

## Sentencia C-315/22

### TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN-No vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria

(...) para la Sala los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 no desconocen los elementos esenciales de las tasas ni los principios de legalidad y certeza tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, pues, como se mostró, la Ley 2023 de 2020 autorizó la creación de un impuesto territorial a pesar de su indebida denominación como tasa por parte del legislador. Esta falta de concordancia entre los elementos del tributo examinado y los elementos constitucionales de las tasas no generó una falta de claridad insuperable que afectara los principios constitucionales en mención, pues como lo plantearon la mayoría de los intervinientes y lo verificó esta Corporación de la Ley 2023 de 2020 es posible extraer, con claridad, los elementos esenciales de la Tasa Pro Deporte y Recreación, los cuales evidencian que se trata de un impuesto territorial.

### TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN-Naturaleza

(...) el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial

### TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN-Elementos

### NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUTO-Denominación legal no siempre corresponde con precisión al contenido material del tributo

(...) (i) En relación con los tributos, el examen de constitucionalidad debe recaer sobre su contenido material y no sobre su denominación. (ii) La falta de correspondencia entre la denominación del tributo y su contenido material no genera, por sí sola, un vicio de constitucionalidad. (iii) La falta de concordancia entre la denominación del tributo y sus elementos solo podría llevar a la inexequibilidad de la norma si existiera una falta de claridad insuperable en relación con los elementos del tributo.

### IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES-Concepto

TASAS-Características/ IMPUESTOS-Características/ CONTRIBUCIONES-Características

IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES-Diferencias

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y CERTEZA DEL TRIBUTO-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos del tributo

TRIBUTO NACIONAL-Fijación legislativa de todos los elementos/ TRIBUTO TERRITORIAL-Competencia entre Congreso y asambleas y concejos

(...) la jurisprudencia constitucional ha precisado que el principio de legalidad se aplica a todas las modalidades de ingresos tributarios, pero existen diferentes niveles de exigencia. Así, por un lado, ha señalado que el legislador debe definir los elementos esenciales de los tributos nacionales de forma clara e inequívoca. Sin embargo, esta exigencia se atenúa en los tributos territoriales, pues la ley solo debe establecer los aspectos básicos de estos gravámenes para que las asambleas y concejos los concreten. De esta manera, ha considerado la Corte que el principio de legalidad en relación con los tributos territoriales involucra la materialización tanto del principio unitario como del principio de autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria.

PRINCIPIO UNITARIO Y AUTONOMIA TERRITORIAL EN MATERIA TRIBUTARIA-Tensión

(...) el principio unitario “exige la intervención del Congreso en la configuración del tributo”. De otro lado, el principio de autonomía territorial “proscribe las interferencias excesivas [por parte del Legislador] en el derecho de las entidades territoriales para establecer sus tributos y administrar los recursos requeridos para el cumplimiento de sus tareas.”

TRIBUTO TERRITORIAL-Reglas jurisprudenciales sobre intervención del legislador en la regulación

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Se deriva del principio de legalidad tributaria

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Exigencias

(...) el principio de certeza tributaria exige claridad en la definición de los elementos estructurales de los tributos, a pesar de que se reconoce que todas las normas tienen algún nivel de indefinición, ambigüedad o vaguedad. En otros términos, las normas que definen tributos pueden tener cierto grado de indeterminación en sus elementos esenciales, “siempre y cuando est[e] sea superable a partir de las pautas y cánones generales de interpretación jurídica”. En consecuencia, una norma que determina los elementos de la obligación tributaria será declarada inconstitucional, desde la perspectiva de la certeza tributaria, únicamente cuando su falta de claridad sea insuperable.

#### PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Casos en que se vulnera

(...) la jurisprudencia constitucional ha precisado que la regla según la cual se desconoce la certeza tributaria únicamente cuando la falta de claridad sobre los elementos del tributo es insuperable respeta la competencia de los órganos de representación popular y reconoce que la exigencia de absoluta claridad en la redacción de las normas, constituye una carga desproporcionada y, en consecuencia, reduciría radicalmente su poder tributario, que resulta esencial en un Estado Social de Derecho. Entonces, para lograr un equilibrio y asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, esta Corporación ha establecido que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo solo es inconstitucional cuando la falta de claridad del texto legal hace imposible encontrar una interpretación razonable sobre su contenido.

Expediente: D-14.647

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020, “Por medio de la cual se crea la Tasa Pro Deporte y Recreación”

Demandante:

Juan Camilo De Bedout Grajales

Magistrada Sustanciadora:

NATALIA ÁNGEL CABO

Bogotá, D. C., siete (7) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por las magistradas y los magistrados Cristina Pardo Schlesinger, quien la preside, Natalia Ángel Cabo, Diana Fajardo Rivera, Jorge Enrique Ibáñez Najar, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Hernán Correa Cardozo, Paola Andrea Meneses Mosquera, y José Fernando Reyes Cuartas, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, prevista en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Juan Camilo De Bedout Grajales demandó los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 por la violación de los artículos 13, 333 y 338 superiores. El actor formuló inicialmente tres cargos de inconstitucionalidad. Primero, señala que las normas acusadas violan los principios de legalidad y certeza tributaria previstos en artículo 338 de la Constitución Política, porque crean una tasa que no pretende la recuperación de costos por la prestación de un servicio público o el aprovechamiento de un bien de naturaleza pública. Segundo, indica el actor que las disposiciones acusadas violan el artículo 13 superior porque establecen un trato diferenciado injustificado entre las personas que contratan con entidades públicas territoriales y aquéllas que contratan con particulares. Tercero, el demandante considera que las normas acusadas violan la libertad económica prevista en el artículo 333 de la Constitución Política, porque gravan la contratación en el ámbito territorial y, en consecuencia, afectan los beneficios económicos de los contratantes.

1. En auto del 10 de febrero de 2022, el entonces magistrado sustanciador<sup>1</sup> inadmitió la demanda por el incumplimiento de los requisitos de aptitud y concedió un término de tres días hábiles para corregir la demanda.

1. El 17 de febrero de 2022, el accionante desistió de los cargos segundo y tercero, y presentó elementos dirigidos a subsanar el cargo primero en el que planteó la vulneración del artículo 338 de la Constitución Política. El 4 de marzo de 2022, el despacho admitió la demanda por la vulneración del artículo 338 de la Constitución Política y precisó:

“La cuestión de fondo reside en determinar si el legislador en el marco de su amplio margen de configuración en la materia desconoció los principios de legalidad y certeza en los que se funda el sistema tributario, los cuales se deprenenden del artículo 338 de la Constitución. Específicamente “al no generarse, ni configurarse en función de la prestación de un servicio por parte del Estado, ni de la utilización de un bien público, previa solicitud del sujeto pasivo”<sup>2</sup> .

Dado que el accionante no subsanó los cargos por la violación de los artículos 13 y 333 superiores, estos fueron rechazados.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7º del Decreto 2067 de 1991, la magistrada sustanciadora de entonces ordenó: fijar en lista la norma acusada para garantizar las intervenciones ciudadanas, correr traslado a la Procuradora General de la Nación para que rinda concepto ante la Corte y comunicar el inicio del proceso al presidente de la República, al presidente del Senado, al presidente de la Cámara de Representantes, a los ministros del Interior, de Justicia y del Derecho, de Hacienda y Crédito Público, y del Deporte, y al Defensor del Pueblo para que , si lo estimaban pertinente, plantearan las razones que, en su criterio, justifican la constitucionalidad o no de las normas demandadas.

De igual manera, el entonces magistrada sustanciadora invitó a participar al Departamento Administrativo de la Función Pública, a la Escuela Superior de Administración Pública, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, a la Red por la Justicia Tributaria en Colombia, y a las facultades de Derecho de las universidades EAFIT de Medellín, del Norte de Barranquilla, Autónoma de Bucaramanga, del Cauca, La Gran Colombia de Armenia, del Rosario, Libre, La Sabana, Tecnológica de Bolívar, de los Andes, Externado de Colombia, Sergio Arboleda, Nacional de Colombia, y Javeriana de Bogotá, para defender o atacar la constitucionalidad de las normas acusadas.

## II. TEXTO DE LAS NORMAS DEMANDADAS

1. Las normas demandadas son las siguientes:

“LEY 2023 DE 2020

(julio 23)

Diario Oficial No. 51.384 de 23 de julio de 2020

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

Por medio de la cual se crea la Tasa Pro Deporte y Recreación.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 4o. HECHO GENERADOR. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

PARÁGRAFO 1o. Están exentos de la Tasa Pro Deporte y Recreación los convenios y contratos de condiciones uniformes de los servicios públicos domiciliarios, de prestación de servicios suscritos con personas naturales, educativos y los que tienen que ver con el refinanciamiento y el servicio de la deuda pública.

(...)

ARTÍCULO 6o. SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que

celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

PARÁGRAFO. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del parágrafo 2 del artículo 4o de la presente ley.

ARTÍCULO 7o. BASE GRAVABLE. La base gravable será el valor total de la cuenta determinada en el comprobante de egreso que se autorice para la persona natural o jurídica, o el valor de su contrato.

ARTÍCULO 8o. TARIFA. La tarifa de la Tasa Pro Deporte y Recreación establecida por las asambleas departamentales y Concejos Distritales y Municipales no puede exceder los dos puntos cinco por ciento (2.5%) del valor total del contrato determinado en el comprobante de egreso que se establezcan entre el ente territorial y las personas naturales y/o jurídicas, públicas o privadas.

(...)"

### III. LA DEMANDA

1. Juan Camilo De Bedout Grajales presentó demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020. En el auto del 4 de marzo de 2022 se admitió un cargo único fundado en la violación de los principios de legalidad y certeza tributaria previstos en el artículo 338 superior.

Para respaldar el cargo, en primer lugar, el demandante, con fundamento en varias sentencias de esta Corporación<sup>3</sup>, inició su demanda con la identificación de los siguientes elementos característicos de las tasas: (i) el Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido; (ii) el precio pagado por el sujeto pasivo al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; (iii) el contribuyente tiene la opción de

adquirir o no el bien o el servicio; (iv) el precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para la amortización y el crecimiento de la inversión; y (v) ocasionalmente, la tarifa puede sustentarse en criterios redistributivos.

En segundo lugar, el accionante adujo que los tributos denominados tasas que no cuenten con los elementos descritos previamente violan los principios constitucionales de legalidad y certeza tributaria. Lo anterior, porque se genera una falta de coherencia entre los elementos que caracterizan las tasas y los tributos definidos como tales por el legislador, con lo cual se afecta la claridad que se impone en materia tributaria. Para el demandante, esta falta de coherencia se presenta respecto de la llamada Tasa Pro Deporte y Recreación, contemplada en los artículos acusados de la Ley 2023 de 2020, que no cumple con las características que la Constitución le atribuye a las tasas.

Para el actor, el hecho generador de las tasas se materializa cuando los sujetos pasivos: (i) solicitan del Estado la prestación de un servicio público y este se presta de manera efectiva, y (ii) utilizan privativamente o aprovechan, previa autorización, un bien de uso público cuya conservación esté a cargo del Estado. En atención al alcance de este hecho generador, para el demandante el artículo 4 acusado transgredió el artículo 338 superior porque no hace referencia a la prestación efectiva de un servicio público por parte del Estado ni a la utilización privativa o al aprovechamiento de un bien de uso público por parte del contribuyente.

Por su parte, el sujeto pasivo de las tasas corresponde al contribuyente que solicita del Estado un servicio o bien. En este orden de ideas, según el actor, solo hay sujeción pasiva a una tasa, en los términos de la jurisprudencia constitucional, cuando hay una solicitud de un servicio o bien público. Por lo tanto, el artículo 6 acusado es contrario al artículo 338 superior, pues la definición del sujeto pasivo no atiende a la solicitud de un bien o servicio al Estado.

Por último, el ciudadano argumentó que tanto la base gravable como la tarifa de las tasas están limitadas por la finalidad constitucional de recuperar los costos del servicio ofrecido por el Estado y, por lo tanto, debe existir una relación directa entre lo que se paga y los beneficios que el contribuyente obtiene derivados del bien o servicio. Por consiguiente, los artículos 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 desconocen el artículo 338 constitucional porque el legislador no determinó ni mencionó los costos que se iban a recuperar, total o parcialmente,



y que justificaban el cobro de la tasa.

#### IV. INTERVENCIONES<sup>4</sup>

##### Escuela Superior de Administración Pública – ESAP<sup>5</sup>

1. La ESAP solicitó que la Corte se inhiba de emitir un pronunciamiento de fondo o que declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

A juicio de esta entidad no se configuró un vicio en el proceso de formación de la ley y la demanda no cumplió ninguno de los requisitos de aptitud. En particular, la ESAP indicó que el ciudadano no expresó las razones por las que las disposiciones demandadas violan la Constitución Política y, por lo tanto, el cargo no cumple los presupuestos de claridad, certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia.

##### Departamento Administrativo de la Función Pública – DAFP<sup>6</sup>

1. El DAFP solicitó a la Corte declarar la inexequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 por ser contrarios al artículo 338 de la Constitución Política.

El DAFP indicó que la creación de la Tasa Pro Deporte y Recreación incurrió en una falta de claridad insuperable, pues, contrario a una verdadera tasa, el tributo establecido en las normas acusadas no se configura por la prestación de un servicio por parte del Estado ni por el uso de un bien público, previa solicitud del sujeto pasivo. Adicionalmente, destacó que no existe una relación entre la tarifa que debe pagar el sujeto pasivo y los beneficios derivados del aprovechamiento de un bien o la prestación de un servicio público. Por último, afirmó que los artículos demandados no cumplen con la finalidad de recuperar los costos de los servicios que presta el Estado al sujeto pasivo.

##### Defensoría del Pueblo<sup>7</sup>

En primer lugar, la Defensoría argumentó que la Ley 2023 de 2020 autorizó a los diferentes entes territoriales (departamentos, municipios y distritos) a adoptar la Tasa Pro Deporte y Recreación previa autorización de las asambleas o concejos municipales o distritales, según fuera el caso. En consecuencia, las normas acusadas no debían definir con mayor precisión los elementos esenciales del tributo porque, con respecto a los tributos territoriales: “la ley se limita a autorizar la creación del ingreso fiscal a través de la preconfiguración de sus elementos básicos, los cuales se concretan por las asambleas y concejos.”<sup>8</sup> En vista de lo anterior, los artículos acusados no transgreden el artículo 338 de la Constitución Política, ya que las entidades territoriales definirán los aspectos particulares de la tasa aplicables en su jurisdicción<sup>9</sup>.

En segundo lugar, la Defensoría indicó que los recursos recaudados con la Tasa Pro Deporte se destinarán a gasto público social, pues el deporte y la recreación forman parte de la educación de acuerdo con el artículo 52 de la Constitución Política. En esta línea, explicó que, dado que el Estado tiene la obligación de garantizar el derecho a la educación, lo cual comprende la recreación y el deporte, puede adoptar medidas para recuperar los gastos en los que incurre para hacerlo, ya que esto redundará en un beneficio para todas las personas<sup>10</sup>.

Finalmente, la entidad adujo, con base en la Sentencia C-768 de 2010, que las tasas pueden causarse por la prestación directa de un servicio público o por el beneficio potencial que puede generar en el bien común el aprovechamiento de un servicio como la educación. En relación con la Tasa Pro Deporte y Recreación, los sujetos pasivos son beneficiarios potenciales de los servicios de deporte y recreación. En consecuencia, la definición del hecho generador y de los sujetos pasivos en las normas acusadas no viola los principios de legalidad y certeza tributaria.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT<sup>11</sup>

1. El ICDT solicitó que se declare la inexequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 por la violación de los artículos 13 y 338 de la Constitución Política.

El ICDT indicó que las tasas deben originarse en la prestación de un servicio por parte del

sujeto activo y su recaudo debe tener un carácter retributivo, es decir, debe destinarse a cubrir el costo del servicio prestado en una adecuada proporción. En consecuencia, las tasas tienen destinación específica<sup>12</sup>. Sin embargo, continúa el ICDT, la Tasa Pro Deporte y Recreación prevista en la Ley 2023 de 2020 no tiene una contraprestación directa para el sujeto pasivo y, por lo tanto, se trata de un impuesto con destinación específica, el cual vulnera el artículo 13 superior, pues solo grava a un segmento de la población. Es decir, es un impuesto que no cumple con el necesario requisito de generalidad.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP<sup>13</sup>

1. El MHCP solicitó que se declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

El Ministerio señaló que ninguna de las sentencias citadas por el actor permite llegar a la conclusión de que las normas acusadas violan la Constitución Política. Por el contrario, la jurisprudencia constitucional ha señalado que el análisis de constitucionalidad de un tributo debe partir de su naturaleza jurídica para luego emprender el examen de los cargos correspondientes<sup>14</sup>.

Con fundamento en esa metodología, la entidad examinó los elementos de la Tasa Pro Deporte, a la que hace referencia los artículos acusados, y concluyó que se trata de un impuesto, creado por la ley, que las entidades territoriales pueden libremente acoger e incorporar en sus respectivas jurisdicciones. El MHCP explicó que la llamada Tasa Pro Deporte es un impuesto porque: (i) se cobra a todas las personas que realicen el hecho generador y no a un grupo específico, (ii) su cobro no tiene una relación directa e inmediata con un beneficio para el sujeto pasivo, (iii) su pago no es opcional o discrecional, (iv) la determinación del tributo no corresponde al costo de un servicio prestado por el Estado, y (v) el recaudo del tributo no se destina a la recuperación de los costos por la prestación de un servicio o a la participación en algún beneficio proporcionado.

Por último, el MHCP afirmó que, si bien el tributo demandado no corresponde a una tasa sino a un impuesto, los artículos demandados se ajustan a los principios de legalidad y certeza tributaria porque presentan con claridad los elementos del tributo creado por el legislador.

## Ministerio del Deporte<sup>15</sup>

1. El Ministerio del Deporte solicitó que se declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

El ministerio adujo que las normas demandadas autorizan a las entidades territoriales a adoptar la Tasa Pro Deporte y Recreación en sus respectivas jurisdicciones, circunstancia que no plantea un vicio de inconstitucionalidad. Así mismo, describió el trámite legislativo de la Ley 2023 de 2020 y no advirtió irregularidades en el proceso de formación de la ley.

De otra parte, el ministerio afirmó que, de acuerdo con la Sentencia C-553 de 1992, es posible que las tasas y contribuciones parafiscales no retribuyan o remuneren actividades específicas. En consecuencia, el incumplimiento del fin retributivo previsto en el inciso segundo del artículo 338 superior, que alegó el demandante, no afecta la constitucionalidad de las normas acusadas.

Finalmente, el Ministerio del Deporte concluyó que la demanda no presentó elementos suficientes para declarar la inconstitucionalidad de las normas, pues no demostró fehacientemente la vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria<sup>16</sup>.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Autónoma de Bucaramanga - UNAB<sup>17</sup>

1. La UNAB solicitó que se declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7, y 8 de la Ley 2023 de 2020.

La universidad afirmó que la Ley 2023 de 2020 creó un tributo territorial y que la jurisprudencia constitucional vigente sobre ese tipo de tributos exige que el legislador regule de manera detallada y completa el hecho generador. Luego, con fundamento en esa regla, analizó los elementos esenciales del tributo previstos en la Ley 2023 de 2020 y concluyó que el hecho generador está claramente delimitado, razón por la que se cumple con el principio de certeza tributaria.

Finalmente, al examinar el hecho generador, la UNAB concluyó que el tributo de la Ley 2023 de 2020 es un impuesto y no una tasa porque no surge por la prestación de un servicio del sujeto activo al sujeto pasivo, sino por la celebración de contratos entre dichos sujetos. Sin embargo, aclaró que la indebida denominación del tributo no configura la inconstitucionalidad de los artículos demandados.

Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia – CEF18

1. El CEF solicitó que se declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

En primer lugar, el CEF argumentó que la demanda partió de un supuesto erróneo sobre la tipología del tributo, pues se enfocó en su denominación jurídica y prescindió del examen de los elementos definidos por el legislador. Como consecuencia de esta omisión, el demandante desconoció que la Tasa Pro Deporte y Recreación corresponde, en realidad, a un impuesto de carácter territorial.

En segundo lugar, el interviniente se refirió al principio de certeza tributaria y explicó que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la inexequibilidad de una norma tributaria por la violación de este principio solo procede cuando la falta de claridad sobre los elementos del tributo es insuperable. En el presente caso no existe una falta de claridad insuperable, pues a pesar de la imprecisión del legislador en la denominación del tributo los elementos que lo conforman están claramente identificados y delimitados. En efecto, a partir de la regulación prevista en las normas demandadas se concluye que el tributo regulado por el legislador corresponde a un impuesto de carácter territorial.

Por último, el CEF adujo que la destinación específica de la Tasa Pro Deporte no genera su inconstitucionalidad. Explicó que la prohibición de destinación específica, prevista en el artículo 359 de la Constitución Política, se refiere únicamente a las rentas nacionales y el tributo demandando es un impuesto territorial. En consecuencia, la restricción constitucional de destinación específica no opera para el impuesto demandado.

Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás de Bucaramanga – OHP19

1. El OHP solicitó que se declare la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 o, en su defecto, que se declare su exequibilidad condicionada bajo el entendido de que la Tasa Pro Deporte y Recreación es un impuesto.

El observatorio analizó el contenido material de la Ley 2023 de 2020 y concluyó que la Tasa Pro Deporte y Recreación es un tributo territorial, cuyos elementos esenciales se definieron completamente por el legislador. Esto, por cuanto las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales solo deben regular dos elementos: el primero, la adopción del tributo en su respectiva jurisdicción y, el segundo, la definición de la tarifa con observancia del límite impuesto en el artículo 8 de la Ley 2023 de 2020. En consecuencia, las normas acusadas prevén con claridad todos los elementos del tributo y, por lo tanto, se cumplen los principios de legalidad y certeza tributaria.

De otra parte, el observatorio aclaró que el tributo regulado en las normas acusadas corresponde a un impuesto con destinación específica del orden territorial porque no está dirigido a recuperar los costos por servicios o retribuir los beneficios obtenidos por los sujetos pasivos. Sin embargo, para el interviniente la indebida denominación no es suficiente para viciar la constitucionalidad del tributo, pues “debe evidenciarse que sus elementos esenciales verdaderamente vulneran la constitución -primacía de lo real sobre las formas-”<sup>20</sup>.

Ciudadano Mario Jordan Mejía Vargas

1. El ciudadano Mario Jordan Mejía Vargas<sup>21</sup> solicitó que se declare la exequibilidad de las normas demandadas y, de manera subsidiaria, que se declare su exequibilidad condicionada.

En su intervención, el señor Mejía Vargas planteó la necesidad de que la Corte distinga entre las tasas administrativas, las tasas parafiscales y las estampillas. En su opinión, hacer esta diferenciación permite ampliar el espectro de la contraprestación de las tasas para que no se limite a la remuneración por un servicio o producto, sino que incluya también la obtención de

un beneficio potencial por los servicios de aprovechamiento común<sup>22</sup>. En consecuencia, las normas acusadas no violan el artículo 338 superior porque el tributo creado retribuye un beneficio potencial de aprovechamiento común -el deporte y la recreación que hacen parte de la educación- que corresponde a una contribución parafiscal<sup>23</sup>.

Finalmente, el interviniente adujo que el uso indebido de los términos o denominaciones creados por la doctrina y la jurisprudencia para la clasificación e identificación de los tributos no es una razón suficiente para declarar la inconstitucionalidad de las normas demandadas.

#### k. Resumen de las intervenciones

1. En primer lugar, dos intervinientes<sup>24</sup>, aunque solicitaron la exequibilidad de los artículos demandados, manifestaron que la demanda no cumplió con los requisitos exigidos por la jurisprudencia constitucional para la formulación de un cargo de inconstitucionalidad y, por lo tanto, consideran que no concurren los elementos necesarios para emitir un pronunciamiento de fondo.

1. En segundo lugar, las intervenciones que solicitan que se declare la exequibilidad de los artículos demandados fundamentan su postura en los siguientes argumentos:

i. La Tasa Pro Deporte y Recreación, a pesar de su denominación como tasa, es un impuesto territorial con destinación específica.

ii. Identificada la naturaleza del tributo, que corresponde a un impuesto, no se desconocen los principios de legalidad y certeza tributaria porque no hay una falta de claridad insalvable en relación con los elementos esenciales del tributo.

iii. Si se admite que las normas acusadas regulan un impuesto, resulta intrascendente la discusión sobre el carácter retributivo por sustracción de materia.

iv. Incluso, si se admite que las normas demandadas regulan una tasa no se viola el artículo

338 superior porque el tributo está dirigido a la prestación del servicio de recreación y deporte, como componentes de la educación. Estos servicios pueden beneficiar potencialmente a los sujetos pasivos.

1. Finalmente, las intervenciones que solicitan que se declare la inexecutable de los artículos demandados fundamentan su postura en los siguientes argumentos:

i. Las normas demandadas al denominar como tasa un tributo que no se configura por la prestación de un servicio por parte del Estado ni por el uso de un bien común incurrieron en una falta de claridad insuperable que desconoce el principio de certeza tributaria.

ii. Las normas vulneran el artículo 338 superior, que define el objeto de las tasas, pues no cumplen con el criterio de recuperación de costos.

iii. Las disposiciones demandadas también vulneran el principio de generalidad de los tributos.

## V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

1. El 3 de mayo de 2022, la Procuradora General de la Nación rindió concepto y solicitó que se declarara la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

De acuerdo con los lineamientos de la Sentencia C-278 de 2019, la Procuradora analizó la naturaleza del tributo demandado y concluyó que, a pesar de su denominación como tasa, materialmente se trata de un impuesto territorial con destinación específica. En su criterio, la lectura de la Ley 2023 de 2020 muestra que la Tasa Pro Deporte y Recreación reúne todas las características de un impuesto según la clasificación de la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia<sup>25</sup>.

Luego, la Procuradora General de la Nación se refirió a los requisitos constitucionales de validez de ese impuesto y encontró que se cumplen. Primero, el Congreso de la República



creó el tributo y definió el marco para que las autoridades territoriales ejercieran su potestad tributaria. Segundo, el legislador fijó todos los elementos esenciales del tributo, salvo la tarifa, en relación con la que estableció un límite del 2.5%. Tercero, la Ley 2023 de 2020 no se aplica de manera retroactiva.

En este orden de ideas, para la Procuradora General de la Nación los artículos demandados no vulneran el artículo 338 de la Constitución Política y, por lo tanto, solicitó que se declare su exequibilidad.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### a. Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda presentada en contra de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 con fundamento en la competencia asignada en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

### b. Asunto preliminar. La aptitud del cargo de inconstitucionalidad

1. Tal y como se describió en el resumen de las intervenciones, la ESAP y el Ministerio del Deporte adujeron que la demanda es inepta. En atención a que, de ser así, esta circunstancia afecta la posibilidad de que se emita un pronunciamiento de fondo sobre el cargo presentado por el ciudadano, la Sala Plena, primero, examinará si se cumplen con los requisitos mínimos definidos en la jurisprudencia para la construcción de un cargo de inconstitucionalidad. Para adelantar este examen, la Sala hará una breve referencia a las exigencias de aptitud de los cargos de inconstitucionalidad y luego verificara si se aseguran en el presente asunto.

### Los requisitos de las demandas de inconstitucionalidad<sup>26</sup>

1. Como ha sido expuesto en múltiples ocasiones por esta Corte, la acción pública de inconstitucionalidad es una expresión del derecho fundamental a la participación y un

mecanismo eficaz para asegurar la supremacía de la Constitución<sup>27</sup>. En este sentido, el ejercicio de esta acción es informal, pues no está supeditado al cumplimiento de requisitos procedimentales exigentes, ni requiere abogado para su presentación<sup>28</sup>.

1. No obstante, la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que las demandas de inconstitucionalidad deben cumplir con unos requisitos mínimos para que se pueda promover el juicio objeto de la acción<sup>29</sup>. De acuerdo con el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, las demandas de inconstitucionalidad deben contener: (i) las disposiciones acusadas y su transcripción; (ii) los artículos superiores que se consideran transgredidos; (iii) los motivos que sustentan la violación de las normas constitucionales; (iv) en los casos correspondientes, el trámite que se debe surtir para expedir el acto demandado y cómo fue transgredido, y (v) las razones por las cuales la Corte es competente para conocer de la acción.

1. Frente al tercer requisito, esta Corporación ha establecido que se trata de una carga de contenido material y no meramente formal, ya que no basta con formular el cargo a partir de cualquier tipo de razonamiento, sino que los motivos invocados deben ser claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes<sup>30</sup>. Solo de esta manera el juez constitucional podrá realizar la confrontación entre la Constitución y las disposiciones acusadas. Las características que deben cumplir los cargos de inconstitucionalidad se han definido por la jurisprudencia constitucional a través de los siguientes criterios:

1. La claridad se refiere a que exista un hilo argumentativo, que permita comprender el contenido de la acusación y las justificaciones que la soportan<sup>31</sup>. En este sentido, se incumple el presupuesto cuando el cargo de inconstitucionalidad se sustenta en argumentos ambiguos o confusos, que no le permiten al juez constitucional establecer el alcance de la censura propuesta.

1. La certeza implica que la acusación recaiga sobre una “proposición jurídica real y

existente”<sup>32</sup>, y no sobre una norma que haya sido deducida por el actor o que esté implícita<sup>33</sup>. Es decir, debe haber una confrontación real entre la norma acusada y la Constitución<sup>34</sup>. Si el actor le da una interpretación subjetiva a la disposición y la dota de contenido del que carece, no es posible para la Corte llevar a cabo un análisis de fondo.

1. La especificidad requiere que el actor exponga las razones por las cuales el precepto demandado contraría la Constitución<sup>35</sup>. En consecuencia, si el accionante únicamente nombra las normas constitucionales que estima violadas, pero no explica cómo la disposición acusada las contradice, la demanda no cumple con este presupuesto.

1. La pertinencia se satisface cuando se presentan argumentos estrictamente constitucionales y no de índole legal, doctrinal o de mera conveniencia<sup>36</sup>. Asimismo, este presupuesto descarta la formulación de argumentos que pretendan solucionar la aplicación de la norma a un caso particular<sup>37</sup>.

1. Finalmente, la suficiencia supone que la acusación sea formulada de forma completa y sea capaz de suscitar en el juez una duda razonable sobre la constitucionalidad de la norma demandada<sup>38</sup>. Este requisito se compone de dos elementos: el objetivo, que le impone al accionante la carga de presentar a la Corte los elementos argumentativos y probatorios necesarios para adelantar el estudio de constitucionalidad solicitado; y el subjetivo, que implica que los argumentos presentados generen al menos una duda mínima sobre la inconstitucionalidad del precepto acusado<sup>39</sup>.

1. Ahora bien, la exigencia de los requisitos de aptitud descritos debe armonizarse con la informalidad y el carácter público de la acción de inconstitucionalidad. Esta compatibilización se logra, entre otras medidas, a través del principio pro actione, que corresponde a un principio de interpretación de las demandas por parte de esta Corporación, según el cual:

“el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que se 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”<sup>40</sup>.

1. Esta garantía genera dos consecuencias, por una parte, prohíbe una aproximación a la demanda que tenga como objeto o efecto incrementar los requisitos técnicos de la acusación, al punto de privilegiar las formas sobre el fondo que pueda razonablemente derivarse de la acusación<sup>41</sup>. Por otra parte, exige que en los casos en los que exista una duda sobre el cumplimiento de las condiciones mínimas de argumentación, la Corte privilegie el derecho a la participación ciudadana y adopte una decisión de fondo<sup>42</sup>.

1. En síntesis, la evaluación de los presupuestos de aptitud de las demandas de inconstitucionalidad exige un delicado equilibrio, en el que dichos requisitos no se vuelvan impedimentos formales y técnicos contrarios al derecho a la participación ciudadana que se materializa a través de la acción pública de inconstitucionalidad y, por lo tanto, debe adelantar un esfuerzo interpretativo dirigido a establecer el alcance de los cargos presentados por los ciudadanos. Con todo, si resulta evidente el incumplimiento de los requisitos para la formulación de los cargos, procederá la inhibición. Esta decisión no obsta para que el demandante u otro ciudadano ejerza la acción pública de inconstitucionalidad en contra de la misma norma.

1. Con fundamento en los requisitos descritos, la Sala concluye que el cargo presentado por el ciudadano Juan Camilo De Bedout Grajales en contra de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 cumple con los requisitos de aptitud así:

En primer lugar, el cargo es claro porque la argumentación es comprensible y permite establecer el alcance del cuestionamiento constitucional. El ciudadano expuso las características de las tasas, previstas en la Constitución Política y desarrolladas por la

jurisprudencia constitucional, y las confrontó con los elementos de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Luego, explicó por qué los elementos del tributo cuestionado no corresponden con las características constitucionales de las tasas y señaló que esta circunstancia genera una falta de claridad en la definición del tributo que viola los principios de legalidad y certeza tributaria previstos en el artículo 338 superior.

En segundo lugar, el cargo cumple con el requisito de certeza, debido a que la demanda cuestionó los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020, a partir del contenido que se deriva de su tenor literal. Así, al haber sido denominado como una tasa el tributo regulado en la Ley 2023 de 2020, el ciudadano argumentó cómo cada uno de los elementos del tributo denominado Tasa Pro Deporte y Recreación, regulados en las normas acusadas y que corresponden a: (i) hecho generador; (ii) sujeto pasivo; (iii) base gravable; y (iv) tarifa, vulneran el artículo 338 de la Carta Política, ya que no involucran la prestación de un servicio por parte del Estado, la sujeción pasiva no se deriva del uso por parte del contribuyente de tal servicio y la tasa no tiene el objeto de recuperar los costos en los que incurre el Estado al prestar dicho servicio.

En relación con el requisito de certeza, es necesario señalar que el demandante confrontó el contenido de las disposiciones acusadas y no un alcance subjetivo, alternativo o supuesto. Por lo tanto, se cumple este presupuesto de aptitud.

En tercer lugar, el cargo cumple con el requisito de pertinencia porque se sustentó en argumentos de naturaleza constitucional. De un lado, el ciudadano hizo referencia a los principios constitucionales de legalidad y certeza tributaria y explicó su contenido. De otro lado, el demandante describió los elementos de las tasas previstos en el artículo 338 de la Carta Política con fundamento en diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional<sup>43</sup>.

En cuarto lugar, el cargo cumple con el requisito de especificidad, pues la demanda expuso razones dirigidas a demostrar que las normas acusadas violan el artículo 338 superior. En particular, el ciudadano presentó argumentos que se dirigieron a demostrar la violación de la disposición constitucional en mención, desde la perspectiva de los principios de legalidad y certeza tributaria, y la definición de los elementos de las tasas previstos en esa norma superior.

En relación con este presupuesto es necesario señalar que, tal y como se explicará más

adelante, la jurisprudencia constitucional ha precisado que en el control de constitucionalidad de los tributos debe privilegiarse su naturaleza y no su denominación. En el presente caso, el actor argumentó que la Tasa Pro Deporte y Recreación no cumple los requisitos constitucionales de las tasas, pero no indagó por el tipo de tributo que materialmente podría configurarse a partir de los elementos de la Ley 2023 de 2020. Esta circunstancia no afecta la especificidad del cargo porque el accionante confrontó el contenido de las normas acusadas con la norma superior que estima transgredida. Adicionalmente, en casos en los que esta Corporación ha advertido que la denominación del tributo no corresponde con sus elementos no le ha exigido a los demandantes identificar el tipo de tributo que materialmente se configuraría como un presupuesto para la admisión. Por el contrario, la Sala Plena ha privilegiado el examen de fondo del asunto<sup>44</sup>.

En línea con lo anterior, la alegada falta de correspondencia entre los elementos del tributo demandado y las características de las tasas, a juicio del actor, genera un problema en materia de legalidad y certeza tributaria, y justamente, le corresponde a este Tribunal constitucional en el examen del cargo determinar si se presentó esa falta de correspondencia y, en caso de encontrarla acreditada, establecer la misma comporta una violación de la norma superior invocada por el ciudadano.

Finalmente, el cargo cumple con el requisito de suficiencia, ya que el ciudadano presentó los argumentos necesarios dirigidos a demostrar la violación del artículo 338 superior a través de la confrontación entre los elementos de la Tasa Pro Deporte y Recreación previstos en las normas acusadas y los elementos de las tasas previstos en el artículo 338 de la Carta Política y en la jurisprudencia constitucional. Así mismo, expuso el alcance de los principios de legalidad y certeza tributaria, y explicó por qué la falta de correspondencia entre la regulación de las normas acusadas y la definición constitucional de las tasas viola esos principios. Esta argumentación logra suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad de las normas demandadas.

### c. Planteamiento del problema jurídico, método y estructura de la decisión

1. Corresponde a la Sala Plena de la Corte Constitucional determinar si ¿el hecho generador<sup>45</sup>, los sujetos pasivos<sup>46</sup>, la base gravable<sup>47</sup> y la tarifa<sup>48</sup> del tributo denominado

Tasa Pro Deporte y Recreación violan los principios de legalidad y certeza previstos en el artículo 338 superior, al no estar relacionados con la prestación directa de un bien o servicio por parte del Estado?

1. Para resolver este problema jurídico, la Sala seguirá el siguiente orden: primero, hará una breve caracterización de los diferentes tipos de tributos y hará especial énfasis en los impuestos y en las tasas, en atención a los argumentos planteados por los intervinientes. En segundo lugar, se referirá a los principios de legalidad y certeza en materia tributaria, en relación con los que precisará las subreglas que la jurisprudencia constitucional ha fijado sobre esos principios. En tercer lugar, la Sala revisará el precedente en relación con tributos cuya denominación legal no coincide con su naturaleza. En cuarto lugar, la Sala estudiará los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 con el fin de identificar la naturaleza del tributo. En quinto lugar, la Sala abordará el examen del caso concreto.

d. La tipología constitucional de los tributos. Reiteración de jurisprudencia

1. Teniendo en cuenta que tanto el actor como los intervinientes se refirieron a la naturaleza del tributo creado por la Ley 2023 de 2020, para la Sala Plena es claro que parte del debate gira en torno a la naturaleza de la Tasa Pro Deporte y Recreación creada por la Ley 2023 de 2020 y sus elementos esenciales, razón por la que la Sala revisará la definición constitucional y la jurisprudencial sobre los diferentes tipos de tributos.

1. Según lo previsto en el artículo 338 superior, constitucionalmente se admite la existencia de impuestos, tasas y contribuciones especiales y parafiscales. La jurisprudencia de la Corte ha precisado los rasgos distintivos de cada tipo de uno de estos tributos así<sup>49</sup>:

Impuesto

(i) Es una prestación unilateral, por lo cual el contribuyente no recibe ninguna contraprestación por parte del Estado.

(ii) El hecho generador que lo sustenta observa la capacidad económica del contribuyente, como valoración del principio de justicia y equidad, sin que por ello pierda su vocación de carácter general.

(iii) Por su carácter general, el impuesto se cobra a todo ciudadano que realice el hecho generador.

(iv) El pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva.

(v) En cuanto se recaude, conforme al principio de unidad de caja, el Estado puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales, por lo cual la disposición del recurso se hace con base en prioridades distintas a las del contribuyente.

(vi) No guarda una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente.

## Tasa

(i) El hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable.

(ii) Tiene una naturaleza retributiva, por cuanto las personas que utilizan el servicio público deben pagar por él para compensar el gasto en el que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio.

(iii) Se cobra cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio público de naturaleza divisible. El cobro, por regla general, es proporcional a la prestación del servicio, aunque en ciertos casos admite criterios distributivos[50].

## Contribución Especial

(i) Es la compensación que debe pagar una persona por el beneficio directo que obtuvo como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública.

(ii) La contribución manifiesta externalidades, al generar un beneficio directo en bienes o



actividades económicas del contribuyente.

### Contribución Parafiscal

El hecho generador son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de dichas entidades de manera autónoma. En este mismo sentido, se pueden extraer tres rasgos definitorios:

- (i) El carácter obligatorio porque el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución.
- (ii) Recae sobre un específico grupo de la sociedad.
- (iii) Tiene destinación sectorial, pues debe revertirse en el sector del cual fue extraída.

1. Desde una perspectiva constitucional<sup>51</sup>, la diferenciación entre los tipos de tributos, independientemente de si el tributo es del orden nacional o territorial, es importante debido a la previsión de reglas constitucionales específicas en relación con cada tipo de tributo. Así, por ejemplo:

i. En el caso de las tasas y las contribuciones, la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa. Sin embargo, cuando esto sucede, es necesario que el sistema y el método para definir los costos y beneficios y la forma de hacer el reparto sean fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Esto no ocurre en el caso de los impuestos, pues todos los elementos del tributo deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos<sup>52</sup>.

ii. El recaudo proveniente de las tasas y las contribuciones tiene un límite específico: la recuperación de los costos de un servicio prestado en el caso de las tasas, o la participación en beneficios proporcionados por el Estado en el caso de las contribuciones. En relación con los impuestos, el recaudo no está necesariamente sometido a tal limitación<sup>53</sup>.

e. Los principios de legalidad y certeza tributaria.

1. El principio de legalidad en materia tributaria parte del vínculo entre la función fiscal del legislador y la legitimidad democrática, el cual exige que haya una deliberación democrática suficiente y plural, a partir de la cual se definan con suficiencia y precisión los elementos estructurales de los tributos<sup>54</sup>. Así, cualquiera que sea la naturaleza del tributo, el Congreso de la República, las asambleas departamentales, o los concejos distritales o municipales deben establecer, de forma clara y precisa, los siguientes elementos del tributo (o estos deben ser determinables a partir de la correspondiente norma):

i. El sujeto activo, esto es: (i) quien tiene la potestad de crear y regular un impuesto determinado; (ii) quien tiene la facultad de exigir la prestación económica materializada en el tributo, o (iii) el beneficiario que puede disponer de los recursos recaudados<sup>55</sup>.

ii. El sujeto pasivo, es decir: (i) quien paga formalmente el impuesto, o (ii) quien debe soportar las consecuencias económicas del tributo<sup>56</sup>.

iii. La base gravable, esto es, “la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa”<sup>57</sup>.

iv. La tarifa, que se refiere al monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe pagar el contribuyente<sup>58</sup>. Se precisa que este elemento, en el caso de las tasas y contribuciones, puede ser fijado por las autoridades, pero “el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.”<sup>59</sup>

v. El hecho generador, que se refiere a la situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva, que la Ley establece en abstracto como una situación susceptible de generar la obligación tributaria<sup>60</sup>. En este sentido, si se realiza de forma concreta el presupuesto fáctico, nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal<sup>61</sup>.

1. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha precisado que el principio de legalidad se

aplica a todas las modalidades de ingresos tributarios, pero existen diferentes niveles de exigencia<sup>62</sup>. Así, por un lado, ha señalado que el legislador debe definir los elementos esenciales de los tributos nacionales de forma clara e inequívoca<sup>63</sup>. Sin embargo, esta exigencia se atenúa en los tributos territoriales, pues la ley solo debe establecer los aspectos básicos de estos gravámenes para que las asambleas y concejos los concreten<sup>64</sup>. De esta manera, ha considerado la Corte que el principio de legalidad en relación con los tributos territoriales involucra la materialización tanto del principio unitario como del principio de autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria.

1. En este sentido, en la Sentencia C-035 de 2009, la Corte sentó la línea que aún hoy se mantiene, según la cual, los elementos de la obligación tributaria deben ser determinados por las asambleas y los concejos, como lo prevé el artículo 338 de la Constitución. Sin embargo, para que la competencia de las asambleas y concejos se active es necesario que el legislador como mínimo:

i. Autorice la creación del tributo.

ii. Delimite el hecho gravado<sup>65</sup>.

1. Recientemente, al analizar la constitucionalidad del artículo 352 de la Ley 1819 de 2016 relacionado con el procedimiento de recaudo y facturación del impuesto de alumbrado público, la Corte se pronunció sobre la necesidad de armonizar el principio unitario con el principio de autonomía territorial en materia de tributación local<sup>66</sup>. De un lado, el principio unitario “exige la intervención del Congreso en la configuración del tributo”<sup>67</sup>. De otro lado, el principio de autonomía territorial “proscribe las interferencias excesivas [por parte del Legislador] en el derecho de las entidades territoriales para establecer sus tributos y administrar los recursos requeridos para el cumplimiento de sus tareas.”<sup>68</sup> Según lo expuesto en la Sentencia C-132 de 2020, estos dos principios se materializan en dos mandatos, a saber: el de regulación básica y el de prohibición de regulación excesiva

respectivamente.

1. El mandato de regulación básica, por un lado, establece que “la función tributaria de las entidades territoriales puede iniciar en el momento en el que el Congreso ha decidido autorizar un tributo y delimitar el hecho gravable.”<sup>69</sup> De acuerdo con este mandato, es claro que, en ausencia de una delimitación del hecho gravable por parte de la ley, la función tributaria de las entidades territoriales no puede iniciar, aun cuando el legislador haya autorizado la creación del tributo local. Por otro lado, el mandato de prohibición de regulación excesiva protege la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria y proscribe situaciones en las que la ley determina todos los elementos de la obligación tributaria. Por este motivo, el juicio de constitucionalidad de este tipo de situaciones exige “un esfuerzo por identificar los supuestos en los que se ha desbordado ese límite”<sup>70</sup>.

1. Lo expuesto, permite extraer las siguientes conclusiones:

- i. La creación de un tributo territorial, necesariamente, implica la autorización por parte del Congreso de la República.
- ii. La existencia del principio unitario y de la autonomía de los entes territoriales implica que no existe la soberanía tributaria en cabeza de los departamentos, municipios y distritos.
- iii. La jurisprudencia más reciente ha establecido que la creación de un tributo local requiere no solo de su creación por parte del legislador sino también la delimitación, al menos, del hecho generador o gravado. En esta hipótesis, las asambleas y concejos determinarán los demás elementos esenciales del tributo; es decir, los sujetos, activo y pasivo, la base gravable y la tarifa cuando la ley no lo ha hecho.
- iv. Adicionalmente, es claro que la ley no puede definir todos los elementos del tributo al punto de vaciar de competencias a las entidades territoriales; de ahí el mandato de prohibición de regulación excesiva.

1. En síntesis, el principio de legalidad asegura la predeterminación del tributo, la cual exige la definición de los elementos de la obligación tributaria mediante normas generales previas y ciertas<sup>71</sup>. Lo anterior, sin perjuicio de que la Constitución permite que, en el caso de los tributos territoriales, autoridades diferentes al Congreso de la República como las asambleas y los concejos fijen, dentro de los límites de la Constitución y la ley, los elementos esenciales del tributo -diferentes del hecho generador-, y de que existan excepciones que habilitan a la administración para determinar algunos aspectos específicos del tributo correspondiente<sup>72</sup>.

1. Por su parte, el principio de certeza tributaria exige claridad en la definición de los elementos estructurales de los tributos, a pesar de que se reconoce que todas las normas tienen algún nivel de indefinición, ambigüedad o vaguedad<sup>73</sup>. En otros términos, las normas que definen tributos pueden tener cierto grado de indeterminación en sus elementos esenciales, “siempre y cuando est[e] sea superable a partir de las pautas y cánones generales de interpretación jurídica”<sup>74</sup>. En consecuencia, una norma que determina los elementos de la obligación tributaria será declarada inconstitucional, desde la perspectiva de la certeza tributaria, únicamente cuando su falta de claridad sea insuperable<sup>75</sup>.

1. El principio de certeza tributaria se encuentra estrechamente relacionado con el de legalidad y su importancia la explicó la Corte en la Sentencia C-488 de 2000. En aquella oportunidad, sostuvo que cuando la norma tributaria carece de certeza, no solo propicia la evasión tributaria, sino que también se prestaría para situaciones en las que los elementos esenciales del tributo sean determinados por la administración tributaria al momento de exigir su cumplimiento. En este sentido, la falta de certeza absoluta en una norma tributaria deriva en la vulneración del artículo 338 de la Constitución Política.

1. Finalmente, la jurisprudencia constitucional ha precisado que la regla según la cual se desconoce la certeza tributaria únicamente cuando la falta de claridad sobre los elementos del tributo es insuperable respeta la competencia de los órganos de representación popular y

reconoce que la exigencia de absoluta claridad en la redacción de las normas, constituye una carga desproporcionada y, en consecuencia, reduciría radicalmente su poder tributario, que resulta esencial en un Estado Social de Derecho<sup>76</sup>. Entonces, para lograr un equilibrio y asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, esta Corporación ha establecido que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo solo es inconstitucional cuando la falta de claridad del texto legal hace imposible encontrar una interpretación razonable sobre su contenido<sup>77</sup>.

f. El análisis de casos en los que la denominación legal del tributo no coincide con su contenido material

1. El legislador en la creación de los tributos define su contenido material y usualmente los denomina a través de su identificación con alguna de las clases de tributos previstas en la Constitución Política y la ley (impuestos, tasas, contribuciones, entre otros). Sin embargo, el contenido material del tributo y su nombre o denominación no siempre coinciden. Cuando se ha presentado esta situación, la jurisprudencia ha precisado que el estudio de constitucionalidad debe recaer sobre el contenido material de las disposiciones, con independencia del nombre o la clasificación que le asignó la ley.

1. A continuación, la Sala presentará casos en los que la Corte Constitucional al analizar la constitucionalidad de algunos tributos, prescindió de la denominación legal y acudió a su contenido material. La Corte ha empleado esa metodología de manera ininterrumpida desde 1993 como lo demuestran los siguientes ejemplos<sup>78</sup>:

1. A través de la Ley 6ª de 1992, el legislador creó los Bonos para el Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI). Estos bonos, por su denominación eran títulos de deuda que se redimían por su valor para el pago de impuestos, retenciones, sanciones y anticipos durante el año 1998. Para analizar la constitucionalidad de los BDSI la Corte reconoció que la denominación de los tributos no siempre coincide con el contenido material de la ley. Así,

antes de analizar la constitucionalidad de los BDSI, la Corte identificó su naturaleza, pues solo sobre esta precisión es posible determinar si las normas contrarían o no a la Constitución<sup>79</sup>. Al identificar la verdadera naturaleza de los BDSI, la Corte concluyó en la Sentencia C-149 de 1993 que estos bonos no eran títulos de deuda, sino, en realidad, un impuesto. Luego, a partir de esta naturaleza, consideró que el diseño legal de este impuesto vulneraba el principio general de irretroactividad de las leyes tributarias y, en consecuencia, el artículo 338 superior.

1. En un caso más reciente, la jurisprudencia reiteró que el examen de constitucionalidad de los tributos debe enfocarse en el contenido material y no en su denominación. Así, en la Sentencia C-269 de 2019 la Corte analizó la “contribución por el servicio de garajes o zonas de estacionamiento de uso público”<sup>80</sup> que era un tributo territorial en el que la tarifa no estaba determinada por la ley. En esta ocasión, la Corte reiteró la necesidad de estudiar “el contenido material del gravamen, sus características, forma de cobro y demás elementos con incidencia jurídica”<sup>81</sup> para determinar su naturaleza. En este caso, la Sala constató que el tributo había sido indebidamente denominado por el legislador, pues en realidad era un impuesto territorial y, por lo tanto, la determinación de la tarifa era competencia de los concejos. Por lo anterior, la Corte declaró su exequibilidad bajo el entendido de que la creación de este impuesto y la fijación de su tarifa son competencias de los concejos municipales o distritales.

1. En la Sentencia C-484 de 2020, esta Corporación examinó la norma que redefinió las contribuciones especiales a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y de las Comisiones de Regulación de Energía y Gas y de Agua Potable y Saneamiento Básico<sup>82</sup>. Para la confrontación de la norma con los principios de legalidad y certeza tributaria, la Corte reiteró la necesidad de estudiar “a profundidad la naturaleza jurídica del tributo, por cuanto, la denominación legal no siempre corresponde con precisión al contenido material del tributo sometido a examen de constitucionalidad.”<sup>83</sup> Este análisis le permitió concluir que el tributo, en realidad, correspondía a una tasa, ya que tenía “por objeto pagar una contraprestación directa en función de un servicio recibido del Estado”<sup>84</sup>. Luego, con

fundamento en esa naturaleza, concluyó que la norma violó el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política, pues, entre otros, la tarifa excedía los costos de recuperación del servicio. En consecuencia, por tratarse de una tasa cuya tarifa excedía los límites sustanciales previstos en la Carta Política para la definición de la tarifa se declaró su inexequibilidad.

1. Por último, en la Sentencia C-504 de 2020 la Corte examinó el artículo 313 de la Ley 1955 de 2019 que creó la “Sobretasa por kilovatio hora consumido para fortalecer al fondo empresarial en el territorio nacional”<sup>85</sup>. En esa oportunidad, la Corte analizó los elementos del tributo en mención y encontró que se trataba de un impuesto nacional. Para llegar a la conclusión la Sala Plena constató que: (i) el hecho gravable no estaba vinculado a la actividad del prestador y observaba la capacidad económica del contribuyente, (ii) que se trataba de una prestación unilateral porque su pago no era opcional para el contribuyente, y (iii) que el contribuyente no recibía contraprestación o beneficio por parte del Estado que sea individual, proporcional y directo. Luego, al definir que el tributo era un impuesto, declaró su inconstitucionalidad al determinar que contaba con una destinación específica en contravía a lo previsto en el artículo 359.2 de la Constitución.

1. Este recuento jurisprudencial permite extraer las siguientes subreglas:

i. En relación con los tributos, el examen de constitucionalidad debe recaer sobre su contenido material y no sobre su denominación.

ii. La falta de correspondencia entre la denominación del tributo y su contenido material no genera, por sí sola, un vicio de constitucionalidad.

iii. La falta de concordancia entre la denominación del tributo y sus elementos solo podría llevar a la inexequibilidad de la norma si existiera una falta de claridad insuperable en relación con los elementos del tributo.



1. La aplicación de las subreglas anteriores ha permitido a la Corte examinar el contenido material de la norma, determinar el tipo de tributo y a partir de esta identificación analizar la constitucionalidad de la norma con diferentes resultados por la confrontación de reglas constitucionales específicas en relación con el tipo de tributo que resulte del examen material. Sin embargo, en ningún caso la indebida denominación del tributo por parte del legislador o la falta de correspondencia entre la denominación y los elementos definidos en la ley fundamentaron la inconstitucionalidad de las disposiciones.

#### g. La Tasa Pro Deporte y Recreación

1. Finalmente, y para efectos del análisis del caso concreto, en este acápite la Sala describirá la regulación de la Tasa Pro Deporte y Recreación, lo que permitirá identificar sus elementos y generar un contexto para analizar los cargos de la demanda.

1. En efecto, el artículo 1 de la Ley 2023 de 2020 faculta a las asambleas departamentales, y a los concejos municipales y distritales para adoptar un tributo denominado “Tasa Pro Deporte y Recreación”. Los recursos de este tributo deben ser administrados por el respectivo ente territorial y están destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales. Así, es claro que la Ley 2023 de 2020 es una ley de autorización de creación de un tributo territorial. La efectiva adopción del tributo corresponde, en línea con el artículo 338 constitucional, a cada departamento, municipio o distrito dentro de los límites de la Constitución y la ley.

1. Al tratarse de una ley que autoriza la creación de un tributo territorial, esta debe fijar, como mínimo el hecho generador del tributo. De esto se ocupa el artículo 4 de la Ley 2023 de 2020. De acuerdo con este artículo, el hecho generador del tributo corresponde a:

(...) la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Público, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

1. Ahora bien, el párrafo 1 del artículo 4 citado contempla los siguientes eventos de no realización del hecho generador:

i. La suscripción de convenios y contratos de condiciones uniformes de los servicios públicos domiciliarios.

ii. La suscripción de convenios o contratos de prestación de servicios suscritos con personas naturales.

iii. Los convenios o contratos educativos.

iv. Los convenios o contratos que tienen que ver con el refinanciamiento y el servicio de la deuda.

1. Aunque de la descripción del hecho generador es posible identificar el sujeto pasivo, el artículo 6 de la Ley 2023 de 2020 lo hace explícito. En este sentido, el sujeto pasivo del tributo corresponde a:

(...) toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estados de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades

descentralizadas indirectas.

1. El párrafo del artículo 6 establece que tanto las entidades contratantes mencionadas en esa disposición como a las entidades mencionadas en el párrafo 2 del artículo 4 son agentes de recaudo del tributo.

1. Finalmente, el artículo 7 de la Ley 2023 de 2020 define la base gravable del tributo como “el valor total de la cuenta determinada en el comprobante de egreso que se autorice para la persona natural o jurídica, o el valor de su contrato.” El artículo 8 de la Ley 2023 de 2020, establece que la tarifa del tributo cuya creación se autoriza a las entidades territoriales no puede ser superior al 2.5% del valor total del contrato determinado en el respectivo comprobante de egreso.

h. El examen del caso concreto

(...) no versó en lo absoluto sobre la prestación de un servicio público por parte del Estado, previa solicitud del interesado, ni recayó sobre la utilización privativa o el aprovechamiento, previa autorización, de un bien de uso público cuya conservación este (sic) a cargo del Estado (...)86.

1. En la misma línea, el accionante afirmó que el artículo 6 de la Ley 2023 de 2020 que define el sujeto pasivo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es contrario al artículo 338 superior porque: “no consideró la voluntariedad establecida en el artículo 338 de la Constitución Política, la cual fue desarrollada por la Corte Constitucional en el precedente previamente expuesto, dado que la sujeción pasiva solamente recae sobre el sujeto que “provoca la prestación del servicio”.”87

1. Por último, el demandante argumentó que los artículos 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 que regulan la base gravable y la tarifa de la Tasa Pro Deporte y Recreación vulneran el artículo 338 constitucional porque el legislador al determinarlos no tuvo en cuenta el hecho de que: “la base gravable y la tarifa debe[n] perseguir como propósito “recuperar el costo de lo ofrecido y el precio que paga el usuario guarda una relación directa con los beneficios derivados de ese bien o servicio”<sup>88</sup>.

1. Como es posible ver, todos los reproches de la demanda se erigieron sobre la base de que la Ley 2023 de 2020 creó una tasa. Sin embargo, como ya se expuso, el examen de constitucionalidad en relación con los tributos debe recaer sobre su contenido. En concreto, es necesario destacar que, tal y como se explicó en los fundamentos jurídicos 49 a 56 en varias ocasiones esta corporación ha examinado normas que regulan tributos y cuya denominación legal no coincide con los elementos definidos en la normatividad correspondiente, en estos casos se debe privilegiar el contenido del tributo. Por lo tanto, pasa la Sala a examinar el contenido del tributo regulado en la Ley 2023 de 2020 para establecer su naturaleza.

1. Desde ya, la Corte anticipa que el tributo de la Ley 2023 de 2020 no reúne las características para considerarse como una tasa, una tasa parafiscal, una contribución especial o una contribución parafiscal<sup>89</sup>, como se explicará a continuación.

1. En primer lugar, la Tasa Pro Deporte y Recreación no es una tasa. La descripción del hecho generador, como se vio, no se basa en la prestación de un servicio público o en un beneficio individualizable para el contribuyente. En la misma línea, la sujeción pasiva no surge porque el contribuyente provoque la prestación de un servicio público en su favor. Por último, ninguno de los artículos demandados da cuenta de una naturaleza retributiva. Al no reunir ninguno de los rasgos distintivos de las tasas, según han sido definidos por la jurisprudencia constitucional, la Corte concluye que el tributo de la Ley 2023 de 2020 no tiene esa naturaleza.

1. En segundo lugar, la Tasa Pro Deporte y Recreación no cumple con los requisitos de una tasa parafiscal. Este concepto ha sido abordado en pocas oportunidades por la jurisprudencia constitucional. En la Sentencia C-768 de 2010 la Corte sostuvo que las tasas parafiscales tienen como rasgo característico un beneficio potencial asociado a la utilización de servicios de aprovechamiento común. Sin embargo, al explicar este concepto hizo referencia a la Sentencia C-1097 de 2001<sup>90</sup> en la que la Corte precisó que se trata: “de un gravamen que se causa a cargo de una persona por la prestación de un servicio, con arreglo a lo previsto en la ley y en las reglas territoriales sobre sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables, tarifas, exenciones y destino de su recaudo.”<sup>91</sup> Así, es posible ver de los apartes citados que incluso las tasas parafiscales no escapan de la lógica de la existencia de un servicio prestado por parte del Estado. Este elemento no se presenta en el caso de la Tasa Pro Deporte y Recreación, pues como se explicó en el fundamento jurídico 69 el hecho generador no se basa en la prestación de un servicio público o en un beneficio para el contribuyente

1. En el presente caso, para la Corte es claro que la Tasa Pro Deporte y Recreación no se causa por la prestación de un servicio sino por la suscripción de ciertos contratos y convenios de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la Ley 2023 de 2020. La inexistencia de un servicio en la descripción del hecho generador de la Tasa Pro Deporte y Recreación imposibilita su clasificación como una tasa parafiscal. Ahora bien, en atención a que las intervenciones de la Defensoría del Pueblo y del Ministerio del Deporte defendieron la constitucionalidad de las normas demandadas con base en el criterio sentado en la Sentencia C-768 de 2010 la Corte estima necesario estudiar el tributo que dio lugar a ese pronunciamiento para determinar si es asimilable o no con la Tasa Pro Deporte y Recreación.

1. En la Sentencia C-768 de 2010 se examinó la Estampilla Pro Universidad de La Guajira, la cual presenta dos diferencias sustanciales con la Tasa Pro Deporte y Recreación bajo examen. De una parte, la ley limitó la emisión de la estampilla a un monto determinado<sup>92</sup>.

Esto no sucede en el caso de la Tasa Por Deporte y Recreación. Así, mientras el recaudo de la estampilla está limitado por la ley, el recaudo de la Tasa Pro Deporte y Recreación no. De otra parte, la definición legal del hecho generador difiere. En efecto, en el caso de la estampilla el legislador determinó el hecho generador del tributo como “todas las actividades y operaciones que se deban realizar en el Departamento de la Guajira y sus municipios.”<sup>93</sup> Así, la definición de las actividades y operación que están sujetas al gravamen deben ser determinadas por la Asamblea del departamento de La Guajira. En cambio, en el caso de la Tasa Pro Deporte y Recreación el hecho generador fue descrito expresamente por el legislador y corresponde a la suscripción de contratos y convenios que realicen la administración central del departamento, municipio o distrito y otras autoridades del orden territorial con personas naturales o jurídicas<sup>94</sup>. Por los anteriores motivos, la Corte encuentra que las diferencias entre los dos tributos comentados hacen que, contrario a lo señalado por la Defensoría de Pueblo y el Ministerio del Deporte, la Tasa Pro Deporte y Recreación prevista en la Ley 2023 de 2020 no se considere como tasa parafiscal en línea con la Sentencia C-768 de 2010.

1. En tercer lugar, la Tasa Pro Deporte y Recreación no es una contribución especial. La Corte observa que, aunque el fomento del deporte y la recreación genera beneficios para la sociedad en general, lo cierto, es que, a partir de las normas demandadas, no es posible identificar una externalidad positiva específica de la que se beneficie el contribuyente. En efecto, la Sala Plena no constata en este caso la existencia de una actividad estatal que se traduzca “en el beneficio o incremento del valor o de los bienes del sujeto pasivo, o en un beneficio potencial”<sup>95</sup>. Así, en ausencia de un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales por parte del sujeto pasivo, la Sala descarta que el tributo de la Ley 2023 de 2020 sea una contribución especial. Por los mismos motivos, la Corte no le haya la razón a la Defensoría del Pueblo cuando expuso que los sujetos pasivos eran todos beneficiarios potenciales de los servicios de deporte y recreación.

1. En cuarto lugar, la Tasa Pro Deporte y Recreación no es una contribución parafiscal. Dado que el tributo grava de manera indistinta a los sujetos pasivos<sup>96</sup> que realicen el hecho

generador<sup>97</sup> -y no estén en un evento de no sujeción-, el tributo de la Ley 2023 de 2020 no cumple con el requisito de singularidad de las contribuciones parafiscales. Adicionalmente, los recursos, aunque tienen una destinación específica, no se reinvierten directamente en el sector del que fueron extraídos. Así, tampoco se cumple con el requisito de destinación sectorial, propio de las contribuciones parafiscales. Así las cosas, la Corte concluye que el tributo de la Ley 2023 de 2020 tampoco es una contribución parafiscal.

1. Como se explicó arriba, el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial por los siguientes motivos:

i. Se trata de un tributo territorial pues quienes pueden adoptarlo son los departamentos, los municipios o los distritos.

i. Es un impuesto territorial pues reúne todos los rasgos distintivos del mismo; a saber:

a. Se trata de una prestación de naturaleza unilateral. En efecto, si una entidad territorial adopta este tributo, los sujetos pasivos que realicen el hecho generador estarán sometidos al tributo sin que surja para el departamento, municipio o distrito el deber o la obligación de ejecutar o entregar contraprestación alguna directa e inmediata en favor del contribuyente.

a. El hecho generador da cuenta de la capacidad contributiva del contribuyente en la medida en que se asocia a la celebración de contratos con las administraciones territoriales y contempla eventos de no realización del hecho generador por razones de justicia y equidad.

a. A pesar de que la ley contempla algunos eventos de no realización del hecho generador, lo cierto es que, salvo aquellos, todos los contribuyentes que celebren convenios o contratos con las administraciones centrales de los departamentos, municipios y distritos, estarán sometidos al tributo. En este sentido, el impuesto es general ya que se establece respecto de todos aquellos que se encuentran bajo supuestos iguales<sup>98</sup>.

a. El pago del tributo no es opcional para quienes realicen el hecho generador y no estén en una de las excepciones previstas en el parágrafo 1 del artículo 4 de la Ley 2023 de 2020. Más aún, de acuerdo con el parágrafo del artículo 6 de la Ley 2023 de 2020, las entidades contratantes adquieren, por ministerio de la ley, la condición de agentes recaudadores del impuesto.

a. En cuanto a la disposición del recaudo por parte de los departamentos, municipios o distritos, esta se hace en los precisos términos que fijó la Ley 2023 de 2020 en los artículos 1 y 9. Esto muestra que los sujetos activos disponen del recaudo sin considerar los intereses o prioridades del contribuyente.

a. Finalmente, el pago del tributo no guarda ninguna relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente como acertadamente lo señala el accionante. En efecto, la finalidad perseguida con la autorización, creación y el recaudo de este impuesto es ajena a los intereses de los sujetos pasivos pues guarda relación únicamente con objetivos de política pública relacionados el fomento de deporte y la recreación en las respectivas entidades territoriales.

1. La determinación de la tarifa corresponde a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales. Sin embargo, no puede superar el dos punto cinco por



ciento (2.5%).

1. Para la clasificación de la Tasa Pro Deporte y Recreación como un impuesto, la Sala advierte que un precedente relevante corresponde a la Sentencia C-221 de 2019 en la que se estudió la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y otras universidades estatales. En efecto, en esa estampilla el recaudo no estaba limitado a un monto fijo, pues de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 1697 de 2013, el término para su recaudo era de veinte (20) años. En este sentido, aunque limitado en el tiempo, el monto del recaudo de esa estampilla era indefinido tal y como sucede con la Tasa Pro Deporte y Recreación.

1. De otra parte, en el caso de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia el hecho generador correspondía a: “todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato.”<sup>99</sup> Por su parte, el hecho generador de la Tasa Pro Deporte y Recreación es “la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.”<sup>100</sup> Así las cosas, la similitud entre los hechos generadores radica en que en ambos casos es la suscripción de ciertos contratos.

1. La Sentencia C-221 de 2019 al estudiar la naturaleza de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y otras universidades estatales concluyó que, a pesar de su denominación legal como una “contribución parafiscal”, en realidad era un impuesto con destinación específica<sup>101</sup>. La Corte llegó a esta conclusión porque “se trata de una “imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano”<sup>102</sup>. Esta

característica, como se explicó en el fundamento jurídico 74, también se predica en relación con la Tasa Pro Deporte y Recreación.

1. Para la Corte, al existir similitudes entre la Tasa Pro Deporte y Recreación y la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia, las consideraciones de la Sentencia C-221 de 2019 son relevantes para el presente examen y confirman que, como se explicó previamente, el tributo que hoy examina la Sala corresponde a un impuesto; más si se tiene en cuenta que en la Sentencia C-389 de 2021, la Corte explicó que la configuración de este tipo de tributos no es uniforme<sup>103</sup>.

1. Luego de haber analizado el contenido material del tributo y concluir que se trata de un impuesto territorial, la Sala Plena advierte, en primer lugar, que desde la perspectiva del principio de certeza tributaria la falta de concordancia entre la denominación del tributo y su contenido material no deriva en su inconstitucionalidad. Esto obedece al hecho de que, a partir de los elementos del tributo definidos en la Ley 2023 de 2020, es posible extraer con claridad que se trata de un impuesto de naturaleza territorial. Por lo tanto, no se configura una falta de claridad insuperable que transgreda el principio de certeza tributaria.

1. En segundo lugar, desde la perspectiva del principio de legalidad tributaria, la Sala Plena concluye que este principio no se vulneró. En relación con el artículo 4 de la Ley 2023 de 2020, la exigencia que pretende el actor respecto a que el hecho generador esté asociado a la prestación de un bien o servicio por parte del Estado es improcedente. Lo anterior, porque, como se explicó, al tratarse de un impuesto, el mismo “no guarda una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente”<sup>104</sup>. Así, si la norma acusada reguló un impuesto territorial y no una tasa, no es exigible que el hecho generador esté relacionado con la prestación de un servicio por parte del Estado a favor del sujeto pasivo. Por lo tanto, la Sala encuentra que el hecho generador fue claramente definido por el legislador por lo que se declarará la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 2023 de 2020 por el cargo aquí analizado.

1. Frente al artículo 6 de la Ley 2023 de 2020, siguiendo lo expuesto, la Corte reitera que la norma regula los sujetos pasivos de un impuesto. Así, al ser la Tasa Pro Deporte y Recreación un impuesto, no se requiere que el sujeto pasivo propicie la prestación de un servicio por parte del Estado a su favor como lo sugiere el actor. En consecuencia, al haber sido definido el sujeto pasivo de manera clara por el legislador, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 2023 de 2020 por el cargo aquí analizado.

1. En la misma línea, los artículos 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020, como ya se explicó, se refieren a la base gravable y a la tarifa del impuesto denominado Tasa Pro Deporte y Recreación. Al tratarse de un impuesto territorial, estos dos elementos no deben tener un carácter retributivo como lo planteó el actor. En consecuencia, la Sala encuentra que el legislador determinó de forma expresa y con claridad ambos elementos por lo que la Corte declarará la exequibilidad de los artículos 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020.

1. En relación con el principio de legalidad, la Corte también pudo constatar que se respetaron los mandatos de regulación básica y no se transgredió la prohibición de regulación excesiva. En efecto, se respetó el mandato de regulación básica, ya que la ley creó el tributo<sup>105</sup> y determinó con claridad suficiente el hecho generador<sup>106</sup>, los sujetos pasivos<sup>107</sup>, los potenciales sujetos activos, la base gravable<sup>108</sup> y estableció un límite para la tarifa<sup>109</sup>.

1. De otra parte, la Ley 2023 de 2020 no transgredió la prohibición de regulación excesiva en la medida en que los departamentos, municipios y distritos que quieran incorporar la Tasa Pro Deporte y Recreación pueden hacerlo y adicionalmente tienen la competencia para definir libremente la tarifa, sin que exceda del dos punto cinco por ciento (2.5%) en línea con el artículo 8 de la Ley 2023 de 2020. En vista de lo anterior, la Corte comparte parcialmente el argumento de la Defensoría del Pueblo en la medida en que la materialización del tributo exige de la labor de las asambleas y concejos municipales o distritales, no solo para su adopción sino para la definición de la tarifa en su jurisdicción. Esto, en criterio de la Corte

respetar el principio de legalidad tributaria de los impuestos territoriales.

1. Por último, la Corte precisa que no se pronunciará sobre los argumentos propuestos por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario relacionados con el presunto desconocimiento del principio de generalidad en materia tributaria derivado del artículo 13 superior<sup>110</sup>, pues se trata de un cargo que fue rechazado en el trámite de admisión de la demanda. En efecto, recuérdese que, en el auto de admisión la entonces magistrada sustanciadora rechazó los cargos sustentados en la supuesta vulneración de los artículos 13 y 333 de la Constitución<sup>111</sup>. De manera que si la Corte avocara el conocimiento del cargo propuesto por el ICDT sacrificaría el debate democrático y participativo que rige este tipo de actuaciones, pues ni los intervinientes ni el Ministerio Público contaron con la oportunidad para pronunciarse sobre ese cargo<sup>112</sup>.

1. De otra parte, la Sala considera que no es necesario hacer un condicionamiento de la norma para indicar que se trata de un impuesto ya que, como se advirtió arriba, la indebida denominación del tributo por sí sola no genera un problema de constitucionalidad y, en todo caso, prima el contenido material del tributo. En la misma línea, la Corte destaca que en otros casos en los que el legislador ha denominado erróneamente los tributos, la Corte no ha condicionado su decisión<sup>113</sup>.

1. En conclusión, para la Sala los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 no desconocen los elementos esenciales de las tasas ni los principios de legalidad y certeza tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, pues, como se mostró, la Ley 2023 de 2020 autorizó la creación de un impuesto territorial a pesar de su indebida denominación como tasa por parte del legislador. Esta falta de concordancia entre los elementos del tributo examinado y los elementos constitucionales de las tasas no generó una falta de claridad insuperable que afectara los principios constitucionales en mención, pues como lo plantearon la mayoría de los intervinientes y lo verificó esta Corporación de la Ley 2023 de 2020 es posible extraer, con claridad, los elementos esenciales de la Tasa Pro Deporte y Recreación,

los cuales evidencian que se trata de un impuesto territorial.

i. Síntesis de la decisión.

1. En esta oportunidad, la Sala Plena estudió una demanda contra los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 por el presunto desconocimiento de los principios de legalidad y certeza previstos en el artículo 338 de la Constitución Política predicables de las tasas.

1. En primer lugar, la Corte estudió la aptitud sustantiva de la demanda y encontró acreditados los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia. Luego, reiteró la jurisprudencia relacionada con la tipología de los tributos, se refirió a los principios de certeza y legalidad en materia tributaria y revisó algunos casos en los que la Corte analizó tributos cuya denominación no coincidía con su contenido material. Por último, la Corte analizó el contenido material de la Tasa Pro Deporte y Recreación.

1. Al abordar el análisis del caso concreto la Corte encontró que se trataba de un impuesto territorial y concluyó que respetaba los principios de certeza y legalidad en materia tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política. En primera medida, la Corte constató que no había una falta de claridad insalvable en los artículos demandados por lo que pudo estudiar el contenido material del tributo y clasificarlo. En segunda medida, la Corte verificó que la Tasa Pro Deporte y Recreación respetaba los mandatos de regulación básica y de prohibición de regulación excesiva predicables de los tributos territoriales. De igual manera, confirmó que los artículos demandados, al referirse a un impuesto territorial, respetaban el principio de legalidad en materia tributaria.

1. Por lo anterior, la Corte declarará la exequibilidad de los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 por el cargo analizado en esta decisión.

### III. DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 “Por medio de la cual se crea la tasa pro deporte y recreación” por el cargo analizado en esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

Ausente con excusa

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO

Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

2 Folio 7, auto de admisión del 4 de marzo de 2022. Expediente D-14647.

3 El demandante citó las sentencias C-040 de 1993, C-144 de 1993, C-465 de 1993, C-1371 de 2000, C-1067 de 2002, C-1114 de 2003, C-243 de 2005, 1171 de 2005, C-927 de 2006, C-287 de 2009, C-402 de 2010, C-891 de 2012, C-260 de 2015, C-155 de 2016, C-278 de 2019 y C-568 de 2019.

4 Mediante escrito del 24 de marzo de 2022, la Directora del Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes informó que no intervendría porque los estudiantes se encontraban en semana de receso.

5 Escrito suscrito por la Jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la ESAP y radicado el 25 de marzo de 2022.

6 Escrito suscrito por el Director Jurídico del Departamento Administrativo de la Función Pública y radicado el 29 de marzo de 2022.

7 Escrito suscrito por el Defensor Delegado para los Asuntos Constitucionales y Legales (FA) y radicado el 31 de marzo de 2022.

8 Intervención de la Defensoría del Pueblo, folios 6 y 7.

9 Intervención de la Defensoría del Pueblo, folio 7.

10 Intervención de la Defensoría del Pueblo, folio 8.

11 Escrito suscrito por la Presidenta del ICDT y radicado el 31 de marzo de 2022.

12 Intervención ICDT, folio 7.

13 Escrito suscrito por la Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica del MHCP y radicado el 30 de marzo de 2022.

14 Sustenta esta conclusión en las sentencias de la Corte Constitucional C-013 de 1994, C-009 de 2012 y C-278 de 2019.

15 Escrito suscrito por Ramiro Rodríguez López, apoderado del Ministerio del Deporte, radicado el 29 de marzo de 2022.

16 Intervención del Ministerio del Deporte, folio 26.

17 Escrito proyectado por Carlos Arturo Duarte Martínez, docente de la Línea de Derecho Público, radicado el 4 de abril de 2022.

18 Escrito presentado por el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y radicado el 20 de marzo de 2022.

19 Escrito suscrito por el Rector Seccional de la Universidad Santo Tomás de Bucaramanga y radicado el 29 de marzo de 2022.

20 Intervención del OHP, folio 6.

21 El ciudadano intervino extemporáneamente el 7 de junio de 2022.

22 Intervención Mario Jordan Mejía Vargas, folios 4 y 5.

23 Intervención Mario Jordan Mejía Vargas, folio 5.

24 ESAP y Ministerio del Deporte.

25 Concepto de la Procuradora General de la Nación, folio 5.



26 Consideraciones parcialmente retomadas de la Sentencia C-122 de 2020.

27 Sentencia C-330 de 2013.

28 Ibídem.

29 Sentencia C-035 de 2020.

31 Sentencia C-121 de 2018.

32 Ibídem.

33 Ibídem.

34 Sentencia C-067 de 2021.

35 Sentencia C-121 de 2018.

36 Ibídem.

37 Sentencia C-302 de 2021.

38 Sentencia C-121 de 2018.

39 Sentencia C-302 de 2021.

40 Sentencia C-1052 de 2001.

41 Sentencia C-292 de 2019.

42 Ibídem.

43 Ver: Pie de página 3 arriba.

44 En ese sentido pueden verse, entre otras, las sentencias C-149 de 1993 y C-484 de 2020.

45 Art. 4, Ley 2023 de 2020.

46 Art. 6, Ley 2023 de 2020.

47 Art.7, Ley 2023 de 2020.

48 Art. 8, Ley 2023 de 2020.

49 Sentencia C-155 de 2016, reiterada en las sentencias C-484 de 2020 y C-504 de 2020.

50 En la Sentencia C-768 de 2010, la Corte explicó, retomando jurisprudencia del Consejo de Estado, que las tasas pueden ser administrativas o parafiscales. Las primeras “equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos.” Las segundas, es decir, las tasas parafiscales, “son percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.”

51 Al respecto pueden verse, entre otras, las sentencias C-278 de 2019, C-484 de 2020 o C-147 de 2021.

52 Ver: Inc. 2, Art. 338, Constitución Política y, entre otras, las sentencias C-155 de 2016 y C-568 de 2019.

53 Ver: Inc. 2, Art. 338, Constitución Política y, entre otras, las sentencias C-221 de 2019 y C-484 de 2020.

54 Sentencias C-056 de 2019 y C-278 de 2019.

55 Sentencia C-074 de 2018.

56 Ibídem.

57 Ibídem.

58 Ibídem.

59 Inc.2, Art. 338, Constitución Política.

60 Ibídem.

62 Sentencia C-278 de 2019.

63 Ibídem.

64 Ibídem. Ver supra: Lit. e, VI.

65 Sentencia C-035 de 2009.

66 Sentencia C-132 de 2020.

67 Sentencia C-132 de 2020.

68 Sentencia C-132 de 2020.

69 Sentencia C-132 de 2020.

70 Sentencia C-132 de 2020.

71 Ibídem.

72 Ibídem.

73 Sentencias C-278 de 2019 y C-060 de 2018.

74 Sentencia C-464 de 2020.

75 Sentencias C-278 de 2019 y C-891 de 2012.

76 Sentencias C-060 de 2018 y C-714 de 2009.

77 Sentencias C-060 de 2018, C-585 de 2015, C-714 de 2009, y C-253 de 1995.

78 También pueden verse, entre otras, las siguientes sentencias: (i) C-430 de 1995 en la que la Corte estudió la constitucionalidad de la contribución especial por explotación o exportación de petróleo crudo, gas libre, carbón y ferroníquel prevista en el artículo 12 de la ley 6 de 1992 y concluyó que se trataba de un impuesto nacional a pesar de su denominación; (ii) C-134 de 2009 en la que la Corte estudió la naturaleza de los cobros por licencias y credenciales expedidas por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y concluyó que se trataba de una tasa; y (iii) C-528 de 2013 en la que la Corte estudió la naturaleza del tributo de bomberos y concluyó que se trataba de una contribución parafiscal.

79 Sentencia C-149 de 1993.

80 El numeral 2 del artículo 33 de la Ley 1753 de 2015.

81 Sentencia C-269 de 2019.

82 El artículo 18 de la Ley 1955 de 2019.

83 Sentencia C-484 de 2020, párrafo 76.

84 Sentencia C-484 de 2020, párrafo 79.

85 Creada en el artículo 313 de la Ley 1955 de 2019.

86 Escrito de corrección de la demanda, folio 68.

87 Escrito de corrección de la demanda, folio 69.

88 Escrito de corrección de la demanda, folio 72.

89 Ver: Sección IV.f. supra.

90 En esta sentencia la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad de la estampilla Procultura prevista en el artículo 38 de la Ley 397 de 1997 así: “Facúltase a las asambleas departamentales y concejos municipales para crear una estampilla Procultura y sus recursos serán administrados por el respectivo ente territorial al que le corresponda el fomento y estímulo de la cultura, con destino a proyectos acorde con los planes nacionales y locales de cultura.”

91 Sentencia C-1097 de 2001.

92 Ver: Art. 2, Ley 71 de 1986, modificado por el artículo 1 1 de la Ley 1423 de 2010.

93 Sentencia C-768 de 2010.

94 Art. 4, Ley 2023 de 2020.

95 Sentencia C-155 de 2016.

96 Ver: Art.6, Ley 2023 de 2020.

97 Ver: Art. 4, Ley 2023 de 2020.

98 En la Sentencia C-504 de 2020, la Corte precisó: “Respecto del requisito referente a la generalidad del impuesto “no consiste en que todas las personas residentes en el territorio o la totalidad de los ciudadanos deban estar obligados a su pago. Su sentido cabal radica en que el tributo se establezca respecto de todos aquellos que se encuentran bajo supuestos iguales”. Sostener lo contrario, conllevaría a imponer una limitación la Legislador para seleccionar, en su amplia potestad de configuración, quiénes deben estar obligados a tributar y, en consecuencia, bastaría ser persona para pagar toda clase de gravámenes, sin consideración a principios como la proporcionalidad, razonabilidad y la equidad en el reparto de las cargas públicas.”

99 Artículo 5, Ley 1697 de 2013.

100 Artículo 4, Ley 2023 de 2020.

101 Sentencia C-221 de 2019.

102 Sentencia C-221 de 2019.

103 En la Sentencia C-389 de 2021 la Corte explicó que: “Las estampillas como tributo, no tienen una configuración uniforme. En algunas oportunidades, han sido caracterizadas como una tasa parafiscal [Ver: Sentencia C-768 de 2010] al tiempo que en otras se han definido como impuestos con destinación específica [Ver: Sentencia C-221 de 2019].”

104 Sentencia C-155 de 2016 entre otras.

105 Art.1, Ley 2023 de 2020.

106 Art.4, Ley 2023 de 2020.

107 Art.6, Ley 2023 de 2020.

109 Art.8, Ley 2023 de 2020.

110 Intervención ICDT, folios 9 y 10.

111 Ver: Resolutivo Sexto del Auto del 4 de marzo de 2022.

112 Al respecto puede verse la Sentencia C-194 de 2013.

113 Al respecto pueden verse, entre otras, las sentencias C-278 de 2019, C-221 de 2019,