Sentencia C-484/20

Expediente: D-13514

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 “por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad””.

Actor: Hugo Palacios Mejía

Magistrado sustanciador:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de noviembre dos mil veinte (2020)

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

SENTENCIA

ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, prevista en el artículo 40.6 de la Constitución Política, y en armonía con lo dispuesto en los artículos 241.4 y 242 de la misma, el ciudadano Hugo Palacios Mejía **demandó el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 "Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad", por considerar que dicha disposición es contraria a la Constitución Política.**

Mediante auto del 28 de octubre de 2019, el Magistrado sustanciador (i) admitió parcialmente la demanda; (ii) otorgó al demandante el término de 3 días para subsanar algunas inconsistencias evidenciadas; (iii) dispuso que una vez resuelto lo anterior, se corriera traslado al Procurador General de la Nación; (iv) que paralelo a ese término se fijara en lista el proceso para permitir la intervención ciudadana; (v) ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, el Presidente del Congreso y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que, de considerarlo pertinente conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas; e (vi) invitó a participar a varias organizaciones y universidades del país[1].

Dentro del término otorgado para subsanar la demanda, el demandante presentó un escrito de corrección para superar las deficiencias argumentativas advertidas inicialmente. En virtud del mismo, mediante auto del 20 de noviembre de 2019, se dispuso la admisión parcial de un nuevo cargo, para un total de tres admitidos:

Cargo	Decisión
Primer cargo: Desconocimiento de los artículos 150.13 y 338 CP, en lo relativo al principio de legalidad en materia tributaria.	**Admitido por los cargos relativos a la violación del principio de legalidad, por el recurso a una contribución especial y la presunta indeterminación de algunos de sus elementos (artículos 6, 15, 29, 89, 150-12 y 365 de la Constitución Política).**
Segundo cargo: Vulneración de los artículos 89, 136-1, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política, porque desconoce, al mismo tiempo, tanto la facultad reglamentaria del Presidente de la República, como la reserva de ley, en cabeza del Congreso.	**Admitido por el cargo relativo a la indebida atribución de la facultad reglamentaria, por parte del parágrafo 1 de la disposición acusada (artículos 89, 189-11, 338 y 365 de la Constitución Política).** **Rechazar el cargo formulado por violación al art. 136 por falta de especificidad.** **Admitir el cargo formulado por violación de los arts. 339 y 341.**
Tercer cargo: Desconocimiento del artículo 158 superior, en lo relativo a la unidad de materia, porque la norma presenta incoherencias internas, contiene disposiciones en materia sancionatoria, y no se relaciona con las bases del Plan Nacional de Desarrollo.	**Admitir el cargo formulado por violación del art. 158.**

Así mismo, se solicitaron pruebas a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Departamento Nacional de Planeación, relacionadas con la finalidad que se buscó con las disposiciones demandadas.

NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe la norma demandada, aclarando que los cargos planteados por el demandante están orientados a solicitar la inexequibilidad de la totalidad del artículo.

"LEY 1955 DE 2019

(mayo 25)

D.O. 50.964, mayo 25 de 2019

por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad".

Artículo 18. Contribuciones especiales a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Modifíquese el

artículo 85 de la ley 142 de 1994, el cual quedará así:

Artículo 85. Contribuciones especiales a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables. Los elementos de las contribuciones a que hace referencia el presente artículo serán:

1. Base gravable: La base gravable de cada sujeto pasivo se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados. Este valor se multiplicará por la división de los ingresos por actividades ordinarias reguladas y el total de ingresos por actividades ordinarias, conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior a la cual se haga su cobro. La base gravable descrita se calculará para cada sujeto pasivo así:

Base gravable = (Costos y Gastos totales depurados) * (Total ingresos actividades ordinarias y sus actividades complementarias de servicios sujetas a inspección vigilancia, control y regulación devengados en el período) / (Total de ingresos de actividades ordinarias devengados en el período).

Se entenderá que es un tercero independiente siempre que no cumpla con alguno de los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

2. Tarifa: La tarifa de cada contribución especial se determinará por cada uno de los sujetos activos de la contribución de manera independiente, tomando el valor del presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e inversión, el cual se dividirá por la suma de las bases gravables determinadas para los sujetos pasivos conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior.

Tarifa de contribución de sujeto activo = (Presupuesto a financiar de sujeto activo) / (Suma de bases gravables de sujetos pasivos).

3. Hecho generador. El hecho generador de cada contribución especial por parte de los sujetos pasivos, será la prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados.

4. Sujetos pasivos. Los sujetos pasivos de la contribución especial son las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, conforme a los artículos 15 y 16 de la Ley 142 de 1994**, y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios; las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos y las personas prestadoras del servicio de alumbrado público. Tratándose de la CREG también lo serán las personas prestadoras a que hace referencia el artículo 61 de la** Ley 812 de 2003 **y el** Decreto número 4299 de 2005**, o las normas que lo modifiquen, sustituyan o deroguen, con excepción de los distribuidores minoristas en estación de servicio en un municipio ubicado en zona de frontera.**

Parágrafo 1°. El Gobierno nacional reglamentará las características y condiciones especiales que se requieran para la determinación de las contribuciones especiales a que hace referencia el presente artículo, así como los asuntos relacionados con la declaración, administración, fiscalización, el cálculo, cobro, recaudo y aplicación del anticipo y demás aspectos relacionados con obligaciones formales y de procedimiento. Las sanciones e intereses por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales relacionadas con la contribución especial serán las mismas establecidas en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 2°. El manejo de los recursos del pago de las contribuciones especiales de la CRA y la CREG a que hace referencia el presente artículo se realizará de acuerdo con los mecanismos previstos en los artículos 72 de la Ley 142 de 1994 **y 21 de la** Ley 143 de 1994**. En el evento de existir excedentes de la contribución especial de la CREG provenientes de las actividades reguladas de combustibles líquidos, debido a recursos no ejecutados en el período presupuestal, dichos excedentes serán compensados al pago de la contribución especial de cada empresa del sector de combustibles líquidos en la siguiente vigencia fiscal.**

Parágrafo 3°. Los sujetos pasivos objeto de la presente contribución están obligados a reportar a más tardar el 30 de abril de cada vigencia la información requerida para el cálculo de la tarifa y la liquidación de la contribución especial en el formato que para el efecto defina la CRA, la CREG y la SSPD a través del SUI.

El no reporte de información, en las condiciones de oportunidad, calidad e integralidad definidos por la SSPD, generará la imposición de las sanciones a que hubiere lugar.

Parágrafo transitorio. Para la vigencia de 2019 el plazo para el cargue de la información será el 31 de julio.

[...]"

LA DEMANDA

Para el ciudadano Palacios Mejía, el artículo 18 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 desconoce lo dispuesto en los artículos 6, 15, 29, 89, 150.12, 158, 189.11, 338, 339, 341 y 365 de la Constitución Política.

En primer lugar, refiere que el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, y, al analizar uno a uno los elementos sustanciales de las contribuciones especiales que allí se establecen, puede concluirse que cada uno de ellos es inconstitucional, tanto por razones específicas de cada elemento, como por razones transversales a todos ellos. Igual se predica, respecto de los parágrafos 1 y 3. En este orden, señala el demandante que la inconstitucionalidad de cualquiera de los elementos y parágrafos aludidos tiene incidencia en todo el artículo 18, por lo que debe ser declarado inexequible en su totalidad. Ello, en la medida en que "como se deduce del inciso primero del artículo 338 constitucional, si alguno de los elementos sustanciales del tributo es inconstitucional, todo el mismo deviene inconstitucional, por razón de la íntima relación que debe existir entre todos esos elementos para que el tributo sea cierto y claro"[2]**.**

Así mismo, señala el demandante que el artículo bajo revisión "desnaturaliza por completo la naturaleza constitucional de las contribuciones que autoriza el inciso segundo del artículo 338 constitucional"[3], **en la medida en que pretende introducir una nueva forma de financiar "todo el gasto público" distinta de los impuestos, tasas y contribuciones tradicionales.**

Con el fin de sustentar las anteriores afirmaciones generales, la demanda plantea los siguientes cargos en concreto:

Primer cargo. Desconocimiento de los artículos 150.12 y 338 de la CP en relación con el principio de legalidad tributaria y los fines específicos de las contribuciones especiales. El accionante considera que la norma demandada desconoce los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, en lo relativo al principio de legalidad en materia tributaria. Para el efecto, expuso que estas disposiciones exigen que sea el Congreso de la República quien determine todos los elementos del tributo, pero autoriza excepcionalmente a que las autoridades administrativas fijen las tarifas de las tasas y de las contribuciones.

Explicó que en desarrollo de ello, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 autoriza a las autoridades administrativas allí señaladas (la CREG, la CRA y la SSPD) para determinar la tarifa de la contribución especial allí prevista, cuya finalidad, de acuerdo con la norma, es financiar sus gastos de funcionamiento e inversión y, en general, recuperar los costos en que incurra cada entidad por la prestación de sus servicios. Sin embargo, pone de presente que el inciso segundo del artículo 338 de la C.P. sólo permite que las autoridades fijen las tarifas de las contribuciones con una de dos finalidades: (a) a la recuperación de los costos de los servicios que prestan a sus contribuyentes; o (b) la participación en los beneficios que proporcionen a los mismos. En virtud de ello, el concepto de gastos de funcionamiento e inversión que contiene la norma acusada, sin discriminar que se trata de aquellos gastos

en que haya incurrido la entidad por la prestación del servicio o la participación en beneficios, constituye una expresión general e indiscriminada que excede la finalidad establecida en la Constitución Política, en la medida en que pretende financiar en general los gastos de las entidades beneficiarias del tributo, y no solo aquellos que tengan su origen en la prestación de servicios o participación en beneficios.

En este sentido, sostiene que no es posible que una contribución especial se destine a compensar a las autoridades por servicios o beneficios proporcionados a terceros no contribuyentes, por lo que el verbo rector de la norma acusada debe ser "recuperar" y no "financiar". En este orden, si la contribución no tiene de forma explícita alguno de los fines señalados en el inciso segundo del artículo 338 superior, debe ser el Congreso quien fije la tarifa, junto con los demás elementos esenciales de la contribución.

De igual forma, el demandante hizo alusión a la sentencia C-155 de 2016 en la que se **señaló el concepto de "imposición de finalidad" de las contribuciones que son las destinaciones específicas, esto es, una renta que se establece y recauda para llenar un propósito específico. Para el accionante, el artículo 338 autoriza a recuperar costos del servicio prestado o de beneficio, lo que no ocurre en la figura cuestionada, porque el servicio y el beneficio no se predica de los sujetos de la vigilancia o de la regulación, sino para los usuarios del servicio**[4]**. Igualmente, indica que el artículo 338 presupone que los costos o los beneficios son reales, no futuros o eventuales, como se desprendería de la referencia al presupuesto de gastos e inversiones futuras de cada una de esas entidades, como parámetro para determinar la contribución**[5]**. Igualmente afirma que ni la inspección, vigilancia y control, ni la regulación, son servicios prestados al sujeto de dichas actividades, por lo que no podría financiarse el funcionamiento de la entidad mediante una contribución especial. Por esta razón, sostiene que el tributo demandado corresponde, en realidad a un impuesto, y el funcionamiento de estas entidades debe financiarse como se financian los gastos ordinarios de entidades públicas.**

Lo anterior, se refuerza en la medida en que, a su juicio, (i) por no haber discriminado los gastos financiables con su recaudo, las contribuciones de que trata la norma acusada benefician no sólo a los contribuyentes, sino, insiste, a un grupo mucho más amplio, que es el de lo usuarios[6]**; y (ii) la norma permite financiar gastos indiscriminados de funcionamiento e inversión sin limitar los recaudos a lo necesario para recuperar los costos del servicio o los beneficios otorgados a los contribuyentes**[7]**. Entonces, al "ser más un impuesto" se desconoce el principio de legalidad cuando de conformidad con el inciso primero del artículo 338, la ley debe fijar la tarifa de los impuestos.**

Además, cuestionó que la norma acusada permitiera destinar los recursos provenientes de las contribuciones especiales para financiar inversiones, en la medida en que, según la definición contenida en el artículo 38.C del Decreto 2467 de 2018, un gasto de inversión genera réditos, es económicamente productivo, o trae un cuerpo de bienes de utilización perdurable, sin que sea claro cómo las comisiones y la SSPD en el ejercicio de sus funciones puedan incurrir en gastos que generen réditos o resulten productivos económicamente para las empresas vigiladas y reguladas[8].

Por otra parte, sostuvo que aunque excepcionalmente se autoriza que las autoridades administrativas puedan fijar las tarifas de las tasas y de las contribuciones, la excepción a la intervención del Congreso requiere que se definan, de forma explícita, el sistema y método para definir los costos, los beneficios y la forma de hacer su reparto. Por lo tanto, la norma debió

discriminar en forma clara y precisa cuáles gastos de funcionamiento y de inversión iban a financiar las contribuciones, estableciendo una relación directa, clara y precisa con el costo de los servicios prestados o el monto de los beneficios concedidos a los contribuyentes.

Pese a ello, argumenta que no existe claridad en la base gravable y, en realidad, el numeral 1º del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 establece una formula aritmética para obtener la base gravable, pero la misma se basa en los ingresos de los sujetos de la contribución, más no respecto de los costos o beneficios. En ese sentido, supone que, a partir de la norma cuestionada, los ingresos de los prestadores de servicios públicos pueden tomarse como equivalente a los costos recuperables. Igualmente, manifestó que el numeral 2° hace una definición de la tarifa como el monto que habrá de repartir entre los contribuyentes lo cual, a su parecer, permite que usando la regla se logre financiar todo el valor del presupuesto de la entidad, a pesar de que constitucionalmente únicamente sea posible recuperar los costos en que ha incurrido. En este orden de ideas, explica que la tarifa, en lugar de repartir entre los contribuyentes la suma de los costos de los servicios que les prestaron, o los beneficios en que participaron, reparte algo denominado "el presupuesto neto" de las entidades de regulación, inspección, vigilancia y control, y efectúa dicho reparto con base a los ingresos de los contribuyentes.

Lo anterior, a su juicio, no puede ser compatible con el artículo 338 superior, en la medida en que este fija límites a la libertad de configuración del Legislador al momento de definir la base gravable (debe corresponder al valor de los costos y beneficios) y la tarifa (debe repartir de forma proporcional entre los contribuyentes, los costos de los servicios y beneficios recibidos por cada uno). Del artículo acusado, concluye que (i) los ingresos del contribuyente al prestar servicios públicos no equivalen a los costos de los servicios o el monto de los beneficios recibidos por este de las autoridades[9]**; y (ii) la fórmula aritmética empleada para determinar la tarifa no recupera los costos de los servicios prestados o los beneficios otorgados, simplemente reparte entre los sujetos pasivos el monto total del presupuesto neto del sujeto activo del tributo para el año en que se hará efectivo el cobro**[10]**. Entonces, si bien la norma acusada fija un sistema y método para la determinación de los conceptos de que trata el inciso 2° del artículo 338, este no atiende a los determinables previstos en el mismo artículo.**

A su vez, señala el demandante que el hecho generador es distinto al que autoriza la Constitución para que las autoridades puedan fijar la tarifa, en la medida en que dentro del marco del inciso segundo del artículo 338 superior, esta facultad puede ejercerse únicamente cuando las contribuciones tengan los fines específicos definidos en el texto superior. Luego, el hecho generador en estos escenarios es haber prestado un beneficio u otorgado un beneficio, y no, (i) la simple prestación de servicios de inspección, vigilancia y control, ya que estos no constituyen ningún servicio o beneficio para el sujeto pasivo de la obligación; o (ii) la venta que haga el contribuyente de los bienes vigilados o regulados.

También sostiene que se vulnera el principio de legalidad tributaria porque no existe claridad ni certeza en cuanto al sujeto pasivo del tributo, debido a las incoherencias en la identificación de los sujetos pasivos pues, a pesar de que en el numeral 4° del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 se establece una lista, la norma no relaciona a estos mismos en el inciso primero y, por el contrario, ambos apartes se contradicen. Sobre este aspecto, la norma también contiene un grado de indeterminación al gravar como sujetos a pasivos a quienes "incidan directa o indirectamente en la prestación de servicios públicos domiciliarios", en

tanto que, a juicio del demandante, cualquier persona que cause algún efecto en la cadena de prestación del servicio podría terminar siendo obligado al pago según el arbitrio del Gobierno[11]**. En igual sentido, señala no hay certeza sobre si los agentes de gas licuado de petróleo son sujetos pasivos de las contribuciones, en virtud de lo previsto en el artículo 62 de la Ley 812 de 2003**[12]**. Así mismo señaló que en la redacción de la norma existe una ambigüedad que no permite establecer con certeza y claridad a quiénes se refiere, lo que viola los principios de legalidad y certeza del tributo**[13]**. Igualmente, aludió a la reserva de ley y las dudas insuperables en la definición de sujetos pasivos. Al dirigirse a empresas prestadoras de servicios públicos, indica que igualmente se desconoce el principio de legalidad en la materia, previsto en el artículo 365 de la CP, en la medida en que la prestación de servicios públicos no es un servicio que se deba a las autoridades del Estado, ni un beneficio que se reciba de estas.**

Segundo cargo. Vulneración de los artículos 89, 136-1, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política, por desconocer, al mismo tiempo, tanto la facultad reglamentaria del Presidente de la República, como la reserva de ley, en cabeza del Congreso. El accionante consideró que la facultad reglamentaria conferida por el parágrafo 1° de la norma demandada, desconoce los artículos 89, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política, porque desconoce, al mismo tiempo, tanto la facultad reglamentaria del Presidente de la República, como la reserva de ley, en cabeza del Congreso, ya que la norma demandada estableció que la decisión de reglamentar lo referente a la materia, pertenece al gobierno nacional y no al Presidente. De modo que su inconformidad radicó en que la norma no puede obligar al gobierno a reglamentar, ni tampoco al Presidente, porque esta es una competencia propia del Presidente que no podría ser ni forzada, ni limitada por el Legislador al delimitar las materias sobre las cuales debe ejercerse el poder reglamentario. Adicionalmente indicó que las normas sobre procedimiento que la norma demandada difiere al poder reglamentario están reservadas a la ley, bajo el mandato del Art. 89 de la CP. En igual sentido, la facultad de reglamentar las características y condiciones especiales que se requieran para la determinación del tributo, así como de los anticipos -sistema y método de liquidación-, desconoce la reserva de Ley en tal sentido prevista en el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución[15]**.**

También asegura que se desconoce la reserva de ley en lo relativo a las sanciones e intereses y en el procedimiento de liquidación del tributo, como lo disponen los artículos 338 y 89 de la CP, pues la facultad reglamentaria no se extiende a los procedimientos que puedan tener algún efecto en los derechos de las personas.

Sostiene que el parágrafo 3º del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, desconoce los artículos 6, 15, 29, 338, 339 inciso primero y 341 inciso tercero de la Constitución Política, cuando establece una infracción administrativa a los sujetos pasivos que no reportan en condiciones de oportunidad, calidad e integralidad la información requerida de los contribuyentes. Recalcó que no regula en forma completa el tipo de infracción que debería evitarse, esto es, no define las condiciones de "oportunidad, calidad e integralidad" de la información que debe brindarse, ni determina la sanción, lo que denomina como una infracción en blanco. Así, sostiene que al dejar dichos asuntos al poder reglamentario o la decisión de la Superintendencia, se desconoce la reserva de ley en materia sancionatoria, de los artículos 6 y 29 de la CP y en materia de la obligación de permitir el acceso a libros contables y otros documentos para la inspección, vigilancia y control, como lo prevé el

artículo 15 de la CP. Expone entonces que el parágrafo 3° desconoce los artículos 6, 15 inciso 4° y 29 de la CP, ya que el parágrafo 3° prevé la obligación de reportar la información para calcular y liquidar la contribución y, a su juicio, permite a la Superintendencia integrar los elementos típicos de una infracción, al encontrarse en blanco. De esta manera, enfatiza en que si bien la norma se refiere a un deber de reporte de información, no es clara en señalar qué información es la que debe aportarse, lo cual, además, resulta fundamental para el cobro de la obligación, en la medida en que a partir de estos datos es que se determina el valor de la contribución.

En estos términos, indica que la infracción allí prevista carece de precisión, al establecer que la no presentación de la información dará lugar a las sanciones a que haya lugar, sin que exista realmente una sanción prestablecida, y por ello se violan no sólo los artículos 6 y 29 de la CP, en lo relativo al principio de legalidad en materia sancionatoria, sino el artículo 15 de la CP, el que dispone que podrá exigirse la presentación de libros y de documentos privados, pero en los términos que determine la ley, lo que se estaría desconociendo en razón de la falta de precisión y claridad de la norma.

Tercer cargo. Vulneración del artículo 158 superior, por desconocimiento del principio de unidad de materia, en relación con el inciso primero del artículo 339 y el inciso tercero del artículo 341. A juicio del demandante, el artículo 18 desconoce el principio de unidad de materia al presentar una contradicción entre su inciso primero y el numeral 4, en la definición de los sujetos pasivos de la obligación. A su vez, los parágrafos 1 y 3 del artículo 18, que contienen disposiciones en materia sancionatoria, exceden los asuntos propios de un PND.

En primer lugar, expone que de conformidad con el inciso primero del artículo, serán sujetos pasivos de la obligación (i) las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios; (ii) las personas sujetas a la vigilancia y control de la Superservicios; y (iii) las personas sujetas a la regulación de la CREG y la CRA. Por su parte, según el numeral 4, los sujetos pasivos son: (i) las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, "pero solo en los términos de los artículos 15 y 16 de la Ley 142"; (ii) todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de servicios públicos domiciliarios; (iii) las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos; y (iv) las personas prestadoras del servicio de alumbrado público. Finalmente, según el mismo numeral 4, tratándose de la CREG, también serán sujetos pasivos los sujetos a que se refiere el artículo 61 de la Ley 812 de 2013, a excepción de los distribuidores minoristas en zona de frontera.

A partir de lo anterior, el demandante considera que existen "tres versiones incoherentes y contradictorias acerca de la materia de los sujetos pasivos de la contribución". En esta línea, afirma que en el inciso primero hay menos sujetos pasivos que en el numeral 4, faltando los que inciden en la prestación del servicio, los agentes de combustibles líquidos, los agentes de que trata el artículo 61 de la Ley 812 y los prestadores del servicio de alumbrado público, lo cual, a su vez presenta contradicciones con el inciso primero, en el que no se incluyen los prestadores de servicios según los artículos 15 y 16 de la Ley 142. Esto, a juicio del actor, resultaría contrario al principio de unidad de materia[16]**, pues este exige que cuando un artículo regula un mismo núcleo temático, lo haga de forma coherente, ya que, de lo contrario, la materia "resultaría dividida"**[17]**. Así mismo, refirió que en las bases del PND no se hizo alusión a la creación de "esta extraña categoría de**

sujetos pasivos".

Con relación a las disposiciones en materia sancionatoria, explica que de conformidad con lo establecido por esta corporación en la sentencia C-092 de 2018, las disposiciones de tipo sancionatorio son por su naturaleza completamente ajenas a una norma general de planeación económica. Ello, en la medida en que las normas con contenidos sancionatorios, por su naturaleza de última ratio y efectos sobre la libertad de empresa, requieren de una deliberación democrática mayor a la inserción de una disposición aislada en un Plan de Desarrollo, que tiene un trámite legislativo más sencillo, y, en todo caso, aunque su objetivo sea garantizar la prestación de servicios públicos domiciliarios de forma eficiente, ello es propio de una regulación con carácter permanente, como la Ley 142 de 1994. Incluso, afirma el demandante, que el artículo demandado no hizo parte de la versión original del proyecto presentado por el Gobierno, sino que su inserción se dio luego, durante la elaboración de la ponencia para primer debate, luego de que se hubiera definido el documento de bases para el PND.

Así mismo, expone que si bien en el documento de bases se hizo una alusión concreta a "aumentar el valor de las sanciones imponibles por la Superintendencia"[19]**, como se observaría en la página 680, no se dijo nada sobre la remisión a otro régimen sancionatorio "diseñado para derechos obligaciones y derechos muy diferentes de los que se regulan en el régimen de servicios públicos domiciliarios, como son los relativos al impuesto de renta y complementarios"**.

También, señala que las reglas sobre sanciones e intereses por referencia al Estatuto Tributario, "no son un mecanismo idóneo para la ejecución de un Plan de Desarrollo y del Plan de Inversiones Públicas, previsto, en principio, para un período de cuatro años"[21]. **Expone que de conformidad con el inciso tercero del artículo 341, el Plan Nacional de Inversiones públicas contiene mecanismos idóneos para su ejecución y suple los existentes sin necesidad de la expedición de leyes posteriores. Sin embargo, el solo hecho de que en el artículo 18 se haya introducido el parágrafo 1, "pone en evidencia que este artículo no era suficiente, por sí mismo (...) para convertirse en mecanismo inidóneo de ejecución"**[22] **en la medida en que, en lugar de la Ley, se apeló a las disposiciones de un reglamento. Por eso, tal disposición no podía ser parte del Plan de Desarrollo y desconoce las definiciones previstas en el inciso primero del artículo 339 y el inciso tercero del artículo 341.**

☐ Por estos motivos, las reglas sobre sanciones e intereses por referencia al Estatuto Tributario previstas en el parágrafo 1, y el parágrafo 3, no son mecanismos idóneos para la ejecución de un Plan Nacional de Desarrollo previsto para cuatro años, y desconoce los artículos 339 y 341 superiores.

Bajo estos argumentos, explicó que el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, en su integralidad, debe ser declarado inexequible. Anexó: (i) el presupuesto de la Superintendencia de Servicios Públicos para el año 2019; (ii) el presupuesto de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG y, (iii) el presupuesto de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento básico– CRA.

INFORME RECIBIDO EN VIRTUD DEL AUTO DE FECHA 20 DE NOVIEMBRE DE [23]

Mediante comunicación de fecha 06 de diciembre de 2019, el Departamento Nacional de Planeación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentaron un informe para dar

respuesta a los interrogantes planteados por el Magistrado sustanciador.

Con esta finalidad, pusieron de presente en primer lugar que uno de los pactos transversales que permite al Gobierno alcanzar el desarrollo esperado para este cuatrienio, lo constituyen las metas, objetivos y estrategias definidos en el capítulo VIII del documento de Bases del PND, denominado "Pacto por la calidad y eficiencia de los servicios públicos: agua y energía para promover la competitividad y el bienestar de todos". Dicho pacto, según los intervinientes, previó dentro de sus estrategias "la importancia de la modernización de la institucionalidad hacia una regulación y vigilancia acorde a los nuevos servicios", lo cual, implica la necesidad de un financiamiento.

De esta manera, citan in extenso algunos apartes del documento Base, relacionados con esta modernización institucional, según los cuales:

"Con el fin de que se pueda reaccionar oportunamente ante riesgos en la prestación del servicio que afecten de forma sistemática el funcionamiento de los mercados, es preciso consolidar el proceso de vigilancia y control a través de la conformación de un grupo interno en la SSPD que realice un seguimiento permanente a la operación de los agentes y mercados de energía y gas.

(...) la SSPD deberá fortalecer su capacidad técnica, sancionatoria y de vigilancia (...) de las empresas reguladas (...) Frente a los cambios en las actividades y roles de agentes en las cadenas de prestación, es preciso extender el ámbito de aplicación de regulación, vigilancia y control a aquellos nuevos agentes que inciden en la prestación de los servicios.

(...) Se asignará a la CREG la regulación económica de los combustibles líquidos (...) por otra parte, para financiar la actividad regulatoria los agentes que participan en la cadena productiva de los combustibles líquidos aportarán una contribución especial

(...) por otra parte, se deberá hacer el ajuste gravable de la contribución especial para atender las funciones de regulación de la CREG y la CRA, y de vigilancia y control de la SSPD, a los respectivos agentes sobre los cuales ejercen funciones"[24].

Finalmente, expusieron que desde el mismo documento de bases se previó como una acción a realizar que "la SSPD y la CRA generarán los insumos técnicos y jurídicos para la modificación de la base gravable de la contribución especial de los servicios de vigilancia y regulación, al que hace referencia el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, con el fin de fortalecer la capacidad para ejercer sus funciones en el territorio nacional"[25]**. Así mismo, junto a este escrito se anexó el documento titulado "Bases del Plan Nacional de Desarrollo 2018 – 2022 Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad".**

INTERVENCIONES

Durante el trámite del presente asunto se recibieron oportunamente[27] tres escritos de intervención[28]. Un interviniente solicitó la declaratoria de exequibilidad de las disposiciones acusadas[29], uno solicitó la inexequibilidad[30], y otro interviniente se abstuvo de presentar argumentos orientados a debatir la constitucionalidad de las normas según los cargos planteados[31]. Así mismo, se allegó un memorial extemporáneo por parte del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Solicitud de exequibilidad. **El grupo compuesto por el Ministerio de Hacienda y Crédito**

Público, el Ministerio de Minas y Energía, el Departamento Nacional de Planeación, la Comisión de Regulación de Energía y Gas, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, basaron su solicitud en los siguientes argumentos:

El artículo demandado no desconoce el principio de legalidad tributaria, en la medida en que no existe indeterminación en los elementos del tributo.

Con relación a los sujetos pasivos: se encuentran descritos de forma general y abstracta en el inciso primero, y de forma particular y concreta en el numeral 4. El primer inciso establece el primer paso para su determinación, y es el hecho de estar sometido a la regulación de la CREG y la CRA, o a inspección, vigilancia y control por la SSPD.

El segundo paso, se encuentra en el numeral 4, que desagrega la hipótesis general y señala que son sujetos pasivos de la obligación: (a) los prestadores de SPD de conformidad con lo previsto en los artículos 15 y 16 de la Ley 142 de 1994, 2. Todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos -aquellos nuevos agentes del mercado que no están previstos en los artículos 15 y 16 de la L. 142, pero que son determinables a partir de los artículos 17 y 290 del PND-; y (b) Los prestadores de la cadena de combustibles líquidos -incluyendo los agentes de la cadena de distribución de Gas Licuado de Petróleo[33]**-.**

Con relación al hecho generador: se encuentra claramente definido en la norma, y consiste en realizar una actividad sujeta a la regulación, inspección, vigilancia y control de la CREG, CRA y la SSPD. Estas entidades benefician de forma permanente a los contribuyentes con el solo ejercicio de sus competencias, por lo que siempre hay lugar al cobro de la contribución.

Con relación a la base gravable: el entendimiento del accionante de que la base gravable debe coincidir con los costos que se van a recuperar o los beneficios recibidos desconoce la jurisprudencia constitucional sobre el tema, en la medida en que esta ha entendido por base gravable: "la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria"[34]**.**

Con relación a la tarifa: la norma dio cumplimiento a lo prescrito en el artículo 338 de la CP, al fijar la tarifa máxima de las contribuciones y determina el método para definir que esta corresponde al resultado de definir los presupuestos anuales a financiar -definidos en la Ley anual de presupuesto- por la sumatoria de las bases gravables. De esta manera, las autoridades se limitan a corroborar presupuesto anual neto y bases gravables para hacer la operación correspondiente.

La facultad de fijar la tarifa no vulnera lo previsto en el artículo 338 CP, en la medida en que no se trata de un impuesto, porque (a) Los sujetos pasivos reciben los servicios de regulación y vigilancia de los sujetos activos; (b) No son generales, pues solo se cobran a quienes realicen actividades reguladas o vigiladas; y (c) Su recaudo tiene una destinación específica. Por eso, se podía diferir la determinación de la tarifa a las autoridades.

La destinación de la contribución prevista en el artículo 18 demandado no desconoce la finalidad del artículo 338, en la medida en que el Constituyente no definió la expresión "costos", sino que le dio un sentido amplio que abarca los gastos de funcionamiento e

inversión, pues todo ello incide en la prestación de los servicios. En tal sentido, los artículos 11 y 36 del EOP, incluyen los gastos de inversión en el presupuesto de gastos de las entidades públicas. Ello atendiendo además al principio de programación integral previsto en el artículo 17 del EOP[35]**. Luego sería contraproducente separar los conceptos de gastos de funcionamiento e inversión cuando ambos inciden en la prestación del servicio.**

Los servicios que prestan los entes de regulación e inspección benefician a las empresas y no sólo a los usuarios como afirma el demandante, en la medida en que dicha regulación tiene por objeto que el Estado intervenga en la economía y garantice la libre competencia en el mercado, de tal forma que las empresas de servicios públicos domiciliarios puedan participar en el mismo conforme a estas libertades económicas. Luego, el propósito de esta regulación es "intervenir la economía para corregir las imperfecciones del mercado de los servicios públicos domiciliarios y no para regular agentes particulares del mercado de tal suerte que la contribución se cobre en función de la regulación o vigilancia desplegada de manera específica sobre cada uno de los agentes [pues esto] desnaturaliza el carácter general y abstracto de la regulación"[36]**. Sin embargo, incluso si se aceptara el argumento de la demanda, los prestadores de servicios públicos domiciliarios tienen la facultad trasladar estas cargas económicas a los usuarios a través de las tarifas, por lo que se daría una división entre el sujeto pasivo jurídico y el sujeto pasivo económico, lo que no deviene en un vicio de inconstitucionalidad**.

De igual forma, el artículo 338 no exige que la distribución de la contribución especial se haga en proporción al costo de los servicios prestados a cada uno de los contribuyentes, sino que se faculta a la Ley para establecer el sistema de su determinación y reparto.

La reglamentación de los elementos a que se refiere el parágrafo 1° del artículo 18 acusado son aspectos propios de la facultad reglamentaria del ejecutivo en el marco del artículo 189-11 superior. Tal como lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional[38]**, la mención de la facultad reglamentaria por parte del Legislador no se hace a título de "habilitación" o de conferir una facultad, sino a modo de anticipar la activación de una competencia que se considera necesaria para desarrollar y aplicar la Ley. Así mismo, los aspectos que se dejan para configuración del ejecutivo se refieren a aspectos formales, más no sustanciales de la obligación, al versar sobre "los asuntos relacionados con la declaración, administración, fiscalización, cálculo, cobro, recaudo y aplicación del anticipo" que encajan dentro del margen de acción que la jurisprudencia ha reconocido a la facultad reglamentaria en lo relacionado con "aquellas actividades sobre recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos"**[39]**. Particularmente, el anticipo "corresponde a un mecanismo acelerado para disponer el recaudo del tributo antes de que surja la obligación"**[40]**. La consecuencia prevista en el parágrafo 3° por el no reporte de la información no es una sanción en blanco como la llama el demandante, sino que se refiere a un evento ya previsto en el artículo 79.34 de la Ley 142 de 1994, sobre el cual ya existe un régimen sancionatorio por el incumplimiento; y**

El artículo es conexo con las bases propuestas en el PND. En primer lugar, el demandante cita un aparte descontextualizado de la sentencia C-092 de 2018, que no fijó por regla general la exclusión de normas de carácter sancionatorio de las leyes del Plan, sino que, dijo que en principio, los valores de las sanciones a imponer por la Superservicios no deberían incluirse en una Ley cuya vocación es transitoria. Sin embargo, la ratio decidendi de aquella decisión declaró la inexequibilidad de algunas disposiciones en materia

sancionatoria de la Ley 1753 de 2015 por falta de conexidad con las metas y objetivos del PND, y, contrario a lo que sostuvo el accionante, afirmó que las normas de carácter sancionatorio no son incompatibles con la Ley del PND.

En segundo lugar, las medidas bajo examen se relacionan con el Pacto "por la calidad y la eficiencia de los servicios públicos". Dicho instrumento, tiene líneas de acción orientadas a la mejora de la regulación y vigilancia de los mercados energéticos y la modernización y fortalecimiento institucional tanto de las instancias regulatorias como de las instancias de vigilancia y control[41]**, así como el fortalecimiento de la vigilancia y regulación oportuna y diferenciada a las empresas**[42]**. Concretamente, las bases del Plan previeron de forma expresa el ajuste de la base gravable de la contribución especial a favor de la CREG, CRA y SSPD.**

En conclusión, señalan los intervinientes que el artículo 18 es el mecanismo directo e inmediato para realizar los objetivos de fortalecer la regulación, inspección y vigilancia sobre los actores que intervienen en la prestación de los servicios públicos domiciliarios. Lo anterior, en la medida en que, el robustecimiento de estas capacidades institucionales debe ir de la mano con una adecuada financiación. Igual resultan necesarias las disposiciones en materia sancionatoria, al asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con dicha fuente de recursos financieros.

Solicitud de inexequibilidad. El ciudadano que intervino en tal sentido sostuvo que:

El Consejo de Estado ha diferenciado los gastos de funcionamiento puros y simples de los inherentes al servicio sometido a regulación, inspección, vigilancia y control, siendo estos últimos los que deben ser recuperados mediante la contribución. No obstante, el artículo demandado deja abierta la posibilidad de que las autoridades administrativas, al momento de definir la tarifa, incluyan la totalidad de los gastos de funcionamiento e inversión, sin discriminar los gastos de funcionamiento puros y simples de los inherentes al servicio sometido a regulación.

El Legislador desconoció el principio de legalidad del tributo, con la indeterminación de sus elementos esenciales. La expresión "quienes inciden directa o indirectamente en la prestación del servicio" es indeterminada, en la medida en que existen multiplicidad de actores que pueden incidir en la prestación del servicio, "incluyendo asesores jurídicos, proveedores tecnológicos". La expresión "con base en" para determinar la base gravable es incierta, en la medida en que no se trata de una regla directa, además, la técnica para su determinación es regresiva, en la medida en que se establece en función de los gastos en que ha incurrido el sujeto pasivo, a pesar de que el objetivo es recuperar los costos en que ha incurrido el sujeto activo.

La norma no fija el sistema y método para que la autoridad administrativa fije la tarifa, en la medida en que únicamente se limita a señalar que se obtiene a partir del "presupuesto neto" de la entidad, sin definir qué se entiende por tal, así mismo, al estar determinada en función de los gastos de inversión, la tarifa desconoce el artículo 338 superior.

En cuanto al hecho generador debe establecerse en función del sujeto activo, y no de la prestación de servicios regulados por el sujeto pasivo, en la medida en que es "posible que en la práctica haya prestadores que no reciban ningún servicio de los reguladores".

La facultad reglamentaria atribuida al Gobierno en el parágrafo 1° del artículo 18 es

contraria a la facultad reglamentaria reconocida al ejecutivo en la Constitución. Al establecer que el Gobierno reglamentará la determinación de las contribuciones "se está reglamentando los elementos esenciales". Así mismo, la reglamentación de las obligaciones formales y de procedimiento desconoce que según el artículo 89 CP, los asuntos procedimentales tienen reserva de Ley; y

Finalmente, el artículo 18 no guarda conexidad inmediata con las bases del Plan Nacional de Desarrollo, en la medida en que a través de este instrumento de planeación no pueden regularse aspectos que tengan vocación o carácter permanente. En tal sentido, incluye referencia a ciertos apartes de la declaratoria de inexequibilidad de las disposiciones en materia sancionatoria del PND 2014-2018 en la sentencia C-092 de 2018.

CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante el concepto del 17 de febrero de 2020, el Procurador General de la Nación le solicitó a esta Corte estarse a lo resuelto en el proceso D-13482, y "declarar exequible la norma demandada por los demás cargos planteados"[43]**.**

Como fundamento de su solicitud, el Ministerio Público expuso los siguientes argumentos:

Tal como se mencionó en concepto allegado al interior del proceso D-13482, el ejercicio de las labores de regulación, inspección, vigilancia y control implica tanto gastos de funcionamiento como gastos de inversión desde el punto de vista presupuestal de las entidades que las desarrollan, por lo que la norma demandada no desconoce la finalidad prevista para las contribuciones especiales en el artículo 338 de la Constitución. Ello se refleja en los artículos 11 y 36 del EOP, aplicables a las comisiones y superintendencias en virtud del artículo 84 de la Ley 142 de 1994.

No existe indeterminación en los sujetos pasivos del tributo, en tanto que desde el inciso primero del artículo 18, el Legislador establece que serán sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas prestadoras y los sujetos sometidos a regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, aspectos que se desarrollan y clarifican en el numeral 4 y parágrafo 3º del mencionado artículo. Concretamente, el Legislador estableció un criterio claro para determinar quiénes inciden directa o indirectamente en la prestación de servicios públicos domiciliarios en el artículo 17 de la Ley 1955 de 2019, y ello se justifica en la medida en que posterior a los actores taxativamente definidos en la Ley 142 de 1994, han entrado nuevos agentes y tecnologías en el mercado que inciden de forma determinante en la prestación de los SPD.

El artículo acusado no impone la obligación de ejercer la facultad reglamentaria al Gobierno, ni le atribuye funciones legislativas para determinar los elementos esenciales del tributo. Así las cosas, se trata de una reglamentación formal que tiene por objeto permitir la implementación de la norma en sus aspectos técnicos, como la forma de declarar la contribución, el cálculo, cobro, recaudo, y no de sus elementos esenciales. Por su parte, tampoco faculta al Presidente para definir el tema sancionatorio, de competencia del debate democrático del Legislativo, sino que realiza una remisión expresa al régimen establecido en el Estatuto Tributario; y

Finalmente, las medidas son conexas con el Pacto por la calidad y la eficiencia de los servicios públicos", que tiene dentro de los objetivos de sus líneas de acción (i) la mejora en la regulación y vigilancia de los mercados energéticos a través de la modernización y el fortalecimiento institucional, para lo cual se previó un ajuste en la base gravable a favor de

los entes de regulación, inspección, vigilancia y control; y (ii) el fortalecimiento de la capacidad técnica, financiera e institucional de la SSPD y la CRA para fortalecer el desempeño de sus funciones en todo el territorio nacional.

En suma, los escritos de intervención y las solicitudes presentadas a la Corte oportunamente en relación con la presente demanda se resumen así:

Interviniente	Concepto	Solicitud
Procurador General de la Nación	**La norma acusada no desconoce el artículo 338 superior en la medida en que el ejercicio de labores de regulación, inspección, vigilancia y control implica tanto gastos de funcionamiento como gastos de inversión, tal y como se encuentra previsto en los artículos 11 y 36 del EOP al incorporar los gastos de inversión en el presupuesto de gastos de las entidades públicas, y en el principio de planeación integral previsto en el artículo 17 del EOP.** **El artículo 18 no desconoce la reserva de Ley ni la libertad de la facultad reglamentaria del Ejecutivo, en tanto no lo obliga a regular. Al contrario, se trata de una regulación formal de aspectos técnicos. Tampoco se faculta al Presidente para definir el régimen sancionatorio, sino que se remite al vigente en el Estatuto Tributario.**	**Estarse a lo resuelto / Exequible**
Ministerio de Minas y Energía, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Departamento Nacional de Planeación, Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, Comisión de Regulación de Energía y Gas Combustible y Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento	**La norma acusada no desconoce el principio de legalidad tributaria, en la medida en que determina claramente los sujetos pasivos del tributo; el hecho generador es claro, en tanto es realizar cualquier actividad sometida a regulación, inspección, vigilancia y control; la base gravable no debe coincidir con los costos o beneficios prestados, en la medida en que según la jurisprudencia constitucional corresponde a la medición del hecho gravado; y la norma fija el método para la determinación de la tarifa al señalar que esta se calcula a partir del presupuesto neto de la entidad y las bases gravables de los sujetos regulados o vigilados. No se trata de un impuesto, en la medida en que solo se cobran y benefician a unos determinados sujetos.** **No se desconocen la reserva de Ley ni el libre ejercicio de la facultad reglamentaria en la**	**Exequible**

Básico.	**medida en que el artículo no impone, sino que prevé la necesidad de activación de esta facultad en cabeza del Ejecutivo, y delega al reglamento aspectos formales, más no sustanciales de la obligación. Tampoco hay sanciones en blanco en la medida en que el evento de sanción por el no reporte de información es un evento ya previsto en el ordenamiento jurídico.**	
Intervención ciudadana - Felipe Mutis Téllez	**La norma acusada vulnera el artículo 338 superior, en la medida en que desconoce la diferenciación que ha hecho el Consejo de Estado entre gastos de funcionamiento puros y simples de aquellos asociados a las labores de regulación, inspección, vigilancia y control.** **La expresión "con base en" para determinar la base gravable es incierta, en la medida en que "no se trata de una regla directa" sino que hace depender el valor de variables; la norma no fija el método y sistema para determinar la tarifa, en la medida en que se limita a hacer referencia a un "presupuesto neto" sin explicar qué es; y el hecho generador debe establecerse en función de los costos y beneficios que presta el sujeto activo, más no los servicios que presta el sujeto pasivo.** **La facultad reglamentaria atribuida al ejecutivo desconoce la reserva de Ley, al diferir la regulación de asuntos procedimentales al reglamento, en contravía del artículo 89 CP. Finalmente, el artículo es inexequible en tanto una norma de planeación no puede ocuparse de asuntos de carácter permanente.**	**Inexequible**

CONSIDERACIONES

COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

CUESTIONES PREVIAS

La Sala Plena advierte que en reciente sentencia C-464 de 2020, la Corte se pronunció sobre una demanda en contra del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 –"por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad"". En consecuencia, antes de entrar a emitir un pronunciamiento de fondo sobre los cargos de inconstitucionalidad planteados en el caso sub examine, la Sala deberá abordar el estudio del fenómeno jurídico de la cosa juzgada constitucional, para posteriormente, revisar si se configura o no respecto de la norma demandada en esta ocasión.

Cosa juzgada constitucional. Reiteración de jurisprudencia

La Corte Constitucional ha señalado que la cosa juzgada constitucional, "es una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política (...) mediante la cual se otorga a las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad, el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas"[44]**. Así, por regla general, cuando esta se configura surge, entre otros efectos, la prohibición e imposibilidad para el juez constitucional de volver a conocer y decidir de fondo sobre lo ya debatido y resuelto**.

A partir de ello la Corte, a lo largo de su jurisprudencia, ha clasificado la cosa juzgada constitucional en formal o material. Al respecto, la sentencia C-744 de 2015 define lo siguiente:

"Se tratará de una cosa juzgada constitucional formal cuando (sic): '(...) cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio...', o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual. Este evento hace que '... no se pueda volver a revisar la decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado...'

De otra parte, habrá cosa juzgada constitucional material cuando: '(...) existen dos disposiciones distintas que, sin embargo, tienen el mismo contenido normativo. En estos casos, es claro que si ya se dio un juicio de constitucionalidad previo en torno a una de esas disposiciones, este juicio involucra la evaluación del contenido normativo como tal, más allá de los aspectos gramaticales o formales que pueden diferenciar las disposiciones demandadas. Por tanto opera el fenómeno de la cosa juzgada'.

Así mismo, la cosa juzgada constitucional puede clasificarse en absoluta o relativa. En el primer caso, por regla general, no será posible emprender un nuevo examen constitucional. En efecto, la Corte ha resaltado que "el principio de cosa juzgada constitucional absoluta cobra mayor relevancia cuando se trata de decisiones de inexequibilidad, por cuanto en estos casos las normas analizadas y encontradas contrarias a la Carta Política son expulsadas del ordenamiento jurídico, no pudiendo sobre ellas volver a presentarse demanda de inconstitucionalidad o ser objeto de nueva discusión o debate"[46] **(Se destaca). En el segundo caso, será posible examinar de fondo la norma acusada desde la perspectiva de nuevas acusaciones**. **En esta línea, cuando la norma es declarada inconstitucional, la cosa juzgada que recae sobre ese mismo texto normativo será siempre absoluta, por cuanto el retiro del ordenamiento jurídico se hace con independencia del cargo o los cargos que prosperaron**.

Con fundamento en lo anterior, en materia de control constitucional, los efectos de la cosa

juzgada dependerán de la decisión adoptada en el pronunciamiento previo. Así, cuando la decisión ha consistido en declarar la inconstitucionalidad de una norma, se activa la prohibición comprendida por el inciso 1° del artículo 243 Superior conforme a lo cual los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, lo cual implica que no existe objeto para un nuevo pronunciamiento de esta Corte. Por tal razón, la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse ante la ausencia de objeto de control, o en su defecto estarse a lo resuelto en la decisión anterior. Dicho esto, la Sala Plena procederá a analizar el caso concreto.

Caso concreto. Existencia de la cosa juzgada constitucional respecto de los artículos 18 numeral 4º (parcial) (artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política), y el artículo 18 (artículo 158 de la Carta Política)

En el asunto bajo estudio, el demandante alegó que el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 es inconstitucional, con fundamento en tres cargos (ver supra, sección I.), entre los cuales, destacó que (i) los sujetos pasivos de la contribución son indeterminados (numeral 4º (parcial) del artículo demandado); y (ii) la vulneración del principio de unidad de materia (artículo 158 superior). Al respecto, la Sala Plena encuentra acreditada la configuración de la cosa juzgada formal respecto de dichos cargos por desconocimiento de los artículos 150.12, 158 y 338 superior, por las razones que se exponen a continuación.

Primero, en la sentencia C-464 de 2020, la Corte resolvió declarar la inexequibilidad de la expresión demandada en el numeral 4º del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 "y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios", por vulnerar el principio de legalidad del tributo (artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política). Señaló la Corte que del principio de legalidad del tributo se desprende la necesidad de que sean los órganos colegiados de representación popular, en particular el Congreso de a República, quienes establezcan directamente los elementos del tributo, y que al hacerlo, "determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo". Con fundamento en lo anterior, afirmó la Sala Plena que a pesar de que se realice una interpretación sistemática del artículo 18, numeral 4º, junto con lo dispuesto en los artículos 17 y 290 de la menciona ley, dichas normas legales no permiten identificar con claridad quiénes serían los sujetos pasivos del tributo y, en últimas, terminan delegando una función legislativa a autoridades administrativas. Por lo demás, constató la Sala Plena que eventualmente, cualquier persona que contrate con empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios podrían ser consideradas como obligadas al pago del impuesto, lo que obedece a una indeterminación insuperable que conllevó a la declaratoria de inexequibilidad de la expresión demandada.

Segundo, frente a los planteamientos referentes a la vulneración al principio de unidad de materia (artículo 158 de la Carta Política) consideró la Sala Plena en la misma sentencia que los artículos 18 (restante) y 314 de la Ley 1955 de 2019, eran contrarios a dicho principio, por cuanto: (i) no tienen una conexidad directa e inmediata con los pactos estructurales, ni con los capítulos y subsecciones, ni con los pactos transversales; y (ii) el Gobierno nacional incumplió con la carga argumentativa suficiente que permitiera asociar tales necesidades con una modificación permanente del régimen tributario de los servicios públicos domiciliarios. Por lo que, procedió a declarar la inexequibilidad de los mencionados artículos, y determinó la necesidad de modular sus efectos, difiriendo la

decisión a partir del 1º de enero de 2023. Cabe resaltar que este diferimiento no es aplicable a la declaratoria de inexequibilidad del aparte del numeral 4º del artículo 18 de la mencionada ley, la cual surte efectos inmediatos hacia futuro.

Con fundamento en lo anterior, la Sala Plena concluye que no es posible emprender una revisión de los cargos formulados contra (i) el artículo 18, numeral 4º (parcial), por el desconocimiento de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución; y (ii) el artículo 18 (restante) por el desconocimiento del principio de unidad de materia[48]. Lo anterior ya que, como se advirtió, en virtud de lo dispuesto en el artículo 243 superior no es posible analizar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada y declarada inexequible en una sentencia anterior[49]. Por lo anterior, respecto de estos reproches constitucionales formulados contra el mencionado artículo 18, este tribunal procederá a estarse a lo resuelto en la sentencia C-464 de 2020.

Es relevante señalar que en una primera etapa, a partir de lo dispuesto en la **sentencia C-863 de 2001, reiterada por las sentencias C-957 de 2001, C-1049 de 2001, C-1211 de 2001, C-027 de 2012 y el auto A-311 de 2001, la Corte sostuvo que había cosa juzgada absoluta, sobre una regulación declarada inexequible de forma diferida y ordenaba estarse a lo resuelto, con independencia de que los nuevos cargos fueran por vicios materiales o por vicios de procedimiento.**

Posteriormente, la sentencia C-088 de 2014 modificó este precedente. Esto es así, por cuanto la Sala Plena determinó que no se violaba la cosa juzgada contra normas objeto de una decisión previa de inexequibilidad diferida, por vicios de procedimiento. Esto obedece al hecho de que "cuando la propia Corte ordena el aplazamiento de la declaratoria de inconstitucionalidad establecida en función de un defecto procedimental, y posteriormente se presenta una demanda en contra de la misma disposición cuando aún se encuentra vigente, por un vicio sustancial no abordado en la sentencia anterior (...) ya no se presenta esta sustracción de materia porque la norma aún se encuentra vigente y además puede producir efectos jurídicos, decae el fundamento de la prohibición de control, y de este modo (...) es viable una nueva revisión a la luz de la nueva acusación propuesta por el demandante, y un nuevo fallo en relación con esta"[51].

En este sentido, esta Corte ha sostenido que el desconocimiento del principio de unidad de materia constituye un vicio de procedimiento de naturaleza material[52], y constata la Sala Plena que el artículo 18 demandado objeto de la declaratoria de inexequibilidad diferida por violación al principio de unidad de materia en la sentencia C-464 de 2020 (vicio de procedimiento de naturaleza sustantiva[53]), continúa produciendo efectos jurídicos hasta el 31 de diciembre de 2022. Por lo cual, dando aplicación a la línea jurisprudencial vigente, procede este tribunal a analizar los nuevos cargos de fondo formulados en contra del artículo 18 mencionado. Asimismo, evidencia esta corporación que pronunciarse de fondo respecto de los otros reproches de constitucionalidad permite aclarar si la disposición, puede o no, ser reproducida en su contenido material, sin vicios como el señalado por la Corte de unidad de materia (artículo 243, inciso 2 superior). Con fundamento en lo anterior, la Corte procederá a analizar la aptitud de los cargos materiales adicionales formulados por el demandante.

Aptitud sustantiva de la demanda

La Sala Plena de esta Corte es competente para analizar la procedibilidad de la demanda de inconstitucionalidad. En sentencia C-623 de 2008, la Corte precisó que "[a]un cuando en principio, es en el auto admisorio donde se define si la demanda cumple o no con los requisitos mínimos de procedibilidad, ese primer análisis responde a una valoración apenas sumaria de la acción, llevada a cabo únicamente por cuenta del Magistrado Ponente, razón por la cual, la misma no compromete ni define la competencia del Pleno de la Corte, que es en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley"[54]**.**

El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 dispone que la demanda debe contener: (i) el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, trascribiéndolas literalmente por cualquier medio o aportando un ejemplar de la publicación oficial; (ii) el señalamiento de las normas constitucionales infringidas; (iii) las razones que sustentan la acusación, comúnmente denominadas concepto de violación; (iv) el señalamiento del trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso, y (v) la razón por la cual la Corte es competente.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, el concepto de la violación se formula debidamente cuando (i) se identifican las normas constitucionales vulneradas; (ii) se expone el contenido normativo de las disposiciones acusadas –lo cual implica señalar aquellos elementos materiales que se estiman violados–; y (iii) se expresan las razones por las cuales los textos demandados violan la Constitución.

Como lo señaló esta Corte en la sentencia C-1052 de 2001, toda demanda de **inconstitucionalidad debe, como mínimo, fundarse en razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. A partir de dicha sentencia, la Corte Constitucional ha reiterado, de manera uniforme, que las razones de inconstitucionalidad deben ser "(i) claras, es decir, seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución; (ii) ciertas, lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; (iii) específicas, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos; (iv) pertinentes, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior; y (v) suficientes; esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada"**[55].

En consecuencia, esta Sala pasará a estudiar si los cargos propuestos por la demanda –sobre los cuales no recayó la cosa juzgada (ver supra, numeral 52)– cumplen con los requisitos mencionados en el numeral anterior.

Caso concreto: Aptitud sustantiva de la demanda

Considera la Corte que los nuevos cargos formulados por el accionante, los cuales se exponen a continuación son: (i) claros, debido a que existe un hilo conductor que permite identificar el contenido normativo acusado por el actor, así como los reproches de constitucionalidad formulados. Además, (ii) son ciertos, por cuanto los argumentos que fundamentan las acusaciones recaen sobre una proposición jurídica real y existente. Asimismo, (iii) se sustentan en afirmaciones concretas y determinadas que obedecen a

razones de naturaleza constitucional, por lo cual los argumentos expuestos para sustentar este cargo son específicos y pertinentes.

En suma, (iv) dado que los argumentos que sustentan estos nuevos cargos constituyen una interpretación razonable y atribuible al texto demandado y plantean un problema de constitucionalidad por el presunto desconocimiento de las normas del texto superior que a continuación se señalan, la Sala concluye que satisface las exigencias de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, y por consiguiente emprenderá el estudio de fondo respecto de los siguientes reproches de constitucionalidad:

Cargo	Síntesis de argumentos del demandante
Primer cargo: Desconocimiento del artículo 338 CP, en lo relativo al principio de legalidad en materia tributaria.	**) se delimitan de forma clara y precisa los gastos de funcionamiento e inversión que deben financiarse con el producto de la contribución. El inciso segundo del art. 338 superior únicamente permite que las tasas y contribuciones especiales puedan destinarse a la recuperación de los costos en los que incurran dichas entidades, y no para el financiamiento de todos los gastos de funcionamiento e inversión de las mismas.** **No existe claridad en la base gravable y, en realidad, el numeral 1 del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 establece una formula aritmética para obtener la base gravable, pero la misma se basa en los ingresos de los sujetos de la contribución, más no respecto de los costos o beneficios. Así mismo, el artículo demandando autoriza a cada sujeto activo a determinar el valor de la tarifa con base a su presupuesto neto. De esta manera, es contrario al artículo 338 superior establecer una base gravable que establezca una equivalencia entre los costos del servicio y los ingresos del sujeto pasivo, y una tarifa que permita financiar todo el presupuesto de una entidad pública.** **La tarifa no recupera los costos del servicio prestado, y en su lugar, reparte entre todos los sujetos pasivos el valor del presupuesto neto. Así mismo, los sujetos pasivos de la obligación no se benefician de las actividades de regulación e inspección, vigilancia y control, sino que quienes se benefician de tales actividades son los usuarios del servicio.** **El hecho generador es distinto al que autoriza la Constitución para que las autoridades puedan fijar la tarifa. Se trata de una actividad desarrollada por una entidad pública, cuando lo constitucionalmente admisible es que la autoridad pública haya incurrido en un costo compensado para prestarle un servicio, o por**

	haberle otorgado un beneficio.
Segundo cargo: Vulneración de los artículos 6, 29, 89, 136-1, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política, porque desconoce, al mismo tiempo, tanto la facultad reglamentaria del Presidente de la República, como la reserva de ley, en cabeza del Congreso.	**sconoce la facultad reglamentaria del Presidente de la República, por cuanto, asigna facultad de reglamentar al Gobierno y no al Presidente en sentido escrito. A su vez, le impone el ejercicio de una facultad de forma obligatoria.** **Viola la reserva de ley en cabeza del Congreso. A través de reglamentos, y no de la ley, se disponen procedimientos que afectan derechos individuales. Sólo la ley podrá reglamentar procedimientos en los que se discutan derechos individuales. Al mismo tiempo, desconoce la reserva de Ley establecida en los artículos 6º y 29 de la Constitución, en tanto se desconoce que la facultad reglamentaria no puede regular temas sancionatorios. Esto se debe a que la norma establece sanciones en blanco, pues se autoriza a la entidad pública a determinar la tipicidad de una infracción, lo cual es de estricta reserva legal.**

PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS, MÉTODO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

Corresponde a la Sala Plena de la Corte Constitucional determinar si (i) ¿el Legislador desconoció el principio de legalidad y el principio de certeza tributaria (artículo 338 superior) al definir los elementos de la contribución de que trata el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019?; y (ii) ¿el Legislador desconoció la facultad reglamentaria del Presidente de la República, así como la reserva de ley en cabeza del Congreso de la República (artículos 6, 29, 89, 136-1, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política) al prever en el Plan Nacional de Desarrollo disposiciones relacionadas con la reglamentación de procedimientos y la regulación de temas sancionatorios?

Para resolver los problemas jurídicos mencionados, la Sala procederá a (i) reiterar su jurisprudencia sobre el principio de legalidad y certeza del tributo; (ii) los límites a la facultad reglamentaria del Gobierno nacional en asuntos de naturaleza tributaria y sancionatoria; y (iii) reiterará los elementos de la tipología de los tributos, para definir la naturaleza de la contribución especial de que trata el artículo demandado. Con fundamento en lo anterior, se procederá a analizar el caso concreto.

LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SU PROYECCIÓN EN EL PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA

☐

De conformidad con lo previsto en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución **Política, el Congreso de la República se encuentra facultado para establecer contribuciones fiscales. En desarrollo de tal atribución, establece la norma superior, la Ley se encargará de definir, directamente, los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de los impuestos**[56]**. A partir de esta disposición, se tiene que para que una obligación en materia impositiva se entienda ajustada al texto superior, el Legislador, al momento de su**

creación, deberá cumplir con unos elementos mínimos en su definición, que precisamente, por emanar del Congreso, dotan de legitimidad democrática la obligación.

Esta labor de configuración de la política tributaria, asignada por el texto constitucional al Legislador, se refleja, además, en las facultades de (i) establecer contribuciones fiscales como una de las funciones asignadas a la competencia general del Congreso[57]**; (ii) fijar un marco dentro del cual, las entidades territoriales podrán decretar tributos para el cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales**[58]**; y (iii) la posibilidad de facultar a las autoridades para fijar la tarifa de las tasas y contribuciones que se cobren a título de recuperación de costos del servicio o participación en beneficios, conforme al método que la Ley defina.**

Las anteriores facultades asignadas al Congreso de la República, como lo ha reconocido la jurisprudencia de este tribunal, conllevan a la reserva legal en materia tributaria y la legitimidad democrática que ello conlleva en la creación del tributo es una de las características definitorias del Estado Constitucional, destacando, en particular, que el principio de no taxation without representation (no hay tributación sin representación). Ello, según ha sido expuesto, es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados [60]**.**

Ahora bien, de forma reciente, este tribunal, en sentencia C-278 de 2019 -que reitera, **a su vez, entre otras, las sentencias C-060 de 2018 y C-056 de 2019-, realizó una compilación de las reglas contenidas en el precedente consolidado sobre el principio de legalidad tributaria. Dentro de esta labor de sistematización, se hizo referencia a las funciones que cumple este principio en el ordenamiento jurídico y su relación con el principio de certeza tributaria, siendo relevante destacar las siguientes cuatro premisas:**

El principio de legalidad tributaria conlleva necesariamente la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural.

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

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

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

Agrega la Sala que dentro de estos importantes postulados, la configuración legal de una obligación en materia tributaria comprende, a su vez, el cumplimiento de los fines constitucionales que la norma superior prevé para los tributos en específico. Es decir, que si la Constitución prevé que una obligación impositiva podrá cobrarse con un fin específico, como es el fin previsto para las tasas y contribuciones especiales a que se refiere el artículo 338 superior, el Legislador, al momento de regular estos asuntos, deberá proyectar el cumplimiento de tales cometidos, cumpliendo así en estricto sentido con la amplia potestad de configuración en materia tributaria que le otorga el texto superior.

Por último, es importante considerar que intrínsecamente relacionado con el principio de legalidad se encuentra el principio de certeza tributaria. Sobre el particular, ha precisado la Corte que el mismo no exige una definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino la prohibición de su indefinición. Esto, quiere decir que una norma fiscal, al igual que cualquier disposición jurídica escrita, puede contener un cierto grado de indeterminación con relación a sus elementos esenciales, siempre y cuando esta sea superable a partir de las pautas y cánones generales de interpretación jurídica[61]**. De esta manera, la Corte ha señalado que "No se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella"**[62] **(Resaltado por fuera del texto original).**

LÍMITES A LA FACULTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO NACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA

Corresponde entonces definir en qué escenarios y bajo qué condiciones resulta válido que el reglamento defina aspectos específicos del tributo. Sobre el particular, la jurisprudencia ha definido que si bien el principio de certeza tributaria obliga a que sean los órganos colegiados de elección popular los que definan los elementos estructurales del tributo, en cuanto a los asuntos técnicos o variables asociadas a actualizaciones, estos pueden ser definidos a través de disposiciones reglamentarias.

Al respecto, la sentencia C-585 de 2015 identificó los supuestos en donde se considera válida la delegación a la administración de aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos, respecto de los elementos definidos por el Legislador[63]:

En primer lugar, la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria puede deferirse al reglamento, entendiéndose dichas obligaciones como aquellas actividades sobre recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos. Ello siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (a) no comprometan los derechos fundamentales; y (b) tengan carácter excepcional. Se violan los principios de legalidad y certeza tributaria cuando se delega a la administración elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas. En ese sentido, se infringe la Constitución cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos estructurales del tributo, salvo que se trate de aquellos casos en los que la administración define la tarifa de las tasas o contribuciones, bajo el método y sistema establecido en la ley.

En segundo lugar, en cuanto a aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente o fluctuantes o datos técnicos o económicos cuya concreción no pueda realizarse en la misma ley, la Corte ha avalado la constitucionalidad de normas que permiten (a) la definición periódica del precio de un bien, como elemento para la conformación de la base gravable de una contribución parafiscal[64]; (b) la determinación del avalúo de los bienes inmuebles, como

variable económica para la determinación de la base gravable del impuesto predial y conforme a los rangos autorizados por el Legislador a las autoridades territoriales[65]; (c) la identificación, a partir de las directrices fijadas por los organismos de control, del valor patrimonial de títulos, bonos y seguros de vida, como activos integrantes de la base gravable para el impuesto a la renta[66]; y (d) la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas, tratándose de operaciones de importación de bienes excluidos, en tanto la misma disposición legal había señalado que dicha definición debía realizarse con arreglo a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase y de origen nacional.

Conforme a lo dispuesto, es importante poner de presente que esta corporación ya se ha referido a aquellos escenarios excepcionales en que puede delegarse la definición de aspectos específicos del tributo a autoridades gubernamentales, siempre que (i) se trate de aspectos que por su naturaleza técnica o condiciones particulares requieran de continua actualización que escapa a la naturaleza de la actividad legislativa, en tanto dichos elementos no pueden ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) en todo caso existe un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea definido de forma objetiva y verificable. En ningún caso, puede darse tal delegación sobre los elementos esenciales del tributo[68], o del método y el sistema de las tasas y las contribuciones, el cual recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular, y en particular, del Legislador.

LAS CONTRIBUCIONES FISCALES, SUS CLASES. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA

En cuanto a las intervenciones recibidas por la Corte en este expediente, y los cuestionamientos planteados expresamente por el demandante (ver supra, numeral 12) se constata que parte del debate gira entorno a la naturaleza jurídica de la contribución especial establecida en el artículo 18 demandado.

La contribución fiscal es un término genérico que abarca todos los tributos mencionados en el numeral 9 del artículo 95, el numeral 12 del artículo 150 y el primer inciso del artículo 338 de la Constitución Política. No obstante lo anterior, es un término específico, diferente de los impuestos, en el segundo inciso del artículo 338 ibídem, que se refiere a las tasas y contribuciones como aquellas que se cobran a los contribuyentes "como recuperación de los costos de los servicios que (las autoridades) les presten o participación en los beneficios que les proporcionen"; igualmente, es un término especializado excepcional de que tratan el numeral 12 del artículo 150 de la Carta, el numeral 3° del artículo 179 y el primer inciso del artículo 338 ibidem, en el cual sólo cobija la especie de "contribución parafiscal". Este uso no unívoco del lenguaje en la Constitución, ha llevado a la Corte a considerar, como lo hace en la sentencia C-149 de 1993, "que no siempre una denominación legal corresponde con exactitud al contenido material de las figuras que contempla una ley sometida a examen de constitucionalidad".

Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha fijado unos criterios que permiten diferenciar las contribuciones, y establecer la tipología de los tributos que pueden existir en el marco del orden constitucional y legal nacional. La jurisprudencia también ha permitido constatar que en cada caso particular se debe analizar a profundidad la naturaleza jurídica del tributo, por cuanto, la denominación legal no siempre corresponde con precisión al contenido material del tributo sometido a examen de constitucionalidad. En este orden de ideas, a continuación se resumen los elementos de los tributos[70]:

Impuesto	(i) Prestación de naturaleza unilateral, por lo cual el contribuyente no recibe ninguna contraprestación por parte del Estado; (ii) Hecho generador que lo sustenta, que observa la capacidad económica del contribuyente, como valoración del principio de justicia y equidad, sin que por ello pierda su vocación de carácter general; (iii) Al ser de carácter general, se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador; (iv) Su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; (v) En cuanto se recaude, conforme al principio de unidad de caja, el Estado puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales, por lo cual la disposición del recurso se hace con base en prioridades distintas a las del contribuyente; y (vi) No guarda una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente.
Tasa	(i) El hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; (ii) Tiene una naturaleza retributiva, por cuanto, las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio; y (iii) Se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, aunque en ciertos casos admite criterios distributivos.
Contribución Especial	(i) La compensación atribuible a una persona, por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública; (ii) Manifiesta externalidades, al generar un beneficio directo en bienes o actividades económicas del contribuyente; y (iii) Se cobran para evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales, que se traducen en el beneficio o incremento del valor o de los bienes del sujeto pasivo, o en un beneficio potencial como por ejemplo, seguridad.

SOLUCIÓN DEL CASO CONCRETO. LA DISPOSICIÓN DEMANDADA VULNERA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA y CERTEZA TRIBUTARIA, Y EXCEDE LA FACULTAD REGLAMENTARIA AL REGULAR ASUNTOS CON RESERVA DE LEY

☐

Reiteración de jurisprudencia respecto de la necesidad de definir la naturaleza del **tributo en cada caso concreto, para efectos de emprender el análisis constitucional. Con el objetivo de analizar los cargos formulados por el demandante, le corresponde a la Sala Plena, en primer lugar, definir la naturaleza del tributo correspondiente a la denominada contribución especial que se modificó con el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. Para estos efectos, se reitera "que no siempre una denominación legal corresponde con exactitud al contenido material de las figuras que contempla una ley sometida a examen de constitucionalidad"**[71]**. Así, con independencia de la denominación empleada por el**

Legislador para un tributo en particular, la Corte está obligada a revisar la constitucionalidad de las disposiciones que lo establecen "no solo por su forma sino por su materia"[72]**. De esta manera, si bien la disposición demandada se refiere a una contribución especial, le corresponde a la Corte determinar la naturaleza de este tributo en atención a su contenido, esto es, a sus elementos y sus características.**

La descripción de la finalidad de la contribución especial definida por el Legislador, en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, permite identificar la naturaleza jurídica de la norma como una tasa contributiva. El artículo demandado prevé el recaudo a favor de la CREG, la CRA y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de dichas entidades y en general, de recuperar los costos del servicio. El sujeto pasivo de dicha contribución son las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos, las personas prestadoras del servicio de alumbrado público, las personas prestadoras a que hace referencia el artículo 61 de la Ley 812 de 2003 y el Decreto número 4299 de 2005, y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades.

Para ello, es importante recordar, de forma preliminar, que la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado ya ha tenido oportunidad de referirse al contenido del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 -cuyo contenido es modificado por la norma acusada- al conocer de controversias relativas al contenido y alcance de la base gravable de la "contribución especial" allí prevista. Sobre el particular, varios pronunciamientos han sido uniformes en referirse al tributo como una contribución especial, y a partir de esta definición han resuelto sobre los conceptos que integran la base gravable de la obligación[73]**. Por su parte, la Corte Constitucional, a su vez, ha tenido la oportunidad de estudiar normas que establecen contribuciones a título de recuperación de costos por la prestación de servicios a entes regulados y vigilados. Sobre ello, ha considerado este tribunal que la contribución impuesta a cargo de las entidades vigiladas constituye una tasa y no una contribución, en la medida en que tiene por objeto pagar una contraprestación directa en función de un servicio recibido del Estado.**

Asimismo, la Corte ha identificado la naturaleza de tasa en este tipo de obligaciones cuando el Legislador no les ha dado esa denominación expresa, y también ha convalidado la denominación de tasa cuando así se ha establecido por parte del Legislativo[74]. En este punto, es importante recordar que en línea con lo señalado en la sentencia C-465 de 1993, esta corporación definió la tasa en el siguiente sentido:

"(...) aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta (...) Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta". (Negrillas fuera de texto original).

En línea similar, en reciente sentencia C-278 de 2019, al conocer de una contribución establecida a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, además de

reiterar la generalidad de los conceptos contenidos en la sentencia C-465 de 1993, la Sala señaló que la obligación tributaria en ese momento analizada tenía por objeto retribuir los servicios de IVC prestados por la superintendencia, por lo que se estaba ante una tasa, al margen de que el legislador la haya denominado formalmente como contribución.

Teniendo en cuenta lo anterior, se observa que mientras el máximo tribunal de lo contencioso administrativo no ha cuestionado la denominación que el Legislador otorgó al tributo a favor de los entes de regulación e IVC -que fue modificado mediante el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019-, y por consiguiente, le ha dado el tratamiento de contribución especial, la Corte Constitucional, desde el año 1993, adoptó una visión diferente basada en la finalidad que tiene este tributo de recuperar los costos de un servicio divisible prestado por el sujeto activo al sujeto pasivo.

De esta manera, y sin desconocer el tratamiento que el Consejo de Estado ha otorgado a esta obligación tributaria[75]**, concluye la Sala que el tributo bajo examen -por recuperar los costos en que incurre el sujeto activo para regular y vigilar al sujeto pasivo, pero que a la vez conlleva una compensación de los beneficios que esa regulación e IVC comporta a los sujetos vigilados y regulados- puede denominarse como una "tasa contributiva"**, **por cuanto:**

El hecho gravable está vinculado a la actividad estatal. Es de precisar que el servicio público que prestan las superintendencias, basado en el artículo 189 numeral 22 superior, así como la prestación de los servicios públicos (art. 365 de la CP), implican que este es un servicio orientado exclusivamente a garantizar la oportuna prestación de servicios públicos, que a su vez se presta a particulares, que son quienes en mayor medida participan en el mercado de los SPD, según indicó el GN en el documento de Bases del Plan.

El tributo implica contraprestación o beneficio en favor del contribuyente, individual, proporcional y directo.

Este tributo resulta adecuado para financiar bienes públicos divisibles.

El tributo es voluntario, esto es, sólo es aplicable cuando el sujeto pasivo decida ejecutar esa actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios, que es quien decide entrar a un mercado regulado y comenzar a recibir los servicios públicos de regulación e inspección vigilancia y control.

Los recursos recaudados se destinan a recuperar los costos de prestación del servicio, y conllevan a una contraprestación o compensación de los beneficios que esa regulación e inspección, vigilancia y control comportan a los sujetos pasivos del tributo, vigilados y regulados.

Cabe resaltar que esta definición como "tasa contributiva" no impacta en el hecho de que tanto las tasas como las contribuciones deben ajustarse a la finalidad prevista en el artículo 338 de la Constitución Política.

Consideraciones sobre la violación al principio de legalidad y certeza tributaria

Partiendo de esta naturaleza jurídica de la norma demandada que se asemeja más a una tasa contributiva, le corresponde ahora a la Sala Plena examinar si el Legislador, al autorizar la modificación de lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, desconoció el artículo 338 de la Constitución Política. En especial, por cuanto en opinión del

accionante (ver supra, numeral 62), no se definieron los elementos estructurales de la tasa con claridad, precisión y certeza.

Como resultado de un nálisis de lo previsto en el artículo 338 superior para las tasas contributivas, no corresponde a un diseño ajustado a dicho precepto, por cuanto, se desvincula de los costos que se pretenden recuperar. Sobre el particular, reitera la Sala Plena que tratándose de los tributos o contribuciones fiscales denominadas tasas, el artículo 338 de la Constitución Política dispone que (i) el Legislador debe señalar con claridad y precisión los elementos esenciales del tributo, a saber, los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias; y (ii) es posible que se autorice a las autoridades para que fijen la tarifa de las tasas que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto deben ser fijados por la ley.

Visto lo anterior, en el caso concreto, el artículo 18 demandado define los elementos esenciales del tributo objeto de análisis así:

Elementos estructurales de la tasa	Artículo 18 de la Ley 1955 de 2019
Sujeto pasivo	**El sujeto pasivo de dicha contribución son las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios conforme a los artículos 15 y 16 de la Ley 142 de 1994, las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos, las personas prestadoras del servicio de alumbrado público, las personas prestadoras a que hace referencia el artículo 61 de la Ley 812 de 2003 y el Decreto número 4299 de 2005 (con excepción de los distribuidores minoristas en estación de servicio en un municipio ubicado en zona de frontera), y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades. La expresión "y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios", fue declarada inexequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-464 de 2020, con efectos inmediatos.**
Base gravable	**"1. Base gravable: La base gravable de cada sujeto pasivo se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados. Este valor se multiplicará por la división de los ingresos por actividades ordinarias reguladas y el total de ingresos por actividades ordinarias, conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior a la cual se haga su cobro. La base gravable descrita se calculará para cada sujeto pasivo así:** **Base gravable = (Costos y Gastos totales depurados) * (Total ingresos actividades ordinarias y sus actividades complementarias de servicios**

	sujetas a inspección vigilancia, control y regulación devengados en el período) / (Total de ingresos de actividades ordinarias devengados en el período). Se entenderá que es un tercero independiente siempre que no cumpla con alguno de los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario". **Dicha fórmula matemática se puede reflejar en el siguiente entendimiento:** **La base gravable de cada sujeto pasivo se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación; este resultado se denomina costos y gastos totales depurados. Se entenderá que es un tercero independiente siempre que no cumpla con alguno de los criterios de vinculación previstos en el artículo** 260-1 del Estatuto Tributario. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registran **cuando ocurren, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.** **Para sólo cobrar por las actividades reguladas, se toma la fracción de los ingresos del sujeto pasivo por actividades ordinarias reguladas, excluyendo las no reguladas. Por eso, el valor de los costos y gastos totales depurados se multiplicará por la división de los ingresos por actividades ordinarias reguladas y el total de ingresos por actividades ordinarias, conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior a la cual se haga su cobro.**
Hecho generador	**"El hecho generador de cada contribución especial por parte de los sujetos pasivos, será la prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados".**
Tarifa	**"2. Tarifa: La tarifa de cada contribución especial se determinará por cada uno de los sujetos activos de la contribución de manera independiente, tomando el valor del presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e inversión, el cual se dividirá por la suma de las bases gravables determinadas para los sujetos pasivos conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior. Tarifa de contribución de sujeto activo = (Presupuesto a financiar de sujeto activo) / (Suma de bases gravables de sujetos pasivos)".** **La tarifa de cada contribución especial se determinará por cada uno de los sujetos activos de la contribución de manera independiente, tomando el valor del presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e**

	inversión, el cual se dividirá por la suma de las bases gravables determinadas para los sujetos pasivos conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior. Dicha tarifa busca financiar la totalidad de los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, distribuida entre los sujetos pasivos sobre la base de sus costos y gastos totales depurados. Dichas tarifas serán determinadas por la CREG, la CRA y la SSPD y no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables.

Sobre esta base, la Corte considera que le asiste razón al demandante, por cuanto la norma demandada desconoce el contenido y el alcance de los principios de legalidad y certeza tributaria. Para la Sala es claro que el inciso segundo del art. 338 superior únicamente permite que las tasas y contribuciones especiales puedan destinarse a la recuperación de los costos en los que incurran las entidades que prestan un servicio público inherente al Estado o la participación en los beneficios que se les proporcionen, y no para el financiamiento de todos los gastos de funcionamiento e inversión de las mismas. Por ende, la norma demandada es incompatible con el artículo 338 superior, por las razones que se exponen a continuación:

i. **El Legislador al definir como finalidad de la tasa objeto de control, como la de "financiar la totalidad de los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio", no cumplió con su obligación de señalar con claridad y precisión los elementos esenciales de la tarifa. Esto, por cuanto dicha finalidad desconoce lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 338 superior, el cual, permite únicamente la fijación de la tarifa para la recuperación de los costos en que se incurra para la prestación del servicio**.
ii. Lo anterior, pone de presente una clara limitación y vacío de la norma demandada, misma que resulta insuperable, ya que los sujetos activos no pueden fijar la tarifa de la tasa correspondiente a la norma demandada, más allá de la recuperación de los costos en que incurra para la prestación del servicio público. En este caso, dicha finalidad además conlleva a que a los sujetos pasivos o contribuyentes se les pueda imponer una tarifa mayor a aquella correspondiente a la recuperación de los costos por la prestación del servicio.
iii. Esta definición abstracta, indeterminable e incierta de la finalidad de la tasa establecida en el artículo 18 demandado, afecta transversalmente los elementos esenciales del tributo. De esta forma, se evidencia que (a) la base gravable, contrario a medir el hecho gravado para recuperar los costos del servicio, se encuentra destinada a financiar todos los gastos de funcionamiento e inversión y no sólo la recuperación de los costos de prestación del servicio público; y (b) se ve afectada la determinación del método y sistema específico para el cálculo de la tarifa, al establecer como finalidad de dicha tasa una que resulta abiertamente contraria a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 338 superior.

En este sentido, procede la Corte a precisar cada una de las falencias identificadas en la definición de los elementos esenciales del tributo por parte del Legislador, como se evidencia a continuación:

Elementos estructurales	Razones de vulneración señaladas por la Corte Constitucional
Sujeto activo y	**El artículo 338 de la CP faculta a las entidades públicas a cobrar**

finalidad de la norma demandada	**contribuciones especiales a título de (i) recuperación de los costos de los servicios que presten a los sujetos pasivos; o (ii) como participación en los beneficios otorgados a esos sujetos pasivos. Es claro el inciso segundo del mencionado artículo, permite únicamente que las tasas y contribuciones especiales puedan destinarse a la "recuperación" de los costos en los que incurran dichas entidades. Lo cual, dista de una autorización general para el financiamiento de todos los gastos de funcionamiento e inversión de las mismas**. En la norma demandada, se señala que la finalidad de la tasa es **la de "financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio". De esta manera, no es admisible desde la regla del artículo 338 superior permitir el financiamiento de todos los costos y gastos de funcionamiento e inversión, incluyendo los gastos futuros e inciertos, para que sean cubiertos por la tasa modificada por la norma demandada. Así, se evidencia un claro desconocimiento del elemento esencial que desde la Constitución debe comprender la noción de tasa contributiva (art. 338 superior, ya que bajo el mismo no se puede financiar una función estatal o la prestación de un servicio a cargo del Estado en abstracto. En este sentido, el costo de prestar el servicio público debe mirarse como cierto y equivalente a lo que el sujeto pasivo debe pagar a su vez por el mismo; y ese equivalente no puede consistir en una suma indeterminada o incierta.** **No desconoce la Sala Plena que la expresión "costos" del artículo 338 de la Constitución debe leerse en armonía con los artículos 11 y 36 del Estatuto Orgánico del Presupuesto –compilado en el Decreto 111 de 1996–, aplicables a la Superintendencia y a las Comisiones de Regulación. Tales normas no se refieren a "costos" sino a "gastos", y, dentro de estos últimos, se incluyen los gastos de funcionamiento y los gastos de inversión. Sin embargo, lo que reprocha este tribunal no tiene que ver con la ausencia de una interpretación armónica de las disposiciones referidas, sino por el contrario, con la indeterminación en el concepto de "financiación", puesto que no se limita a la recuperación de los costos precisos de los servicios que se presten a los sujetos pasivos (art. 338 superior), excediendo claramente la limitación establecida en la Constitución**. De lo anterior, es dado concluir que la norma debió discriminar **de forma clara y precisa cuáles gastos de funcionamiento e inversión serían financiados por los contribuyentes, estableciendo una relación directa, clara y precisa con el costo de prestación del servicio divisible. Lo cual, no sucede en el caso concreto de la disposición sometida a consideración.**
Hecho generador	El hecho generador es el principal elemento identificador de un tributo.

	Según la jurisprudencia de esta Corte define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina y lo ha precisado esta corporación, este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal[76]. La capacidad contributiva subyace a cualquier tributo. En el caso de las tasas, se diría que el consumo del servicio es indicador de capacidad contributiva, y en el caso de las contribuciones, el beneficio que reportará la misma contribución indica capacidad de contribuir. Así, el principio de capacidad contributiva es aplicable de manera diferente y se adapta por el Legislador a todos los tributos. En este sentido, reconoció el Gobierno nacional en el informe remitido en el marco de este proceso que, los entes de regulación, inspección, vigilancia y control deben contar con los recursos adecuados para ejercer sus funciones y tomar medidas oportunas frente a sus sujetos vigilados y regulados, de cara al cumplimiento de los niveles de calidad que se busca alcanzar en la prestación de los servicios. Lo anterior, pone de presente que el objetivo de la financiación va más allá de la recuperación de los costos. Sin embargo, la indeterminación del monto o los conceptos que se buscan recuperar resulta insuperable frente a la regla del artículo 338 superior, respecto de la limitación a la recuperación de los costos derivados de la prestación del servicio. Esta limitación constitucional para la recuperación de los costos de prestación del servicio público de regulación, inspección, vigilancia y control opera como una protección a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la tasa; si el Gobierno desea cobrar más allá del valor equivalente a la recuperación de los costos del servicio, bien podría financiarlos de forma abstracta, incluyendo pero sin limitarse a la creación de un impuesto.
Base gravable	**Respecto de la base gravable, la jurisprudencia constitucional la ha definido como la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria**[77]**.** **De conformidad con lo expuesto, la disposición demandada refleja la ausencia de una finalidad constitucional aceptable y que se adecue al artículo 338 superior, y un hecho gravable con una insuperable indeterminación. Ahora, corresponde analizar la base gravable definida en la norma demandada, la cual incluye una fórmula para determinar la base gravable de cada sujeto pasivo así:**

	Base gravable = (Costos y Gastos totales depurados) * (Total ingresos actividades ordinarias y sus actividades complementarias de servicios sujetas a inspección vigilancia, control y regulación devengados en el período) / (Total de ingresos de actividades ordinarias devengados en el período) **De dicha fórmula, en opinión de los intervinientes, se puede inferir que se basa en los ingresos de los sujetos pasivos de la contribución, cuestionando cómo pueden tomarse dichos ingresos como equivalente a los costos de la prestación del servicio público a ser recuperados. Para la Corte es claro que la fórmula, puede interpretarse en un sentido tal que no equivale a los costos en los que hubiese incurrido el respectivo sujeto activo para prestar el servicio público sometido a inspección, vigilancia y control. A lo anterior, se suman expresiones inciertas e indeterminadas como "con base en", lo que permite inferir que a través de la reglamentación proferida por el Gobierno nacional, se puede definir un elemento esencial del tributo.** **Como se mencionó, la tasa contributiva debe estar dirigida a recuperar únicamente los costos en los que las entidades reguladoras o de inspección vigilancia y control hayan incurrido para prestar el servicio público. Esto, independientemente de la base gravable por la cual opte el Legislador. Ante este desconocimiento, la disposición demandada viola lo dispuesto en el artículo 338 superior, al establecer una base gravable que no corresponde a los costos en los que estos hubiesen incurrido para prestar dicho servicio público divisible**[78].
Tarifa	La tarifa debe entenderse como la fracción, magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente[79]. Constata la Corte que la norma demandada incluye ciertas fórmulas para el cálculo de la base gravable y la tarifa. Sin embargo, puede considerarse que las mismas se ven afectadas por la violación transversal de la norma demandada, a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 338 superior. Es así como, observa la Corte que el método específico goza de una indeterminación insuperable respecto de la manera en la cual se recuperarán los costos del servicio, ya que con la amplia finalidad ya expuesta, se permite la financiación de todo el presupuesto de la entidad, sin limitarlo al equivalente de lo que cuesta prestar el servicio público. Derivado de lo anterior, no es posible determinar con base en lo señalado en la norma demandada el servicio cuyo costo se pretende financiar con la tasa. Es así como la tarifa no se refiere a los costos del servicio público, sino que es una fracción calculada con base en el presupuesto neto de las entidades (incluyendo sus ingresos), sin precisar con claridad qué se entiende por tal.

	Por lo demás, extraña la Sala Plena (i) la definición de los métodos, entendidos como pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios para determinar los costos que inciden en la tarifa. Esto obedece a la indeterminación del concepto "financiamiento", el cual, como se señaló, excede la limitación constitucional de la recuperación de los costos de los servicios prestados; (ii) la definición de los sistemas de medición económica, valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en dicha determinación. Lo cual, se enmarca en la ausencia de una definición de los costos, los servicios y beneficios recibidos por cada uno de los sujetos pasivos, relacionados con los costos derivados de la prestación del servicio público. Por lo anterior, es dado concluir que resulta contrario a lo previsto en el artículo 338 superior, ya que esta situación no se enmarca dentro de lo aceptado por la jurisprudencia constitucional, para permitir a las entidades gubernamentales fijar la tarifa[80], en la medida que, su implementación conllevaría a la autoridad gubernamental a la fijación de la tarifa -elemento esencial- vía reglamentaria, sin que el Legislador hubiese definido el método y sistema para ello.

Es preciso concluir que, en este caso, se constata una ausencia de la finalidad a la que hace referencia el artículo 338 superior, la cual impacta la determinación de los elementos esenciales del tributo, así como los del método y el sistema de la tasa. Es claro que dichos asuntos recaen en la órbita exclusiva del Legislador, en la medida que la Constitución establece que la ley debe fijar los elementos esenciales del tributo. Como se indicó, los vacíos que constata este tribunal no corresponden a variables técnicas o económicas que puedan ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales; o que se trate de situaciones de ambigüedad y vaguedad de la norma demandada. En el presente caso, no hay duda de una abierta imprecisión en el diseño de la tasa contributiva, misma que resulta insuperable, en la medida que, si se permitiera a las autoridades encargadas de ejecutarla completar los vacíos o indeterminaciones señalados por este tribunal, implicaría la definición administrativa de elementos esenciales y constitutivos de la tasa cuya definición es competencia directa del Congreso.

Es así como, la falta de certeza en el concepto de "financiación" señalado en la norma, independiente de la "recuperación" de los costos, conlleva a una imprecisión insuperable que irradia de forma transversal (ver supra, numeral 88) la regulación de los elementos esenciales del tributo. Dicha indeterminación se torna irresoluble, impidiendo encontrar una interpretación razonable sobre cuáles en definitiva son los elementos esenciales de la tasa incorporada en la disposición acusada. De esta manera, resulta contraria la disposición acusada a la regla señalada en el artículo 338 de la Carta Política.

Consideraciones sobre la vulneración de la facultad reglamentaria del Gobierno nacional y la reserva de ley

La facultad otorgada al Gobierno nacional en la norma demandada de reglamentar la tasa contributiva, ante el desconocimiento de los principios de legalidad y certeza tributaria, viola la reserva de ley en materia tributaria. Ahora bien, la disposición demandada dispone que el Gobierno nacional reglamentará las características y condiciones especiales que se

requieran para la determinación de las contribuciones especiales a que hace referencia el presente artículo, así como los asuntos relacionados con la declaración, administración, fiscalización, el cálculo, cobro, recaudo y aplicación del anticipo y demás aspectos relacionados con obligaciones formales y de procedimiento. Las sanciones e intereses por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales relacionadas con la contribución especial serán las mismas establecidas en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios. Así mismo, se establece que "El no reporte de información, en las condiciones de oportunidad, calidad e integralidad definidos por la SSPD, generará la imposición de las sanciones a que hubiere lugar".

De conformidad con lo expuesto (ver supra, numerales a), existen escenarios en los que es constitucionalmente válido que el reglamento defina aspectos específicos del tributo, cuando se trata de cuestiones (i) que por su carácter técnico resultan ajenas a las normas generales que dicta el Congreso; y (ii) se trata de variables asociadas a los elementos del tributo que requieran de actualización periódica.

Sin embargo, en este caso, como quedó evidenciado existe un claro desconocimiento de los principios de legalidad y certeza tributaria, por lo que dicho vacío podría ser entendido como una delegación a la autoridad gubernamental, para definir los elementos esenciales de las obligaciones tributarias. Dicha situación se opone a la jurisprudencia constitucional, la cual ha sido clara en señalar que en caso de permitir la definición del elemento esencial de un tributo vía reglamento, la administración estaría invadiendo competencias ajenas y entraría a ejercer la función misma de la creación del tributo[81]. Situación que rechaza este tribunal, al desconocer la reserva de ley prevista en el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política.

La facultad otorgada en la norma demandada a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de imponer sanciones a que haya lugar, al prever una infracción en blanco afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes. Cabe aclarar que, como lo pusieron de presente los intervinientes que solicitaron la exequibilidad del artículo, la alusión hecha al Gobierno nacional no puede entenderse como un desconocimiento de las competencias del Presidente, en tanto que según lo previsto en el artículo 189 de la Constitución Política, este es el Jefe de Gobierno, y a su vez, cuenta con el deber de ejercer su potestad reglamentaria para asegurarse del cumplimiento y ejecución de las leyes, Sobre el particular, advierte la Sala que la expresión según la cual, el no reporte de información en las condiciones de oportunidad, calidad e integralidad que establezca la Superintendencia, generará la imposición de las sanciones a que haya lugar, conlleva a una violación de la reserva de ley al posibilitar la regulación de aspectos que inciden en el derecho fundamental al debido proceso de los contribuyentes, en tanto que configura una infracción en blanco, por las razones que se exponen a continuación.

En primer lugar, recuerda la Sala que de conformidad con lo previsto en el artículo 6º de la Constitución, los particulares solo son responsables por infringir la Constitución y la ley. Al tiempo que de conformidad con lo previsto en el artículo 29 superior, las reglas del debido proceso -en virtud del cual nadie podrá ser sancionado si su falta no se encuentra prevista en una ley preexistente-, aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Por lo cual, ha señalado la jurisprudencia que el principio de legalidad conlleva que una norma con fuerza material de ley, establezca la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones a ser impuestas. De esta manera, ha explicado la Sala, que en materia sancionatoria la falta o conducta

reprochable debe encontrarse tipificada en una norma antes del inicio de la investigación con fines sancionatorios, en estricta aplicación de lo previsto en el inciso segundo del artículo 29 de la Constitución[82]**.**

En este orden de ideas, ha puesto de presente la Corte Constitucional que, naturalmente, este principio de legalidad en materia sancionatoria conlleva un principio de tipicidad, en virtud del cual, el Legislador debe definir con claridad el acto, hecho u omisión constitutiva de la conducta reprochada por el ordenamiento[83]**. En un sentido similar, se ha afirmado que la reserva de Ley prevista en el artículo 150 de la Constitución implica que las conductas sancionables en materia administrativa conciernen de forma exclusiva al Congreso de la República. Sin embargo, en atención al carácter especializado de ciertas materias, es posible delegar al reglamento la expedición de actos administrativos de carácter general con una descripción detallada de las conductas. Lo anterior, siempre y cuando, los elementos estructurales del tipo sancionatorio hayan sido previamente fijados por el Legislador, y sin que en ningún caso las normas de carácter reglamentario puedan desconocer las garantías constitucionales de legalidad y debido proceso**[84]**. sede esta forma, se tiene que es particularmente relevante la condición de que, previo a la delegación de asuntos administrativo – sancionatorios al reglamento, el Legislador describa la conducta que da lugar a la imposición de la misma.**

En segundo lugar, recuerda la Sala que según lo previsto en el artículo 15 de la Constitución, la obligación de presentar libros de contabilidad, o documentos privados, en el contexto de las obligaciones tributarias y de la inspección, vigilancia y control del Estado, debe existir una configuración legal previa, que señale los términos en los que dicha obligación se hace efectiva.

En tercer lugar, y en consideración al caso concreto, encuentra este tribunal que prever un supuesto en virtud del cual los agentes regulados y vigilados del sector se harán acreedores de las sanciones a (i) que haya lugar, si (ii) no reportan la información requerida para el cálculo de la tarifa, (iii) en las condiciones de oportunidad, calidad e integralidad definidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, generan una indeterminación que afecta las garantías de legalidad, tipicidad y debido proceso de los contribuyentes.

Lo anterior, por cuanto, la Sala encuentra una indeterminación en (i) la conducta sancionable, en tanto que se deja al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de la información reportada por el sujeto pasivo, sin que existan reglas claras y precisas sobre qué información debe allegarse al ente de inspección, vigilancia y control a fin de evitar la imposición de algún tipo de sanción; (ii) de igual forma, no fueron definidos los parámetros de oportunidad, calidad e integralidad para la presentación de dichos reportes, motivo por el cual, los agentes vigilados no conocen los lineamientos, y podrán ser sancionados sin ser posible acudir a una verificación objetiva del tipo sancionatorio a partir del texto legal; (iii) ante la indeterminación de la Ley, es razonable que surja la duda sobre si dichas obligaciones de reporte de información conllevan la exhibición de los libros de contabilidad a que se refiere el artículo 15 de la Constitución, sin que ello se encuentre expresamente definido en el texto legal; y (iv) la expresión "a que haya lugar", en cuanto a la consecuencia punitiva – sancionatoria, es abierta, y da lugar a la indeterminación de las sanciones a imponer, por lo que el sujeto pasivo, además de no tener claridad en la conducta reprochable, tampoco conoce la sanción de que será acreedor.

Frente a la anterior conclusión, es importante poner de presente que si bien los intervinientes que solicitaron la exequibilidad de la disposición, señalaron que en el presente caso no se está ante una sanción disciplinaria en blanco en la medida en que este evento de no reporte de información ya se encuentra previsto en el artículo 79.34 de la Ley 142 de 1994. Si bien es cierto, frente a tal situación, que la jurisprudencia ha admitido un grado de indeterminación cuando el mismo puede solucionarse a partir de criterios interpretativos y lecturas conjuntas con el ordenamiento jurídico[85], lo cierto es que una vez verificado el contenido de dicho artículo, el mismo no suple el vacío antes evidenciado, en tanto se refiere al deber con que cuentan los sujetos vigilados de acatar los requerimientos de información que, según se desprende de la disposición, realice la Superintendencia para casos específicos. No obstante, dicho artículo no aclara, de ninguna manera, qué información y en qué términos deben reportar los sujetos pasivos de la contribución prevista en el artículo 18 demandando, en qué condiciones deben hacerlo, ni qué sanciones habrá en caso de no acatar lo dispuesto en el artículo acusado.

Conclusiones

Correspondió a la Corte estudiar una demanda contra todo el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 "Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. Pacto por Colombia, pacto por la equidad". Sobre los cargos admitidos, la Sala resolvió estarse a lo resuelto en la sentencia C-464 de 2020, respecto de los cargos formulados contra (i) el numeral 4º (parcial) del artículo demandado; y (ii) la vulneración del principio de unidad de materia (artículo 158 de la Carta Política). Respecto de dichos reproches de constitucionalidad, la Sala Plena encontró acreditada la existencia de la cosa juzgada formal.

Sin perjuicio de lo anterior, señaló que en el presente caso no se presenta una sustracción de materia, por cuanto, la norma demandada aún se encuentra produciendo efectos jurídicos. Esto obedece a (i) la declaratoria de inexequibilidad de la mayor parte del artículo 18 con efectos diferidos; y (ii) como consecuencia de la constatación de un vicio de procedimiento en la formación de la norma, como lo es el de unidad de materia. De esta manera la Corte, tras realizar un estudio de la aptitud de la demanda, consideró que se cumplían los requisitos relacionados con un potencial desconocimiento de: (i) el artículo 338 superior, en lo relativo al principio de legalidad y certeza en materia tributaria; y (ii) los artículos 6, 29, 89, 136-1, 189-11, 338, 339 inciso primero, 341 inciso tercero y 365 de la Constitución Política, respecto de la facultad reglamentaria del Presidente de la República, como la reserva de ley en cabeza del Congreso de la República.

Frente a lo anterior, la Corte consideró, en primer lugar, que la disposición bajo análisis corresponde a la naturaleza jurídica de una tasa contributiva, en tanto que se trata de un servicio público divisible prestado al contribuyente, cuyo financiamiento se retribuye a través de dicho tributo que, a su vez, se genera por el ejercicio de las actividades vigiladas y reguladas por parte del sujeto activo.

De cara al caso concreto, señaló la Sala que, en efecto, el artículo demandado desconoció los principios de legalidad y certeza del tributo, en la medida en que el Legislador no cumplió con la finalidad prevista en el artículo 338 superior. Principalmente por cuanto, al permitir el financiamiento de todos los gastos de funcionamiento e inversión de los entes de regulación e inspección, vigilancia y control, desconoce lo dispuesto en el artículo 338 superior, el cual impone una limitación, permitiendo únicamente la fijación de la tarifa para la recuperación de los costos en que se incurra para la prestación del servicio público divisible. Lo anterior, afectó de

forma transversal su obligación de señalar con claridad y precisión los elementos esenciales del mismo, ni cumplió con definir el sistema y método para que el sujeto activo pudiera definir la tarifa de la obligación.

Así mismo, se pudo constatar una violación a la reserva de Ley en cabeza del Congreso de la República, en tanto que el artículo demandado abre espacio a una reglamentación por parte del Gobierno nacional para determinar elementos esenciales de la tasa contributiva. Asimismo, desconoce los límites impuestos al Ejecutivo para determinar temas procedimentales y sancionatorios, en tanto la norma demandada afecta derechos fundamentales de los contribuyentes.

Con base en lo anterior, en su condición de juez constitucional de cierre, "la Corte debe asegurarse de que las consecuencias de las sentencias que dicte en desarrollo de sus funciones defiendan la supremacía e integridad del texto superior a través del tiempo. Para tal efecto, si bien el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 (ley estatutaria de la Administración de Justicia) establece que, por regla general, las sentencias que la Corte dicte en desarrollo de su función de control abstracto de constitucionalidad rigen hacia el futuro (ex nunc), de manera excepcional permite que este Tribunal decida si la efectiva protección de la Constitución requiere que los efectos de las declaratorias de inexequibilidad que se dicten sean modulados, surtiéndose distintamente en el tiempo. En estos últimos casos la Corte puede establecer que los efectos de sus sentencias sean diferidos a un futuro próximo y determinado o, en su defecto, ordenar que tales efectos se surtan retroactivamente (ex tunc o hacia el pasado)"[86]**.**

En virtud de lo expuesto (ver supra, numerales 77 a), la Sala procederá a declarar la inexequibilidad del artículo 18 demandado. Al encontrar que la norma en su totalidad vulnera la Constitución, por las razones ya señaladas, la Corte se encuentra habilitada para retirar la norma del ordenamiento jurídico de forma inmediata sin necesidad de modular sus efectos, al no encontrarse en el marco de los supuestos que conllevan a la necesidad de diferirlos en el tiempo.

La regla general son los efectos desde ahora y hacia el futuro o ex nunc de la declaratoria de inexequibilidad. Esta postura se sustenta en la necesidad de proteger principios como la seguridad jurídica o la buena fe, puesto que, hasta ese momento, la norma gozaba de presunción de constitucionalidad y, por ello, sería legítimo asumir que los ciudadanos orientaron su comportamiento confiados en la validez de aquella. De esta manera, el tributo al que alude la disposición demandada se recauda de forma anual, y la presente sentencia se pronuncia antes de la causación de la misma para el año 2021. Por lo cual, es claro para este tribunal que los tributos causados en la anualidad 2020 corresponden a situaciones jurídicas consolidadas. Asimismo, la Corte destaca que los efectos hacia futuro de esta decisión de inexequibilidad, cubren las situaciones jurídicas consolidadas en el año 2020, incluidos aquellos tributos que se sirvan de los elementos establecidos por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 para el año 2020.

Igualmente, cabe precisar que respecto de los efectos inmediatos y a futuro de esta decisión, a saber, a partir del período o anualidad 2021, los sujetos activos del tributo no se encuentran en un escenario incierto, ya que, ante la declaratoria de inexequibilidad de la modificación de la norma, se impone la consecuencia lógica de la plena vigencia del contenido normativo original del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Finalmente, es de anotar que la sentencia C-464 de 2020 declaró la inexequibilidad del mencionado artículo con efectos diferidos, por violación al principio de unidad de materia. Sin embargo, en el primer resolutivo también constató la inexequibilidad con efectos inmediatos. Como se mencionó, la Corte tiene competencia para pronunciarse sobre normas que declaradas inexequibles por un vicio de procedimiento de naturaleza sustantiva, siguen produciendo efectos jurídicos (ver supra, numerales y). Adicionalmente, señala la Sala Plena que la razón de la declaratoria de los efectos diferidos del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 (excluyendo el aparte declarado inexequible con efectos inmediatos en el inciso 4º de dicha norma), obedeció al cambio de estándar jurisprudencial para la valoración del principio de unidad de materia respecto a la inclusión de asuntos de naturaleza tributaria en la Ley del Plan Nacional de Desarrollo. Así, en dicha oportunidad, por respeto a la confianza que se habría generado en la administración actual al momento de estructurar el mencionado Plan, se declararon los efectos diferidos de la disposición, elemento que no se presenta en este caso, dada la consolidada jurisprudencia relacionada con la aplicación del artículo 338 de la Constitución Política.

DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero. ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-464 de 2020, mediante la cual se decidió (i) "Declarar INEXEQUIBLE la expresión "y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios" contenida en el numeral 4° del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 "por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad""; y (ii) "Declarar INEXEQUIBLES los artículos 18 (salvo la expresión indicada en el resolutivo primero) y 314 de la Ley 1955 de 2019 "por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad", respecto del cargo por violación al principio de unidad de materia.

Segundo. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 "por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad"".

Notifíquese, comuníquese, cúmplase.

ALBERTO ROJAS RIOS

Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con aclaración de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

RICHARD S. RAMIREZ GRISALES

Magistrado (E)

Con aclaración de voto

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES (e)

Referencia: sentencia C-484 de 2020 (expediente D-13514)

Magistrado ponente:

Alejandro Linares Cantillo

Con sumo respeto por las decisiones de la Sala Plena de la Corte Constitucional, suscribo esta aclaración de voto en relación con la sentencia de la referencia. Si bien, comparto la decisión que se adopta, considero importante realizar algunas precisiones sobre la parte motiva de la decisión.

1. La norma acusada es inconstitucional porque vulnera **el artículo 338 de la Constitución Política, no por la trasgresión de los principios de equidad y certeza tributarias.** En este caso, la contradicción se presenta en la medida en que, de un lado, la norma acusada establece una tarifa que excede dicho marco constitucional, pues, al definir la tarifa de la contribución, toma "el presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e inversión". De otro lado, a la misma conclusión se puede llegar en lo que respecta a la base gravable, pues en la norma demandada se toman como base los costos y gastos totales devengados por el contribuyente, por una parte, y "los ingresos por actividades ordinarias reguladas y el total de ingresos por actividades ordinarias", por otra.

Es del caso precisar que el texto anterior de la norma –original de la Ley 142 de 1994– disponía que "[l]a tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro". **Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido, de forma pacífica**[87]**, que la base gravable del tributo sub examine está constituida por los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y, excepcionalmente, por los gastos operativos. Esta tesis, según la misma Sección, es concordante "con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa**"[88]**. Por esta vía, el Consejo de Estado ha anulado actos que incluyen en la base gravable de la contribución especial regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, rubros como servicios personales y generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, peajes terrestres, honorarios, servicios públicos, materiales y otros gastos de operación, seguros y órdenes y contratos por otros servicios.**

2. Dada la particularidad del tributo que regulaba la norma, para efectos de valorar su adecuación al estándar del artículo 338 de la Constitución, no era necesario que la Sala determinara su naturaleza. Esta precisión no era necesaria para los efectos del caso concreto, pues su ausencia no afectaba la argumentación de la sentencia, así como tampoco la conclusión sobre la inconstitucionalidad de la norma acusada, pues el artículo 338 de la Constitución se refiere, indistintamente, a tasas y contribuciones. Por el contrario, dicha discusión da lugar a controversias innecesarias, primero, porque no se trata de una cuestión pacífica en la jurisprudencia contenciosa administrativa, según se explicó en el numeral 1 supra; y, segundo, porque en la sentencia se cataloga al tributo como una tasa contributiva, esto es, una especie diferente a las que regula el artículo 338 constitucional.

Fecha ut supra,

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES

Magistrado (e)

[1] la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al Departamento Nacional de Planeación, a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, a las Comisiones de Regulación de Energía y Gas, Agua Potable y Saneamiento Básico, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, y a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás sede Tunja, de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena y de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario.

[2] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 6.

[3] Ibídem.

[4] Señala el demandante que de conformidad con los artículos 2 y 3 de la Ley 142 de 1994, el control y vigilancia de las autoridades sobre los contribuyentes, y la regulación, son instrumentos de intervención del Estado, y de conformidad con el artículo 150.21 de la Constitución, las leyes de intervención, como la 142, implican límites a la libertad de empresa. Luego, "Nadie que limite la libertad presta un servicio u otorga un beneficio, aunque, imponer límites a los prestadores sí representa un servicio para la sociedad". (Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 22). En este sentido, expuso el actor que de conformidad con los artículos 73 y 79 de la Ley 142 de 1994 -que definen las competencias de la SSPD y las comisiones-, los principales receptores de servicios y beneficios por parte de estos entes son los usuarios, no los prestadores de servicios. De esta forma, señala que usar los ingresos de los prestadores como base gravable para recuperar los costos y beneficios desconoce abiertamente el artículo 338.

[5] En este sentido, refirió que el artículo 338 CP no se refiere a eventos futuros, en la medida en que las acepciones de recuperar y costos se refieren a eventos ya sucedidos. Luego la Constitución "no autoriza a pagar por anticipado gastos de funcionamiento e inversión" del presupuesto neto para el año en el cual se cobra la contribución.

Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 24.

Así mismo, señaló que "no es razonable suponer que el presupuesto neto (...) en un año cualquiera, equivale al costo de los servicios específicos y especiales que ella prestó en el año anterior a los contribuyentes. La simple diferencia en los datos temporales que se usan para construir la fórmula de la tarifa (...) pone de presente que con ella (...) se pretende financiar (...) gastos nuevos (...) si el legislador hubiese querido ceñirse a la Constitución (...) la tarifa debió ser el monto de los costos en que incurrió la entidad durante el año anterior a aquél en que va a hacer el cobro". Ver folios 25-26.

[6] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 13.

[7] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 15.

[8] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 14.

[9] "La base gravable que ha de servir para recuperar tales costos y obtener participación en tales beneficios es un dato que se refiere a las operaciones de las autoridades, y originado en ellas. No es un dato originado en las actividades de los contribuyentes (...) por lo tanto, la información necesaria para el cálculo de la base gravable debe provenir de la contabilidad de la autoridad que prestó el servicio o que proporcionó el beneficio (...) siendo ellas quienes mejor conocen cuánto les costaron los servicios que proporcionaron al contribuyente, o de qué magnitud fueron los beneficios que le dieron [al contribuyente]".

Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 21.

[10] Señala el actor que según las sentencias C-260 de 2015 y C-155 de 2016, la finalidad de las contribuciones es que la administración recupere los gastos en que incurre en beneficio de determinadas personas, y no financiar el gasto público en beneficio de toda la comunidad.

Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 23.

[11] Con relación a este mismo punto, señala el demandante que si bien el artículo 17 del PND

podría dar luces sobre el tema, al referirse a aquellos actores que inciden determinantemente en la cadena de prestación de los servicios públicos, lo cierto es que esta disposición no explica qué puede entenderse por incidir directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos.

[12] Folios 63-64.

[13] En cuanto a la falta de claridad y certeza, el actor también refirió que (i) la definición de base gravable contenida en el numeral 1 de la norma acusada no es cierta ni clara cuando menciona "actividades reguladas" y luego "servicios sujetos a inspección, vigilancia, control y regulación" en la fórmula aritmética. Siendo los primeros de competencia de las comisiones, y los segundos de las comisiones y la SSPD, no obstante lo cual ambas expresiones deberían referirse a la misma base gravable; y (ii) en ninguna parte de la norma acusada se define qué debe entenderse por presupuesto neto de las entidades que actúan como sujetos activos.

Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folios 23, 24,

[14] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folio 32.

[15] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12161, folios 55-56.

[16] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 43.

[17] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 44.

[18] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 47.

[19] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folios 69-70.

[20] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12378, folio 70.

[21] Ibídem.

[22] Folio 65.

[23] "Por medio de la Secretaría General de la Corte, DECRETAR la práctica de la siguiente prueba: SOLICITAR a la Secretaría Jurídica de Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y al Departamento Nacional de Planeación que, conforme a sus competencias, en el término de cinco (5) días contados a partir del día siguiente a la comunicación del presente auto, se sirvan: a. Remitir el documento oficial contentivo de las bases del Plan Nacional de Desarrollo 2018 –2022. b. Indicar cuáles son las metas, objetivos y estrategias que se relacionan con el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, debidamente identificadas en la exposición de motivos, las bases del Plan Nacional de Desarrollo 2018 –2022 y en el cuerpo normativo finalmente aprobado".

[24] Documento de Bases del PND, páginas 671 – 672.

[25] Documento de Bases del PND, página 686.

[26] Ver folios 15 – 1.470 de la respuesta. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=12785.

[27] El término para que los invitados conceptuaran, así como el término de fijación en lista,

transcurrieron entre los días 13 de diciembre de 2019 y 20 de enero de 2020.

[28] Escrito ciudadano firmado por Nilse Judith Senior y otros (19.12.19), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y otros (20.01.2020) y el señor Felipe Mutis Téllez (20.02.2020).

[29] Grupo encabezado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[30] El señor Felipe Mutis Téllez.

[31] La señora Nilse Judith Senior y otros. Los intervinientes presentaron un escrito de "impugnación" al interior del presente proceso, con el fin de que "la Nación con su propio peculio restablezca en la inmediatez del caso el imperio apolítico, con nombre y régimen único, propio e independiente de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica - CORECLA". No obstante, dicho documento no contiene argumentos orientados a debatir la constitucionalidad de las normas bajo examen, según los cargos planteados por el demandante.

[32] Mediante escrito de fecha 21 de enero de 2020, el ICDT solicitó a la Corte declarar la inexequibilidad del artículo acusado porque desconoce los artículos 158 y 338 superiores.

[33] "en la medida en que son empresas de servicios públicos domiciliarios (...) de gas combustible a las que hace referencia el artículo 15 de la Ley 142 de 1994.". Dentro del esquema regulatorio de la actividad, se encuentra la prestación del servicio a través de un esquema de marca, donde el transporte de cilindros envasados hasta el domicilio del usuario final se realiza únicamente a través de empresas de servicios públicos domiciliarios. Así mismo, ponen de presente los intervinientes que de conformidad con las sentencias C-578/04, C-796 de 2014 y C-105/16 el GLP en cilindros y tanques estacionarios es un servicio público domiciliario. Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folios 10-11.

[34] Corte Constitucional, sentencia C-412 de 1996.

[35] Para el efecto también cita como soporte la sentencia C-337 de 1993. Ver folio 19.

[36] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folio 22.

[37] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folio 24.

[38] Corte Constitucional, sentencia C-810 de 2014.

[39] Corte Constitucional, sentencia C-860 de 2013. https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folios 31-32.

[40] Ibídem.

[41] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folio 39.

[42] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13140, folio 41.

[43] Ver https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13597, folio 14.

[44] Corte Constitucional, sentencias C-774 de 2001 y C-007 de 2016.

[45] Corte Constitucional, sentencia C-774 de 2001.

[46] Corte Constitucional, sentencia C-247 de 2009.

[47] Corte Constitucional, sentencia C-383 de 2019. En este mismo sentido: (i) en la sentencia C-225 de 2016, al conocer de una demanda contra una disposición previamente declarada inexequible, la Sala consideró que al haberse expulsado del ordenamiento jurídico su objeto de control, por resultar contrario a la Constitución, la Corte no podía volver a estudiar su constitucionalidad, en virtud del fenómeno de la cosa juzgada constitucional absoluta, y procedía estarse a lo resulto en el pronunciamiento anterior; y (ii) en igual sentido, en la sentencia C-312 de 2017, la Corte señaló que la cosa juzgada en estos casos es formal -en la medida en que la demanda recae sobre la misma disposición juzgada en la ocasión anterior, y absoluta -en la medida en que la decisión anterior sea de inexequibilidad por motivos de fondo-.

[48] Al respecto, enfatiza la Sala en que a pesar de las nuevas acusaciones -no comprendidas en la demanda D-13482- en relación al artículo 158 superior, en la medida que, el artículo 18 demandado fue expulsado del ordenamiento jurídico -por dicho cargo- en la sentencia C-464 de 2020, no se pronunciará en esta oportunidad respecto de dichas nuevas acusaciones. Lo anterior, dando aplicación a la jurisprudencia constitucional, la cual ha concluido que "independientemente de los cargos, **razones** y motivos que hayan llevado a su declaración de inconstitucionalidad, no es posible emprender un nuevo análisis por cuanto tales normas han dejado de existir en el mundo jurídico" (Corte Constitucional, sentencia C-247 de 2009). Por lo cual, se configura el fenómeno de cosa juzgada constitucional formal y absoluta, en relación con el artículo demandaado, por el cargo examinado por vulneración del artículo 158 constitucional.

[49] La Sala Plena considera que "no pudiendo sobre ellas volver a presentarse demanda de inconstitucionalidad o ser objeto de nueva discusión o debate". Corte Constitucional, sentencia C-247 de 2009.

[50] Corte Constitucional, sentencia C-464 de 2020. Cabe resaltar que en dicho pronunciamiento, al declarar la inexequibilidad del artículo 18 demandado por desconocimiento del principio de unidad de materia, en los términos del artículo 158, se indicó expresamente que atendiendo la jurisprudencia reiterada de la Corte, se abstendría de realizar un análisis de fondo respecto del cargo primero formulado por el demandante relacionado con la destinación de las contribuciones especiales (artículos 338 superior). En la línea de dicha jurisprudencia, así como de la cosa juzgada absoluta derivada de dicha decisión, no procede en este caso pronunciarse sobre los cargos adicionales indicados por el demandante en su escrito. Igualmente, destaca la Corte lo dispuesto en el artículo 243 superior "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

[51] Aparte tomado de la sentencia C-088 de 2014. Ver en el mismo sentido, Corte Constitucional, sentencias C-128 de 2018, C-009 de 2018 y C-281 de 2017.

[52] Corte Constitucional, sentencia C-008 de 2018, entre otras.

[53] La Corte ha considerado que los vicios de procedimiento en el trámite legislativo se dividen en dos: vicios materiales y vicios de procedimiento en su formación (que a su vez se dividen en sustantivos y puramente formales). Dentro de los vicios de procedimiento en su formación de naturaleza sustantiva, la Corte ha ubicado irregularidades como la extralimitación en el ejercicio de las facultades extraordinarias (C.P. art. 150-10), la violación al principio de unidad de materia (C.P. arts. 158 y 169), el desconocimiento de la reserva de ley estatutaria u orgánica y la pretermisión de la consulta previa. La jurisprudencia constitucional ha señalado que la entidad de

estas irregularidades "no se agota en el proceso legislativo sino que también tiene[n] capital importancia en el resultado, esto es, en las leyes mismas y en su cumplimiento, razón por la cual, se proyectan al estudio tanto de los vicios de procedimiento como de los vicios de contenido material. En tal sentido, no se limitan a aspectos puramente formales y no están sujetos al término de caducidad previsto por el artículo 242 de la Constitución. No se puede considerar, sin embargo, que los vicios de procedimiento en su formación de naturaleza sustantiva tengan el mismo carácter que los vicios materiales propiamente dichos, pues tienen origen, en todo caso, en el procedimiento, aunque para su comprobación se debe constatar el contenido y la materia de las normas acusadas.

[54] Corte Constitucional, sentencias C-894 de 2009, C-055 y C-281 de 2013.

[55] Corte Constitucional, sentencia C-330 de 2013.

[56] Corte Constitucional, sentencia C-891 de 2012: "[el principio de legalidad] No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio)".

[57] Constitución Política, artículo 150.12.

[58] Constitución Política, artículos 300.4 y 313.4.

[59] Constitución Política, artículo 338.

[60] Corte Constitucional, sentencia C-690 de 2003.

[61] Corte Constitucional, sentencia C-550 de 2019.

[62] Corte Constitucional, entre otras, sentencias C-056 de 2019, C-690 de 2003 y C-459 de 2013.

[63] Corte Constitucional, entre otras, sentencia C-056 de 2019.

[64] Corte Constitucional, sentencias C-1067 de 2002, C-040 de 1993.

[65] Corte Constitucional, sentencia C-467 de 1993.

[66] Corte Constitucional, sentencia C-583 de 1996.

[67] Corte Constitucional, sentencia C-597 de 2000.

[68] Corte Constitucional, sentencias C-585 de 2015, C-060 de 2018, y C-030 y C-278 de 2019.

[69] Corte Constitucional, sentencia C-056 de 2019.

[70] Corte Constitucional, sentencia C-155 de 2016, entre otras.

[71] Corte Constitucional, sentencia C-269 de 2019.

[72] Ibíd.

[73] Consejo de Estado, entre otros, expedientes 11001-03-27-000-00049-00 (con radicado interno 16874 y fecha 23.09.10); 25000-23-27-000-2008-00174-01 (con radicado interno 19155 y fecha 26.02.14); 25000-23-27-000-2009-00067-01 (con radicado interno 21075 y fecha

15.09.16); expediente 25000-23-37-000-2014-00070-01 (con radicado interno 23299 y fecha 03 de mayo de 2018); 11001-03-27-000-2016-00031-00 (con radicado interno 22481 y fecha del 26 de septiembre de 2018); 11001-03-27-000-2017-00012-00 (con radicado interno 22972 y fecha 10 de mayo de 2018); 11001-03-27-000-2016-00016-00 (con radicado interno 22394 y fecha 24 de enero de 2019); y 25000-23-37-000-2017-00475-01 (con radicado interno 24166 y fecha 29 de abril de 2020). Así mismo, cabe mencionar que con anterioridad a estos pronunciamientos, la Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante concepto de radicado 1421 proferido el 6 de junio del año 2002, había considerado sobre la naturaleza de estas contribuciones, que "**se asemejan más a la figura de la tasa**, que a la denominada por algunos autores, tasa parafiscal o contribución parafiscal, pues la función de fiscalización y la de regulación son funciones inherentes al Estado".

[74] Corte Constitucional, entre otras, sentencias C-465 de 1993 -contribución a favor de la SuperBancaria-, C-134 de 2009 -tasa a favor de la SuperVigilancia-, C-278 de 2019 -contribución a favor de la SuperVigilancia, y C-568 de 2019 -tasa a favor de la SuperNotariado por sus servicios de IVC, donde se resalta el carácter voluntario del ejercicio de actividades vigiladas-.

[75] Que puede derivarse de la naturaleza de las funciones de regulación e IVC como una función pública inherente al Estado, más allá de ser un servicio público cuya prestación es provocada por el sujeto pasivo, si se entiende que el mismo no solicita directamente la activación del servicio. Aclara la Sala, que si bien esta última concepción es discutible, en la medida en que son los agentes regulados y vigilados quienes deciden libre y voluntariamente iniciar la ejecución de actividades reguladas y vigiladas, y como consecuencia lógica de ello se deriva su voluntad de recibir los servicios que prestan las comisiones y el ente de IVC que actúan en el mercado al que voluntariamente se ha resuelto ingresar (Art. 10 L.142/94), lo cierto es que tampoco desconoce la Sala la objetividad de los elementos del tributo que han llevado al Consejo de Estado a calificar su contenido como el de una contribución especial, tal y como podría desprenderse de la compensación del beneficio derivado de una inversión estatal para garantizar la libre competencia en el mercado y la proscripción de posiciones dominantes.

[76]

Corte Constitucional, sentencias C-987 de 1999 y C-583 de 1996.

[77]

Corte Constitucional, sentencia C-412 de 1992.

[78]

Sobre este asunto, el Consejo de Estado, al conocer controversias asociadas a la determinación de la base gravable para liquidar la contribución de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, afirmó en su momento que la redacción original del artículo 85, según la cual "La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, **asociados al servicio sometido a regulación**, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro" era acorde a lo previsto en el artículo 338 de la Constitución, bajo el entendido de que en la base gravable de la contribución sólo se incluirían los gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios vigilados. Ello, se diferenciaría de lo propuesto en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, en la medida en que este último rompe dicha relación de asociación al gasto directamente vinculado con la prestación de un servicio en específico, para incluir otros conceptos como los ingresos netos. (ver Consejo de Estado, expediente número 11001-03-24-000-2014-00389-01(21286).

[79]

Corte Constitucional, sentencia C-537 de 1995.

[80]

Corte Constitucional, sentencia C-278 de 2019.

[81] Corte Constitucional, sentencia C-891 de 2012.

[82] "Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa". Corte Constitucional, sentencia C-092 de 2018.

[83] Ibídem.

[84] Corte Constitucional, sentencia C-699 de 2015.

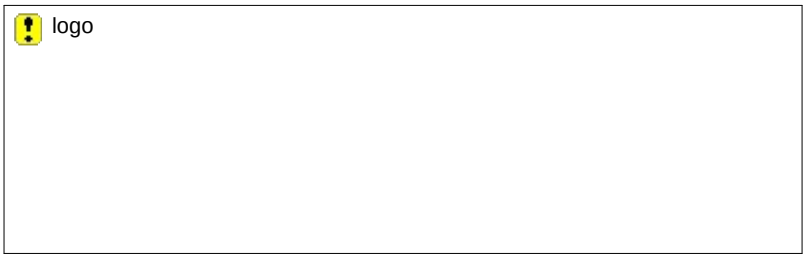
[85] Corte Constitucional, entre otras, sentencias C-571 de 2010 y C-550 de 2019.

[86] Corte Constitucional, sentencia C-510 de 2019.

[87] CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencias del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, C.P. Milton Chaves García; 26 de septiembre de 2018, exp. 22481, C.P. Milton Chaves García; 10 de mayo de 2018, exp. 22972, C.P. Milton Chaves García; 10 de octubre de 2019, exp. 22394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 29 de abril de 2020, exp. 24166, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

[88] CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de abril de 2018, exp. 21701, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

2

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Compilación Juridica MINTIC

n.d.
Última actualización: 31 de mayo de 2024 - (Diario Oficial No. 52.755 - 13 de mayo de 2024)