la ley, pero mantienen la disposición acusada en el ordenamiento.

[53] Corte Constitucional, Sentencia C-737 de 2001 (MP Eduardo Montealegre Lynett). Sobre la validez constitucional de las sentencias de inexecutable diferida sostuvo la Corte en aquella oportunidad: “44. Las sentencias de inexecutable diferida nacen entonces de la necesidad que tienen los tribunales constitucionales de garantizar la integridad de la

Constitución, en eventos en donde no es posible expulsar del ordenamiento, de manera inmediata, una regulación legal, por los efectos inconstitucionales que tendría esa decisión, pero tampoco es posible declarar la constitucionalidad de la regulación, pues el tribunal ha constatado que ésta vulnera alguna cláusula de la Carta. Una de las salidas es entonces que el juez constate la inconstitucionalidad de la ley pero difiere en el tiempo su expulsión del ordenamiento. Y esa modalidad de sentencia no implica ninguna contradicción lógica, pues conceptualmente es necesario distinguir dos aspectos: la verificación de la constitucionalidad de una norma, que es un acto de conocimiento, y la expulsión del ordenamiento de esa norma, por medio de una declaración de inexequibilidad, que es una decisión. Por ende, no existe ninguna inconsistencia en que el juez constitucional constate la incompatibilidad de una norma legal (acto de conocimiento) pero decida no expulsarla inmediatamente del ordenamiento (decisión de constitucionalidad temporal), por los efectos traumáticos de una inexequibilidad inmediata. En la sentencia C-221 de 1997 (MP Alejandro Martínez Caballero), esta Corporación explicó in extenso la necesidad de ese tipo de decisiones de constitucionalidad temporal. Dijo entonces la Corte: \ “Con esta decisión, de carácter meramente temporal, se otorga al Congreso la posibilidad de que, en ejercicio de su libertad de configuración política, y dentro del plazo necesario, pueda expedir la norma que corrija las deficiencias constitucionales verificadas en el artículo demandado. \ (...) \ Así, a veces el tribunal puede constatar que una disposición legal es contraria a la Carta, por lo cual no puede declararla constitucional sin matiz; sin embargo, una ponderación de los principios anteriormente mencionados, puede llevar al juez constitucional a la convicción de que la expulsión pura y simple de esa disposición del ordenamiento puede conducir a una situación legal que es peor, desde el punto de vista de los valores constitucionales, ya sea por los vacíos que se pueden generar, ya sea porque la propia decisión del juez constitucional vulnera la libertad de configuración del Congreso. Se explica así la aparente paradoja de que la Corte constate la inconstitucionalidad material de una norma pero decida mantener su vigencia, ya que en estos casos resulta todavía más inconstitucional la expulsión de la disposición acusada del ordenamiento por los graves efectos que ella acarrea sobre otros principios constitucionales.” \ 45. El anterior examen ha mostrado que las sentencias de constitucionalidad temporal, además de no ser contradictorias, son expresión de la dinámica misma de la justicia constitucional. Por ello, lejos de ser una invención de esta Corte Constitucional, un breve examen de derecho comparado muestra que numerosos tribunales constitucionales recurren a esas modalidades de decisión. \ En

nuestro ordenamiento el juez constitucional no está atrapado en la disyuntiva de mantener en forma permanente una norma en el ordenamiento (declaración de constitucionalidad) o retirarla en su integridad (sentencia de inexequibilidad), puesto que la Carta simplemente ha establecido que a la Corte “se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución”, y para ello debe “decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes” (CP 241). Por consiguiente, al decidir sobre estas demandas, la Corte debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita asegurar la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución. Y por ello, en reiteradas oportunidades, esta Corporación ha sostenido que el juez constitucional cuenta con varias alternativas al momento de adoptar una determinación, ya que su deber es pronunciarse de la forma que mejor permita asegurar la integridad del texto constitucional, para lo cual puede modular los efectos de sus sentencias, ya sea desde el punto de vista del contenido de la decisión, ya sea desde el punto de vista de sus efectos temporales. \ 47. El examen precedente es suficiente para mostrar que las sentencias de inconstitucionalidad diferida están plenamente justificadas en el ordenamiento constitucional colombiano. Sin embargo, este instrumento de decisión, si bien es de uso lícito, no deja de plantear dificultades. Por ello, para determinar si es viable en este caso recurrir a una modalidad de decisión de ese tipo, es necesario que esta Corte recuerde y sistematice cuáles son las condiciones que permiten recurrir a una sentencia de inconstitucionalidad diferida.”

[55] Según un estudio de la Federación Nacional de Departamentos, con la reducción de la base gravable de entre un 25 y 30%, se generaba, para los Departamentos una disminución de “\$160 mil millones anuales. \$103 mil millones por menor recaudo de la sobretasa a la gasolina y \$57 mil millones por la misma causa en el caso de la cesión nacional de la sobretasa al ACPM.” Con fundamento en dichos cálculos y teniendo en cuenta que la reducción no llegaba al 30% del valor de referencia, una medida de efecto inmediato reduciría los presupuestos en casi \$500 mil millones para el ingreso de los Departamentos.

Consultado en:

<http://diariodelsur.com.co/noticias/politica/departamentos-exigen-derogar-resolucion-que-baja-la-sobretas-276442>

Para el caso de los municipios y el Distrito Capital la situación es mucho más grave. Tan solo en Bogotá los efectos de la reducción de la base gravable se calcularon en más de \$120 mil millones y \$30 mil millones para Medellín, y en general se calculó que los

municipios dejarían de percibir, por aquella reducción del 25% sobre la base gravable de la gasolina, aproximadamente \$500 mil millones de pesos, lo que significaría que una medida que suspenda el recaudo del impuesto, rebajaría \$2 billones al presupuesto con el que los municipios financian sus proyectos de transporte público, como el Metro de Bogotá. Al respecto:

<https://www.semana.com/economia/articulo/sobretasa-de-la-gasolina-quien-tiene-la-razon-entre-alcaldes-y-gobierno/515740>

y

<https://www.publimetro.co/co/actualidad/2017/02/15/sobretasa-gasolina.html>

[56] Corte Constitucional, Sentencia T-604 de 1992 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz).

[57] Corte Constitucional, Sentencia C-060 de 2018 ((MP Gloria Stella Ortiz Delgado). Sostiene la Corte: “la Constitución establece reglas precisas que confiere al Congreso la competencia amplia, exclusiva y general, para definir los impuestos. Así, el artículo 150-12 confiere al Legislativo la función de establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente, las de carácter parafiscal. En el mismo sentido y de una manera más precisa, su artículo 338 fija las reglas que gobiernan el principio de legalidad tributaria, a saber (i) que salvo en los casos en que concurran estados de excepción. solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Con todo, debe también tenerse en cuenta que, conforme los artículos 300-4 y 313-4, las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la Constitución y la ley.”

[58] En su escrito, el Procurador General de la Nación solicita que se declare la inexecutable de la disposición impugnada, en los siguientes términos: “(...) dicha solicitud se hará para que se conceda con efectos diferidos al vencimiento de los dos años siguientes a la firmeza de la correspondiente decisión judicial, con el fin de preservar el principio de confianza legítima de frente a los entes territoriales, los que financian parte de sus presupuestos con los ingresos provenientes de dichas sobretasas, y cuyos estimativos ya están incorporados en el presupuesto para la vigencia fiscal 2018, y porque resulta intempestivo poder cubrir la desfinanciación que resulta de la declaratoria de inconstitucionalidad solicitada para la vigencia fiscal siguiente; amén de necesariamente tener en cuenta que el trámite de la correspondiente ley que defina directamente el asunto de la base gravable de la sobretasa a la gasolina a motor y al ACPM puede requerir

el tiempo máximo de trámite de dos legislaturas”.