



# **Violación al principio de certeza tributaria en la base gravable del impuesto vehicular en Colombia**

## **Violation of the Principle of Tax Certainty in the Tax Base of the Vehicle Tax in Colombia**

## **Violação do princípio da certeza fiscal na base fiscal do imposto veículo na Colômbia**

MARÍA CAMILA DOMÍNGUEZ LÓPEZ\*

---

\* Egresada de la Universidad Externado de Colombia. Auxiliar de investigación del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia. Correo electrónico: mariacamiladominguezlopez@gmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0001-3161-7949>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n26.10>.

## Resumen

El presente artículo examina la problemática relacionada con la violación al principio de certeza tributaria en la determinación de la base gravable del impuesto vehicular en Colombia. El principio de certeza tributaria establece que los contribuyentes deben contar con reglas claras y precisas para calcular sus obligaciones fiscales, evitando la discrecionalidad y la arbitrariedad por parte de las autoridades administrativas. En el contexto colombiano, el impuesto vehicular es un tributo de carácter anual que grava la propiedad de los vehículos automotores y su base gravable se determina principalmente en función del valor comercial del vehículo; sin embargo, se observa una falta de claridad y uniformidad en los criterios utilizados para su cálculo, lo cual viola el principio de certeza tributaria.

*Palabras claves:* impuesto vehicular, fuente exógena, principio de legalidad, principio de certeza tributaria, inconstitucionalidad.

## Abstract

This article examines the problem related to the violation of the principle of tax certainty in determining the tax base of the vehicle tax in Colombia. The principle of tax certainty establishes that taxpayers must have clear and precise rules to calculate their tax obligations, avoiding discretion and arbitrariness on the part of the administrative authorities. In the Colombian context, the vehicle tax is an annual tax that taxes the ownership of motor vehicles and its taxable base is determined mainly based on the commercial value of the vehicle, however, a lack of clarity and uniformity has been observed in the criteria used for its calculation.

*Keywords:* Vehicle Tax, Exogenous Source, Principle of Legality, Principle of Tax Certainty, Unconstitutionality.

## Resumo

Este artigo examina o problema relacionado com a violação do princípio da segurança fiscal na determinação da base de cálculo do imposto sobre veículos na Colômbia. O princípio da segurança tributária estabelece que os contribuintes devem ter regras claras e precisas para calcular suas obrigações tributárias, evitando discricionariedade e arbitrariedade por parte das autoridades administrativas. No contexto colombiano, o imposto sobre veículos é um imposto anual que tributa a propriedade de veículos automotores e sua base tributável é determinada principalmente com base no valor comercial do veículo, no entanto, há falta de clareza e uniformidade nos critérios utilizados para seu cálculo, o que fere o princípio da segurança fiscal.

*Palavras-chave:* imposto sobre veículos, fonte exógena, princípio da legalidade, princípio da segurança tributária, inconstitucionalidade.

## Introducción

El presente trabajo identificará si la base gravable del impuesto sobre vehículos automotores, tipificado en la Ley 448 de 1998, vulnera el principio de certeza tributaria a la luz de la Constitución de 1991.

Lo anterior, a partir de una revisión de la jurisprudencia de los últimos cinco años, decantando una definición del principio de certeza tributaria, identificando cuál es el hecho generador del impuesto de vehículos — con especial atención a la base gravable — y reconociendo los casos jurisprudenciales en los cuales la Corte Constitucional ha utilizado el principio de certeza tributaria como unidad de análisis.

### I. Certeza tributaria en la base gravable del impuesto de vehículos

Se analizarán los fallos emitidos por la Corte Constitucional que se han suscitado en relación con el principio de certeza tributario, en relación con los últimos cinco años, de tal forma que se hará una delimitación jurídica para establecer la interpretación que se le ha dado y decantar una noción con base a la jurisprudencia constitucional para delimitar la potestad reguladora que tiene la administración de la rama ejecutiva para reglamentar aspectos sustanciales del tributo.

Ahora bien, para definir si hay o no vulneración al principio de certeza tributaria, en seguida se hace un recuento jurisprudencial de su contenido, así como se analizan dos casos concretos de tributación territorial que puede asemejarse al presente y dar luces sobre la juridicidad o no de la norma en comentario.

Este análisis resulta de gran importancia, ya que trata asuntos jurisprudenciales de los últimos cinco años, así como establecer una línea jurisprudencial y los analizar los diferentes fallos que ha tenido la Corte Constitucional para analizar las decisiones emitidas.

#### A. Jurisprudencia constitucional sobre el principio de certeza tributaria en los últimos cinco años

Para iniciar este acápite se hará un análisis jurisprudencial del principio de legalidad, en el que se abstraerá un concepto emitido por la Corte Constitucional, para así continuar con el análisis jurisprudencial de la dimensión del principio de certeza tributaria para conocer su concepto y utilidad en las sentencias proferidas.

##### 1. Análisis jurisprudencial del principio de legalidad

El principio de legalidad se funda bajo el aforismo *nullum tributum sine legem*, que significa que sin representación no hay tributo. Por lo tanto, se exige una deliberación democrática, suficiente y plural, en la que estén representadas las diferentes instancias de las

obligaciones de fiscales y se materializa con la predeterminación del tributo, y en donde sean los órganos de elección popular quienes en el marco de sus competencias tengan la obligación de definir, mediante normas previas y ciertas los elementos de la obligación fiscal. Esto, sin perjuicio de que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales, así como en los supuestos que resulte válido que el Gobierno determine aspectos específicos del tributo (estados de excepción y tributos al comercio exterior) (sentencias C-101 de 2022, C-019 de 2022 y C-056 de 2019).

La Constitución, en su artículo 150.12, confiere el poder a la Rama Legislativa para establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente establecer contribuciones de carácter parafiscal. En el mismo sentido establece el artículo 338 constitucional, que fija las reglas que gobiernan el principio de legalidad en materia tributaria:

- La primera regla establece que salvo en los casos que concurren estados de excepción, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Además, que las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la ley y la Constitución, esta regla se fija en concurrencia con los artículos 300.4 y 313.4 de la Constitución Política de Colombia.
- La segunda regla establece que, a través de la ley, las ordenanzas y lo acuerdos se deberán fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos objeto de y las bases gravables de los impuestos.
- La tercera regla establece que, en el caso de las tasas y contribuciones especiales, las corporaciones públicas pueden permitir a las autoridades gubernamentales fijar la tarifa de estas, a condición de que se haya definido el sistema y método para el cálculo de estas.
- La cuarta regla establece que las normas que determinen contribuciones fiscales sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado no pueden aplicarse sino a partir del siguiente periodo que comience después de la vigencia respectiva de la ley, ordenanza o acuerdo.

Las sentencias C-278 de 2019, C-101 de 2022, C-056 de 2019 y C-593 de 2019, entre otras, establecen que el principio de legalidad tributaria incide en la seguridad jurídica, puesto que la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a todos los ciudadanos conocer con exactitud el contenido de los deberes económicos que tiene con el Estado.

En las sentencias citadas se establece que el principio de legalidad tributaria tiene una relación con la eficacia y el debido proceso, en cuanto debe existir reglas precisas sobre la materia que concurren a la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces en caso de controversias con el alcance de la obligación tributaria. Esto, en la medida las competencias fiscales de los entes territoriales estén circunscritas a la regulación constitucional y legal.

El principio de legalidad tributaria cumple propósitos de garantía de unidad económica a través del cual se coordinan competencias concurrentes entre el nivel central y local del Estado en búsqueda de la coherencia del ejercicio del poder impositivo, por lo que la legalidad del tributo se predica de los diferentes ingresos tributarios bien sean impuestos, tasas o contribuciones especiales.

No obstante, se advierte que hay niveles diferenciados. Así, mientras los ingresos nacionales deben estar de manera clara e inequívoca por el Congreso, en el caso de los gravámenes territoriales la ley se limita a la creación del ingreso fiscal a través de la preconfiguración de aspectos básicos los cuales se concretar por las asambleas municipales o los concejos distritales dentro de los parámetros generales que fije la ley de autorización. De este modo se reafirma los elementos centrales de la reserva de ley, los cuales son:

- La necesaria representación popular.
- La certeza del tributo que implica que se fijen de manera clara sus elementos.
- La ausencia de soberanía fiscal de las entidades territoriales.
- La posibilidad que tienen las entidades territoriales en ejercicio de su autonomía, regular aspectos básicos dentro del marco de la ley.

La sentencia C-602 de 2019 concluye las características del principio de legalidad, los cuales son:

- Expresión del principio de representación popular, derivado del Estado liberal.
- Materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una *lex* previa y certera debe señalar la obligación fiscal.
- Brinda seguridad a los ciudadanos respecto de sus obligaciones fiscales.
- Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente, inspirada en unidad económica.
- No se predica únicamente de los impuestos, si no que le es exigible respecto de cualquier gravamen o tributo en el sentido amplio en el cual, la ley debe señalar los componentes.
- No solo el legislador, sino que también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos del tributo.
- La ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar de sus atribuciones, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales para que, dentro de los límites establecidos, puedan fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, o el sistema y método para definir los costos y beneficios y la forma como deben ser fijados por la ley.

Así las cosas, puede concluirse que el principio de legalidad es un principio el cual se exige que exista una deliberación democrática, suficiente y plural en la que estén representadas las diferentes instancias de las obligaciones fiscales. El Congreso, las asambleas

departamentales y los concejos municipales pueden ejercer su potestad tributaria a través de las leyes, acuerdos y ordenanzas. Sin embargo, el principio de certeza tributaria exige una mayor concreción de la norma tal como se verá enseguida.

## *2. Análisis jurisprudencial de la dimensión del principio de certeza tributaria*

El principio de certeza tributario es uno de los elementos o dimensiones del principio de legalidad del tributo. Surge de la necesidad que el legislador fije de la manera más precisa posible los elementos estructurales del tributo a efectos de cumplir con el mandato constitucional del principio de legalidad. Por lo que no basta que los órganos fijen los elementos del tributo, sino que lo deben fijar con tal claridad que precisión que todos y cada uno de los elementos esenciales. El no hacerlo derivada en una evidente incertidumbre para el responsable del tributo (sentencia C-278 de 2019).

Por lo que este principio prohíbe la indefinición del tributo y la consecuencia será la inconstitucionalidad siempre el legislador no defina de manera precisa el elemento del tributo, es decir, solo cuando la falta de claridad sea insuperable. La Corte, en la sentencia C-278 de 2019, estableció que la indeterminación en esta materia da lugar a que haya abusos impositivos por parte de la autoridad fiscal o fomentos a la evasión, dos escenarios indeseables.

La jurisprudencia en diversas sentencias (C-253 de 1995, C-537 de 1995 y C-550 de 2019) ha establecido que son los órganos de elección popular los que deben establecer con suficiente claridad y precisión elementos estructurales del tributo, además que los elementos deben estar determinados o al menos ser determinables a partir de un ejercicio de interpretación razonable sobre los enunciados que consagran la obligación. Así las cosas, solo cuando haya imprecisión de las reglas y estos sean insuperables se menoscaba el principio de certeza tributaria.

Las sentencias C-056 de 2019 y C-019 de 2022 han establecido que las normas tienen un contenido flexible en el cual no se exige que sus elementos esenciales sean definidos por la ley. Las normas fiscales deben ser suficientemente claras, deben estar expresadas en un lenguaje natural y, en caso de ser necesario resultar necesario, que el legislador fije la manera más precisa posible los elementos estructurales del tributo, a efectos de cumplir con el mandato que se deriva del principio de legalidad objeto del examen.

El mandato constitucional que se deriva del principio de certeza tributaria consiste no en la definición legal y absoluta de todos los elementos, sino que no haya una indefinición a lo preceptuado en el artículo 338 constitucional, por lo que la consecuencia que establece es la inexequibilidad. La Constitución misma establece que a partir de la ley se deben fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no basta que para satisfacer el principio de legalidad, así pues, una imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades administrativas encargadas deban llenar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso.

Por lo tanto, la Corte Constitucional ha establecido que los elementos deben ser suficientemente claros y ciertos. No obstante, ha sostenido de manera consistente que las normas jurídicas, al estar formuladas en lenguaje natural, están expuestas a situaciones de ambigüedad y vaguedad. Sin embargo, la sentencia nos trae a colación que:

cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado social de derecho. Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, solo “si estos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [sus] elementos esenciales” (sentencia C-056 de 2019).

En virtud de lo anterior, se puede establecer que no es suficiente cualquier imprecisión para declarar una norma inconstitucional, si no que tal inexactitud sea ambigua y no pueda ser interpretada con el uso del lenguaje ordinario. Por esta razón, para asegurar un ámbito de certeza la jurisprudencia ha señalado que para que una disposición sea declarada inconstitucional no puede encontrarse una interpretación razonable sobre cuáles pueden ser sus elementos esenciales.

Sin embargo, la ley no tiene que desarrollarse de manera integral, sino que puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativo. En consecuencia, la Corte Constitucional (sentencias C-056 de 2019, C-019 de 2022, C-585 de 2015 y C-278 de 2019) ha establecido:

en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable (sentencia C-060 de 2018).

En conclusión, el legislador puede delegar a la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas tributarias siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional relacionada con

circunstancias de recaudo, liquidación, discusión y administración de ciertos tributos, no frene al establecimiento de los elementos de tributos de orden nacional.

Las sentencias C-056 de 2019 y C-278 de 2019 mencionan que la ley debe determinar los elementos del tributo, pero esto no le impide remitirse a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo: precios, índices de bursatilidad), aunque su expresión le corresponda a la administración, concretizar las técnicas que permiten aplicar los conceptos aplicados con un alto nivel de certeza.

A su vez la Corte, en las mismas sentencias, ha planteado otros supuestos de asignación de competencias al reglamento para la definición de las obligaciones tributarias:

- Cuando haya datos técnicos o económicos cuya concreción no pueda realizarse por la ley, como sucede con fijación de valoración de activos, avalúos catastrales, certificación de precios o índices de bursatilidad de acciones. En cada uno de los eventos, el precedente judicial ha identificado que se trata de elementos variables y que, por ende, no pueden ser definidos por el legislador, pero en todo caso determinables, debido a las realidades técnicas susceptibles de concreción cierta.
- Conceptos que de carecer un carácter unívoco en la ciencia económica, no obstante, resultan determinables a partir de ciertos parámetros.

Conforme a lo anterior, la Corte Constitucional reafirma que la determinación de los elementos esenciales del tributo, o del método y sistema de las tasas y contribuciones recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular, en especial el legislador.

Las variables económicas pueden ser válidamente adscritas por el legislador siempre que concurren dos condiciones:

- Que sean aspectos que por su naturaleza o continua actualización no puedan ser previstos de manera precisa por la ley.
- Que exista un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo lo ha previsto el legislador, o porque es un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido por la ciencia económica.

Las sentencias C-030 de 2019 y C-019 de 2022 han sostenido que para la delegación de la administración en la determinación de un elemento del tributo es necesario que:

- La ley determine directamente los elementos del tributo, aunque puede remitirse a nociones que tengan una contrapartida en una realidad económica y su expresión corresponda a la administración utilizando técnicas que permitan aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza.
- No es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, si debe determinarse por el legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe



haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles que orienten a la reglamentación de la materia.

- En ningún caso la ley puede facultar al ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la ley.

Por esta razón, no se anula la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas en materia impositiva, esto es así, porque la Constitución no obliga al legislador llevar una regulación exhaustiva del régimen jurídico de la obligación tributaria y permite que algunas tareas sean delegadas a la administración. Se ha reconocido que se puede reglamentar cuando la concreción variable de los elementos económicos que inciden en los elementos esenciales de la obligación fiscal y la regulación de aspectos técnicos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos. Y se prohíbe que los elementos de la obligación fiscal sean determinados *motu proprio* por la administración.

Sin embargo, permite que se delegue a la administración reglamentar variables económicas (costo, precios, ingresos, etc.), siempre que en la ley existan ciertos criterios o parámetros generales que delimiten la función de la concreción administrativa. Lo anterior, con el objeto de prevenir que el uso de variables económicas se traduzca en una autorización a la administración para determinar con autonomía los elementos esenciales de la obligación tributaria.

En conclusión, se estaría sujeto al principio de certeza tributaria la determinación de los elementos del tributo, cuando las variables económicas sean susceptibles de un tratamiento restringido. El referido a la potestad reglamentaria tiene la exigencia de que en la ley se encuentren todos los elementos y no en el reglamento, lo que no se impide que se hagan remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.

En el caso de la base gravable, que como se mencionó es la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa, para que de esta manera se liquide el monto de la obligación tributaria. La Constitución y desarrollo jurisprudencial permite que se establezca por los órganos colegiados “precio” de un bien o servicio o deleguen a la administración el mecanismo para concretarlo o certificarlo de manera periódica. Esta competencia se fundamenta en el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, y desde el punto de vista económico, en la necesidad de que los importes finales de los impuestos correspondan las dinámicas de los mercados en los que operan los contribuyentes.

La Corte Constitucional, en las sentencias C-019 de 2022 y C-593 de 2019, ha precisado que el principio de legalidad, en su faceta de certeza tributaria, condiciona a la constitucionalidad para fijar la base gravable respecto de certificaciones del precio, pues el objeto de la delegación en la potestad que el precio sea certificado por la administración mediante reglamento es que tengan una contrapartida con la realidad económica y que por su naturaleza necesiten una continua actualización y que no puedan ser precisados por la ley.

La Corte Constitucional ha aclarado que el legislador no está obligado a fijar de manera directa y exhaustiva el mecanismo o metodología del cálculo de precio, esta metodología

puede ser diseñada por la administración, pero deben existir criterios o pautas generales que orienten la forma en que la administración debe regular el mecanismo para el cálculo. Estos mecanismos pueden ser fijados:

- Por la ley que crea el tributo.
- Estar previstos en alguna norma de rango legal.
- Derivarse de parámetros objetivos y verificable obtenidos de la ciencia económica y que permitan a las autoridades aplicar conceptos y variables económicas con un alto nivel de certeza.

Por lo anterior, el principio de certeza tributario no es absoluto, pues no le impone al legislador la obligación de definir todos los elementos esenciales del tributo de manera completa e inequívoca, además de tener un alcance relativo, ya que la constitución le impone al legislador niveles diferenciados de precisión en el diseño del régimen jurídico de la obligación tributaria. Es entonces como se permite a las autoridades administrativas utilizar variables económicas para definir la base gravable.

Aun cuando no se exige al legislador fijar el mecanismo o metodología para el cálculo de la base gravable, se condiciona la constitucionalidad al cumplimiento de dos requisitos, los cuales buscan garantizar que las autoridades administrativas ejerzan una competencia de certificación del precio y no una fijación autónoma de la base gravable:

- El objeto de la certificación o concreción del precio debe tener una realidad económica, que por su naturaleza o variable económica necesite de una permanente actualización y no puedan ser previstas por la ley.
- La existencia de criterios o pautas, estándares que orienten la forma en que la administración debe regular el mecanismo del cálculo para concretar, certificar o liquidar el precio. Estos criterios deben ser fijados por el legislador en la disposición que crea el tributo o norma de rango legal, o derivarse de parámetros objetivos y verificables, reglas técnicas de la ciencia económica que permitan a las autoridades aplicar conceptos y variables económicas con un alto nivel de certeza.

Si bien no es preciso que se defina el mecanismo para medir o expresar la variable, sí se debe determinar por el legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar el mecanismo, lo que significa que debe haber pautas o criterios generales que orienten a la reglamentación de la materia y en ningún caso la ley puede facultar al ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas que establece la ley.

Así las cosas y viendo un panorama general de la aplicación del principio de certeza tributaria, se procede a realizar en análisis de dos casos concretos que la jurisprudencia constitucional resolvió frente al tema, esto es el caso de la sobretasa a la gasolina y el impuesto al consumo de licores.

## B. Casos de análisis sobre el principio de certeza tributaria

Para poder desarrollar el objeto de estudio, se analizarán las sentencias C-511 de 2019, C-097 de 2020 y C-030 de 2019, en las cuales se solucionan los problemas jurídicos respecto del principio de legalidad en el ámbito de certeza tributaria en la definición de la base gravable cuando se trata la certificación del precio realizada por la administración en los casos del impuesto al consumo de licores y de la sobretasa a la gasolina.

### 1. La base gravable del impuesto al consumo de licores

Para el caso de las sentencias C-097 de 2022 y C-511 de 2019, se revisaron los artículos 19 y 20 de la Ley 1816 de 2016, los cuales contemplaban la posibilidad de que fuera el DANE, a través de ellos mismos o por terceros, quien certificará el precio de venta al público que hará sus veces de la base gravable del impuesto al consumo de licores, certificación que iba a servir para garantizar la base gravable del impuesto de licores.

El accionante considera que se violan los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, los cuales, fueron desconocidos debido a que a su juicio estas disposiciones demandadas contradicen el principio de “sin representación no hay tributo”, en cuanto se le faculta al Departamento Administrativo Nacional (DANE) para determinar la base gravable, del componente *ad valorem* del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, a pesar de ser una competencia exclusiva del Congreso de la República. El actor señala que el principio de legalidad tributaria exige no solo la fijación de los elementos esenciales del tributo, sino que debe desarrollarse de manera clara e inequívoca.

La Corte establece que el problema jurídico a resolver es si las expresiones parcialmente demandadas contra los artículos 19 y 20 de la Ley 1816 de 2016 vulneran el principio de legalidad en materia tributaria en sus aspectos de reserva de ley y certeza tributaria, consagrados en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, pues es la ley quien determina que el DANE debe certificar anualmente el precio de venta al público de los licores, vinos, aperitivos y similares, que corresponde a la base gravable del componente *ad valorem* del impuesto al consumo de dichos productos.

La Corte realiza un análisis respecto del principio de legalidad en sus aspectos de reserva de ley y certeza tributaria, consagrados en los artículos 150.12 y 338 de la Carta Política, en el cual, establece que las características de dichos principios son:

- (i) en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales —reserva de ley—. En concordancia con dichas disposiciones, el artículo 150.10 de la Carta prohíbe expresamente que el Congreso confiera facultades extraordinarias *pro tempore* al Presidente de la República para decretar impuestos; (ii) en la determinación de los elementos del tributo debe existir claridad y precisión —certeza tributaria—; y

(iii) el legislador puede autorizar a las autoridades administrativas para regular o reglamentar determinados aspectos de los tributos siempre que lo haga cumpliendo ciertas exigencias de conformidad con el marco fijado por la ley (sentencia C-511 de 2019).

Por lo que, se establece que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones; sin embargo, dichas potestades están limitados al mandato constitucional.

La Corte destaca que los órganos de representación popular deben determinar de manera clara y precisa los elementos estructurales del tributo, estos son: base gravable, tarifa sujeto activo y sujeto pasivo o señalar en la ley, ordenanza o acuerdos los elementos que sean determinables.

En virtud de lo anterior, la jurisprudencia ha encontrado constitucional la posibilidad de que se delegue a las autoridades administrativas la determinación de aspectos formales de tributos, tasas y contribuciones, siempre que se deleguen variables técnicas o económicas para que puedan ser válidamente adscritas por las autoridades gubernamentales siempre y cuando cumplan con dos condiciones:

- Que se trate de aspectos que por su naturaleza necesitan de una continua actualización.
- Que en todo caso exista un parámetro definido en el marco de acción de la actividad de la administración bien sea porque el mismo legislador lo ha previsto o porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica.

En armonía con lo expuesto la corte establece que:

la certeza de la obligación tributaria, de conformidad con las normas constitucionales, implica los siguientes aspectos: (i) además de exigir que sea el legislador el que fije directamente los elementos del tributo, es necesario que determine todos sus elementos con suficiente *claridad y precisión*; (ii) lo anterior tiene implicaciones para la seguridad jurídica en cuanto permite a los ciudadanos conocer de antemano el contenido de sus obligaciones tributarias para con el Estado y garantiza el debido proceso para el contribuyente; y (iii) este principio se desconoce con la falta de fijación de alguno de los elementos del tributo y con la falta de claridad y precisión en la determinación de alguno de ellos (sentencia C-511 de 2019).

En el estudio de las normas demandadas la Corte Constitucional estableció que las normas acusadas no violaron los mandatos constitucionales del principio de legalidad, en los aspectos de reserva de ley y certeza tributaria, establecidos en los artículos 150.12 y 338 constitucional, puesto que el cuestionamiento de la demanda sobre la base gravable del

componente *ad valorem* del impuesto significa “según el valor”, el cual se le aplica a los derechos, impuestos y tasas que se basan en el valor del producto.

La ley determinó que la base gravable será el precio de venta público por unidad de 750 cm<sup>3</sup> sin incluir al impuesto al consumo o la participación y garantizando la individualidad de cada producto. Por la dinámica del mercado, el precio del licor necesita ser periódicamente actualizado para lo cual se autorizó para desarrollar directa o indirectamente a través de terceros, todas las gestiones indispensables para determinar el valor anualmente del precio de venta al público.

Si bien es cierto que la ley debe determinar los elementos del tributo, ello no le impide remitir a nociones que tendrán una contrapartida variable en la realidad económica, es decir, que puedan derivarse de parámetros objetivos y verificables por la ciencia económica y que “permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza”, además que puedan ser establecidos directamente por el legislador, por lo cual, no es necesario que en la misma ley se establezca el mecanismo para definir la variable, si es necesario determinar por el legislador la manera en que las autoridades deben fijar dicho mecanismo.

Por lo que se autoriza a la administración certificar el precio de venta al público, que constituye la base gravable que puede ser admitida por la ley, como en el presente caso, siempre que se señalen los parámetros para dicha certificación, lo cual tiene una importancia definitiva a la luz del principio de legalidad. Los parámetros en los que se base la ley pueden remitirse a realidades económicas siempre que no sean tan amplios e imprecisos y que se transformen en una autorización para la administración para determinar con autonomía la base gravable del tributo.

La Corte establece que:

No obstante que los elementos esenciales del tributo deben ser fijados por el legislador, la determinación o certificación de aspectos económicos, técnicos, variables, fluctuantes e índices bursátiles de los tributos, pueden ser válidamente delegados a la administración. Estos aspectos tienen que ver con los precios, el recaudo, liquidación, determinación y administración de los tributos. Son aspectos (a) técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, que son legítima y usualmente delegados a la definición del reglamento, y no pueden ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; (b) en todo caso debe existir un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el legislador o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable.

En el presente caso, la Corte hace mención que el legislador sí estableció criterios objetivos y verificables para que el DANE certificara el precio de venta al público de licores, vinos, aperitivos y similares. En el caso en concreto, el legislador no se encuentra obligado a establecer la metodología del cálculo del precio, sin embargo, a lo que sí está obligado el legislador es a determinar la metodología para calcular las variables económicas.

En consecuencia, el precio de venta al público es un aspecto económico variable, un valor fluctuante que depende de diversos factores del mercado, de manera que el legislador no pudo regularlo de una manera rígida al ser un aspecto que debe regularse anualmente, el cual se hace de manera individual. El DANE no cumple funciones de definir la base gravable, solo certifica el precio de venta al público de una botella de 750 cm<sup>3</sup>, el cual es un elemento objetivo del tributo. Así entonces, el DANE, como autoridad estadística, dentro de la metodología expedida por la ley, utiliza las herramientas para dar cumplimiento a la misma como las resoluciones vigentes que establecen la manera de certificar el precio de venta al público, es decir, la administración se limita solo a certificar el precio conforme a la información técnica garantizando una medición fiable y completa de todas las variables. Por lo que, se declaró exequible la expresión.

En mi opinión, la Corte Constitucional no fue acertada con esta decisión, ya que los parámetros definidos por el precio de venta al público se han definido a través del Decreto 952 del 31 de mayo de 2019. Si bien es cierto que el legislador puede remitirse a parámetros objetivos y verificables por la ciencia económica, es necesario determinar la manera por la cual las autoridades van a fijar dichos parámetros. En el caso en concreto la norma no los determina de manera precisa.

En virtud de lo anterior, aun cuando el principio de certeza tributaria no anule la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas para regular aspectos técnicos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos o a la concreción de variables económicas que inciden en los elementos esenciales de la obligación fiscal, no puede ser *motu proprio* de la administración fijar los elementos esenciales de la obligación fiscal (sentencia C-019 de 2022). Para que se certifique el precio de venta al público a través de una autoridad administrativa y esta certificación haga sus veces de base gravable del impuesto, la Corte condiciona la constitucionalidad al cumplimiento de dos requisitos.

El primero, es que el objeto de la delegación por parte del legislador a la administración debe tener una contrapartida en la realidad económica y no pueden ser previstas en la ley, sea por su naturaleza o por su continua actualización. El segundo es que aun cuando la metodología pueda ser definida por medio de acto reglamentario, deben existir criterios o pautas generales que orienten la forma en que la administración debe regular el mecanismo de cálculo para concretar y certificar dicho precio (sentencia C-019 de 2022):

Estos criterios pueden (i) ser fijados directamente por la ley que crea el tributo, (ii) estar previstos en alguna otra norma de rango legal que sea aplicable o (iii) derivarse de “un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica”, que permitan a las autoridades aplicar los conceptos y variables económicas con un “alto nivel de certeza” (sentencia C-019 de 2022).

En el caso en concreto, aun cuando la metodología establecida se fijó por medio de un decreto reglamentario, se excedió la potestad reglamentaria al no existir pautas generales

que orienten la forma, en la cual, la administración deba regular el mecanismo para concretar y certificar el precio a través de la ley o una norma de rango legal, o derivarse de parámetros objetivos y verificables, obtenidos por la ciencia económica, que permitan aplicar dichos conceptos con un alto nivel de certeza, guardando así estrecha relación con la seguridad jurídica del contribuyente.

## 2. La base gravable de la sobretasa a la gasolina

La sentencia C-030 de 2019 es de gran importancia puesto que, se analiza el fondo de estabilización de la sobretasa a la gasolina frente a la facultad que tiene el Gobierno, específicamente, el Ministerio de Minas para determinar los precios de referencia de los combustibles como base gravable de una contribución.

El accionante considera que se violan los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política de Colombia, ya que estas disposiciones contradicen el principio de legalidad al indicar como base gravable de la sobretasa a la gasolina un valor de referencia que es fijado exclusivamente por el Ministerio de Minas y Energía sin ninguna directriz o parámetro legal.

La Corte trajo a colación el antecedente jurisprudencial dispuesto en la sentencia C-585 de 2015, en el que se hizo el examen de constitucionalidad de la Ley 1739 de 2014 en el marco del Fondo de Estabilización de precios de los combustibles, en el cual, el artículo 79 se señala los “elementos de la contribución diferencial de partición”. La disposición señalaba:

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

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

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

La Corte considero que la expresión debería ser declarada inexecutable, pues expresamente determinaba los elementos esenciales de la contribución porque se emplean nociones que tienen una contrapartida variable en la realidad económica en la que se determine la base gravable. Si bien los artículos 1.º y 2.º emplea nociones que tienen una contrapartida variable en la realidad económica, la reserva de ley permite remisiones en casos como este, aun cuando no se fije detalle el mecanismo de la determinación variable, al ser una realidad



que se ajustaba a cambios sucesivos para lo cual resulta suficiente con que el legislador señalara estándares o criterios generales para fijar la base gravable sin facultar al ejecutivo para cambiar, introducir o modificar reglas expresadas en la ley.

Al realizar el análisis del artículo 121 de la Ley 488 de 1998, se establece la sobretasa a los combustibles motores como un tributo de categoría de impuestos, por lo que le corresponde al legislador fijar los elementos esenciales, dentro de lo que se establece la base gravable. La Corte considera que la sobretasa a la gasolina es un impuesto indirecto de carácter territorial y subsidiariamente de carácter nacional, por lo que se prevé que el impuesto debe ser adoptado por la nación en caso de que los municipios, distritos, departamentos decidan no adoptarlo, razón por la cual la ley debe definir todos los elementos esenciales pero las asambleas departamentales y los concejos municipales quienes lo imponen y determinan su tarifa.

Entonces, la sobretasa al ACPM es una renta de la nación, que cede a los departamentos y distrito capital y que en su totalidad tiene destinación específica: “en un cincuenta por ciento (50 %) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50 %) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial”.

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

La Ley 39 de 1987 establece el procedimiento para la “certificación” del valor de referencia de venta al público de los combustibles motores por parte del Ministerio de Minas y Energía. En dicha ley se dispone que los combustibles líquidos derivados del petróleo son un servicio público el cual deberá prestarse conforme a la ley, además el gobierno deberá fijar el monto de comercialización y porcentaje por expropiación o pérdida o cualquier concepto que afecte el volumen de la gasolina.

Además, la Ley 26 de 1989 dispone explícitamente la competencia gubernamental para fijar el precio de los combustibles motores en razón de la naturaleza del servicio público de combustibles líquidos derivados del petróleo. En razón de lo anterior, el Ministerio de Minas y Energía no solo certifica el valor, sino que también emite las resoluciones en las cuales se fija el procedimiento para fijar el valor de la gasolina motor corriente, extra y ACPM sobre el cálculo de la sobretasa. La Corte al revisar el señalado decreto, se encuentra que no existe en dicha norma ningún procedimiento o al menos algún parámetro para establecer la certificación.

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



La Corte considera que en este caso sí existe una vulneración del principio de legalidad tributaria por parte del artículo 121 de la Ley 488 de 1998, ya que, si bien es cierto que el principio de legalidad en su dimensión de reserva de ley en materia tributaria no exige que el legislador regule todos los elementos del tributo sino que puede dejarse en manos de la regulación administrativa en el desarrollo de algunas materias, que requieran valoraciones técnicas especialmente cuando son dinámicos.

La Corte ha sostenido que para la delegación a la administración en la determinación de un elemento tributo es necesario:

- Que la ley determine directamente los elementos del tributo, aunque puede remitirse a nociones que tengan una contrapartida en una realidad económica y su expresión corresponda a la administración utilizando técnicas que permitan aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza.
- No es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, si debe determinarse por el legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles que orienten a la reglamentación de la materia.
- En ningún caso la ley puede facultar al ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la ley.

Lo primero que se debe concluir en cuanto al artículo 121 de la Ley 488 de 1998 es que el valor de referencia de venta al público no corresponde a una realidad ni un precio, ni está ligado técnicamente a ninguno de los elementos de precios de la cadena de producción, transporte, comercialización de combustibles, por cuanto corresponde precisar que los precios han variado constantemente y en importantes proporciones. Por lo tanto, no existe para otra cosa más que para determinar la base gravable de los combustibles motores. Por ende, al no existir ningún referente objetivo, la función del Ministerio es fijar el valor de referencia, porque no se trata de una realidad independiente del acto mismo de certificación. Además, que la ausencia de los parámetros para el cálculo del valor que constituye la base gravable implica un incumplimiento al principio de legalidad tributaria (artículo 338 constitucional) por cuanto, si el legislador asumió la definición de la base gravable, la redacción de la disposición hace que el valor lo fije exclusivamente el Ministerio de Minas y Energía sin la observancia de un criterio, método o pauta objetiva para ello.

Por todo lo anterior, se determina que el artículo 121 de la Ley 488 de 1998 vulnera el principio de legalidad al disponer que sea el Ministerio de Minas y Energía quien certifique mensualmente el valor de referencia de precio al público, que sirve de base gravable para el cobro de la sobretasa a los combustibles.

La Corte concluye que la ausencia de los parámetros legales para el cálculo de la base gravable de la gasolina y el ACPM no hace posible dilucidar el contenido estructural del tributo, y ello tiene como efecto práctico la incertidumbre sobre los elementos esenciales

del tributo. Lo anterior deriva en una incertidumbre y la posibilidad de estar sometido a cambios abruptos e imprevisibles, por lo que se evidencia la vulneración en el principio de certeza tributaria.

En mi opinión, la Corte tiene una posición acertada al declarar inexecutable la disposición establecida por la ley al violar el principio de legalidad, en su dimensión de certeza tributaria, pues aun cuando no se le obligue al legislador establecer todos los elementos del tributo, sino que puede dejarse en manos de la regulación administrativa en el desarrollo de algunas materias, esta disposición no obedece a una variable de carácter técnico que necesite de una constante certificación y que dentro de la ley estén los parámetros para fijar la certificación del precio.

Al emplear los criterios establecidos para la determinación del tributo, no se evidencia que se establezcan valores que tengan una contrapartida en la realidad económica, además de no definir estrictamente el mecanismo para medir o expresar la variable. En razón de lo anterior, el legislador debe fijar dicho mecanismo, estableciendo las pautas o criterios generales incluso flexibles que orienten a la reglamentación de la cuantificación de la base gravable.

En este caso no se establece los criterios generales, si no que se le deja la potestad a la administración que de *motu proprio* se fijen los estándares generales para definir un elemento esencial del tributo, generando en el contribuyente a una incertidumbre y vulnerando el principio de certeza tributaria al tener la administración la facultad de generar cambios abruptos en la cuantificación de la base gravable y la determinación de los criterios generales para fijar dicho cálculo.

### **C. Estudio del principio de certeza tributaria de la base gravable del impuesto vehicular a la luz de la Constitución Política y la jurisprudencia reciente**

El principio de certeza tributaria no está definido en la ley, sino que es una dimensión del principio de legalidad, el cual ha sido desarrollado de manera jurisprudencial. Se ha entendido como el deber que todos los elementos del tributo estén de manera clara y precisa en la ley, para que no pueda ser interpretada por una autoridad administrativa.

Este principio proclama que los elementos deben estar determinados con suficiente claridad o al menos ser determinables a partir de un ejercicio de interpretación razonable sobre los enunciados que consagran la obligación. Por lo que este principio prohíbe la indefinición del tributo y la consecuencia será la inconstitucionalidad siempre que no le sea posible al legislador dilucidar el contenido del elemento del tributo o cuando la falta de claridad sea insuperable.

El principio de certeza tributaria obliga a que todos los elementos sean definidos por la ley, sin perjuicio que se difiera la concreción de variables económicas que inciden en la conformación específica de los tributos siempre que haya datos técnicos o económicos

cuya concreción no pueda realizarse por la ley como sucede con fijación de valoración de avalúos catastrales, certificación de precios o índices de bursatilidad de acciones.

En cada uno de los eventos, el precedente judicial ha identificado que se trata de elementos variables y que no, por ende, no pueden ser definidos por el legislador, pero en todo caso determinables, debido a las realidades técnicas susceptibles de concreción cierta y conceptos que, no obstante, de carecer un carácter unívoco en la ciencia económica, resultan determinables a partir de ciertos parámetros.

Por lo que resulta necesario que para la delegación de la administración en la determinación de un elemento del tributo es necesario que (sentencia C-030 de 2019):

- La ley determine directamente los elementos del tributo, aunque puede remitirse a nociones que tengan contrapartida en la realidad económica y su expresión corresponda a la administración utilizando técnicas que permitan aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza.
- No es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, si debe determinarse por el legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles que orienten a la reglamentación de la materia.
- En ningún caso la ley puede facultar al ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la ley.

Es decir, que no se anula la facultad reglamentaria por las autoridades administrativas, esto es así, porque la constitución no obliga al legislador llevar una regulación exhaustiva del régimen jurídico de la obligación tributaria. Sin embargo, se prohíbe que los elementos de la obligación fiscal sean determinados *motu proprio* por la administración. Por lo que, se permite que se delegue a la administración reglamentar variables económicas (costo, precios, ingresos, etc.) siempre que en la ley existan ciertos criterios o parámetros generales que delimiten la función de la concreción administrativa. Lo anterior, con el objeto de prevenir que el uso de variables económicas se traduzca en una autorización a la administración para determinar con autonomía los elementos esenciales de la obligación tributaria.

La base gravable se ha definido como la “magnitud o medición del hecho gravado el cual se le aplica la tarifa para determinar la obligación tributaria”. En el impuesto vehicular la base gravable está contenida en el artículo 143 de la Ley 488 de 1998 establece que: “*Base gravable*. Está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte”.

La base gravable se calcula, por el Ministerio de Transporte, por medio de métodos de mercado o método de costo y reposición, cuando se evidencia que un vehículo posee un mercado activo y medible, se aplica la metodología de enfoque y en caso contrario se

aplica el método de costo o reposición. En el cual, se tienen en cuenta la norma internacional de valoración, norma técnica sectorial colombiana desarrollada por la Unidad Sectorial de Normalización de la Actividad Valuatoria y el Servicio de Avalúos del Incontec y normas internacionales de información financiera.

Además de utilizar las metodologías anteriormente mencionadas, utilizan información de precios de nuevos y usados publicados en páginas oficiales de las marcas, representantes, concesionarios, revistas especializadas, en portales de internet como son: [www.tucarro.com](http://www.tucarro.com), [www.carroya.com](http://www.carroya.com) y [www.olx.com](http://www.olx.com), entre otros, y en el mercado automotriz en general, teniendo en cuenta los modelos de los mismos para la fecha en la cual se elabora la resolución<sup>1</sup>.

En virtud de lo anterior, se evidencia que se violan los artículos 338 y 150.12, al establecer que la base gravable del impuesto vehicular será definida por el Ministerio de Transporte, conforme al valor comercial del vehículo.

Aun cuando existe la posibilidad de que se delegue a las autoridades administrativas la determinación de los elementos del tributo siempre que se trate de aspectos que necesitan de una continua actualización, como es el precio comercial del vehículo, incumple con el principio de certeza tributaria, al no existir un parámetro definido en el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea, porque el mismo legislador lo ha previsto o porque se derive de un parámetro objetivo y verificable que generalmente es obtenido por la ciencia económica.

Si bien es cierto que no es necesario que la ley defina el mecanismo para medir o expresar esa variable, si debe determinarse por el legislador la forma en que la autoridad administrativa debe establecer o certificar el precio, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales que orienten la reglamentación de la materia.

En virtud de lo anterior, la determinación de la base gravable del impuesto sobre vehículos automotores por parte del Ministerio de Transporte, debe considerarse inconstitucional, puesto que:

- Aun cuando el “precio comercial” establecido por la ley como base gravable del impuesto de vehículos automotores tenga una contrapartida en la realidad económica, no se fija el mecanismo en la ley que debe utilizar el Ministerio de Transporte para fijar dicho precio. Por lo que, su expresión no corresponde a técnicas que permitan aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza.
- En el caso en concreto, aun cuando no se exija que se debe definir de manera estricta el mecanismo para medir o expresar la variable, sí se debe determinar por el legislador la forma en la que el Ministerio de Transporte debe establecerlo, lo que significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales, incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia. Este criterio tampoco se cumple.

---

1 Respuesta a derecho de petición presentado el 8 de septiembre de 2022, con respuesta del 10 de octubre de 2022, Ministerio de Transporte.

- Al no existir ninguna pauta general que reglamente la materia, es el Ministerio de Transporte quien termina fijando la base gravable del impuesto de vehículos automotores, excediendo el alcance de la norma.

Lo anterior tiene implicaciones para la seguridad jurídica de los contribuyentes, en cuanto no les permite a los ciudadanos conocer con exactitud la manera en la que el Ministerio de Transporte establece la base gravable.

En esa medida, debe considerarse inexecutable la disposición, en cuanto el texto legal no hace posible encontrar una interpretación razonable y alcanza tal grado de imprecisión que atenta contra el principio de certeza tributaria, pues deriva en que el Ministerio de Transporte proceda vía reglamento a llenar el vacío y termina definiendo la base gravable, sin regulación ni soporte legal alguno, omitiendo el parámetro de definición de la base gravable que es competencia exclusiva del Congreso.

## Conclusiones

En referencia a el principio de certeza tributaria se vincula con el principio de legalidad del tributo, por lo que surge de la necesidad que el legislador fije el tributo con claridad y precisión evitando la incertidumbre para los contribuyentes. Si el legislador no cumple con este deber, la norma puede ser declarada inconstitucional.

La Corte también ha reconocido que el legislador puede establecer en las normas tributarias nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo: precios, índices de bursatilidad), y permitir que la administración concrete esas variables económicas. Sin embargo, esta facultad debe estar limitada a datos técnicos y económicos que no puedan ser especificados por la ley, pero que sean determinables mediante factores económicos o conceptos unívocos en la ciencia económica. Estos parámetros deben ser establecidos por el legislador y no pueden ser cambiados o introducidos por el ejecutivo.

Sin embargo, para que se pueda facultar a la administración la concretización de las variables económicas se deberá tratar de datos técnicos y económicos cuya especificación no pueda realizarse mediante la ley. Sin embargo, deben ser determinables por medio de factores económicos o ser conceptos que tienen un carácter unívoco en la ciencia económica, resultando determinable a partir de parámetros que definan el marco de acción de la actividad, bien sea porque el mismo lo ha previsto el legislador, o porque es un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido por la ciencia económica.

En virtud de lo anterior, ha sido la Corte Constitucional quien ha exigido que será necesario que la ley determine directamente todos los elementos del tributo y se podrá utilizar contrapartidas económicas, siempre que se especifique por el legislador las pautas, criterios o estándares generales, incluso flexibles que orienten la reglamentación de la materia. Y en ningún caso la ley puede facultar al ejecutivo para cambiar o introducir elementos esenciales del tributo.

Aun cuando no se exige al legislador especificar el mecanismo o metodología para el cálculo de la base gravable, se condiciona la constitucionalidad cumplimiento de dos requisitos que buscan garantizar que las autoridades administrativas ejerzan una competencia de certificación del precio y no una fijación autónoma de la base gravable.

El primer requisito especifica que el objeto de la certificación del precio debe tener una realidad económica, que por su naturaleza necesite de una continua actualización y no pueda ser prevista por leyes. El segundo criterio exige que existan criterios, pautas o estándares que orienten la manera que la administración deberá certificar dicho precio por lo que, estos criterios deberán ser fijador por el legislador en una norma constitucional, además de derivarse de parámetros objetivos o reglas técnicas que permitan a las autoridades aplicar conceptos y variables económicas con un alto nivel de certeza.

En conclusión, el principio de certeza tributaria busca brindar seguridad jurídica a los contribuyentes en Colombia, asegurando que las normas tributarias sean claras y precisas, y estableciendo límites a la facultad de la administración para concretar variables económicas. Esto garantiza que las autoridades ejerzan una competencia de certificación del precio y no una fijación autónoma de la base gravable, proporcionando un marco normativo estable y predecible en materia tributaria

Ahora, sobre el principio de certeza tributaria en la base gravable de vehículos encontramos que dicho impuesto vehicular es una fuente exógena del estado, es decir, es un impuesto nacional de carácter cedido al departamento, por lo que es necesario que todos los elementos esenciales del tributo estén en la ley, definidos de manera cierta y clara.

La base gravable del impuesto vehicular definida en el artículo 143 de la Ley 448 de 1998. El gravamen se establece por medio de una resolución que dictamina el Ministerio de Transporte, quien, de manera anual, establece el valor comercial de los vehículos gravados.

Esta norma viola el principio de certeza tributaria al establecer que la base gravable será definido por una autoridad administrativa, puesto que no existe ningún parámetro general definido en la ley, por lo que genera una inseguridad jurídica para el contribuyente, pues cuando no se fije de manera clara un tributo, dará lugar a que se den interpretaciones erróneas, tal como sucede en la sentencia C-030 de 2019, en la cual la Corte Constitucional declaró inexecutable la forma como se obtenía la base gravable de la gasolina, por cuanto, se tomaba el valor de venta al público, valor que fijaba directamente el Ministerio de Hacienda sin ningún parámetro legal.

## **Posición personal y perspectivas**

El estudio del principio de certeza tributaria de la base gravable del impuesto vehicular a la luz de la Constitución Política, así como el análisis de la jurisprudencia reciente y fuentes doctrinales acerca del principio de reserva de ley y certeza tributaria, ha permitido realizar un análisis sobre la constitucionalidad de la base gravable en el impuesto vehicular y como a lo largo de los últimos 25 años se ha contribuido con un impuesto nacional cedido,

el cual es inconstitucional, al tener la obligación de que todos los elementos esenciales del tributo deben estar definidos en la ley.

En caso de optar porque una autoridad administrativa establezca la base gravable, se debe permitir por medio de la ley, siempre que sean costos que contengan una contrapartida a una realidad económica y su expresión corresponda a técnicas en las cuales contengan mecanismos claros en el cual la autoridad debe fijar la base gravable.

De tal modo, que en el caso del impuesto vehicular el Ministerio de Transporte no puede ejercer tales potestades al no tener parámetros generales inmersos en la ley para poder certificar el precio comercial del automotor, que constituye la base gravable del impuesto.

En el caso en concreto, sí se vulnera el principio de certeza tributaria, puesto que el impuesto de vehículos automotores debe estar de manera clara e inequívoca en la ley. En virtud de lo expuesto anteriormente, aun cuando no se fije el mecanismo o la metodología para el cálculo de la base gravable, se condiciona la constitucionalidad al cumplimiento de requisitos:

- El objeto de la certificación o concreción del precio debe tener una realidad económica, que por su naturaleza necesite de una continua actualización y no pueda ser previsto en la ley, tal como es el caso del “precio comercial”.
- Que existan criterios o pautas, estándares que orienten la forma en que la administración deba regular el cálculo para certificar o liquidar el precio, por lo que no se cumple con esta exigencia al no establecerse dentro de una norma de carácter legal.

En el futuro se espera que esta tesis pueda dar luces sobre el contenido del principio de certeza tributaria, una eventual revisión de constitucionalidad sobre el tributo analizado y, además, reforzar su aplicación práctica al momento de diseñar las normas y más en un contexto de posible reforma en las finanzas territoriales.

## Referencias

Cubides Durán, E. (2017). Poder tributario de las entidades territoriales. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano* (pp. 59-109). Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, R. (2015). El poder tributario: Organización y estructura en el Estado colombiano. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 57-118). Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, R. (2015). Los principios constitucionales del derecho tributario. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 119-158). Universidad Externado de Colombia.

- Insignares Gómez, R., & Medina Salazar, Á. (2015). Cuantificación de la obligación tributaria. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia.
- Marín Elizalde, M. (2015). La estructura jurídica del tributo: hecho generador. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 311-344). Universidad Externado de Colombia.
- Medina Salazar, A. (2017). Impuesto unificado de vehículos, e impuesto de circulación y transito o rodamiento para vehículos de servicio público. En Julio Roberto Piza Rodríguez (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano* (pp. 425-463). Universidad Externado de Colombia.

### *Jurisprudencia*

- Colombia. Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2012). Sentencia del 15 de noviembre de 2012. Rad.20001-23-31-000-2008-00155-01(18440). C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.
- Colombia. Corte Constitucional. (1993). Sentencia C-455 de 1993.
- Colombia. Corte Constitucional. (1997). Sentencia C-219 de 1997.
- Colombia. Corte Constitucional. (1999). Sentencia C-720 de 1999.
- Colombia. Corte Constitucional. (2002). Sentencia C-504 de 2002.
- Colombia. Corte Constitucional. (2009). Sentencia C-035 de 2009.
- Colombia. Corte Constitucional. (2012). Sentencia C-414 de 2012.
- Colombia. Corte Constitucional. (2012). Sentencia C-891 de 2012.
- Colombia. Corte Constitucional. (2013). Sentencia C-459 de 2013.
- Colombia. Corte Constitucional. (2015). Sentencia C-585 de 2015.
- Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-030 de 2019.
- Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-056 de 2019.



Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-278 de 2019.

Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-511 de 2019.

Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-550 de 2019.

Colombia. Corte Constitucional. (2019). Sentencia C-593 de 2019.

Colombia. Corte Constitucional. (2020). Sentencia C-097 de 2020.

Colombia. Corte Constitucional. (2022). Sentencia C-019 de 2022.

Colombia. Corte Constitucional. (2022). Sentencia C-101 de 2022.

Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2002). Concepto 00003 de 2002.

Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2003). Concepto 00001, 2003.

Artículo recibido el 5 de abril de 2024.

Aprobado por par 1 el 19 de julio de 2024.

Aprobado por par 2 el 20 de agosto de 2024.