

Sentencia C-585/15

Referencia: Expedientes D-10617 y D-10622

Actores: Andrés de Zubiría Samper, Camilo Araque Blanco y otro

Acciones públicas de inconstitucionalidad contra los artículos 45, 69 y 70 (parciales) de la Ley 1739 de 2014 ‘Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones’.

Magistrada Ponente:
MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de dos mil quince (2015)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución, el ciudadano Andrés de Zubiría Samper demandó los artículos 45, 69 y 70 (parciales) de la Ley 1739 de 2014 ‘*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones*’.

Los ciudadanos Camilo Araque Blanco y Juan David Mesa Ramírez demandaron los artículos 69 y 70 (parciales) de la referida normativa. En su concepto, estas normas legales desconocen los artículos 1, 13, 150, 157, 160, 338 y 363 de la Carta. El 21 de enero de 2015, la Corte Constitucional decidió acumular las demandas precitadas para ser tramitadas conjuntamente. Mediante auto del 3 de febrero de 2015 se admitieron las acciones, y se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Presidente de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Ministerio de Minas y Energía (artículo 11 del Decreto 2067 de 1991), al Centro de Investigación



Económica y Social, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Centro de Estudios Tributarios de Antioquia, al Centro Interdisciplinario de Estudios sobre Desarrollo de la Universidad de los Andes, al Centro de Investigación para el Desarrollo de la Universidad de Medellín, a la Organización Dejusticia y al Colegio de Estudios Superiores de Administración (artículo 13 del Decreto 2067 de 1991). Por último, se ordenó correr traslado al Ministerio Público, y fijar en lista el proceso para efectos de las intervenciones ciudadanas (artículo 7 del Decreto 2067 de 1991).

2. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a decidir la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcriben las normas acusadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014. La acción del expediente D-10617 se dirige contra las disposiciones en su integridad, mientras la del expediente D-10622 contra las que se resaltan en negrilla:

“LEY 1739 DE 2014
(diciembre 23)

Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 45. Modifíquese el artículo 872 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 872. Tarifa del gravamen a los movimientos financieros. La tarifa del gravamen a los movimientos financieros será del cuatro por mil (4x1.000). La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

- Al tres por mil (3 x 1.000) en el año 2019.
- Al dos por mil (2 x 1.000) en el año 2020.
- Al uno por mil (1 x 1.000) en el año 2021.

PARÁGRAFO. A partir del 1o. de enero de 2022 deróguense las disposiciones contenidas en el Libro Sexto del Estatuto Tributario relativo al Gravamen a los Movimientos Financieros”.

[...]

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

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

[...]

ARTÍCULO 70. ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN “DIFERENCIAL DE PARTICIPACIÓN”. 1. Hecho generador: Es el hecho generador del impuesto nacional a la gasolina y ACPM establecido en el artículo 49 de la presente ley.

El diferencial se causará cuando el precio de paridad internacional, para el día en que el refinador y/o importador de combustible realice el hecho generador, sea inferior al precio de referencia.

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

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

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

3. Tarifa: Ciento por ciento (100%) de la base gravable.

4. Sujeto Pasivo: <Inciso corregido por el artículo 5 del Decreto 1050 de 2015. El texto corregido es el siguiente:> Es el sujeto pasivo al que se refiere el artículo 49 de la presente ley.

5. Periodo y pago: El Ministerio de Minas calculará y liquidará el diferencial, de acuerdo con el reglamento, trimestralmente. El pago, lo harán los responsables de la contribución, a favor del Tesoro Nacional, dentro de los 15 días calendario siguientes a la notificación que realice el Ministerio de Minas sobre el cálculo del diferencial”.

III. LAS DEMANDAS

3. El ciudadano Andrés de Zubiría Samper solicita declarar inexecutable los artículos 45, 69 y 70 (integrales) de la Ley 1739 de 2014 *‘Por medio de la cual se modifica el Estatuto*

Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones'. En su concepto, las normas citadas vulneran los artículos 1, 13, 157, 338 y 363 de la Constitución. Sus acusaciones se sintetizan en tres cargos que se presentan a continuación:

3.1. En primer término sostiene que el artículo 45 demandado se opone de manera directa al concepto del Estado Social de Derecho y desconoce el principio constitucional de igualdad real y material –artículos 1 y 13 Superiores respectivamente-. Considera que el gravamen a los movimientos financieros contemplado en la norma legal precitada, dada su calidad de tributo indirecto, grava por igual a todos los contribuyentes sin hacer ningún tipo de distinción en lo relativo a la capacidad de pago de cada ciudadano, desconociendo así la obligación que se encuentra en cabeza del Estado de incorporar tratamientos diferenciados y acciones afirmativas a favor de quienes por su condición económica se encuentran en un estado de vulnerabilidad.

3.2. En segundo lugar aduce que los artículos 69 y 70 de la norma acusada atentan contra los principios de identidad y consecutividad contenidos en el artículo 157 Superior. Sostiene que la jurisprudencia de esta Corporación ha determinado que dentro del trámite legislativo de un proyecto de ley se pueden proponer modificaciones, siempre que estas “no incluyan temas nuevos, [guarden una] identidad con lo debatido y aprobado en las comisiones [y] exista una relación de conexidad material entre el proyecto y las modificaciones que se propongan al mismo”. Asevera que los artículos referidos no se incluyeron en el proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional al Congreso de la República, como tampoco en la ponencia que se presentó para primer debate, siendo “discutidos y votados [sólo] en segundo debate (en las plenarias del Senado de la República y de la Cámara de Representantes)”, lo que a su juicio vulnera los principios de consecutividad e identidad legislativas.

3.3. Finalmente, la demanda plantea que el artículo 45 censurado contraviene los principios de equidad, eficiencia y progresividad en materia tributaria (CP arts 338 y 363). Desde su punto de vista, el gravamen a los movimientos financieros desconoce la capacidad de pago de todos los contribuyentes, lo cual genera una regresividad tributaria y atenta contra la noción que este Tribunal ha decantado respecto a la progresividad en materia tributaria que busca “igualar la situación de los contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan [...] proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos”.

4. Los ciudadanos Camilo Araque Blanco y Juan David Mesa Ramírez, en la demanda del expediente D-10622, solicitan se declaren inexecutable los artículos 69 y 70 (parciales, subrayados) de la norma demandada por vulnerar los artículos 150 (numerales 12 y 21), 160, 334 y 338 Superiores. Plantearon sus acusaciones en los siguientes términos:

4.1. La demanda asegura que permitirle al Ministerio de Minas y Energía fijar la base gravable del valor de los precios de los combustibles a través de un acto administrativo, desconoce el principio de reserva de ley en materia tributaria, el cual establece “que los

asuntos propios al radio de acción del principio de reserva de ley, no pueden ni deben ser regulados a través de actos administrativos, entendidos como resoluciones, circulares, decretos reglamentarios y demás actos administrativos”, como ocurre en la fijación de cualquier tipo de tributo u obligación impositiva. En ese sentido, consideran que las normas demandadas otorgan al Ministerio de Minas y Energía la facultad para “intervenir la economía en materia de combustibles” aun cuando “en nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna [norma que faculte] al Gobierno Nacional [para tal fin] y lo ubica en un espacio de discrecionalidad absoluta”. Para los demandantes, los artículos 69 y 70 de la norma demandada reproducen íntegramente el contenido del literal C del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011¹, el cual fue declarado inexecutable por la Corte mediante la sentencia C-621 de 2013², por la ausencia de parámetros legales para la determinación de la base gravable del combustible por parte del Ministerio de Minas y Energía. En ese sentido, sugieren que la acción pública de inconstitucionalidad sea resuelta con base en la referida sentencia.

4.2. De otro lado, los actores aseveran que los artículos 69 y 70 de la norma acusada contravienen lo dispuesto en el artículo 160 Superior, toda vez que no fueron “incluidos, discutidos, debatidos y aprobados en todas y cada una de las instancias legislativas de ambas cámaras tanto en Comisión Constitucional Permanente y en Plenaria”, situación que, en su criterio, “vicia de manera automática [las disposiciones], en la medida, que esta no fue consecuencia del juicioso y sensato debate por parte de los miembros del congreso”.

IV. INTERVENCIONES

Ministerio de Minas y Energía

5. El Ministerio de Minas y Energía interviene para solicitar un fallo inhibitorio, ya que en las demandas no se expone en forma apta el concepto de inhibición. En subsidio, solicita se declare la exequibilidad de las normas acusadas por cuanto las demandas no exponen con suficiencia el concepto de violación. No obstante, en lo que respecta al cargo de reserva de ley en materia tributaria y a la supuesta vulneración de los artículos 150 (numeral 12) y 338 de la Constitución, sostiene que, contrario a lo establecido por los demandantes, el Ministerio de Minas y Energía es competente para fijar los precios y tarifas de los combustibles con fundamento en el Decreto Ley 1056 de 1953, los artículos 58 y 59 de la Ley 489 de 1998 y en el numeral 5 del artículo 5 del Decreto Reglamentario 381 de 2012, por lo que asegura que no ha existido ninguna extralimitación por parte del Ministerio o el Congreso. Afirma que la fijación de la tarifa de los combustibles no le corresponde al Congreso, toda vez que este valor no es un impuesto sino un precio que los usuarios pagan por este bien. En lo relativo a la aplicación del precedente establecido en la sentencia C-621 de 2013, afirma que no es de recibo la argumentación expuesta por los demandantes por cuanto los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 no transcriben ni reproducen, ni integral ni parcialmente, el contenido normativo del literal C del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011.

¹ Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2010-2014.

² M.P. Alberto Rojas Ríos, S.V. Luis Guillermo Guerrero Pérez y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

6. El ICDT solicita declarar inexequibles las disposiciones acusadas. En su criterio, el artículo 45 demandado que posterga la derogación del gravamen a los movimientos financieros hasta el año 2022, vulnera los principios constitucionales a la igualdad, equidad, progresividad y eficiencia en la tributación, además del principio de confianza legítima por la expectativa que tenían los ciudadanos frente a la disminución paulatina del GMF y su desaparición definitiva en el año 2018, como lo precisa la Ley 1694 de 2013. En lo tocante al cargo contra los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 por vulneración del principio de reserva de ley, a juicio del Instituto, “las disposiciones acusadas producen una directa afectación a los elementos del tributo, porque de la fijación del precio de referencia que haga el Ministerio de Minas y Energía, se deriva la determinación de los elementos fundamentales de la llamada ‘CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL’”. En consecuencia, considera que la facultad otorgada en los apartes demandados al Ministerio de Minas y Energía corresponde ejercerla directamente al legislador por mandato Superior (CP arts 158 -12 y 338). Concluye su intervención afirmando que las disposiciones demandadas también vulneran el artículo 359 Superior, ya que la “Contribución parafiscal” es un impuesto con destinación específica que “no está amparado por ninguna de las excepciones que consagra la referida norma [y] es una “renta atada” porque la Ley dice que su destino es “atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles”, motivo que ni es inversión social ni está vinculado a las transferencias a las entidades territoriales”.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

7. La DIAN interviene para pedirle a la Corte que declare la exequibilidad de los artículos 45, 69 y 70 de la norma acusada. Frente a la vulneración de los principios de progresividad y equidad en materia tributaria, considera que el GMF es un tributo indirecto que grava la operación financiera y no a las personas, por lo que no se afectan directamente los ingresos de los contribuyentes. Asegura que dada la calidad de impuesto real, “el hecho generador es independiente de los elementos subjetivos, referido únicamente a operaciones financieras, de tal forma que si se establecen beneficios, éstos deben ser relativos a aquellas y no a los sujetos que las realizan, [d]e donde surge que dado que no se grava la riqueza del sujeto pasivo o su patrimonio, [...] se presume la capacidad contributiva en el momento de efectuar la operación financiera”. Sumado a lo anterior, afirma que el legislador goza de autonomía para fijar tributos y que todos los ciudadanos están obligados a contribuir al financiamiento de los gastos públicos, circunstancias por las cuales un tributo como el GMF no puede ser creado y recaudado “atendiendo al criterio de progresividad, sin que por ello signifique que son inconstitucionales”. De otro lado, en cuanto a la discusión que se plantea en la demanda en relación con la vulneración del principio de legalidad, asegura de conformidad con el artículo 334 Superior, le corresponde al Estado la intervención en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes para “garantizar el cumplimiento de sus fines esenciales [...] motivo suficiente para inferir que la norma [acusada] no establece márgenes inconstitucionales de intervención del ejecutivo en la política pública”.

El ciudadano Boris Andrés Lombana Salazar

8. Este ciudadano en su intervención coadyuva la demanda. Dice que los artículos 69 y 70 de la Ley acusada contravienen de manera clara y seria principios constitucionales como la cláusula general de competencia restrictiva del Congreso de la República (CP art 150), el de reserva de ley para intervenir directamente en la economía y el de reserva de ley en asuntos tributarios (CP art 338). Advierte que la norma demandada no establece de qué forma el Ministerio de Minas y Energía deberá reglamentar la fijación del precio del combustible, aun cuando, a su juicio, es claro que “la facultad de fijación de precios o tarifas se encuentra en cabeza del legislativo y no del ejecutivo”. Igualmente, señala que con fundamento en el artículo 334 Superior, “cualquier intromisión o variación en el dinamismo del mercado, debe ser con sujeción a una ley en sentido formal y material” que salvaguarde el principio democrático, según el cual la soberanía está en cabeza del pueblo y se expresa mediante la decisión de sus representantes. Eso no es, empero, lo que ocurre en este caso.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

9. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público interviene para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas demandadas. Considera que el cargo relativo a la vulneración de los principios de progresividad y equidad en materia tributaria del artículo 45 demandado, carece de una exposición clara y suficiente de la violación, por lo cual “no es posible ni siquiera generar un aviso de duda respecto a la violación de estos principios constitucionales”. Ahora bien, respecto al cargo por presunta vulneración de los principios de identidad y consecutividad, señala que los artículos 69 y 70 acusados no los desconocen, por cuanto cumplen con el “requisito jurisprudencia[1] de conexidad en cuanto [al] contenido material de la Ley 1739 de 2014, ya que como su mismo título lo expresa, se trata de una verdadera reforma tributaria nacional que modificó normas del Estatuto Tributario”. Por lo anterior, la intervención presenta frente a este cargo una petición en el sentido de declarar la ineptitud sustantiva de la demanda. En relación con la vulneración del principio de legalidad, el Ministerio advierte que, contrario a lo afirmado por los actores, el artículo 70 demandado establece los elementos de la base gravable directamente, delimitando varios parámetros para su cálculo, el cual le corresponde al Ministerio de Minas y Energía a efectos de fijar el precio de los combustibles.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

10. El Procurador General de la Nación, en su Concepto 5909, le pide a la Corte, en primer término, declararse inhibida para conocer de fondo la demanda contra el artículo 45 de la Ley 1739 de 2014 por la violación de los principios de igualdad, de progresividad y equidad tributarias, ante la falta de certeza en la formulación de ese cargo contra la misma. Al respecto, asegura que el artículo 879 del Estatuto Tributario establece 28 tipos de exenciones al pago del GMF, cinco de los cuales responden al principio de equidad tributaria porque consultan la capacidad de pago de los obligados o su condición socioeconómica.³ Por lo

³ Dice la Procuraduría: “Así, la primera de tales exenciones alude a los retiros mensuales hasta por 350 unidades de valor tributario que haga la persona titular de una cuenta de ahorros, de un depósito electrónico o de una

anterior, en criterio del Ministerio Público, se puede “[...] concluir que no es verdad que, como lo afirma uno de los accionantes, la tarifa del gravamen a los movimientos financieros regulada en el artículo 45 de la Ley 1739 de 2014 vulnere los principios de igualdad, progresividad y equidad tributarios, al supuestamente gravar de igual manera a todos los contribuyentes sin tener en cuenta sus diferentes capacidades de pago.” Advierte, que las exenciones dispuestas por el legislador se basan en el principio de equidad tributaria relacionadas con la capacidad de pago de los contribuyentes. De ahí que, “el concepto de violación del cargo analizado carece de certeza porque el mismo no recae sobre una proposición jurídica real y existente sino sobre una deducida por el actor a través de una simple afirmación que carece de cualquier demostración”, situación que exige a la Corte declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo.

11. En segundo término, el Ministerio Público le pide a la Corte declarar la inexecutable de los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014. En lo referente al cargo de trámite, considera que efectivamente los artículos acusados no fueron objeto de presentación, discusión y aprobación en todas las sesiones del Congreso, siendo presentados solo en segundo debate de las cámaras. Sin embargo, sostiene que “debe analizarse si con tal trámite y aprobación” se conservó la materia dominante y el núcleo temático del proyecto de Ley. Al respecto concluyó que las normas demandadas crearon un nuevo tributo parafiscal en el segundo debate surtido en la Cámara de Representantes y en el Senado y, “dado que se trata de la creación de un nuevo impuesto [,] es claro que dicha creación necesariamente debió ser objeto de presentación, discusión y aprobación desde el primer debate”, por lo que afirma que los artículos demandados son inconstitucionales, toda vez que en su formación se incurrió en la violación del principio de identidad legislativa. Finalmente, sostiene que a partir del contenido y los efectos de la norma demandada, es claro que los elementos de la contribución deben fijarse por vía legal de conformidad con el principio de legalidad de los tributos, “en tanto que todos los elementos de la tributación los debe fijar directamente el legislador [CP art. 338]”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4 de la Carta.

Asunto previo. Examen de aptitud de las demandas.

tarjeta prepago. Mientras que la segunda exención se refiere a los retiros que realicen las asociaciones de hogares comunitarios, autorizadas por el Instituto Colombiano del Bienestar Familiar, de los recursos asignados por esta entidad. La tercera alude a la disposición mensual de las primeras 60 UVT por el pago de riesgos provenientes del exterior a través de instituciones financieras. La cuarta cubre los retiros de las entidades financieras de los dineros provenientes de subsidios otorgados a beneficiarios de la Red Unidos. Y, finalmente, la quinta exención abarca los retiros de las entidades financieras de los dineros provenientes de desembolsos de créditos educativos otorgados por el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior”.

a. Inhibición en cuanto a las acusaciones por vicios de forma, en ambas demandas

2. En las dos demandas acumuladas dentro de este proceso hay una acusación común contra los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014, que contemplan la ‘Contribución parafiscal al combustible’ y desarrollan sus elementos, pues ambas dicen que en su trámite se violaron los principios de consecutividad e identidad (CP arts 157 y 160). Ahora bien, para sustentar ese cuestionamiento, la acción del expediente D-10617 se limita a identificar tres hechos: (i) que la contribución y sus elementos no aparecían en el proyecto de ley inicialmente radicado, (ii) que tampoco se incluyeron en la ponencia para primera debate en Comisiones conjuntas de Senado y Cámara, y (iii) que en la publicación del texto aprobado en segundo debate en Plenaria del Senado los artículos 69 y 70 del proyecto de ley se identifican como “*Nuevo[s]*”. A partir de lo cual el actor opina que por tanto “debe concluirse” que se violaron los mencionados principios constitucionales. La otra acción pública, contenida en la demanda del expediente D-10622, se contrae a afirmar que basta con un cotejo de los antecedentes legislativos –cotejo que no hace explícito- “para concluir que los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014, no hicieron parte integral desde un comienzo de los diferentes 4 debates adelantados en el Congreso, ni del contenido del proyecto legislativo en las diferentes instancias”. La Corte considera que estas acusaciones no son aptas para provocar un fallo de fondo.

3. En efecto, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que para estructurar un cargo de inconstitucionalidad sobre la base de un vicio por violación de los principios consecutividad e identidad, “no basta con establecer que un determinado texto aprobado en plenaria es nuevo respecto de lo aprobado en la comisión”.⁴ No es *suficiente* una acusación con solo esas características, pues en ciertos casos lo que indican “es permitido por la Constitución y la ley orgánica del reglamento del Congreso”.⁵ Como se mencionó en la sentencia C-856 de 2005,

⁴ Sentencia C-369 de 2012 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime). En ese caso la Corte debía decidir un cargo por infracción de los principios de identidad y consecutividad contra una ley. Si bien estimó que la acción era apta en ese cargo, y lo falló de fondo, lo hizo sobre la base de que el actor afirmó y aportó “pruebas dirigidas a demostrar” que el contenido normativo que fue introducido en el segundo debate de las plenarias del Senado y Cámara del trámite legislativo. Además, “señal[ó] las razones por las cuales considera que lo allí establecido no guarda relación de conexidad con lo discutido hasta ese momento ni con la esencia del proyecto”.

⁵ Sentencia C-992 de 2001 (MP Rodrigo Escobar Gil. SV Marco Gerardo Monroy Cabra). Dijo al respecto: “la Constitución, en su artículo 160, expresamente permite que durante el segundo debate, cada Cámara introduzca al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias”. En esa ocasión la Corte se inhibió de estudiar el fondo de unas acusaciones fundadas en la supuesta vulneración de los principios de consecutividad e identidad, por cuanto –según la Corporación- “el actor se limita a enunciar los artículos aprobados en segundo debate y que en su concepto presentan novedad sobre lo aprobado en el primer debate y a afirmar, genéricamente, que “... los artículos y normas introducidos al Proyecto de ley después del primer debate, debieron regresar, por su importancia con el contexto general del Proyecto de ley, a las Comisiones permanentes para que surtieran el indispensable primer debate””.

para formular un cargo apto de inconstitucionalidad por vulneración de estos parámetros, es necesario que indicar “la forma como la introducción de modificaciones, adiciones y supresiones al proyecto de ley durante el segundo debate desconocen los principios de consecutividad e identidad relativa sobre el fundamento que i) no guardan relación de conexidad temática con lo debatido y aprobado en el primer debate y ii) no se refieran a los temas tratados y aprobados en el primer debate o no cumplieron los debates reglamentarios”.⁶ En la sentencia C-082 de 2014, la Corte Constitucional presentó esa jurisprudencia del siguiente modo:

“[...] para que un cargo por violación del principio de consecutividad se considere sustancialmente apto, y se entiendan cumplidos los presupuestos de *suficiencia* y *pertinencia*, es necesario que el demandante: (i) identifique el texto nuevo o adicionado, y, adicionalmente, (ii) que señale, así sea de forma sucinta, las razones por la[s] cuales el artículo nuevo o modificado no guarda relación de conexidad con lo debatido inicialmente ni con los objetivos perseguidos por la ley del cual hace parte”.⁷

4. En este caso las demandas solo cumplen la primera condición enunciada; es decir, identifican los textos nuevos o adicionados en la Plenaria del Senado de la República en segundo debate. No obstante, no exponen siquiera de forma sucinta las razones fundadas en virtud de las cuales sostienen que los artículos nuevos carecen de relación de conexidad con lo debatido inicialmente en las Comisiones conjuntas ni con los objetivos perseguidos por la ley de la cual forman parte. De hecho, los ciudadanos ni siquiera se detienen a describir qué se debatió en el primer debate en Comisiones conjuntas, a la luz de la presentación que reglamentariamente debe hacerse de estos aspectos en las ponencias para debates en Plenaria (L 5 art 175). En vista de lo cual, la acusación es *insuficiente*, toda vez que las acciones no

⁶ Sentencia C-856 de 2005 (MP Clara Inés Vargas Hernández. Unánime). En esa oportunidad, la Corte se inhibió de emitir un fallo de fondo a propósito de una demanda, entre cuyos cuestionamientos se encontraba uno por vulneración de los principios de identidad y consecutividad. Dijo entonces la Corte que esa acusación no era apta, por cuanto el ciudadano se limitó a afirmar que “después del segundo debate en la plenaria de la Cámara de Representantes se establecieron modificaciones al régimen de transición que desconocen el artículo 157 de la Constitución, ya que se introdujeron y quitaron artículos sin realizarse una discusión completa y aprobación del articulado en los cuatro debates reglamentarios”. Dijo entonces: “[p]ara la Corte, esta afirmación no satisface los presupuestos de especificidad y pertinencia propios de las razones de inconstitucionalidad por cuanto al estar permitido por la Constitución en el artículo 160, que “*Durante el segundo debate cada Cámara podrá introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias*”, no se tiene la existencia de un verdadero cargo de inconstitucionalidad por no presentarse una oposición objetiva y verificable entre lo indicado por el actor respecto del contenido de la ley y el texto de la Constitución (especificidad).”

⁷ Sentencia C-082 de 2014 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV Jorge Iván Palacio Palacio). En ese caso la Corte se inhibió, justamente, de fallar el fondo de un cuestionamiento por violación del principio de consecutividad, sobre la base de que “la demanda bajo estudio es sustancialmente inepta, toda vez que [...] la actora, en el escrito de acusación, se limita a señalar que las citadas disposiciones fueron introducidas como artículos nuevos en el curso del tercer debate sin que sus temas fueran considerados en las instancias parlamentarias anteriores, omitiendo explicar, [así] fuera en forma sucinta, las razones o motivos por los cuales considera que sus textos son ajenos a las materias que habían sido objeto de previo debate así como a la finalidad y objetivo de la ley a la que se integran”.

exponen “los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche”,⁸ ni despiertan en esas condiciones una duda razonable de inconstitucionalidad.⁹ Por ende, la Corte Constitucional se inhibirá de examinar el fondo de estas censuras.

b. Inhibición respecto de las restantes acusaciones de la demanda D-10617

5. Ahora bien, la demanda del expediente D-10617 presenta también acusaciones contra el artículo 45 de la Ley 1739 de 2014, el cual modifica el Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante GMF). Dice, de un lado, que la norma vulnera el “principio del Estado social de derecho” en cuanto “conserva el gravamen a los movimientos financieros hasta el año 2018”. De otro lado, sostiene que la disposición cuestionada desconoce “los principios del sistema tributario”, en especial la progresividad en materia fiscal, por cuanto prolonga la vigencia de “un tributo indirecto”, en el cual no se toma en consideración la capacidad de pago del contribuyente. Asimismo, afirma que se vulnera el principio de igualdad. A juicio de la Sala, estas acusaciones carecen de las condiciones necesarias para provocar un estudio de fondo. Ante todo, la demanda carece de *especificidad y suficiencia*. En primer lugar, se limita a afirmar de manera vaga que hay una vulneración del “principio del Estado social de derecho”, por cuanto hubo un cambio en el plan de abolición del GMF, y en tal virtud se postergó su desmonte total. No obstante, no expone por qué una reforma de ese tipo supone puntualmente una violación de dicho principio, lo cual no es obvio o evidente y requiere, por tanto, una justificación. Aparte, el actor se contrae a señalar que por su estructura el GMF es contrario al principio de progresividad tributaria, sin mostrar por qué el hecho de que tenga la estructura indicada significa violar el principio de progresividad del *sistema* tributario, que es el que ampara la Constitución (CP art 363).¹⁰

6. Además, esta tampoco es *clara, cierta ni específica* en lo que respecta a las censuras contra el artículo 45 cuestionado. Si bien al parecer las acusaciones se dirigen contra este artículo, que reforma el programa de desmonte del GMF, lo cierto es que sus reproches se articulan en torno a la idea de que el GMF en cuanto tal es inconstitucional, por su estructura regresiva, y más allá de si hay o no, o en qué circunstancias, un plan institucional para desmantelarlo.

⁸ Sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. Unánime). En ese caso la Corte se inhibió de emitir un fallo de fondo respecto de una acción pública.

⁹ Sentencia C-1052 de 2001, citada. La Corte entonces consideró que la demanda era inepta, por cuanto no surgía, “a partir de la lectura de la demanda de los argumentos expresados por el demandante, duda razonable alguna acerca de la exequibilidad de la norma acusada pues los asertos allí contenidos no cuestionan el contenido real de la misma”. De hecho, los demandantes no ofrecen elemento alguno para mostrar por qué hubo una violación de los principios de consecutividad e identidad flexible, en un contexto en el cual, como lo señala en su concepto el Procurador General de la Nación, en la ponencia para segundo debate en Plenaria del Senado de la República se señaló que dentro de las proposiciones que, a título de constancia, se presentaron en las reuniones de las Comisiones conjuntas, se encontraba una relativa a la creación de una contribución parafiscal a los combustibles. Gaceta del Congreso No. 829 de 2014.

¹⁰ En la sentencia C-100 de 2014, originada en una acción pública del mismo demandante de este proceso en el expediente D-10617, dijo la Corte Constitucional: “La Corte ha sostenido al respecto, como antes se dijo, que la progresividad exigida por la Constitución recae expresamente en el sistema fiscal, y no en cada uno de los ingredientes singulares del mismo”.

Por esta ambigüedad no es factible concluir si lo que pretende el actor es la inconstitucionalidad del tributo como un todo, o solo la modificación al programa de desmonte gradual del gravamen. Asimismo, la acción pública carece de *certeza*, pues el demandante parece sostener que, en virtud del artículo acusado, se “conserva el gravamen a los movimientos financieros hasta el año 2018”. En contraste, el texto de esa disposición sostiene que solo a partir del 1º de enero de “2022” se entienden derogadas las normas constitutivas de este tributo. Asimismo, si lo que pretendía el actor era la inexequibilidad del GMF como un todo, ha debido entonces demandar la totalidad de normas que identifican sus elementos esenciales, lo cual no se hizo.

7. Del mismo modo, la censura por presunto desconocimiento del principio de igualdad no se articula de forma *suficiente*, toda vez que no señala específicamente cuáles son los grupos o clases de sujetos que reciben un tratamiento diferente, ni por qué este –si lo hubiera- es injustificado. Por último, en relación, cabe señalar que resulta *impertinente*, en una acción pública de inconstitucionalidad contra una ley, contraerse a afirmar que la misma modifica un programa de desmonte gradual de un impuesto, previsto en una ley anterior, pues así planteado el reproche no pasa de ofrecer una confrontación entre normas de rango legal, lo cual es impropio de un juicio de inconstitucionalidad. La Sala advierte que en este proceso el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) presenta todo un desarrollo de los problemas constitucionales que, a su juicio, ostenta la modificación cuestionada en el desmantelamiento progresivo del GMF. Sin embargo, sus alegaciones no intentan adicionar argumentos a un cargo ciudadano, sino estructurar un cargo materialmente distinto de las acusaciones del actor. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que la Corte está facultada para contraer sus pronunciamientos al control de los cargos aptos presentados por los accionantes.¹¹ Por ende, si una acción es inepta pero las intervenciones presentan

¹¹ Sentencia C-401 de 2010 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Unánime). En ese caso, la Corte se abstuvo de considerar la acusación presentada por un ciudadano, dentro de su intervención en el proceso provocado por una demanda. Para justificar su decisión: “[p]or otra parte, un interviniente plantea que la norma acusada es contraria a la Constitución, pero por razones opuestas a las que se presentan en la demanda. [...] Sobre esta última intervención advierte la Corte que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Constitución, “(...) cualquier ciudadano puede intervenir como impugnador o defensor de las normas sometidas a control en los procesos promovidos por otros (...)” y que de conformidad con la jurisprudencia constitucional, en principio, esa intervención se orienta, o a coadyuvar, o a oponerse, a la demanda y, ni los intervinientes, ni el Ministerio Público, pueden formular cargos nuevos, “... aunque sí puede[n] plantear argumentos adicionales a los esgrimidos por el actor e invitar a la Corte a que juzgue las normas acusadas a la luz de toda la Constitución indicando cuáles son los vicios que encuentra[n].” La Corte, en atención al carácter público de la acción de inconstitucionalidad, que permite a cualquier ciudadano demandar las leyes que estime contrarias a la Constitución, no está obligada a pronunciarse sobre los nuevos cargos presentados”.

argumentos que por sí solos podrían interpretarse como cargos, la Corte debe abstenerse de emitir un fallo de fondo en lo pertinente.

c. Inhibición en cuanto a la demanda del expediente D-10622, frente al cuestionamiento por vulnerar el principio de legalidad de la intervención del Estado en la economía, y delimitación del pronunciamiento

8. En vista de lo anterior, y dado que la acción del expediente D-10617 no presenta cargos aptos, la Sala Plena de la Corte se contraerá a examinar únicamente la demanda del expediente D-10622. No obstante, en esta no solo carece de aptitud lo atinente al supuesto vicio de forma, antes analizado, sino también el cuestionamiento por presunta violación del principio de legalidad en la intervención del Estado en la economía (CP art 334). Los actores se limitan a decir que, según su entendimiento, la jurisprudencia constitucional ha admitido la intervención del Estado en materias económicas, bajo unos requisitos, que enuncian sin desarrollar. No obstante, luego se abstienen de mostrar con argumentos por qué en este caso no se cumplen esas condiciones. Con lo cual, el concepto de violación planteado por la acción pública carece de *suficiencia y especificidad*, pues no solo no aporta los elementos de juicio necesarios para promover un debate, sino que aparte no despierta una duda sobre la constitucionalidad de la norma por ese motivo.

9. Por consiguiente, la Sala se pronunciará solo sobre la acción del expediente D-10622, y en lo que atañe al cargo contra los artículos 69 y 70 (parciales) por vulnerar el principio de legalidad tributaria (CP arts 150-2 y 338). Esta acusación reúne, en contraste con las antes analizadas, las condiciones necesarias para provocar un fallo de fondo. En efecto, para empezar es *clara* por cuanto presenta argumentos inteligibles, y articulados de un modo comprensible. Segundo, sus cuestionamientos se edifican sobre una base *cierta*, pues se dirigen contra proposiciones o lecturas de las disposiciones cuestionadas que no son infundadas sino, por el contrario, que se vinculan con su texto legal. Tercero, las alegaciones sobre indeterminación de los elementos del tributo, y delegación al Gobierno para la reglamentación de la materia, se presentan como cuestionamientos sobre el principio constitucional de certeza y legalidad tributarias, por lo cual el cargo es *pertinente*. Por último, explicitan los argumentos por los cuales la contribución vulnera este principio, y ante todo exponen los antecedentes de control constitucional sobre una institución homóloga –control sobre la contribución para estabilización de precios de los combustibles-; es decir, el contenido de la sentencia C-621 de 2013, y además por qué en su criterio no se acató lo allí resuelto, y en esa medida suministran razones para mostrar por qué se desconocen los principios constitucionales invocados. Así que el concepto de violación es *específico y suficiente*.

Presentación del caso y planteamiento del problema jurídico

10. La acción pública sostiene que en la configuración del tributo ‘Contribución parafiscal a combustible’ (Ley 1739 de 2014 arts 69 y 70), el Congreso violó el principio constitucional de legalidad tributaria (CP arts 150-12 y 338). En específico, dice que el artículo 69, al atribuirle al Ministerio de Minas las funciones de control, gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro del Diferencial de Participación, vulnera la reserva de ley en materia de contribuciones parafiscales, porque delega en una autoridad administrativa la definición de aspectos tributarios fundamentales (CP arts 150-12 y 338); y que el artículo 70 define de un modo impreciso el hecho generador, la base gravable, la tarifa y el periodo y circunstancias de pago de la contribución, y además le concede facultades al Ministerio de Minas y Energía para expedir reglamentos sobre asuntos que están reservados al legislador, con lo cual no solo se vulnera el principio de certeza tributaria sino también el de reserva de ley sobre la materia (CP arts 338). Esta pretensión es compartida por el ICDT, la intervención ciudadana coadyuvante y la Vista Fiscal, quienes consideran que las facultades allí reconocidas al Gobierno para la determinación de la base gravable, y otros elementos del tributo, la Carta se las reserva al Congreso. En contraste, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía, y la DIAN, estiman que la regulación respeta el principio de legalidad.

11. Con fundamento en lo anterior, la Sala observa que hay un problema jurídico compuesto por dos cuestiones contra los artículos 69 y 70 (parciales) de la Ley 1739 de 2014, por violación del principio de legalidad tributaria (CP arts 150-12 y 338). En efecto, por un lado se cuestiona la insuficiente determinación legal de algunos elementos esenciales del tributo (hecho generador, base gravable y tarifa), con lo cual se propone entonces una vulneración del principio de certeza tributaria. Pero por otro lado se censura que, para colmar esos supuestos vacíos en la regulación la ley le confiera expresamente al Ministerio de Minas y Energía la facultad de reglamentar, y de fijar la metodología para definir, aspectos esenciales de un tributo, como son los atinentes a la base gravable, al periodo y circunstancias de pago, y al control gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro del ‘Diferencial de participación’ (L 1739 arts 69 y 70), con lo cual se vulneraría el principio de reserva de ley sobre la materia. A pesar de que es entonces un problema jurídico que envuelve un cargo compuesto, la Corte resolverá sus cuestiones de forma conjunta, pues como se verá ambas se relacionan temática y consecuentemente.

La contribución parafiscal a combustibles –‘Diferencial de participación’. Su clasificación dentro de las especies constitucionales de tributos

12. Las normas acusadas regulan la ‘Contribución parafiscal a combustible’ (art 69), denominada ‘Diferencial de participación’ (arts 69 y 70). En este proceso los actores, las intervenciones y el Procurador coinciden en señalar que se trata de un tributo. Esta Corporación, en la sentencia C-621 de 2013,¹² concluyó asimismo que el cobro de un Diferencial de participación, como el ahora controlado, responde a la potestad impositiva del Estado. En este caso, la Corte no encuentra motivos para apartarse de esa clasificación, lo

¹² Sentencia C-621 de 2013 (MP Alberto Rojas Ríos. SV Luis Guillermo Guerrero Pérez y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

cual basta para que sea pertinente aplicar como parámetro el principio de legalidad tributaria (CP arts 150-12 y 338). Ciertamente, en este proceso el ICDT señaló que se trata en realidad de un impuesto, pero definir ese aspecto es irrelevante en esta ocasión, porque el principio de certeza no cambia en función de la especie tributaria, y el de reserva de ley en tributos solo tiene implicaciones distintas, en función de la especie tributaria examinada, en cuanto a las tarifas. Así, mientras en todo tributo la ley debe definir el hecho generador, los sujetos y la base gravable, solo en los impuestos debe definir directamente la tarifa, pues en las tasas y contribuciones puede delegar esa función mientras prevea el sistema y el método para ello (CP art 338). Ahora bien, en este caso no se está frente a una delegación a otras autoridades de la competencia para definir la tarifa del gravamen, pues el artículo 70 acusado la define directamente como el “*cien por ciento (100%) de la base gravable*”. Por ende, no es entonces necesario determinar si se trata de una contribución parafiscal o de un impuesto, pues en cualquier caso el legislador debía determinar clara y directamente el hecho generador, los sujetos y la base gravable.

La Corte procede a examinar si efectivamente lo hizo.

13. El principio de legalidad en materia tributaria tiene cuando menos tres implicaciones: una, es el reconocimiento de que el poder de decretar, modificar o suprimir tributos en tiempo de paz es competencia exclusiva de los órganos de representación popular pluralistas (CP arts 150 num 12, y 338);¹³ dos, es un deber de estos órganos de representación popular predeterminar con claridad y certeza los elementos mínimos de la obligación tributaria (CP art 338); y tres, es una prohibición a las entidades territoriales de establecer contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley (CP arts 300 num 4 y 313 num 4). Como dijo la Corte en la sentencia C-987 de 1999:¹⁴

“[e]l principio de legalidad tributaria [...] comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos. A imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP: art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe

¹³ Sobre el carácter pluralista de los órganos de representación que están llamados a regular la esencia de los tributos, ver las sentencias C-084 de 1995 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime) y C-569 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz. Unánime). Acerca de la legitimidad de estos órganos para crear, modificar o suprimir tributos, consúltese la sentencia C-246 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo. SV Jorge Arango Mejía. AV Carlos Gaviria Díaz), donde la Corte interpretó que los órganos de representación popular pluralistas no sólo eran los competentes para decretar tributos, sino también para modificarlos o suprimirlos. Dijo, sobre el particular: “[e]s evidente que la Constitución de 1991 prohibió al Congreso conferir facultades en materia tributaria, no solamente en cuanto a la creación de impuestos sino en punto de su modificación, los aumentos y disminuciones, la supresión y la sustitución de los mismos, ya que reservó a la Rama Legislativa la atribución de adoptar decisiones al respecto.”

¹⁴ Sentencia C-987 de 1999 (MP Alejandro Martínez Caballero). Reiterado entre otras en las sentencias C-227 de 2002, C-155 de 2003, C-690 de 2003 y C-1043 de 2003.

contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal.”

14. En esta ocasión, la supuesta violación del principio de legalidad tributaria se habría presentado -según los accionantes e intervinientes que lo alegan- debido a una imprecisa determinación de elementos esenciales del gravamen, y a una delegación expresa al Ministerio de Minas y Energía para reglamentar, y fijar la metodología para definir, aspectos esenciales del tributo, como son los atinentes a la base gravable, al periodo y circunstancias de pago, y al control gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro del ‘Diferencial de participación’. Es entonces necesario exponer a continuación una breve referencia a los desarrollos de la jurisprudencia constitucional sobre los principios de certeza y reserva de ley en la materia tributaria, para luego proceder a examinar en específico la constitucionalidad de la regulación.

a. Principio de reserva de ley en materia tributaria

15. La Constitución dice que la ley debe fijar, “directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”, y que las tarifas de las contribuciones y tasas puede definir las la autoridad administrativa, siempre y cuando el legislador determine el sistema y el método para hacerlo (CP art 338).¹⁵ Ahora bien, esto no significa que el legislador esté obligado a agotar en detalle la totalidad de la regulación sobre la materia tributaria, o que deba determinar además de los elementos sustantivos esenciales del tributo las obligaciones y normas adjetivas y procedimentales para su aplicación. El Presidente de la República en primer lugar, en ejercicio de su función de reglamentación (CP art 189-11), y en general el poder ejecutivo pueden también precisar y concretar los mandatos

¹⁵ Sentencia C-155 de 2003 (MP Eduardo Montealegre Lynett. SPV Eduardo Montealegre Lynett, Manuel José Cepeda, Rodrigo Escobar Gil y Marco Gerardo Monroy Cabra). En ella la Corte consideró inconstitucional que una Ley, que contemplaba una contribución por valorización, delegara en autoridades administrativas la facultad de fijar la tarifa de ese tributo, debido a que no definió de forma precisa el sistema y el método para alcanzar ese propósito. En esta providencia salvaron el voto parcialmente los magistrados Eduardo Montealegre Lynett, Manuel José Cepeda, Rodrigo Escobar Gil y Marco Gerardo Monroy Cabra, al considerar que la Corte debió diferir los efectos de la inexecutable con el fin de evitar una situación que, desde una perspectiva constitucional, resultara más gravosa que el retiro inmediato de las disposiciones acusadas.

abstractos de la ley, con el fin de hacer efectiva y real la voluntad democrática.¹⁶ De hecho, el legislador puede deferir expresamente en la administración la reglamentación de ciertos aspectos vinculados con la ejecución técnica y administrativa de los tributos ya delineados de forma general y abstracta en la ley. No obstante, no puede perder de vista que el principio de legalidad impone algunos límites infranqueables en esta materia, y por lo mismo es preciso señalarlos con mayor detalle:

15.1. Por un lado, el legislador puede delegar en la administración la reglamentación de las obligaciones *formales* en materia tributaria. La Corte ha señalado, por ejemplo en la sentencia C-690 de 2003, que “no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal. Así, no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como el recaudo o los deberes de información”. Por lo mismo la jurisprudencia ha admitido que la ley delegue en la administración la regulación de trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales, relacionados con el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de ciertos tributos, y con sus circunstancias de recaudo. Así, por ejemplo, en la sentencia C-608 de 2012, la Corte consideró que una norma legal no violaba el principio de legalidad por el hecho de atribuirle al Gobierno la reglamentación de los mecanismos de pago de los recaudos por impuesto a las armas y municiones. Dijo entonces la Corporación:

“La Constitución no impone al Legislador la obligación de prever directamente los elementos que extraña el demandante para la efectividad del tributo: (i) la competencia para el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración del impuesto, (ii) el momento en el que debe recaudarse, y (iii) el procedimiento para el efecto. Como se explicó anteriormente, los mecanismos de pago y recaudo (lo cual incluye la definición de la autoridad competente), así como otros aspectos de la administración del tributo, sin desconocer su importancia para la realización del principio de eficiencia, son asuntos es posible

¹⁶ Sentencia C-228 de 1993 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En esta oportunidad se demandaban las normas que establecían la tarifa, los responsables y los hechos gravados con el impuesto sobre las ventas. Dijo la Corte: “El hecho de que sea una facultad restrictiva del Congreso lo referente a la obligación tributaria, no implica que el Presidente de la República no pueda ejercer su potestad reglamentaria, la cual no sólo es legítima, sino necesaria para ajustar a las circunstancias reales de la Nación, las disposiciones generales impuestas por el legislador. || La potestad reglamentaria en materia tributaria, al ser una potencialidad no contradice la naturaleza de la rama ejecutiva del poder público, porque la función es la de reglamentar, como acto administrativo que hace real el enunciado abstracto de la ley. Si el legislador hace la ley, el ejecutivo tiene el deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que el gobierno esté legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar”.

delegar al reglamento sin desconocer el principio de reserva de ley¹⁷. Además, en materia de procedimiento, la Sala advierte que en todo caso no es cierto que no existan reglas definidas en el ordenamiento, pues como actividad administrativa, la liquidación y recaudo de los tributos debe regirse por las reglas del Código de Procedimiento Administrativo y por los procesos especiales que para el efecto se prevean en el Estatuto Tributario¹⁸.

15.2. En contraste, la ley no puede por principio delegar en la administración la regulación de los elementos esenciales a las obligaciones tributarias *sustantivas*, pues existe en esto un principio de estricta reserva de ley (CP arts 150-12 y 338). Lo cual no significa que en ciertos casos no se pueda conferir a la administración la facultad de definir las variables económicas o técnicas que en abstracto se plasman en la ley como elementos constitutivos de un tributo. Como se mostrará a continuación, la jurisprudencia ha constatado que cuando el poder tributario se ejerce sobre realidades o actividades económicas de alto orden técnico, sujetas además a fluctuaciones o variaciones sucesivas, el principio de legalidad de los tributos, que exige predeterminación de los elementos del gravamen con un nivel de precisión suficiente, debe acompañarse con la potestad de configuración legislativa en el diseño de la política fiscal y parafiscal. De tal suerte, en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable. Obsérvese:

15.2.1. Inicialmente, en la sentencia C-040 de 1993, la Corte debía decidir si se ajustaba al principio de legalidad tributaria una norma que regulaba una contribución parafiscal de fomento panelero, cuya tarifa se aplicaba a una base gravable conformada por “el precio de la panela o de la miel”. No obstante, la Ley le confería al Ministerio de Agricultura la competencia para fijar periódicamente el precio de estos bienes. La Corporación declaró exequible, por el cargo examinado, la normatividad demandada pues consideró, por una parte, que la base gravable del tributo estaba definida y, por otra, que la definición periódica del precio por parte del Ejecutivo respondía a razones “evidentes de técnica administrativa y dado que el precio es altamente variable”. La Corte sostuvo, sin embargo, que en ejercicio de esa atribución conferida por la ley “la autoridad administrativa debe consultar todos los datos necesarios, y realizar los análisis pertinentes de tal forma que se certifique con la mayor certeza posible el monto del precio, más no que se fije de manera arbitraria”.¹⁹

¹⁷ Sentencia C-594 de 2010 (MP Luis Ernesto Vargas Silva. Unánime).

¹⁸ Sentencia C-608 de 2012 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime).

¹⁹ Sentencia C-040 de 1993 (MP Ciro Angarita Barón. Unánime).

15.2.2. Luego, en la sentencia C-467 de 1993 la Corte se enfrentó a la demanda contra una regulación de la base gravable del impuesto predial, de acuerdo con la cual esta estaba constituida por “el avalúo catastral, o el auto avalúo cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado”. La norma se declaró exequible y, en el examen de constitucionalidad de la medida, la Corte señaló que si bien el avalúo lo efectuaban autoridades administrativas, esto no contradecía el principio de legalidad tributaria toda vez que este era “tan sólo un parámetro” para la determinación del monto del gravamen, el cual había sido escogido por el legislador, sobre la base de que el “valor real de una cosa es el precio que ésta tiene en el mercado”, lo cual juzgó razonable. No obstante, tuvo en cuenta también que para establecer la cuantía de la obligación final del impuesto “el legislador no toma en forma absoluta este valor, [...] pues de acuerdo con la misma ley parcialmente acusada, la tarifa del impuesto predial debe ser fijada por los concejos municipales en forma “diferencial y progresiva” y oscilará entre el 1 por mil y el 16 por mil del respectivo avalúo catastral; teniendo en cuenta los estratos socio-económicos, los usos del suelo, la antigüedad de la formación y actualización del catastro”.

15.2.3. Más adelante se expidió la sentencia C-583 de 1996, a propósito de la demanda contra una norma sobre el impuesto de renta por vulnerar la reserva de ley.²⁰ La disposición entonces cuestionada definía reglas para determinar el valor patrimonial de títulos, bonos y seguros de vida. No obstante, establecía que cuando se tratara de contribuyentes obligados a utilizar “sistemas especiales de valoración de inversiones”, el valor patrimonial de los documentos indicados debía ser el obtenido a partir de mecanismos establecidos por “las entidades de control”. La Corte observó entonces que se delegaba en autoridades administrativas la función de fijar los mecanismos para calcular el valor patrimonial de los mencionados documentos, sobre la base de que la actividad de los contribuyentes obligados a usar sistemas especiales de valoración de inversiones representaba un “riesgo para terceros” y para “el interés general”. En ese contexto, analizó la jurisprudencia constitucional antecedente sobre la materia, y advirtió que delegaciones de esa naturaleza habían sido reconocidas como válidas, cuando se trataba de definir aspectos “de tipo técnico” y sujetos a “fluctuación”. En esos casos la ley podía definir conceptualmente la base gravable, pero no tenía que fijar el valor puntual sobre el cual aplicar la tarifa. En esos casos el legislador “[d]ebe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor”, sin que le sea exigible señalar “las sumas concretas”.

15.2.4. En la sentencia C-597 de 2000, se estudió la acción pública instaurada contra un precepto que le daba al Gobierno Nacional la facultad de “publicar la base gravable” del impuesto sobre las ventas por importaciones de bienes excluidos.²¹ Al decidir que esta disposición no vulneraba la reserva de ley tributaria, la Corte tuvo en consideración el hecho de que dicha base la determinaba el Gobierno, de acuerdo con el texto mismo de la ley, con arreglo a “la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de la producción de bienes de la misma clase de producción nacional”, con lo cual se buscaba en

²⁰ Sentencia C-583 de 1996 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime).

²¹ Sentencia C-597 de 2000 (MP Álvaro Tafur Galvis. SV Alfredo Beltrán Sierra, Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández Galindo).

esencia proteger la economía nacional, al imponer gravámenes equivalentes a quienes los producían a nivel interno y a quienes los importaban. La Corporación señaló entonces que para alcanzar esa finalidad, el legislador razonablemente consideró que se debía precisar periódicamente la tarifa general del impuesto implícita en el costo de producción de esos mismos bienes en la economía nacional, lo cual tenía un “carácter técnico y administrativo”, razón por la cual era legítimo dejarlo en manos del Gobierno. Ahora bien, sostuvo que esa decisión estaba fundada en el hecho objetivo de que el legislador fijó unas “bases ciertas y determinables para señalar la suma concreta sobre la cual se liquidará el gravamen de que trata la norma acusada”. En consecuencia, declaró exequible la disposición entonces demandada.

15.2.5. En la sentencia C-1067 de 2002, al controlar justamente un tributo orientado a un fondo de estabilización de precios de productos agropecuarios y pesqueros, la Corte precisó aún más el contexto fáctico en que es aplicable la jurisprudencia anterior.²² La Ley entonces cuestionada se refería a una contribución consistente en un porcentaje de la diferencia entre “el precio del mercado internacional del producto en cuestión” y el “precio de referencia” o “el límite superior de la franja de precios de referencia”. Para efectos de definir los valores de cada uno de estos conceptos, la Ley les daba a los comités directivos de los fondos de estabilización, la competencia para establecer los precios, dentro de determinados parámetros. Esta Corporación dijo que, en tratándose de tributos dependientes de los precios de productos, la reserva de ley debía interpretarse sin desconocer “las circunstancias variables e indeterminadas del mercado, la fluctuación de precios y fenómenos dinámicos tales como la inflación y la devaluación monetaria”. En tales escenarios, el legislador puede no efectuar una “regulación detallada y rígida” de los elementos determinantes de la tarifa, entre los cuales está la base gravable. Pero, eso no significa que la administración así facultada pueda “cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley”. En cuanto a la facultad administrativa para señalar los precios de referencia, dijo:

“[p]ara poder fijar ese porcentaje de la diferencia, [que constituye la tarifa del gravamen], los Comités deben establecer el precio de referencia a partir de la cotización más representativa en el mercado internacional para cada producto, lo cual se hará con base en un promedio móvil no inferior a los últimos 12 meses ni superior a los 60 anteriores”.

15.2.6. En la sentencia C-690 de 2003, la Corte efectuó una precisión fundamental ulterior a la jurisprudencia. Al controlar un grupo de previsiones legales que les conferían a la OCDE o al Gobierno nacional la competencia para definir aspectos integrantes de elementos tributarios, la Corporación sostuvo que para enjuiciar la conformidad de esa delegación con el principio de legalidad tributaria era necesario precisar que, en materias técnicas y variables, si bien “la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, [...] las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido”.²³ Consideró entonces que en

²² Sentencia C-1067 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime).

²³ Sentencia C-690 de 2003 (MP Rodrigo Escobar Gil. AV Jaime Araújo Rentería).

el examen de normas tributarias que delegaban facultades de regulación cabía “distinguir entre, por un lado, la atribución de una potestad, sea discrecional o reglada, a una autoridad para la determinación de los elementos de un tributo, y, por otro, la remisión a un dato que se produce de manera externa a la norma y que no comporta la expresión de un contenido volitivo en relación con ella”. Si bien la Constitución exige la determinación legal directa de los elementos del tributo, algunas “hipótesis de remisión a la administración tienen como denominador común que se refieren a elementos variables, que no es posible predeterminar en la ley, pero que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción con un alto nivel de certeza”. En esos casos, aunque haya “un relativo margen de apreciación, la determinación del valor de un inmueble, o el precio de un producto, el valor de unos activos o el índice de bursatilidad de unas acciones, está necesariamente vinculada a la realidad objetiva que tales conceptos comportan”.

15.3. A partir de lo anterior es posible entonces extraer la siguiente *síntesis*. Primero, en cuanto a los aspectos u *obligaciones formales*, el legislador puede delegar en la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas tributarias, siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional, relacionados con el recaudo y sus circunstancias, y la liquidación, discusión y administración de ciertos tributos. Segundo, cuando se trata de la regulación de *obligaciones sustanciales* impuestas por el poder tributario, “la determinación política de los elementos del tributo est[á] sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad”, pero “las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido”. Por tanto, en estos casos: (i) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados “con un alto nivel de certeza”;²⁴ (ii) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe “indicar la manera como debe ser fijado” en el reglamento el mecanismo correspondiente,²⁵ lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; (iii) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para “cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley”.²⁶

b. Principio de certeza tributaria

²⁴ Sentencia C-690 de 2003 (MP Rodrigo Escobar Gil. AV Jaime Araújo Rentería). Ya referida.

²⁵ Sentencia C-583 de 1996 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En ese caso, como se refirió, la norma acusada le atribuía a la administración la facultad de fijar el mecanismo para calcular el valor patrimonial de ciertos documentos, a efectos de liquidar el impuesto de renta. La Corte dijo que en casos así, la ley podía definir conceptualmente la base gravable, pero no tenía que fijar el valor puntual sobre el cual aplicar la tarifa. En esos casos el legislador “[d]ebe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado” el valor, sin que le sea exigible o necesario sin embargo señalar “las sumas concretas”.

²⁶ Sentencia C-1067 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime). En ese caso, la Corte encontró ajustada a la Constitución la competencia atribuida por la ley a la administración para expresar los precios de una contribución originada en el diferencial de precios, precisamente sobre la base de que, entre otras razones, no era un poder para “cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley”.

16. La Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto. No obstante, la Corte ha sostenido de manera consistente que las normas jurídicas, al estar formuladas en lenguaje natural, están expuestas a situaciones de ambigüedad y vaguedad.²⁷ Si, entonces, cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado Social de Derecho.²⁸ Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales”.²⁹

²⁷ Genaro Carrió, por ejemplo, dice que “[...] todas las palabras que usamos para hablar del mundo que nos rodea, y de nosotros mismos, son, al menos, potencialmente vagas”. Carrió, Genaro R.: “Sobre los lenguajes naturales”, en *Notas sobre Derecho y lenguaje*, 4ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1994, p. 34. Alf Ross asegura por su parte “[...] que la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido”. Ross, Alf: *Sobre el Derecho y la justicia*, Trad. Genaro R. Carrió, 3ª edición, Buenos Aires, Eudeba, 2005, p. 170.

²⁸ Sentencia C-714 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime). En ese caso, se demandaba por supuesta falta de claridad una norma tributaria que creaba una exención deducción por la inversión en “*activos fijos reales productivos*”. La Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo: “[...] una reacción [...] podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento”.

²⁹ Sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión, la Corte consideró que una norma tributaria, que regulaba uno de los elementos esenciales de una contribución parafiscal, no violaba el principio de certeza tributaria, por cuanto si bien acarreaba problemas de interpretación, estos no eran insuperables con arreglo a criterios razonables de interpretación.

c. Examen de los artículos 69 y 70 (parciales) a la luz del principio de legalidad tributaria

17. En primer lugar, los actores cuestionan como contrario al principio de legalidad –reserva de ley- el artículo 69 (parcial) de la Ley 1739 de 2014, el cual establece que el “Ministerio de Minas ejercerá las funciones de control, gestión, fiscalización, determinación, discusión y cobro del Diferencial de participación”. De lo mismo acusan al numeral 5 del artículo 70 de la Ley, por cuanto se refiere a la facultad del Ministerio de Minas para calcular y liquidar el gravamen, de conformidad con el reglamento sobre la materia, y define las circunstancias de tiempo en que debe efectuarse el pago de la contribución, a partir de un momento que depende del acto de notificación que adelante el citado Ministerio respecto del cálculo del Diferencial de Participación. A juicio de la Corte Constitucional, no obstante, en estas normas la ley no incurre en una vulneración del principio de reserva de ley tributaria.

18. En efecto, por una parte, el artículo 69 inciso 1 de la Ley precisa que el recaudo de esta contribución se destina al Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles, para atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles, conforme a las leyes 1151 de 2007 y 1450 de 2011. Luego, le da al Ministerio, con ese fin, facultades ejecutivas que designa con suficiente claridad, pues consisten en el control, gestión, fiscalización, determinación, liquidación, discusión y cobro, cada una de las cuales debe ejercerse, como se ha dicho en la jurisprudencia, de conformidad con las reglas y principios contemplados por el “Código de Procedimiento Administrativo y por los procesos especiales que para el efecto se prevean en el Estatuto Tributario”.³⁰ No hay en esa regulación una atribución de competencias que pertenezcan al legislador. Si bien se dice allí que al Ministerio le corresponde la “determinación” del gravamen, lo cierto es que por el contexto en el cual se encuentra, en tanto alude a facultades regladas de ejecución administrativa, la ley no debe entenderse en el sentido de que confiera a la administración una potestad tributaria de determinación política de los elementos del tributo, o de modificación de los mismos, sino la de concreción de la voluntad legislativa ya expresada en los ingredientes esenciales del diferencial.

19. Por otra parte, el artículo 70 numeral 5 de la Ley 1739 de 2014 le atribuye al Ministerio la facultad de “calcular y liquidar” el tributo, en lo cual no hay problema porque son

³⁰ Sentencia C-608 de 2012 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime). Aunque en ese caso la Corte sostuvo que, mientras no comprometa derechos fundamentales y sea excepcional, “La Constitución no impone al Legislador la obligación de prever directamente los elementos que extraña el demandante para la efectividad del tributo: (i) la competencia para el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración del impuesto, (ii) el momento en el que debe recaudarse, y (iii) el procedimiento para el efecto”. No obstante, señaló que en todo caso, en materia de procedimiento, hay “reglas definidas en el ordenamiento, pues como actividad administrativa, la liquidación y recaudo de los tributos debe regirse por las reglas del Código de Procedimiento Administrativo y por los procesos especiales que para el efecto se prevean en el Estatuto Tributario.”

operaciones típicamente ejecutivas de lo ya previsto en la ley. Así, la ley dice que deben efectuarse “de acuerdo con el reglamento”, lo cual no significa que este deba ser el único parámetro pues obviamente deben atenerse a lo previsto en la ley, con arreglo a las reglamentaciones que dentro de la Constitución se expidan al respecto. La facultad de liquidación no es, por lo demás, una función distinta a la de formular explícitamente la concreción –ejecución- de las normas tributarias aplicables al caso. Por último, aunque al final se ata el periodo de pago a la notificación que practique el Ministerio, esta debe adecuarse también, como acaba de señalarse, a las reglas y principios generales previstos en el Código de Procedimiento Administrativo, el Estatuto Tributario, y en lo pertinente al reglamento que previamente se haya expedido.

20. Ahora bien, en cuanto a los elementos esenciales de la obligación tributaria, su conformidad con los principios de certeza y reserva de ley merece un juicio individual para cada uno. En primer lugar, puede observarse que los actores no cuestionan la definición de los sujetos pasivos. En este punto debe resaltarse que aun cuando en la publicación inicial de la Ley se decía en el artículo 70 numeral 4 que sujetos pasivos del tributo eran los previstos en el artículo “43” de esa Ley, luego en virtud del Decreto administrativo 1050 de 2015 se corrigió este yerro, y desde entonces el texto remite expresamente al artículo 49 de la misma Ley. Algo similar había ocurrido con el numeral 1º, inciso 1, del propio artículo 70, el cual tampoco es ahora objeto de censura en la acción pública, pues allí se indicaba que el hecho generador del tributo era el mismo “del impuesto nacional a la gasolina y ACPM establecido en el artículo 43 (sic) de la presente ley”. El impuesto a la gasolina y ACPM se contempla en la Ley 1739 de 2014 en el artículo 49, y en tal virtud el citado Decreto 1050 de 2015 corrigió también ese yerro, por lo cual ahora la disposición que regula el hecho generador del ‘Diferencial de participación’ reenvía igualmente al impuesto nacional a la gasolina y ACPM establecido “en el artículo 49 de la presente ley”. Ninguno de estos segmentos fue cuestionado específicamente, y por lo tanto la Corte Constitucional no se pronunciará sobre su exequibilidad. Lo mismo hará respecto del literal a), numeral 2, del artículo 70, que define el concepto ‘Volumen de gasolina’, sobre el cual no habrá entonces pronunciamiento.

21. En cuanto a la definición de la tarifa contemplada en el artículo 70 numeral 3 de la Ley, específicamente cuestionada por los actores, la Corte considera que es perfectamente comprensible y no se observa que haya en este respecto problema alguno de afectación a la reserva de ley, pues dice clara y terminantemente que la misma equivale al “[c]ien por ciento (100%) de la base gravable” (art 70 num 3). Así, para empezar, como antes se indicó la Ley acusada no defiere en la administración la competencia para fijarla, y por lo mismo no es necesario elucidar si se respeta o no la reserva legislativa. De otro lado, no existe tampoco indeterminación o problema alguno asociado al principio de certeza tributaria, toda vez que el porcentaje a pagarse está expresada de forma inequívoca (100%), y se aplica naturalmente a la base gravable del tributo. Por tanto, este numeral será declarado exequible.

22. Un examen específico se requiere en lo que atañe a la definición del hecho generador (parcial) y la base gravable (parcial) del tributo acusado (art 70 nums 1 y 2), pues ambas disposiciones aluden al ‘precio de paridad internacional’, sin definir su significado, y al ‘precio de referencia’, el cual si bien cuenta con una definición debe ser fijado en concreto,

según el numeral 2, por el Ministerio de Minas y Energía. Estas previsiones y expresiones tienen un sentido normativo distinto, pues mientras en un caso se habla de una noción que no tiene un significado expreso, en el otro se trata de un concepto que sí está expresamente definido pero cuya fijación en concreto se delega en una autoridad administrativa. Por lo mismo, mientras las referencias al ‘precio de paridad internacional’ deben examinarse a la luz del principio de certeza tributaria, las atinentes al ‘precio de referencia’ deben ser evaluadas conforme a la reserva de ley tributaria. En ambos casos el parámetro es entonces el principio de legalidad de los tributos, pero cada uno de conformidad con exigencias distintas, razón por la cual cada expresión merece un análisis detenido e independiente.

23. En primer lugar, la Corte debe abordar la pregunta por la certeza de los numerales 1 y 2, en cuanto emplean las expresiones ‘precio de paridad internacional’ para definir el hecho generador y la base gravable del ‘Diferencial de participación’. La noción de ‘precio de paridad internacional’ de los combustibles no se define expresamente en la Ley, o en otra norma legal. No obstante, el principio de certeza tributaria no exige que todos los vocablos empleados en un texto normativo estén explícitamente definidos en la ley, sino que sean determinables con arreglo a pautas de interpretación aceptables. Así, debe mencionarse entonces que entre los cánones aceptables de interpretación de una norma se encuentra el previsto en el artículo 30 del Código Civil, el cual establece que “[l]os pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre un mismo asunto”. Con fundamento en esta regla puede decirse que ‘Precio de paridad internacional’ del combustible, aunque no se define explícitamente en la ley cuestionada, es una noción determinable a partir del modo como se regulan en otras leyes las contribuciones destinadas a fondos de estabilización de precios de bienes.

23.1. Así, por ejemplo, la Ley 101 de 1993 regula el Fondo de Estabilización de Productos Agropecuarios y Pesqueros, y prevé también una contribución que se activa en los eventos en los cuales se experimente una ‘diferencia’ de precios. En la sentencia C-621 de 2013 la Corte utilizó esa regulación como un referente comparativo para examinar la conformidad de la contribución de estabilización de precios de combustibles con el principio constitucional de legalidad, precisamente porque se trataba de un tributo orientado a financiar un fondo de estabilización de precios. Por tanto, en este caso es válido aplicarla también para elucidar nociones homólogas (es decir, que tienen funciones equivalentes) a las que allí se emplean. En consecuencia, puede notarse que en la Ley 101 de 1993, el diferencial de precios que genera la obligación se produce cuando “el precio del mercado internacional del producto en cuestión para el día en que se registre la operación en el Fondo respectivo fuere superior al precio de referencia o al límite superior de la franja de precios de referencia” (L 101 art 40 num 2). Aunque allí no se emplean los vocablos ‘Precio de paridad internacional’, dado que la contribución regulada en ese contexto cumple la misma función que el gravamen ahora examinado, debe considerarse que es un referente conceptual válido para interpretar los elementos de este último. Así, precio de paridad internacional es el precio efectivo del respectivo producto en mercados internacionales relevantes, para el día en que tiene lugar el hecho generador regulado en la ley. Por lo demás, si bien la Ley 101 de 1993 tampoco precisa qué debe entenderse por ‘precio del mercado internacional’, la Corte al examinar su

constitucionalidad no juzgó que violara el principio de certeza tributaria o la reserva de ley sobre la materia.³¹

23.2. Aparte de lo anterior, otra regla de interpretación prevista en el artículo 28 del Código Civil dice que “[l]as palabras técnicas de toda ciencia o arte, se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”. En aplicación de este estándar es posible elucidar el sentido de la noción ‘precio de paridad internacional’, a partir del modo como se entiende en la legislación fiscal especializada de naciones extranjeras, pues en estas está expresada una técnica o arte de regulación de los asuntos fiscales. Debe decirse entonces, en refuerzo de lo anterior, que en otros ordenamientos en los cuales se han creado también fondos de estabilización de combustibles, como es el caso chileno por ejemplo, el sentido que tiene la noción de ‘precio de paridad’ de los combustibles es equivalente, en su sentido conceptual, al que antes se indicó. En efecto, la legislación chilena llegó a prever desde 1991 una fuente de recursos fiscales para el ‘Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo’, cuyo detonante es una diferencias entre un ‘precio de referencia’ y un ‘precio de paridad’ tomado del orden internacional. En cuanto a esta última noción, en la ley de Chile se dispuso que era el observado “en los mercados internacionales relevantes de los combustibles” a los que se refiere la legislación de ese país.

23.3. A juicio de la Sala, esta aproximación es suficiente para colmar las exigencias del principio de certeza tributaria. El legislador no hace más que emplear una noción cuyo centro semántico es entonces claro, pues está conformado por el precio que se paga por los combustibles en mercados internacionales que se consideran relevantes para la economía del país. Ciertamente, la ley no dice cuáles son esos mercados relevantes. Pero esto no es necesario establecerlo porque los mercados relevantes para Colombia pueden cambiar con el transcurso del tiempo en función de diversos factores, como la política exterior, la situación misma de los mercados, las circunstancias internas, entre otros. El legislador debe poder ejercer su potestad de configuración normativa fiscal o parafiscal en realidades cambiantes, sin necesidad de actualizar directamente la ley, lo cual puede lograrse si deja que la actualización se efectúe en atención a criterios técnicos en el orden reglamentario. Por lo demás, la definición de un marco rígido para determinar los precios de paridad es innecesario, pues este es un asunto técnico de apreciación que está sujeto también a la experiencia, y por tanto definir un mecanismo no susceptible de modificación expedita puede ser incluso contrario a la finalidad que se persigue, cual es la de crear una regulación apta para “atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles” (art 69 inc 1).

23.4. Los precios de paridad internacional no los define, por otra parte, más que el mercado internacional, y la Rama Ejecutiva del poder público en Colombia no puede más que expresar esa realidad de un modo que resulte técnicamente apropiado. Por lo mismo, no se está en este caso ante una hipótesis de delegación de la potestad legislativa en la administración, sino más bien de un evento en el cual legislador define políticamente el hecho generador y la base gravable en términos que dependen de los precios de paridad internacional, y deja que el

³¹ Sentencia C-1067 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime). Antes referida.

Gobierno, en cabeza de su cartera especializada en la materia, sea la encargada de expresar informativamente esa variable. El hecho de que la ley tampoco defina los mecanismos para encauzar esas operaciones, se explica en el principio de separación de funciones (CP art 113). La ley define entonces los elementos del tributo de manera general, abstracta e impersonal, y en ese diseño dice que la base gravable y el hecho generador del gravamen se edifican sobre la diferencia entre el precio de paridad y el de referencia. Al ejecutar esa norma, la administración debe por tanto prever un mecanismo que permita expresar informativamente, del modo más exacto posible, la cifra a que estos precios ascienden. Como ocurrió en la sentencia C-040 de 1993, cuando se le dio a un Ministerio la facultad de fijar el precio de la panela y la miel, cabe reiterar el llamado a la administración a fin de que consulte “todos los datos necesarios, y realizar los análisis pertinentes de tal forma que se certifique con la mayor certeza posible el monto del precio, más no que se fije de manera arbitraria”.³²

23.5. Por todo lo anterior, la Corte considera que las expresiones “precio de paridad internacional”, contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 70, Ley 1739 de 2014, no son contrarias al principio de certeza tributaria.

24. Resta entonces por decidir si los numerales 1 y 2 del artículo 70 acusado, en tanto emplean la noción ‘precio de referencia’, son inconstitucionales. Para definir esta cuestión debe resaltarse que la ley define expresamente el ‘precio de referencia’ como el “Ingreso al productor”; es decir, como “la remuneración a refinadores e importadores por galón de combustible gasolina motor corriente y/o ACPM para el mercado nacional”. El problema en este punto es que si bien hay una definición, el literal b) del segundo numeral dice que “[e]ste precio se fijará por el Ministerio de Minas, de acuerdo con la metodología que defina el reglamento”. Conviene entonces señalar que la noción de ‘precio’ –en este caso ‘de referencia’ - tiene una contrapartida *variable* en la realidad. Los *precios* de referencia de los combustibles, aunque son fijados por el Ministerio de Minas, no responden causalmente solo a un acto de voluntad, sino que están sujetos a fluctuaciones en función de las circunstancias del mercado, de la política fiscal colombiana y del comercio exterior. Así, por ejemplo, el precio de referencia no es completamente independiente del precio de paridad internacional, pues si el precio de referencia llega a ser inferior al de paridad internacional, los refinadores y productores carecerían de interés para vender sus productos en el ámbito doméstico y conducirían los bienes al mercado internacional.

25. Por lo mismo, este precio se puede ver impactado por esa variable de los precios internacionales, y también por otras que no dependen de la voluntad unilateral del Ministerio de Minas y Energía. Así que a esta cartera le corresponde, más que *decidir* cuál ha de ser el precio, *expresarlo* a través de mecanismos técnicamente aptos para el efecto. Los precios de referencia son entonces, en términos de la jurisprudencia constitucional sobre la materia, antes que un elemento del tributo, una variable del gravamen bajo control. En los debates que antecedieron a la expedición de esta Ley se aprecia en distintas oportunidades que los Parlamentarios y expertos que participaron en las deliberaciones de las Comisiones económicas del Congreso (terceras y cuartas permanentes) expresaron su conciencia de

³² Sentencia C-040 de 1993 (MP Ciro Angarita Barón. Unánime).

adelantar su trámite en contextos actuales o potenciales de cambios o alteraciones periódicas incluso drásticas de los precios de los combustibles, no solo en el mercado internacional. Así ocurrió por ejemplo en las siguientes intervenciones:

Gaceta	Intervenciones de Congresistas y expertos invitados a las sesiones
66/15	<p style="text-align: center;">Senador Iván Duque Márquez:</p> <p>“Lo segundo que creo que es muy importante que haya que discutir acá, es que los supuestos sobre los cuales fue construida esta reforma, tres meses atrás, están cambiando. Para nadie es una mentira que muchos de los supuestos que tenía esta reforma, estaban sustentados en el marco fiscal de mediano plazo, que solamente lo que tiene que ver con precio y producción de petróleo; se está cambiando por las circunstancias internacionales y las propias del país.”</p> <p style="text-align: center;">Senador Álvaro Ashton Giraldo:</p> <p>“Y por el otro lado, también se hace importante saber que en el Gobierno del Presidente Santos, se han hecho todos los esfuerzos para poder canalizar inversiones; que reflejan necesariamente soluciones importantes para el financiamiento de la vida nacional. Por ejemplo, el impuesto del 4x1.000 tenía también su fecha de fenecimiento y este Gobierno ha entendido juiciosamente que con la caída de los precios internacionales del petróleo y con la disminución de las utilidades de Ecopetrol, se ha generado sin duda un hueco fiscal; que hay que atender y eso se va a atender justamente manteniendo el impuesto por el periodo establecido, de conformidad con lo que ha planteado el Gobierno nacional.”</p> <p style="text-align: center;">Presidente de Asofondos, doctor Santiago Montenegro Trujillo:</p> <p>“En tercer lugar necesitamos una Reforma más amplia, porque no podemos depender de las volatilidades de los ingresos petroleros, hay que proyectarlos con un precio razonable que sea sustentable en el tiempo y al mismo tiempo hace falta crear un fondo de estabilización, que de hecho ya existe para ahorrar, cuando el precio esté por encima de esa proyección y para des ahorrar cuando esté por debajo, pero el país no puede acostumbrarse a depender en sus gastos e inversiones de la volatilidad de los ingresos petroleros.”</p>
67/15	<p style="text-align: center;">Rosario Córdoba Garcés Presidenta del Consejo Privado de Competitividad:</p> <p>“Nosotros somos partidarios de que en lugar de, obviamente se necesitan los recursos, quizás se van a necesitar más recursos de los que estamos pensando, por cuenta de la caída de los precios del petróleo, en ese sentido, nosotros estamos de acuerdo con lo que se dijo anteriormente, de simplemente gravar, utilizar el impuesto de renta, aumentando la tasa de tributación del impuesto de renta, o aumentando la tasa de tributación del CREE y si, quizás si hacemos eso, vamos a llegar a unas tasas del 42 o,</p>

	45%, puede ser, pero tener una tasa conocida, una tasa que, digamos, que todos los empresarios saben que esa es su tasa de tributación, es mucho más positivo para la inversión, que tener tasas diferenciales que oscilan entre el 40 y el 75%, dependiendo de qué sector es el que está en la empresa, o qué tipo de estructura de capital tenga.”
79/15	<p style="text-align: center;">Senador Efraín Cepeda Sarabia:</p> <p>“De manera que para ampliar esa tributación y los ingresos también tenemos que pensar en el tema de fortalecer a la DIAN, para que pueda hacer mejor control, por ejemplo hoy la tasa de evasión del IVA llega al 22% y en el Plan Nacional de Desarrollo se plantea que en 4 años llegue al veinte 20. Creo que fortaleciendo a la DIAN, y allí hay un artículo que lo hace, podamos reducir estas tasas de evasión y por esa vía tener sin duda más recursos, por supuesto que estamos a la espera, qué va a suceder en la OPEP, si los precios del petróleo van a reaccionar, ahí hay un golpe muy fuerte a las finanzas públicas.”</p>
323/15	<p style="text-align: center;">Representante Alirio Uribe Muñoz:</p> <p>“Y realmente a menos de dos años de implementada la Ley 1607 del 2012 estos problemas re[v]elan que es necesario nuevamente crear una sobretasa al CREE para financiar y palear la crisis, pues hoy señor Ministro tenemos que decirle que esta Reforma transitoria tampoco va a solucionar los problemas que tienen en la Reforma para este país, usted sabe más que nadie señor Ministro como lo ha dicho la Contraloría General de la República que va a ver otro déficit del orden de los 8 billones de pesos por fuera de los 12 billones que estamos hablando por producto de la reducción de los precios del Petróleo, ustedes han hecho una programación financiera partiendo que el barril del petróleo se mantenía en 97 dólares y hoy está sobre-pasando la barrera de los 60 dólares lo que va a traer otro hueco fiscal de 8 billones de pesos adicionales a los 12.5 billones que usted va a solucionar hoy con esta Reforma Tributaria.”</p>

26. En concepto de la Corte, en estos casos es entonces aplicable la jurisprudencia antes mencionada -especialmente en el fundamento 15.3 de estas consideraciones-, por cuanto se trata del ejercicio del poder tributario a través de una configuración tributaria cuyo objeto es justamente “atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles” (L 1739 art 69). Así, en vista de que pretende crearse y desarrollarse una contribución para la estabilización de precios, que es una materia técnica, en una atmósfera económica caracterizada además por cambios sucesivos e incluso drásticos en sus cifras exactas y tendencias –que en el Congreso se llegó a considerar como sujeta a ‘volatilidades’, a ‘caídas’, a ‘golpes’-, es entonces natural que el legislador no pretenda estatuir definitivamente y de antemano una regulación detallada y rígida, la cual impida o dificulte la adaptación del derecho a las circunstancias cambiantes del mercado. En este contexto, la jurisprudencia admite que la ley defiera (incluso expresamente) en autoridades administrativas la concreción de la voluntad democrática expresada en abstracto. No obstante, deben tenerse en cuenta ciertas pautas, sintetizadas en el numeral 15.3 de esta providencia. De conformidad con estas últimas, se examinarán las normas acusadas.

- (i) La ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración

27. Es importante comenzar por indicar que los numerales 1 y 2 del artículo 70 determinan el hecho generador y la base gravable.

27.1. En cuanto al hecho generador, según el artículo 70 numeral 1 de la Ley 1739 de 2014, es el mismo que el del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM, establecido en el artículo 49 de dicha Ley. Este último precepto, no cuestionado ni en sí mismo ni a través de su norma remisoría, dice que el hecho generador del tributo “es la venta, retiro, importación para el consumo propio, importación para la venta de gasolina y ACPM y la importación temporal para perfeccionamiento activo, y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. El impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM, o en la fecha de la presentación de la declaración de importación temporal para perfeccionamiento activo”. La obligación tributaria se activa entonces cuando se da ese hecho, si además el precio de paridad internacional, “para el día en que el refinador y/o importador” lo realice, es inferior al de referencia. Ahora bien, la Ley expresamente define el precio de referencia como el ‘Ingreso al productor’; es decir, como “la remuneración a refinadores e importadores por galón de combustible gasolina motor corriente y/o ACPM para el mercado nacional”. Así, queda entonces claro que el hecho generador se produce cuando se den las hipótesis previstas en el artículo 49 de la Ley 1739 de 2014, si además el precio de paridad internacional es inferior, “para el día en que el refinador y/o importador realice el hecho”, al precio que se paga para el mercado nacional a refinadores e importadores por galón de gasolina corriente y/o ACPM.

27.2. En lo que respecta a la base gravable, esta es definida igualmente en el numeral 2 del artículo 70 acusado parcialmente, como el producto de multiplicar la diferencia entre el precio de referencia y el de paridad internacional, cuando esta sea positiva (es decir, cuando el de paridad sea inferior al de referencia), por el volumen de combustible reportado en el momento de la venta, retiro o importación. El volumen que debe reportarse, según el literal a) del numeral 2 en comento, es el de la “gasolina motor corriente nacional o importada y el ACPM nacional o importado reportado por el refinador y/o importador de combustible”. Esta definición implica entonces que la magnitud a la cual se aplica la tarifa del 100% está conformada por la diferencia entre los precios de paridad y de referencia, la cual se multiplica por el volumen de combustible reportado en el momento definido expresamente en la ley. El legislador determinó entonces políticamente la base gravable.

28. Asunto distinto es que, en la determinación de ambos elementos, la Ley hubiera usado una noción o categoría como la de ‘precio’, en este caso ‘de referencia’, que tiene una contrapartida variable en la realidad. La jurisprudencia ha señalado que en tales casos no es

necesario definir directamente el mecanismo de averiguación o expresión informativa de esa variable por cuanto, si bien puede eventualmente haber un grado de apreciación en la fijación del mecanismo o en la certificación de la cifra o valor exacto, existe un grupo de reglas técnicas que asegura un alto nivel de certeza en esa operación. En este caso, la Corte Constitucional observa entonces que la remisión normativa a los precios de referencia de los combustibles no vulnera la reserva de ley, por cuanto existe una definición de los elementos del tributo, y la alusión a la variable forma parte de la adaptación del principio de legalidad a una realidad económica altamente técnica, sujeta a cambios sucesivos, e incluso drásticos a juicio del Congreso, ante la cual no es apropiado fijar de antemano y en abstracto, en la ley, fórmulas detalladas y rígidas que impidan responder adecuadamente a las fluctuaciones del mercado de los combustibles. Por lo mismo, la Sala Plena considera que se cumple el primer requisito de legalidad tributaria, en contextos de esta naturaleza.

- (ii) La ley debe “indicar la manera como debe ser fijado” en el reglamento el mecanismo correspondiente,³³ lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia;

29. En esta ocasión, los numerales 1 y 2 del artículo 70 no establecen el mecanismo exacto para definir la cifra a que asciende o desciende el precio de referencia. No obstante, lo que se requiere en virtud del principio de legalidad tributaria para casos como el que está bajo examen no es que se fije en detalle el mecanismo de determinación de la variable, sino que se señalen pautas, parámetros, estándares generales incluso flexibles para hacerlo, y que además se designe quién es competente para fijar el valor, y se señale qué fuente puede definir las reglas más específicas sobre la materia. Es por ello que en la sentencia C-583 de 1996, en la cual la Corte sostuvo que este era un criterio de legalidad tributaria aplicable a casos como este, se declararon exequibles dos normas que hacían depender un elemento tributario de un valor, a pesar de que la cifra exacta de ese valor debía fijarla la administración con arreglo a un mecanismo especial no expresamente previsto en la ley. La Corte encontró que esa previsión se ajustaba a la reserva de ley tributaria, en cuanto si bien no contemplaba directamente un mecanismo para la determinación del valor, sí señalaba que la expresión de este último debía responder a un mecanismo especial allí designado, y susceptible de configurarse administrativamente. La norma acusada en esta oportunidad se asemeja en ese punto a la controlada en la sentencia C-583 de 1996, por los siguientes motivos.

30. En efecto, el artículo 70 numerales 1 y 2 de la Ley 1739 de 2014 establece unos estándares o criterios generales para reglamentar el mecanismo de fijación de los precios de referencia de los combustibles. Para empezar, habla de las nociones de diferencia de precios, donde los elementos que deben ser tomados para esta operación son el ‘precio de paridad internacional’

³³ Sentencia C-583 de 1996 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En ese caso, como se refirió, la norma acusada le atribuía a la administración la facultad de fijar el mecanismo para calcular el valor patrimonial de ciertos documentos, a efectos de liquidar el impuesto de renta. La Corte dijo que en casos así, la ley podía definir conceptualmente la base gravable, pero no tenía que fijar el valor puntual sobre el cual aplicar la tarifa. En esos casos el legislador “[d]ebe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado” el valor, sin que le sea exigible o necesario sin embargo señalar “las sumas concretas”.

y el ‘precio de referencia’. Además dice qué debe entenderse por ‘precio de referencia’, y señala que el resultado de la diferencia entre el precio de paridad y el de referencia debe multiplicarse, a efectos de encontrar la base gravable del tributo, por el ‘Volumen de combustible’ reportado en el momento de venta, retiro o importación. No existe en esto entonces ausencia de estándares. Por otra parte, se dice que el Ministerio de Minas y Energía debe fijar el precio de referencia de los combustibles, y además se establece que las reglas más detalladas para expedir el mecanismo deben consignarse en un reglamento. Así, queda entonces claro que un reglamento sobre la materia, expedido dentro del marco legal y constitucional, debe crear el mecanismo adecuado para que el Ministerio de Minas y Energía exprese o fije el precio de referencia. Por lo tanto, también esta condición asociada al principio de legalidad tributaria se cumple.

- (iii) La ley no puede facultar al Ejecutivo para “cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley”.³⁴

31. Por último, la Ley no le confiere a la administración una facultad para cambiar los elementos y aspectos que ya se definen en la Ley. Tampoco le da competencia al Ministerio de Minas y Energía para introducir nuevos elementos que alteren el sentido de la configuración legal del tributo, ni en general para modificar lo que está establecido en los artículos 69 y 70 de la Ley 1739. Ciertamente, como antes se indicó, en el artículo 69 (parcial) la Ley dice equívocamente que el Ministerio de Minas ejercerá las funciones de control, gestión, fiscalización, liquidación, “determinación”, discusión y cobro del diferencial de participación. Mientras se mantenga en cabeza del Ministerio la facultad de “determinación” del tributo, hay una notoria equivocidad, toda vez que esta atribución se asocia en el discurso constitucional al diseño conceptual de los elementos de un gravamen. No obstante, como antes se mostró, al expulsar del ordenamiento la expresión normativa “determinación”, se evitan esa ambigüedad y falta de certeza, y el riesgo que suponen para la reserva de ley, de tal suerte que la regulación cuestionada se ajusta entonces al principio de legalidad tributaria (CP arts 150-12 y 338). Por lo cual, salvo por lo que dirá respecto del vocablo “determinación”, la Corte Constitucional declarará inexequibles los artículos 69 y 70 (parciales) de la Ley 1739 de 2014.

d. La sentencia C-621 de 2013, y su relevancia para este caso

32. Las anteriores consideraciones no suponen apartarse de la sentencia C-621 de 2013, que examinó y declaró inexequible una versión anterior, aunque muy distinta, de la contribución que ahora se controla. Lo que ocurre es que en esta ocasión la formulación del tributo se diferencia en términos notorios de la que aparecía en la Ley sometida a control en el 2013. En efecto, en esa oportunidad la Corte se enfrentó a una norma de la Ley 1450 de 2011, en la cual simplemente se enlistaban los recursos del Fondo de Estabilización de los Precios de

³⁴ Sentencia C-1067 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime). En ese caso, la Corte encontró ajustada a la Constitución la competencia atribuida por la ley a la administración para expresar los precios de una contribución originada en el diferencial de precios, precisamente sobre la base de que, entre otras razones, no era un poder para “cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley”.

los Combustibles, y entre ellos mencionaba: “[l]os recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces, cuando existan”. La Corte encontró entonces que, en ese segmento legal, el legislador había pretendido configurar una obligación tributaria (que clasificó como ‘contribución parafiscal’), pero sin precisar sus elementos. Así, aunque esta Corporación advirtió que, a partir de una lectura sistemática del ordenamiento, era posible determinar el sujeto activo del gravamen, “no ocurre lo mismo respecto de los demás elementos esenciales a la determinación del tributo”.³⁵ Ni la Ley controlada en ese proceso, ni ninguna otra norma del orden legal, determinaban los sujetos pasivos. El hecho generador y la base gravable no solo no se identificaban con nitidez, sino que adicionalmente se formulaban en términos sumamente amplios e imprecisos. Lo cual conducía a una imprecisión en la tarifa, ya que no era clara la magnitud a la que aplicaba.

33. No obstante, en ese caso la Corte aclaró que esa decisión no suponía interpretar el principio de legalidad tributaria en el sentido de que “la ley deba realizar una determinación absoluta y acabada de todos los elementos de las contribuciones parafiscales en cada uno de los casos en que determine su creación”. Lo determinante en esa decisión fue la consideración de acuerdo con la cual el entendimiento del principio de legalidad y reserva de ley en realidades económicas variables “no puede llevar[se] a extremos que desconozcan el contenido mínimo que, en garantía de los principios de legitimidad democrática del tributo y seguridad jurídica en sus elementos, establece el artículo 338 de la Constitución”. En definitiva, lo que condujo a la Corte a tomar esa decisión de inexecutable, fue la notoria ausencia de definición de los elementos esenciales de la contribución tributaria, y por lo mismo se trata de un caso que no es en sentido estricto análogo al que está bajo examen. Mientras en la Ley 1450 de 2011, enjuiciada por la sentencia C-621 de 2013, se hacía depender la configuración del tributo de las nociones de ‘precio de referencia’ y de ‘paridad internacional’, en un marco legal caracterizado por la notoria orfandad de elementos (sujetos pasivos, tarifa, hecho generador, base gravable precisa), la Ley 1739 de 2014 emplea esos conceptos, pero en un régimen más preciso, donde se estatuyen reglas que determinan el hecho generador, la base gravable, los sujetos activos y pasivos, y la tarifa, y se define el precio de referencia.

34. De lo cual se infiere entonces que en la sentencia C-621 de 2013 no se pueden tomar de forma aislada y fuera de contexto las alusiones a la falta de precisión de las nociones de ‘precio de referencia’ y ‘precio de paridad internacional’.³⁶ En ese fallo, la Corte sostuvo que

³⁵ Sentencia C-621 de 2013 (MP Alberto Rojas Ríos. SV Luis Guillermo Guerrero Pérez y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

³⁶ En dicha decisión la Corte dijo: “En efecto, ninguno de los elementos de la base gravable es determinado de forma precisa por la disposición legal. Respecto del *precio de paridad* internacional no se establece cuál será la referencia internacional que debe ser considerada para establecerlo; ni con base en qué promedio se calculará dicho precio; ni los periodos de tiempo que se tomarán como base para el cálculo; ni el precio de cuáles combustibles será tenido en cuenta en el cálculo previsto; entre otros. || La ausencia de los parámetros para el cálculo del *precio de paridad*

se mantenía la jurisprudencia vigente en torno a la posibilidad, reconocida por la sentencia C-1067 de 2003, de emplear en la ley tributaria –sin definir las- nociones como la de ‘precios de referencia’ que tuvieran una contrapartida variable en la realidad. Los análisis que en el 2013 hizo la Corte, en torno a la falta de concreción del marco para la definición de los precios de referencia y paridad internacional, se deben leer en el contexto de una decisión que fue tomada en torno a una normatividad que carecía no solo de esos criterios, sino además del núcleo central del tributo. En un caso de esa naturaleza, la ausencia de elementos, sumada

internacional implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria –artículo 338 de la Constitución- por parte del legislador, por cuanto deja a la total discrecionalidad del Ministerio de Minas y Energía esta determinación. Lo anterior no quiere decir que el Ministerio no tenga la capacidad o los recursos técnicos para realizar adecuadamente esta tarea; el desconocimiento de la Constitución proviene de despojar a dicho proceso de decisión de la legitimidad democrática que aporta el ser decidido o determinable a partir de parámetros establecidos por los órganos de representación popular. || Otro tanto ocurre con el precio interno de los combustibles –*precio de referencia*-, respecto del que el artículo 101 de la ley 1450 de 2011 no contiene ningún parámetro que guíe al Ministerio de Minas y Energía en su determinación. No se establece por parte del literal acusado o cualquier otra disposición de rango legal ni el procedimiento; ni la fórmula o, al menos, las variables que deban tenerse en cuenta para llevar a cabo dicha tarea –*verbigracia* estadísticas de comportamiento de los precios, tendencias históricas de ascenso o descenso del precio de los combustibles de referencia, etc.-; ni, mucho menos, un tope o techo de la diferencia entre el precio de paridad internacional y el *precio de referencia* que se fije en un período, entre otros. Lo que también conlleva las consecuencias expuestas en el inciso anterior. || [...] el literal ahora acusado simplemente determina que la base gravable será la diferencia entre dos precios, respecto de los cuales no existe un solo elemento normativo de rango legal que sirva como derrotero al Ministerio de Minas y Energía al momento de establecerlos. Esta situación ubica en un espacio de discrecionalidad absoluta a la entidad administrativa en ejercicio de la competencia prevista en el literal acusado, lo que implica en la práctica una deslegalización en la determinación de la base gravable de una contribución parafiscal, con la consiguiente vulneración de los mandatos que se derivan del principio de legalidad, previsto en el tantas veces mencionado artículo 338 de la Constitución. || La ausencia de parámetros legales tiene como *efectos prácticos*, además de los ya expuestos, la indeterminación absoluta sobre la tarifa de la contribución creada, así como la inexistencia de una metodología o sistema que permita establecerla, lo que reafirma la ausencia de determinación de los elementos esenciales de la contribución parafiscal por parte de las disposiciones de rango legal que determinan su creación. Y, aunque podría argumentarse que la tarifa en este caso equivale al cien por cien de la base gravable –es decir, el total de la diferencia entre los dos precios-, la incertidumbre absoluta que existe respecto de la base gravable, hace que dicha indeterminación tenga como *efectos prácticos* la ausencia absoluta de elementos de juicio a partir de los cuales establecer cómo se fija la tarifa en el caso que ahora estudia la Corte Constitucional.”

a la orfandad de parámetros para la definición de los precios que determinan la base gravable del tributo tienen entonces una importancia obvia y definitiva a la luz del principio de legalidad, pues indican que el legislador incumplió ostensiblemente su deber de predeterminación del gravamen. Pero cuando en una normatividad, como la ahora examinada, se encuentra la determinación política de los elementos tributarios con una remisión a nociones económicas variables, el hecho de que no se defina en la ley un mecanismo rígido de fijación de esas variables no es suficiente para concluir que se viola la reserva de ley o, más en general, el principio de legalidad en materia tributaria.

Conclusiones

35. Por lo anterior, la Corte considera que los segmentos normativos demandados de los artículos 69 y 70 (parciales) de la Ley, se ajustan al principio de legalidad, pues en cuanto se refiere a la delegación para reglamentar obligaciones formales no se comprometen derechos fundamentales y es una atribución excepcional. En lo atinente a los elementos sustanciales de la contribución, estos se determinan expresamente. Si bien el artículo 70, en sus numerales 1 y 2, emplea nociones que tienen una contrapartida variable en la realidad económica (precios de paridad internacional y de referencia), la reserva de ley permite esta clase de remisiones en casos como este, aunque no se fije en detalle el mecanismo de determinación de la variable, por cuanto se trata de un ejercicio del poder tributario en una realidad sujeta a cambios sucesivos, y en la cual el legislador señala estándares o criterios generales flexibles para crear el mecanismo, designa el competente para fijar el valor, qué fuente puede definir las reglas específicas sobre la materia, y aparte no faculta al Ejecutivo para cambiar, introducir elementos o modificar reglas trazadas en la Ley, se trata de una labor de mera concreción.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos analizados, los artículos 69 y 70 (parciales) de la Ley 1739 de 2014 *‘Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones’*.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta (E)



MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO
Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado
Ausente con excusa

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

ALBERTO ROJAS RIOS
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ
Secretaria General

Deloitte.