

Bogotá D.C., 28 de julio de 2020

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Corte Constitucional

E.S.D.

Referencia: escrito de corrección de demanda

Radicado: D0013762

Normas demandadas: Decreto 624 de 1989 y normas que lo modifican

Demandantes: Vivian Newman Pont y otros

En atención al auto inadmisorio de la demanda publicado el pasado 23 de julio de 2020 y dentro del término dispuesto en el Decreto 2067 de 1991 para la corrección del escrito de demanda, los y las demandantes en el proceso de la referencia acudimos a su despacho con el fin de explicar las correcciones realizadas a la demanda y entregar la demanda integrada para su análisis.

Los y las demandantes tenemos claro que el auto que inadmite una demanda de inconstitucionalidad carece de recursos, por lo que este escrito no es una impugnación de ese auto. Este escrito es esencialmente la presentación de la forma en que la demanda fue corregida, en los términos en que entendemos que el magistrado sustanciador ordenó esa corrección. Sin embargo, antes de presentar la demanda integrada con las correcciones que entendemos exigidas, los actores juzgamos necesario hacer algunas consideraciones previas por la particular naturaleza de este auto inadmisorio, que es bastante inusual en la práctica de esta Corte, al menos por tres razones.

Primero, por cuanto el auto realiza unas reflexiones sobre la oportunidad en que es presentada la demanda que es necesario responder. Segundo, por cuanto el auto no aplica, y ni siquiera menciona, un principio esencial que rige los procesos de inconstitucionalidad, el principio *pro actione*, con lo cual creemos que no sólo impuso a los demandantes cargas impropias de un proceso ciudadano que materializa un derecho político, sino que desnaturalizó la fase de admisibilidad de una demanda, convirtiéndola prácticamente en una especie de antejuicio de fondo sobre los cargos de la demanda. Tercero, por cuanto, a pesar de que el artículo 6 del Decreto 2067 de 1991, que regula los juicios ante la Corte, de manera expresa e inequívoca ordena que el auto que inadmite una demanda de inconstitucionalidad explique a los demandantes “con precisión los requisitos incumplidos”, este auto no lo hizo.

Por esas tres razones, en estas consideraciones preliminares (i) reiteramos que somos conscientes de la difícil situación del país por la pandemia COVID-19 y de la carga de trabajo de la Corte, pero consideramos que esta demanda es particularmente oportuna; (ii) procedemos a señalar la importancia del principio *pro actione*, especialmente en la fase admisorio de una demanda, para solicitar que el

magistrado ponente lo aplique al evaluar la demanda corregida; (iii) procedemos a interpretar el auto para detectar las supuestas falencias de la demanda que deben ser corregidas, puesto que el auto no lo hizo con la precisión exigida por el Decreto 2067 de 1991, lo cual nos lleva (iv) a resumir la manera como la demanda fue corregida para cumplir con los requerimientos tácitos señalados por el auto inadmisorio.

1. Una demanda oportuna a pesar del momento difícil del país y de la recarga de trabajo de la Corte.

En el punto 3.3, el auto argumenta que la demanda pone a la Corte a decidir un tema muy complejo y de enorme entidad *“en un estrecho margen temporal, en medio de condiciones adversas por una recarga inusual de asuntos, derivada del estado de emergencia económica, social y ecológica, y con las limitaciones propias de la situación de aislamiento”*.

Entendemos la situación de recarga de trabajo de la Corte, las dificultades que vive el país por la pandemia y la complejidad y trascendencia de los temas planteados por la demanda. Por ello explicamos en la demanda que a pesar de que el texto estaba terminado hace varios meses y pensábamos presentar la acción a finales del mes de febrero, decidimos no hacerlo debido a la pandemia. Sin embargo, como señalamos en la demanda, los propios desarrollos de la pandemia y de las políticas para enfrentarla nos han convencido de la pertinencia de presentarla pues la demanda se tornó particularmente oportuna. Seguimos con esa convicción y por eso procedemos a corregir la demanda para su admisión, pues los dilemas más importantes sobre cómo enfrentar la pandemia están íntimamente vinculados al tema esencial planteado por la demanda: la falta de progresividad del Estatuto Tributario.

Reiteramos que hoy es el mejor momento para presentar la demanda y enfrentar este grave problema estructural, que es la falta de progresividad del sistema tributario, al menos por tres razones. Primero, porque las crisis son a veces la única oportunidad para que una sociedad tenga la energía suficiente para tomar decisiones difíciles, como sería el análisis de nuestro sistema tributario en sede de control de constitucionalidad que permita a su vez que el órgano legislativo realice una reforma estructural de ese sistema. Segundo, porque esta demanda, si es acogida por la Corte, permitirá que el Congreso y el Gobierno enfoquen el manejo económico de la presente crisis con criterios de justicia distributiva y de progresividad tributaria, que no sólo armonicen nuestro sistema tributario con los principios constitucionales, sino que además eviten que la crisis por la pandemia incremente desmesuradamente la desigualdad y la pobreza. Y tercero porque por esas mismas razones, esta demanda facilita la labor de la Corte, pues le permite evaluar la posibilidad que tiene el gobierno de obtener en forma equitativa recursos extraordinarios para enfrentar la pandemia.

Por eso reiteramos que estamos convencidos y convencidas de que esta demanda, en vez de ser inoportuna, irresponsable o insensible a la situación del país y a la carga de trabajo de la Corte, se ajusta particularmente bien a las necesidades constitucionales de esta difícilísima coyuntura.

2. La importancia del principio *pro actione* en la admisión de la demanda y la desnaturalización de la fase de admisión de una demanda por el auto.

El auto inadmisorio hace un enorme ejercicio argumentativo para mostrar que es inadmisibile una demanda que en su esencia es simple y plantea un argumento constitucional que creemos que es claro, cierto, específico, pertinente y suficiente, como lo exige la jurisprudencia de esta Corte.

El argumento es silogístico: la premisa mayor de la demanda es que la Constitución establece el principio de progresividad del sistema tributario, conforme al cual, quienes más propiedad e ingreso tengan deben pagar tarifas más altas, a fin de tener un sistema tributario justo y que sea redistributivo y contribuya a la igualdad (CP arts. 1, 13, 95 y 363). Luego, la demanda desarrolla una premisa menor, que contrariamente a lo que sostiene el auto no es sólo empírica sino que es normativa con bases empíricas. Reconocemos que algunos apartes de la demanda dicen equivocadamente que la premisa es empírica pero un estudio sistemático de la demanda permite ver claramente que el argumento es normativo fundado en consideraciones empíricas. En efecto, la premisa menor consiste en sostener que el principio de progresividad no es respetado por el sistema tributario, lo cual mostramos a través de dos indicadores: (i) en el impuesto que debería ser más progresivo, que es el de renta y complementarios, los más ricos pagan tarifas efectivas menores que personas de ingresos mucho más bajos, y (ii) el sistema tributario no tiene ningún efecto redistributivo. Y la demanda precisa que esos defectos del sistema tributario, que muestran su falta total de progresividad, no son un problema de implementación del Estatuto Tributario, sino que derivan de sus características normativas, en especial por su mayor énfasis en los impuestos indirectos y por la existencia de numerosos privilegios tributarios (exclusiones, deducciones, exenciones y tarifas diferenciales) que benefician desproporcionadamente a los más ricos. Y a partir de esas premisas, la demanda concluye que el Estatuto Tributario es inconstitucional, pero propone a la Corte diferir los efectos de esa decisión.

Frente a la claridad de la demanda, el auto hace enormes esfuerzos por mostrar que no es clara ni plantea una controversia normativa propia del control abstracto de constitucionalidad. Para lograr ese propósito, el auto adelanta complejos razonamientos en numerosas páginas sobre el reparto de competencias entre el Congreso y la Corte Constitucional, el papel de los principios en el razonamiento jurídico, la posibilidad de que el Congreso pueda articular en diversas formas los principios tributarios de eficiencia equidad y progresividad, etc. Incluso el auto intenta resolver, en sede de admisión, temas jurisprudenciales no resueltos y abiertos, como que al parecer no se podría demandar el sistema tributario en su conjunto sino solo normas específicas que lo integren (si logramos entender esos apartes del auto, que no son nada claros), con lo cual prácticamente estaría convirtiendo el tema del respeto del principio de progresividad por el sistema tributario en no justiciable, lo cual no sólo nunca ha dicho la Corte sino que ha afirmado todo lo contrario. Y lo cual privaría de parte de su fuerza normativa al artículo 363 de la Carta.

Este complejo ejercicio argumentativo del auto, más que un análisis del cumplimiento de los requisitos de una demanda ciudadana, se asemeja en realidad a un antejuicio sobre el fondo de la demanda, que incluso parece variar la jurisprudencia de la Corte sobre algunos temas. Eso no sólo no parece propio de un auto admisorio, sino que en todo ese análisis no hay siquiera una mención a que la Corte debe tomar en cuenta frente a las demandas de inconstitucionalidad, por ser demandas

ciudadanas, el principio *pro actione*. Según este principio, en caso de duda sobre el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad, debe admitirse la demanda por ser una acción ciudadana, para permitir que haya un desarrollo de la controversia constitucional y no vulnerar el derecho de acceso a la justicia de los y las demandantes.

Por ejemplo, ha dicho la Corte al respecto que *“el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo”*¹ (subrayas nuestras). Y por eso con claridad señaló en la reciente y unánime sentencia C-539 de 2019 que *“lo que se exige del demandante para activar las competencias de este Tribunal no puede ser equivalente a las condiciones de motivación que debe cumplir la Corte Constitucional al momento de tomar una decisión de fondo”*².

Estos criterios de la Corte son razonables y acertados pues, aunque esta demanda sea presentada por abogados y economistas, la acción de inconstitucionalidad es pública y ciudadana y tiene por objeto democratizar y simplificar el acceso a la justicia constitucional. Para lo cual se prescinde de representación jurídica y de exigencias técnicas complejas, especialmente en la primera etapa de admisión de la demanda.

Sin embargo, contrario a esa jurisprudencia, este auto inadmisorio exige a los ciudadanos y ciudadanas demandantes que resuelvan desde la demanda aspectos de la controversia constitucional que deben desarrollarse en el proceso constitucional, con las intervenciones de otros ciudadanos y ciudadanas, de las autoridades, del Ministerio Público y de la propia labor oficiosa de la Corte, que puede decretar pruebas o solicitar conceptos técnicos, como ha hecho en innumerables oportunidades. Y que luego deben ser resueltos en la sentencia y en su motivación por la propia Corte después de todo ese proceso. Por ejemplo, el auto parece exigir a los demandantes no sólo que demostremos que existe afectación del principio de progresividad, sino que además definamos si esa afectación pudiera o no estar justificada por una ponderación con los otros principios constitucionales o incluso frente a otras políticas sociales. Pero esa labor corresponde a la Corte y no a los demandantes, que al mostrar que una norma parece desconocer un principio constitucional, ya han planteado una duda suficiente sobre la constitucionalidad de la disposición impugnada que permite dar inicio al control abstracto de constitucionalidad. Otra cosa es el resultado del proceso, pues la Corte, después de los debates en el proceso constitucional, puede o no acoger ese cargo de la demanda. Pero no puede pedirse que la demanda no sólo contenga un cargo que suscite una duda suficiente sobre la constitucionalidad de la norma acusada, sino que, para poder ser admitida, la demanda deba haber refutado todas las objeciones que podrían oponerse al cargo formulado. Nunca la jurisprudencia ha planteado una exigencia de esa naturaleza, que obviamente es contraria al carácter público de las demandas de inconstitucionalidad y desnaturaliza la fase de admisibilidad de la demanda. No obstante, la demanda incluso trae dos apartados destinados a presentar cómo la falta de progresividad no se justifica por un peso relativo mayor de los principios de eficiencia y equidad en el sistema tributario. Es decir, a pesar de no ser un requisito, los y las demandantes sí presentamos consideraciones respecto a este punto.

¹ Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Con criterio reiterado en: Corte Constitucional. Sentencia C-539 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

² Corte Constitucional. Sentencia C-539 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

Estas consideraciones no son una oposición al auto inadmisorio, pues tenemos claro que ese auto carece de recurso, sino que son necesarias para que en el examen de la demanda corregida el magistrado sustanciador tome en consideración, como es su deber, el principio *pro actione*. Tenemos claro que ese principio no excluye que los demandantes cumplan con ciertas cargas, que cumpliremos al corregir la demanda, pero creemos que sería un exceso ritual manifiesto que el magistrado ponente extreme los ritualismos procesales para impedir un debate constitucional, que por su enorme trascendencia, debe darse con toda la amplitud que amerita en el proceso constitucional ante toda la Corte, en vez de pretender ahogarlo en la admisión de la demanda imponiendo exigencias desproporcionadas a los ciudadanos.

3. Interpretación del auto para sistematizar los posibles defectos de la demanda.

Como ya lo explicamos, el auto no indica con precisión los defectos de la demanda que se deben corregir. Tampoco señala con precisión cuál de los requisitos de claridad, certeza, pertinencia, especificidad o suficiencia fue incumplido, sino que cuestiona en varios apartes distintos aspectos de la demanda. Por consiguiente, para realizar la corrección los y las demandantes hemos debido interpretar el auto para determinar los aspectos que entendemos que deben ser corregidos para que la demanda sea admitida. Y según nuestro entender los puntos esenciales que deben ser corregidos son los siguientes:

Primero, parecería que el auto objeta un incumplimiento del requisito de certeza pues considera que a la demanda le faltó precisar en forma más cierta la premisa menor del silogismo, en especial su dimensión normativa. Según el auto, no puede cuestionarse un cuerpo normativo amplio, como el Estatuto Tributario, únicamente con consideraciones empíricas sobre la inalteración del Índice de Gini antes de impuestos y después de impuestos (puntos 5.2, 5.3. y partes del punto 5.5) en la medida en que la demanda no analiza lo que el auto llama los “ingredientes normativos” del Estatuto Tributario que generarían la regresividad. Y sin esos ingredientes normativos no sería posible formular la controversia normativa.

Segundo, y directamente ligado a lo anterior, parecería que el auto objeta que la demanda argumente que la Corte haya expresado que el análisis de progresividad sólo puede hacerse demandando el sistema tributario en su conjunto por medio de una demanda del Estatuto Tributario, por cuanto la Corte no ha excluido la posibilidad de estudiar disposiciones tributarias a la luz de esos principios, aunque estos se prediquen de todo el sistema tributario (punto 5.5.). Por lo cual la carga de los demandantes, según el auto, era mostrar concretamente qué aspectos del Estatuto Tributario generaban la regresividad y no demandarlo todo.

Tercero, el auto cuestiona la premisa mayor, pues critica el entendimiento que supuestamente la demanda hace del principio de progresividad, que tenderíamos a asumir como una regla y no como un principio, y por ello supuestamente no analizamos que las posibles limitaciones a la realización del principio de progresividad podrían estar justificadas en un ejercicio de ponderación, por la realización de otros principios constitucionales (puntos 5.6, 5.7 y 5.8).

Cuarto, el auto cuestiona las pretensiones de la demanda pues considera que más que buscar la inconstitucionalidad del Estatuto Tributario, pretende que la Corte ordene al Congreso que adopte una legislación tributaria, con la supervisión de una comisión de expertos creada por la Corte (puntos 6.1 y 6.2). Y que todo ello desborda la competencia de la Corte y rompe la separación de poderes pues sería *“el juez constitucional el que, en realidad fije las condiciones de la estructura tributaria del país”*.

4. Síntesis de la forma como fueron corregidos los defectos de la demanda señalados por el auto.

En este punto, para claridad del magistrado sustanciador, resumimos la manera como la nueva versión de la demanda corrige los cuatro defectos de la demanda señalados en el punto anterior.

a. Corrección del primer defecto sobre la supuesta falta de certeza de la demanda.

Para enfrentar el defecto de falta de certeza, la demanda corregida desarrolla en forma más sistemática lo que ya estaba planteado en la demanda originaria, aunque reconocemos que en forma más breve y sintética, que son los contenidos normativos específicos (o “ingredientes normativos” como los llama el auto) del Estatuto Tributario que generan las mayores faltas de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, a saber: (i) las normas que estructuran un sistema tributario en que predominan los impuestos indirectos y en especial el IVA sobre los impuestos directos y en especial el impuesto a la renta y complementarios; y (ii) el exceso de beneficios tributarios en el impuesto a la renta y complementarios, no adecuadamente justificados ni evaluados, que benefician sobre todo a los contribuyentes más ricos pues, por la propia naturaleza de esos beneficios, son quienes pueden aprovecharlos. Procedemos a explicar esos dos puntos.

Primero, empíricamente la demanda ya había mostrado un tema que es pacífico en la literatura económica sobre el sistema tributario colombiano y es el enorme peso que tienen los impuestos indirectos, y en especial el IVA, en el conjunto de ingresos tributarios, frente a otros países, que tienen sistemas tributarios progresivos y redistributivos y en donde esos impuestos indirectos tienen porcentualmente un menor peso. Esto es importante por cuanto los impuestos indirectos tienden, por su naturaleza, a ser regresivos y son muy difícilmente progresivos. Esa tesis es mantenida en la demanda, pero incorporamos, siguiendo el lenguaje del auto, el ingrediente normativo específico que el auto extraña: las normas que generan esa dinámica.

Esas normas son esencialmente aquellas que estructuran el impuesto a la venta IVA y señalan los bienes y transacciones que cubre, las exenciones y exclusiones y, las tarifas, que son esencialmente los títulos 1, 4, 5 y 6 del Libro Tercero sobre impuesto a las ventas. Y de otro lado, las normas que reconocen los límites de la base tributaria para el impuesto a la renta y complementarios y las tarifas, con lo cual eso se vincula también a los privilegios tributarios que tratamos más abajo. Es entonces esencialmente el Libro Primero del Estatuto Tributario sobre el impuesto a la renta y complementarios.

Segundo, la demanda corregida identifica los principales beneficios tributarios (exclusiones, deducciones, exenciones y tarifas menores) que tienen más impacto en el recaudo del impuesto de renta y complementarios y que hacen que este impuesto tenga en la práctica carácter regresivo, en la medida en que esos beneficios pueden ser aprovechados sobre todo por los contribuyentes de más ingresos y patrimonio. La existencia de esos beneficios tributarios es lo que ocasiona entonces que las tarifas efectivas del impuesto a la renta en los más altos ingresos no sean progresivas e incluso sean regresivas en el decil más alto, especialmente en el 1% y el 0,1% de esos contribuyentes.

La demanda muestra específicamente que la tarifa efectiva deja de ser progresiva en el decil 10 y se vuelve regresiva pues pasa de 3,86% a 3,53%. A su vez en los primeros cinco sub-deciles del decil 10, la tasa efectiva ya no crece e incluso se vuelve más regresiva y decrece a partir del subdecil 6 del decil 10, de suerte que el sub-decil 10 del decil 10, que corresponde al 1% de los contribuyentes más ricos, paga una tarifa efectiva de 2,58%, que es semejante a la del decil 8, que en Colombia corresponde a contribuyentes clase media. Y si uno entra en los sub-sub-deciles del decil 10, la regresividad sigue, pues las tarifas efectivas siguen bajando al punto que el sub-sub-decil 10 del decil 10, que corresponde al 0,1% de los más altos ingresos, paga una tarifa efectiva menor que el decil 8: 2,26%.

Esto ya estaba en la demanda y muestra que, contrariamente a lo señalado por el auto, nuestra prueba empírica de la regresividad del sistema tributario colombiano no es sólo que el Índice de Gini antes de impuestos y después de impuestos no varía. La demanda también muestra que los más ricos en Colombia pagan tarifas efectivas menores que personas de mucho menos ingresos, lo cual no sólo no es progresivo, sino que es claramente regresivo.

Ahora bien, para mostrar más claramente el impacto de esa regresividad del impuesto a la renta sobre el sistema tributario en su conjunto y su conexión con el “ingrediente normativo”, esto es, con las normas del Estatuto Tributario, la demanda corregida hace tres ejercicios, que estaban implícitos en la demanda pero que para satisfacer los requerimientos del auto inadmisorio, hacemos explícitos.

Primero, mostramos empíricamente que el hecho de que el impuesto a la renta deje de ser progresivo en el decil 10 dista de ser insignificante por un hecho claro: aunque solo representen el 10% de los contribuyentes, ese decil 10 concentra el 67% del valor total del impuesto a la renta declarado por las personas naturales. Por su parte, el sub-decil 10, que es el 1 por ciento con mayores ingresos, concentra el 21% y el 1 por mil el 6%. El impacto de esa regresividad del impuesto a la renta en el decil 10 es entonces monumental e impacta todo el sistema tributario, pues si el impuesto que por definición debe ser más progresivo no lo es, es natural que el sistema tributario como un todo no lo sea.

Segundo, mostramos empíricamente además que esa reducción de la tarifa efectiva en el decil 10, que impacta enormemente todos los ingresos tributarios por impuesto a la renta y complementarios, está asociado a los privilegios fiscales, para lo cual hacemos el siguiente cálculo: qué porcentaje representa la renta líquida gravable frente a los ingresos brutos totales según deciles, sub-deciles del decil 10 (centiles) y sub-sub-deciles del decil 10 (0,1%). La idea central es que entre menor sea ese porcentaje, mayor es la forma en que quienes hacen parte de cada decil o de cada centil pueden gozar de los

beneficios tributarios. Ahora bien, ese análisis muestra que ese porcentaje se reduce con el aumento del nivel de ingreso, al irse reduciendo progresivamente la base gravable a medida que aumentan los ingresos, desde cerca de un 66% para las personas naturales de los deciles 1 y 2 según nivel de ingreso bruto, a un 18% para las personas naturales del decil 10, a 8% para el 1% y a un 5% para el 0,1% de los contribuyentes más ricos. Esa diferencia muestra que los privilegios tributarios, como los ingresos no constitutivos de renta, las rentas exentas y los descuentos tributarios, favorecen desproporcionadamente a las personas naturales con ingresos más altos.

Igualmente, la demanda corregida hace una simulación de cómo sería el impuesto a la renta y complementarios si se aplicaran efectivamente las tarifas nominales, esto es, sin privilegios tributarios, y muestra que entonces no sólo quienes más ingreso tienen pagan efectivamente tarifas más altas, sino que, además, el impuesto a la renta sería redistributivo pues el índice de Gini después de impuestos es menor que antes de impuestos. Esto confirma que esos privilegios tributarios generan la regresividad del impuesto a la renta en Colombia.

Finalmente, la demanda corregida incluye también, a título ilustrativo, pero para nada exhaustivo, unas explicaciones cualitativas acerca de la manera como algunos de esos privilegios tributarios, por la manera como están estructurados, benefician especialmente a las personas de mayores ingresos. Con lo cual el análisis cuantitativo global es complementado con algunos análisis cualitativos singulares, que confirman los hallazgos del análisis cuantitativo global.

Finalmente, para hacer el vínculo normativo señalamos las normas del Estatuto Tributario que establecen los privilegios tributarios más importantes que benefician preferentemente a los más ricos de Colombia y que afectan entonces el principio de progresividad. Ahora bien, ese señalamiento de las normas que establecen beneficios tributarios no puede ser exhaustivo precisamente por la complejidad de la legislación tributaria colombiana que hace que estos privilegios se encuentren dispersos en el propio estatuto y en otra legislación complementaria, al punto que la propia autoridad tributaria no parece tener claridad sobre cuáles son todos estos privilegios, cuáles son sus costos fiscales (gasto tributario) y a qué tipos de contribuyentes benefician especialmente. Por eso en esta demanda corregida solicitamos como prueba que la Corte oficie a la DIAN para que remita un informe de todos los beneficios tributarios (exclusiones, exenciones, deducciones, tarifas diferenciadas, etc.) y una evaluación de su costo (gasto fiscal) y cuáles son los tipos de contribuyentes que más beneficios logran según niveles de ingreso.

b. Corrección del segundo defecto: la posibilidad de cuestionar el sistema tributario como un todo y de demandar el Estatuto Tributario. Reformulación de las pretensiones en una principal y dos subsidiarias

Para enfrentar el presunto segundo defecto de la demanda, que sería que desconocemos que la jurisprudencia de la Corte no permite demandar el Estatuto Tributario como un todo, la demanda corregida desarrolla más en detalle los argumentos por los cuales consideramos que efectivamente es posible demandar todo el sistema tributario.

La demanda corregida muestra que no hay en la jurisprudencia constitucional ninguna indicación de que ese ataque, por vía de demanda de inconstitucionalidad, esté proscrito. Por el contrario, mostramos que la jurisprudencia sugiere todo lo contrario: que ese tipo de demanda es posible, al señalar que los principios de progresividad y eficiencia se predicán del sistema tributario como un todo y no de impuestos individuales específicos. Mostramos igualmente que el hecho de que la Corte haya admitido también y en forma excepcional demandas contra impuestos específicos por violación del principio de progresividad no excluye un cuestionamiento general de todo el sistema tributario. Por el contrario, esos casos confirman que la demanda contra el sistema tributario como un todo se justifica pues la Corte en esas sentencias precisó el carácter excepcional que tenía la posibilidad de cuestionar un impuesto específico por violar el principio de progresividad.

En síntesis, consideramos que si el magistrado sustanciador opina que esa demanda global contra el sistema tributario no es posible (opinión respetable pero que no compartimos), es un punto que debe debatirse en el proceso de constitucionalidad ante toda la Corte, no en un auto de inadmisión o rechazo de la demanda por un solo magistrado.

Ahora bien, este cuestionamiento del auto a la demanda nos llevó a reconsiderar si debíamos demandar el Estatuto Tributario en su integridad, o únicamente las normas que lo integran y que tienen que ver más directamente con la falta de progresividad del sistema tributario, como podrían ser aquellas que estructuran los dos impuestos fundamentales analizados en la demanda, el IVA y el impuesto a la renta y complementarios. O incluso aquellas normas que establecen los privilegios tributarios. Nosotros seguimos considerando que la demanda debe estar dirigida contra todo el Estatuto Tributario por las siguientes dos razones, que desarrolla la demanda corregida.

Primero, porque ese estatuto es la norma esencial o madre que estructura todo el sistema tributario, entendido como el conjunto de principios, reglas y procedimientos, que definen las obligaciones tributarias y las maneras de hacerlas efectivas. Por eso entendemos que la demanda contra el sistema tributario tiene que materializarse normativamente en una demanda contra el cuerpo normativo que lo estructura, que en Colombia es el Estatuto Tributario. Por eso dirigimos la demanda contra ese estatuto. Ahora bien, tenemos claro que ese estatuto contiene normas que parecen no tener que ver con el debate de la progresividad, como el Libro Quinto sobre procedimiento tributario, y que existen impuestos o privilegios tributarios parcialmente desarrollados en normas por fuera del estatuto. Sin embargo, ese estatuto sigue siendo el cuerpo normativo esencial que estructura el sistema tributario como un todo y por ello es la norma cierta que debe ser señalada cuando el cuestionamiento es al sistema tributario como un todo, como lo pretende esta demanda.

Segundo, creemos que la otra posibilidad que sugiere el auto, que sería especificar todas las distintas normas tributarias que generan regresividad para que la Corte las declare inexecutable individualmente, es contradictorio con la afirmación del auto (que compartimos plenamente) que no le corresponde a la Corte realizar la política tributaria, sino que esa atribución es del Congreso. En efecto, si la Corte escudriña una por una las normas que generan regresividad y las expulsa del ordenamiento, entonces es la Corte (y no el Congreso) quien estaría definiendo el sistema tributario. Por el contrario, si la Corte se limita a declarar la inexecutable (con efectos diferidos) del estatuto,

entonces será el Congreso quien apruebe libremente (pero respetando los principios constitucionales) el nuevo sistema tributario, como corresponde en una democracia.

Conforme a lo anterior, y por las razones mencionadas, mantenemos la pretensión de inexecutable de todo el Estatuto Tributario, pero haciendo correcciones a la demanda, conforme al auto admisorio, de precisar por qué esa demanda global es constitucionalmente admisible. Sin embargo, acogiendo la tesis del auto de que no es posible cuestionar el sistema tributario como un todo (que creemos que es un punto que debe ser debatido en el proceso constitucional y no definido en el momento de la admisión de la demanda) formulamos dos pretensiones subsidiarias. De un lado, como el análisis más específico de la demanda está estructurado sobre el cuestionamiento a la regulación del impuesto a la renta y complementarios y del IVA, entonces solicitamos a la Corte que si no acoge la posibilidad de la demanda contra el Estatuto Tributario como un todo, entonces que declare la inexecutable de esos dos tributos (obviamente con la sugerencia de que sea con efectos diferidos) y que la demanda se entienda dirigida contra los Libros Primero y Tercero del Estatuto Tributario. De otro lado, en caso de que esta pretensión subsidiaria no sea aceptada, entonces formulamos una segunda pretensión subsidiaria: que la Corte declare inexecutable las normas reguladoras de los privilegios tributarios, que mencionamos en la demanda. Sin embargo, aclaramos que formulamos esa segunda pretensión subsidiaria atendiendo a los requerimientos del auto inadmisorio pero que nos parece una fórmula constitucionalmente inapropiada por cuanto la política tributaria estaría siendo definida por la Corte.

c. La corrección de los supuestos defectos de la premisa mayor

Para enfrentar los supuestos defectos de la premisa mayor, la demanda corregida aclara y desarrolla lo que creemos que estaba ya presente en el texto inicial pero que podía requerir mayor desarrollo. Precisamos que los principios tributarios del artículo 363 tienen estructura de principio, como acertadamente señala el auto. Igualmente reconocemos que en principio el Congreso puede articular de manera diversa esos principios y que el juez constitucional debe en principio respetar esas opciones legislativas y las posibles ponderaciones que haga el Congreso entre, por ejemplo, sacrificar elementos de proporcionalidad por lograr mayor eficiencia, o viceversa. Por eso creemos que el escrutinio por el juez constitucional de esas opciones legislativas debe ser deferente y la corrección de la demanda nos permite precisar el estándar de escrutinio judicial de respeto de esos principios por el legislador. Sin embargo, eso no impide que una norma pueda ser declarada inexecutable por violar alguno de esos principios constitucionales, si el juez constitucional concluye que hay una afectación clara de uno de esos principios que no puede ser justificada. Y esto sucede en este caso pues hay un claro desconocimiento del principio de progresividad que no puede ser justificado por la realización de los otros principios constitucionales tributarios, pues el sistema no es eficiente ni equitativo. Además, esa falta de eficiencia y de equidad se explica en gran parte por las mismas razones normativas que explican su falta de progresividad: la proliferación de privilegios tributarios. Todo esto nos permitió precisar además por qué, contrariamente a lo que han sostenido algunos críticos de la demanda, esos principios se predicen del sistema tributario y no de la política fiscal en general.

d. La reformulación de las pretensiones para enfrentar el supuesto cuarto defecto de la demanda

Los demandantes consideramos que el auto acierta en señalar que algunas de las pretensiones de la demanda originaria podrían ser entendidas como una injerencia excesiva de la Corte en la libertad de configuración del Congreso y que implicaba dotar a la Corte de facultades de creación de nuevas instituciones, como una comisión de seguimiento, extrañas al control constitucional abstracto. Por esas razones reformulamos nuestra pretensión a una solicitud única, que es que la Corte declare inexecutable el Estatuto Tributario, junto con las dos pretensiones subsidiarias señaladas anteriormente: que, si no acoge esa solicitud, entonces que en su defecto (i) declare inexecutable los libros I y III de ese estatuto o (ii) declare inexecutable los privilegios tributarios. Nuestra solicitud previa de que la Corte difiera los efectos de la inexecutable, debido a los efectos catastróficos que tendría una inconstitucionalidad inmediata, la convertimos en una sugerencia a la Corte. En el mismo sentido, convertimos en una simple sugerencia la posibilidad de que la Corte formule un exhorto al Congreso para la adopción de un nuevo estatuto tributario o un código tributario, como han sugerido algunos, que sea acorde con los principios constitucionales. En ese mismo orden de ideas, también convertimos en simple sugerencia nuestra solicitud previa de que la Corte prevea mecanismos de seguimiento a la sentencia.

En esos términos, consideramos que la demanda corregida no sólo cumple los requerimientos del auto de inadmisión, sino que, además, cumple ampliamente con los requisitos de admisibilidad establecidos por la Constitución, el decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia de la Corte.

Cordialmente,

Bogotá D.C., 29 de julio de 2020

Honorable

CORTE CONSTITUCIONAL

Ciudad

E.S.D.

Referencia: acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, y las normas que lo modifican, con dos pretensiones subsidiarias.

Detalle: demanda corregida e integrada a partir de las consideraciones del auto que inadmitió la demanda originaria.

Vivian Newman Pont, Rodrigo Uprimny Yepes, Luis Jorge Garay Salamanca, Jorge Enrique Espitia Zamora, Clara Leonor Ramírez Gómez, Leopoldo Fergusson Talero, María Margarita Zuleta González, Salomón Kalmanovitz Krauter, Víctor Javier Saavedra Mercado, María Fernanda Valdés Valencia, Amaranto de Jesús Daniels Puello, Carlos Julio Salgado Araméndez, Consuelo Corredor Martínez, Jorge Iván González Borrero, Juan Camilo Cárdenas Campo, Valentina Roza Ángel, Fernando Antonio del Niño Jesús Barberi Gómez, Astrid Martínez Ortiz, Catalina Botero Marino, Mauricio García Villegas, Esteban Hoyos Ceballos, Andrés Abel Rodríguez Villabona, Magdalena Correa Henao, Maryluz Barragán González, Mauricio Albarracín Caballero, Alejandro Rodríguez Llach y Alejandro Jiménez Ospina, de nacionalidad colombiana³, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, presentamos acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, junto con las leyes y decretos con fuerza de ley que lo hayan modificado. Formulamos igualmente dos pretensiones subsidiarias en caso de que la Corte no acoja esa pretensión principal: que la Corte declare inexecutable los libros I y III del estatuto tributario o que declare inexecutable los beneficios tributarios señalados en esta demanda y todos aquellos que, por unidad normativa, la Corte considere necesario integrar.

El Estatuto Tributario está contenido en el Decreto 624 de 1989 y proviene del ejercicio de las facultades extraordinarias entregadas al Presidente de la República a través de las leyes 75 de 1986⁴ y 43 de 1987⁵. Con el paso de los años ha sido modificado ordinariamente por el Congreso de la República y por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias derivadas de estados de excepción. Aclaramos que esta demanda se refiere a la integralidad del Estatuto Tributario, con inclusión de todas las modificaciones realizadas a través del tiempo⁶.

³ Con el fin de certificar la nacionalidad colombiana de quienes firman la presente acción, se anexa copia de la cédula de ciudadanía de todos y todas. Dada la coyuntura actual es imposible llevar a cabo la diligencia de presentación personal. Si la Corte Constitucional la considera necesaria, será posible hacerla una vez levantado el aislamiento obligatorio. Ver Anexo 2.

⁴ Ver Ley 75 de 1986, artículo 90.5.

⁵ Ver Ley 43 de 1987, artículo 41.

⁶ A través del presente escrito se hará referencia a las normas demandadas como Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989. Entiéndase que en ambos casos se hace referencia al mismo conjunto de disposiciones y que estas incluyen las modificaciones que regularmente hace el Congreso de la República, especial pero no exclusivamente aquellas contenidas en las leyes 6 de 1992, 174 de 1994, 223 de 1995, 488 de 1998, 617 de 2000, 633 de 2000, 788 de 2002, 863 de 2003, 1111 de 2006, 1370 de 2009, 1430 de 2010, 1607 de 2012, 1739 de 2014,

Con el fin de cumplir con el requisito dispuesto en el numeral 1 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, al final del presente texto se incluye un anexo con la transcripción literal y completa del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, con inclusión de las modificaciones realizadas al mismo a través del tiempo⁷.

Índice

1. Aclaración previa: pertinencia de esta demanda en la presente coyuntura de crisis por la pandemia COVID-19.	14
2. Normas constitucionales violadas	17
3. Síntesis de la demanda y presentación de la estructura del texto.	17
4. El problema metodológico: la posibilidad de usar argumentos empíricos para discutir la constitucionalidad de normas en el control constitucional abstracto	21
4.1. Caracterización del control de constitucionalidad abstracto y de los argumentos que se pueden utilizar cuando se realiza	21
4.2. Escenarios de flexibilización en el uso de herramientas empíricas para el control de constitucionalidad abstracto	22
4.2.1. Estándares de constitucionalidad dependientes de la verificación de condiciones empíricas	23
4.2.2. Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos.....	25
4.2.3. Disposiciones legales que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica	27
4.3. Aplicación al presente caso y conclusión.....	29
5. La premisa normativa mayor: breve presentación de los principios constitucionales tributarios, con especial énfasis en el principio de progresividad	31
6. Una digresión normativa: los principios tributarios del artículo 363 son tributarios y no fiscales	38
7. La premisa normativa y empírica menor: la falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –	41
7.1. El sistema tributario colombiano: Impuestos, beneficios, instituciones y procedimientos.....	42
7.1.1. La premisa normativa menor: descripción de las normas demandadas y la razón por la cual son demandadas.....	42
7.1.2. Distribución del recaudo total respecto a los dispuesto en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican	45
7.2. El sistema tributario colombiano, plasmado en las normas demandadas, no es progresivo y, por lo tanto, viola el artículo 363 de la Constitución	47
7.2.1. El sistema tributario debe gravar diferencialmente a quienes tienen distintas capacidades de pago, gravando más a quien tiene más	48
7.2.2. El sistema tributario debe contribuir a cerrar la brecha de desigualdad	66

1819 de 2016 y la 2010 de 2019, así como los decretos 2331 de 1998 y 1838 de 2002, así como los decretos legislativos dictados a partir de la declaratoria de estado de emergencia económica, social y ecológica contenida en el Decreto 417 de 2020.

⁷ Ver Anexo 1.

7.3. Conclusión.....	73
8. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de eficiencia tributaria	75
9. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de equidad tributaria.	80
10. Una consideración adicional: la reforma tributaria contenida en la Ley 2010 de 2019 no corrige la falta de progresividad, la inequidad y la ineficiencia del Estatuto Tributario.....	82
11. La conclusión del silogismo: la inexequibilidad del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario	84
11.1. El Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican son inexecutable y así lo debe declarar la Corte Constitucional.....	85
11.2. De forma subsidiaria, si la Corte Constitucional encuentra que no debe declarar inexecutable todo el Decreto 624 de 1989, debe declarar la inexequibilidad de las normas que regulan los impuestos de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo.	86
11.3. De forma subsidiaria, si la Corte Constitucional encuentra que no debe declarar inexecutable todo el Decreto 624 de 1989 ni todas las normas que regulan los impuestos de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo, sí debe declarar la inexequibilidad ciertos beneficios tributarios aplicables al impuesto de renta y complementarios.....	87
11.4. La Corte Constitucional debería considerar diferir en el tiempo los efectos de cualquiera de las declaratorias de inexequibilidad solicitadas.....	88
11.5. La Corte Constitucional debería considerar la implementación de un mecanismo de asesoría al Congreso.....	92
12. Petitorio	92
13. Pruebas	93
14. Competencia.....	93
15. Cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la presente demanda.	94
16. Notificaciones	97

1. Aclaración previa: pertinencia de esta demanda en la presente coyuntura de crisis por la pandemia COVID-19.

Antes de abordar específicamente los fundamentos jurídicos de nuestra pretensión, los y las demandantes queremos hacer una aclaración previa sobre la pertinencia, incluso la necesidad y conveniencia, de esta demanda en la presente coyuntura.

Colombia enfrenta una de las crisis sanitarias y socioeconómicas más agudas de su historia debido a la pandemia COVID-19. La justicia constitucional tiene además ahora una carga enorme de trabajo, pues debe controlar, en condiciones laborales difíciles, debido al aislamiento social, decenas de complejos decretos dictados al amparo del estado de emergencia. Puede entonces parecer irresponsable o insensible que en semejante coyuntura pretendamos que la Corte Constitucional estudie y declare la inconstitucionalidad (aunque con la sugerencia de que otorgue efectos diferidos

a dos años prorrogables a cuatro a la inexequibilidad) del Estatuto Tributario esencialmente por violar el principio de progresividad. Podría objetarse que, en una crisis de esta magnitud, ciertos debates jurídicos, sociales y políticos deben ser aplazados, a fin de que el país, y en especial las autoridades, puedan concentrarse en enfrentar de la mejor manera posible la pandemia. Que no sería entonces el momento oportuno para discutir la equidad del sistema tributario ni para poner en vilo el Estatuto Tributario pues estamos en una situación en que es necesario proteger al máximo los ingresos tributarios, ya que la crisis asociada a la pandemia ha implicado reducciones fuertes de los ingresos del Estado, por ejemplo por la caída de los precios del petróleo, al tiempo en que el Estado tiene que hacer gastos extraordinarios para enfrentar la crisis sanitaria y socioeconómica. Igualmente podría objetarse que en esta coyuntura no conviene involucrar a la Corte Constitucional en discusiones difíciles y complejas, como las que plantea la presente demanda, a fin de que la justicia constitucional pueda concentrar el máximo de sus esfuerzos en el examen de los decretos legislativos.

Entendemos y somos sensibles a esas objeciones, que a primera vista parecen razonables. Es más, esta demanda estaba lista ya hace varios meses y habíamos pensado en presentarla a finales del mes de febrero. Sin embargo, debido a la pandemia, decidimos aplazar su presentación precisamente por cuanto consideramos que era el momento de concentrar todos los esfuerzos en lograr consensos políticos y sociales acerca de la mejor forma de enfrentar la pandemia. Teníamos claro que el país entraba en un período de aguda incertidumbre, por lo cual parecía inoportuna una demanda que busca una reforma estructural del sistema tributario a fin de ajustarlo al principio constitucional de progresividad.

Sin embargo, la propia evolución de la pandemia y de las medidas tomadas para enfrentarla nos han llevado a reconsiderar nuestra decisión, por una razón esencial: los debates más importantes sobre cómo enfrentar la pandemia están íntimamente vinculados al tema esencial planteado por la presente demanda, la falta de progresividad del estatuto tributario.

Explicamos el anterior punto: aunque el coronavirus puede infectar a cualquier persona, esta pandemia, como casi cualquier epidemia, ha tenido efectos mucho más severos en las poblaciones más vulnerables y más pobres por distintas razones, que se refuerzan mutuamente: esas poblaciones tienen mayor dificultad para prevenir el contagio y, por su situación social, pueden padecer patologías previas que las ponen en mayor riesgo en caso de ser infectadas. Además, las medidas de aislamiento las impactan en forma más grave pues estas personas no tienen ahorros y viven de lo que ganan día a día. Todos los análisis han enfatizado que, sin medidas compensadoras, la pandemia y las políticas para enfrentarla incrementarán la pobreza y la desigualdad. Según cálculos del Grupo de Investigación en Macroeconomía de la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes, en un escenario de aislamiento el Producto Interno Bruto (en adelante PIB) del país caerá 1,25%⁸ y la pobreza se incrementará por lo menos en 15 puntos porcentuales, *“7,3 millones de personas más que*

⁸ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 14. En emergencia todos ponemos: consideraciones sobre la financiación del estímulo estatal. 12 de abril de 2020.

en 2019”⁹. Fedesarrollo por su parte pronostica una caída mínima del 2,7% y máxima de 7,9%¹⁰ del PIB.

Este choque económico, en un mundo ideal, sería compensado perfectamente por el Estado de la siguiente manera: *“el gobierno compensaría perfectamente a quienes enfrentan pérdidas por esta calamidad y al terminar el episodio repartiría entre todos los colombianos el costo de esa ayuda, con un énfasis progresivo (contribuirían más los que mejor estén al finalizar el episodio)”*¹¹. Pero, como lo muestra esta demanda, no estamos en ese mundo ideal precisamente, entre otras cosas, por la falta de progresividad del sistema tributario, que imposibilita al Estado no sólo a recolectar mayores recursos sino además a redistribuirlos en forma más justa.

Consideramos entonces que, contrariamente a lo que habíamos pensado inicialmente, hoy es el mejor momento para presentar la demanda y enfrentar este grave problema estructural, que es la falta de progresividad del sistema tributario, que viola el principio constitucional de progresividad tributaria, y reproduce y acentúa nuestras agudas desigualdades sociales, con lo cual también desconoce el artículo 13 de la Carta, que ordena que las autoridades deben esforzarse por lograr que la igualdad sea real y efectiva. Y esto por dos razones: porque las crisis son a veces la única oportunidad para que una sociedad tenga la energía suficiente para tomar decisiones difíciles, como sería esta reforma estructural de nuestro sistema tributario, como lo han planteado los economistas políticos Drazen y Grilli¹². Y segundo porque esta demanda, si es acogida por la Corte, permitirá que el Congreso y el Gobierno enfoquen el manejo económico de la presente crisis con criterios de justicia distributiva y de progresividad tributaria, que no sólo armonicen nuestro sistema tributario con los principios constitucionales, sino que además eviten que la crisis incremente la desigualdad y la pobreza.

Así, la presente demanda da cuenta clara de la inconstitucionalidad del Estatuto Tributario por incumplimiento del principio de progresividad. Pero también es un llamado para que en el trámite del nuevo marco tributario colombiano se tomen decisiones sensibles al contexto, a la pandemia y a las necesidades de la población, especialmente los sectores más desfavorecidos y afectados. Llamado que ya ha hecho el Grupo de Investigación en Macroeconomía de la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes al afirmar que es necesario: *“retomar el debate aplazado acerca de una estructura tributaria que permita mejor distribución del ingreso, además de financiar el tremendo esfuerzo fiscal que se está haciendo y que deberá seguir haciendo en los próximos meses”*¹³. Y es que un sistema tributario progresivo permite mejor que uno regresivo que el Estado redistribuya recursos a favor de los sectores más vulnerables en situaciones de crisis. Por eso no es de extrañar que según estimaciones de investigadores del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), los países de América Latina y el Caribe, que en general no tienen sistemas tributarios progresivos, han anunciado una destinación de recursos promedio para atacar la pandemia de 4,1% del PIB, en tanto

⁹ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 20. Efectos en pobreza y desigualdad del Covid-19 en Colombia: un retroceso de dos décadas. 18 de mayo de 2020.

¹⁰ EL ESPECTADOR. Economía colombiana puede contraerse hasta -7,9% este año, según Fedesarrollo. 21 de abril de 2020. Disponible en: <https://www.elspectador.com/economia/economia-colombiana-puede-contraerse-hasta-79-este-ano-segun-fedesarrollo-articulo-915753> (consultado el 18 de mayo de 2020).

¹¹ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 14. En emergencia todos ponemos: consideraciones sobre la financiación del estímulo estatal. 12 de abril de 2020, p. 2.

¹² DRAZEN, A. & GRILLI, V. The Benefits of Crises for Economic Reforms. Natl. Bur. Econ. Res. (1990)

¹³ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 20. Efectos en pobreza y desigualdad del Covid-19 en Colombia: un retroceso de dos décadas. 18 de mayo de 2020.

los países desarrollados, con sistemas tributarios más progresivos, han movilizado en promedio 16,3% del PIB, es decir, una diferencia superior a los 12 puntos porcentuales¹⁶.

En síntesis, ahora como nunca resulta imperativo que el mecanismo redistributivo por excelencia de los Estados sociales de derecho, el de la tributación, se ajuste a los principios constitucionales, compatibles con ese concepto de Estado, con sus ingredientes definitorios y esenciales. Solo así el Estado puede asegurar de manera cierta y sostenible condiciones para salir lo mejor librados posibles de la crisis y de los efectos de la pandemia, al tiempo que se corrija la inconstitucionalidad de base en la que se incurre por la falta de progresividad del sistema tributario en su totalidad.

Por eso creemos que, en vez de ser inoportuna, irresponsable o insensible, esta demanda se ajusta particularmente bien a las necesidades constitucionales de esta difícilísima coyuntura. Al hilo de lo anterior, entendemos que las cargas de la Corte con el control de constitucionalidad de los decretos legislativos dictados y los que vienen son enormes y que el tribunal tiene una enorme responsabilidad no solo jurídica sino también política de sus fallos frente a la emergencia que se vive y a la capacidad de reacción del Estado. Pero precisamente por eso es que creemos que la demanda es oportuna pues el control automático de constitucionalidad de muchos de los decretos legislativos, aunque sea intenso, resultará insuficiente, deficitario, precario, dada la existencia de la inconstitucionalidad de base que se encuentra en otra parte: en el sistema tributario.

2. Normas constitucionales violadas

Las normas demandadas infringen directamente el artículo 363 de la Constitución, que establece que *“el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”*, especialmente el principio de progresividad. Igualmente, esas normas, al desconocer los principios constitucionales tributarios, violan también los artículos superiores 1 (sobre el Estado social de derecho), 13 (sobre el derecho a la igualdad) y el numeral 9 del 95 (sobre el deber de todas las personas y ciudadanos de *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*). Igualmente violan el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (en adelante PIDESC) y el artículo 1 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales o *“Protocolo de San Salvador”*, que hacen parte del bloque de constitucionalidad y establecen el deber del Estado de destinar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los derechos económicos, sociales y culturales (en adelante DESC).

3. Síntesis de la demanda y presentación de la estructura del texto.

El sistema tributario colombiano es entendido como el conjunto de normas e instituciones que regulan la actividad impositiva y recaudatoria de tributos por parte del Estado. Está contenido esencialmente en el Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, puesto que allí se definen los elementos esenciales de los tributos más representativos y de las diversas maneras en que el Estado los puede recolectar. Este sistema se encuentra fundamentado en seis principios constitucionales (C.P., arts. 150.12, 338 y 363): (i) legalidad; (ii) certeza; (iii) irretroactividad, (iv) equidad; (v) eficiencia y (vi) progresividad. Estos principios tributarios, en especial los tres últimos, se encuentran

a su vez íntimamente ligados a la definición de Colombia como un Estado social de derecho (C.P., art. 1), el reconocimiento del derecho a la igualdad (C.P., art. 13), la asignación de deberes constitucionales a las personas, en especial el deber de contribuir al financiamiento del Estado con criterios de justicia y equidad (C.P., art. 95 núm. 9) y el establecimiento del deber del Estado de consagrar el “*máximo de los recursos disponibles*” para la plena realización de los DESC (PIDESC, art. 2 y Protocolo de San Salvador, art. 1). Esto por cuanto solo se podrá materializar el Estado social de derecho y respetar la igualdad real entre los colombianos y su deber de contribuir con justicia y equidad a los gastos del Estado si el sistema tributario es coherente con esos propósitos y es equitativo, progresivo y eficiente.

La Corte Constitucional ha señalado que estos principios, en especial los de equidad, eficiencia y progresividad, “*constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y (...) se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular*”¹⁴. Esto significa que un impuesto específico puede no ser progresivo, pero no es inconstitucional si el sistema tributario en su conjunto sí es progresivo. Sólo de forma excepcional, cuando un impuesto o una norma añade un nivel extraordinario de regresividad o ineficiencia, es posible declarar su inexequibilidad. Por eso esta demanda se dirige contra el sistema tributario en su conjunto y demostrará que este no respeta esos tres principios constitucionales, en especial el de progresividad.

La demanda ataca el sistema tributario colombiano analizado como conjunto, tal y como está plasmado en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), mostrando que viola el principio de progresividad. Es decir, más allá de plantear una discusión sobre la progresividad o no de un tributo determinado o de una decisión legislativa en materia tributaria, el análisis que aquí se presenta es del sistema como un todo normativo. Para ello se demostrará empíricamente, con indicadores contundentes, que el sistema tributario colombiano no es progresivo, ni tampoco respeta los principios de equidad y eficiencia. Igualmente mostramos que esa falta de progresividad deriva de contenidos propios del Estatuto Tributario, en especial el peso excesivo que otorga a los impuestos indirectos, que por naturaleza son difícilmente progresivos, y por la cantidad de privilegios tributarios en el impuesto que debería ser más progresivo, el de renta y complementarios (exclusiones, deducciones, tarifas diferenciadas, entre otras). Y, por lo tanto, es inconstitucional y así debe declararlo la Corte Constitucional.

No obstante, una inexequibilidad inmediata del Estatuto Tributario sería catastrófica y conduciría a una situación constitucionalmente peor que la actual. Una decisión en este sentido privaría al Estado de los recursos necesarios para cumplir sus funciones. Por ello, recomendamos a la Corte que module su decisión y difiera los efectos de esa inexequibilidad por dos años, prorrogables por otros dos años. Esto con el objetivo de permitir que el Congreso de la República, en colaboración armónica con el ejecutivo y con la correspondiente deliberación ciudadana, adopte un nuevo Estatuto Tributario, o corrija el existente, de forma acorde con los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia. De esa manera, el Congreso contaría con un término de dos años, que luego podría

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-815 de 2009. M.P. Nilson Pinilla Pinilla. Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

prorrogarse por dos años más, siempre y cuando demuestre que, al momento de cumplirse el plazo, está en trámite un proyecto de Estatuto Tributario.

Asimismo, atendiendo a las recomendaciones del despacho sustanciador en el auto de inadmisión, presentamos dos pretensiones subsidiarias, destinadas a ofrecer soluciones a la Corte Constitucional que se acompasen con la regla excepcional de control de constitucionalidad a normas individuales. Demostramos que el impuesto de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo agregan una dosis tal de regresividad al sistema que, si la Corte considera que no debe declarar inexecutable todo el Estatuto Tributario, sí lo debe hacer frente a las normas que regulan esos dos impuestos. Además, también demostramos cuáles son los beneficios tributarios que más impactan en la regresividad del impuesto de renta y complementarios y, como segunda pretensión subsidiaria, solicitamos que sean declarados inexecutables.

La demanda tiene entonces una estructura silogística: partimos de una premisa mayor normativa, que es que el sistema tributario tiene que respetar los principios de progresividad, equidad y eficiencia. Luego realizamos un análisis empírico y normativo para demostrar una premisa menor, a saber, que el sistema tributario no respeta esos principios constitucionales, en especial porque no es progresivo, y que esa falta de progresividad deriva de características normativas específicas del sistema tributario. Este análisis conduce a una conclusión ineluctable: la inconstitucionalidad de la base normativa del sistema tributario colombiano, el Estatuto Tributario, y las normas que lo han modificado o reformado. Ahora, esto no significa que la progresividad, la eficiencia o la equidad tengan estructura de reglas, por el contrario, son principios, porque así lo dice el propio artículo 363 constitucional y porque su contenido es de mandatos de optimización. Pero eso no quiere decir que no sean principios justiciables; la Corte tiene claro que una norma puede ser declarada inconstitucional por violar principios constitucionales en general, y específicamente estos principios constitucionales. Por eso, como más adelante explicaremos, luego de verificar la falta de progresividad del sistema procedemos a hacer una aproximación a los demás principios contenidos en el citado artículo 363, pues la falta de progresividad podría estar justificada en un cumplimiento en mayor medida de los otros principios. Lastimosamente no es así, el sistema tributario no sólo no es progresivo, sino que tampoco es equitativo y eficiente. Es decir, la falta de progresividad no responde a una lógica de ponderación con los demás principios tributarios pertinentes.

Esta lógica de la demanda explica la estructura del texto. Comenzamos con un análisis metodológico sobre la posibilidad de presentar argumentos empíricos en sede de control de constitucionalidad (sección 4). Esto es importante porque la demostración de la falta de progresividad del sistema tributario en su conjunto no puede llevarse a cabo a partir de un argumento abstracto y la mera confrontación de las normas demandadas con el texto constitucional. Por el contrario, se hace necesario un ejercicio de revisión del estado de cosas en materia tributaria en Colombia y del impacto que el sistema tiene en la sociedad colombiana. Este uso de la información podría considerarse impropio de un control de constitucionalidad abstracto, como el que se adelanta por medio de una demanda ciudadana contra un código. Pero demostraremos en esa parte metodológica que no es así, sino que el control de constitucionalidad abstracto no se desnaturaliza si en ciertos casos se acude a herramientas empíricas para demostrar el cargo de inconstitucionalidad. Y que precisamente este caso encaja perfectamente en una de las hipótesis analizadas por la Corte en varios precedentes, a saber

que es una regulación que en abstracto puede parecer constitucional pero que un análisis empírico muestra que en la práctica no lo es y que esa violación práctica de la Constitución deriva de características propias de esa regulación abstracta.

Una vez superada esa dificultad metodológica, procedemos a explicar la premisa normativa de nuestra argumentación. Allí hacemos una explicación de los principios que rigen el sistema tributario colombiano (sección 5). Y hacemos especial énfasis en el principio de progresividad tributaria, que implica que el sistema tributario sea redistributivo y que aquellos que tienen mayor capacidad de pago contribuyan proporcionalmente más que aquellos con menor capacidad de pago. Igualmente mostramos que esos principios se predicen del sistema tributario y no de toda la política fiscal en general. Y que la Corte ha señalado que en general los cargos por violación de los principios de progresividad y eficiencia se predicen del sistema tributario en general y sólo excepcionalmente pueden demandarse impuestos específicos

Posteriormente, abordamos la premisa empírica de nuestra argumentación: a partir de diversos indicadores, especialmente el Índice de Gini antes y después de impuestos y a partir de un examen de las tarifas efectivas en el impuesto que en principio debería ser más progresivo, que es el de renta y complementarios. Demostraremos que el sistema tributario viola el principio de progresividad tributaria (sección 6). Y que esa falta de progresividad del sistema tributario no deriva de problemas de implementación del sistema sino de su propio diseño normativo por lo menos por dos factores: (i) un peso excesivo de los impuestos indirectos, que por su propia naturaleza difícilmente son progresivos y, (ii) la existencia de numerosos beneficios tributarios, adoptados sin transparencia, justificación técnica o evaluación, y que favorecen desproporcionadamente a los contribuyentes de altos ingresos.

Las dos secciones siguientes de la segunda parte abordan una cuestión adicional: si hemos demostrado que el Estatuto Tributario plasma un sistema tributario que no es progresivo y eso hace que sea inconstitucional, es necesario considerar si dicha falta de progresividad responde a un interés del legislador por fortalecer otros principios, específicamente la eficiencia y la equidad (secciones 7 y 8). El punto central de ambas secciones es demostrar que el incumplimiento del principio de progresividad no responde a una decisión del legislador de ponderarlo con los demás principios que rigen el sistema tributario, pues en realidad no cumple con ninguno de los tres. Y que el desconocimiento de los principios de eficiencia y de equidad del sistema tributario deriva igualmente de algunas de las mismas características que lo hacen regresivo: la proliferación de privilegios tributarios, que hace que personas con capacidad de pago semejante y frente a hechos tributarios semejantes terminen pagando impuestos distintos. Igualmente, esa complejidad del sistema tributario, por el exceso de beneficios tributarios, dificultan la actividad económica y obstaculizan gravemente la labor de la autoridad tributaria para recaudar esos impuestos y evitar la elusión y la evasión.

Como esta demanda se presenta luego de una reforma tributaria, adoptada en diciembre del año pasado (Ley 2010 de 2019), procedemos a mostrar que esa reforma no corrigió, sino que incluso pudo agravar la inequidad y la falta de progresividad del sistema tributario, por lo cual nuestros argumentos empíricos siguen plenamente vigentes (sección 9).

La siguiente parte de la demanda está dedicada a presentar las conclusiones del análisis: ineludiblemente la decisión de la Corte debe ser declarar la inexequibilidad del Estatuto Tributario (sección 10). Pero, en aras de evitar una situación constitucional más gravosa y dañina, consideramos que es necesario, y así lo sugerimos a la Corte, diferir los efectos de la declaratoria durante un período prudencial, al tiempo que se exhorta al Congreso para que expida, desarrollando los principios deliberativos de nuestra democracia constitucional, un Estatuto Tributario nuevo acorde con los principios constitucionales. Por eso pensamos que la mejor opción es una declaratoria de inexequibilidad diferida del decreto demandado, incluyendo todas las reformas y modificaciones al mismo, Pero por las consideraciones del auto admisorio que sugiere que eso es impropio de una demanda de inconstitucionalidad, nuestra pretensión es la inexequibilidad del Estatuto Tributario, con la sugerencia a la Corte de que difiera los efectos de su fallo. De igual forma, en ese apartado se presentan las pretensiones subsidiarias arriba mencionadas.

4. El problema metodológico: la posibilidad de usar argumentos empíricos para discutir la constitucionalidad de normas en el control constitucional abstracto

La mayoría de los argumentos que se utilizan para demostrar que el estatuto tributario viola los principios de progresividad y equidad se basan en la verificación de los efectos concretos que tienen las normas tributarias colombianas. Esto pone de presente una cuestión metodológica previa que debe abordar la Corte Constitucional antes de entrar en el análisis de fondo del cargo presentado: ¿es posible basar una decisión de inexequibilidad en argumentos empíricos?

En la presente sección abordamos este asunto, para lo cual en primer lugar llevaremos a cabo una caracterización breve del control de constitucionalidad abstracto y de la inadmisibilidad, como regla general, de argumentos de corte empírico (subsección 3.1). Posteriormente presentaremos tres conjuntos de casos en los que la Corte Constitucional ha flexibilizado la regla general y ha entendido que es necesario, legítimo y deseable abordar una discusión constitucional abstracta a partir de análisis, datos y argumentos empíricos (subsección 3.2). Primero, expondremos situaciones en las que la exequibilidad de una norma depende de la verificación de condiciones fácticas (subsección 3.2.1). Segundo, mostraremos situaciones en las que la aplicación de normas resulta inconstitucional (subsección 3.2.2). Tercero, analizaremos disposiciones legales que han sido adoptadas con base en evidencia empírica (subsección 3.2.3). Finalmente, explicaremos por qué el presente caso se enmarca en esta tipología y, por lo tanto, la Corte debe realizar el control de constitucionalidad abstracto desde bases tanto normativas como empíricas (subsección 3.3).

4.1. Caracterización del control de constitucionalidad abstracto y de los argumentos que se pueden utilizar cuando se realiza

Según el artículo 241 superior, la Corte Constitucional es la guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, rol que desarrolla a partir del ejercicio de distintas funciones y competencias. Una de ellas es la de decidir sobre la constitucionalidad de actos reformativos de la Constitución, leyes y otras normas con fuerza de ley. Acto o función que pertenece a la categoría de control de constitucionalidad abstracto, entendido como un ejercicio que *“obliga al juez constitucional a*

confrontar la norma atacada con toda la Constitución”¹⁵. Es de la naturaleza del control de constitucionalidad abstracto que la discusión jurídico-constitucional en la que se basa es, *prima facie*, conceptual, teórica y normativa, de manera que los hechos tienen poca incidencia en la decisión¹⁶ y, en ese entendido, los argumentos que se basen en consideraciones empíricas serían en principio inadmisibles.

Esta característica se ve reflejada en los requisitos que la Corte ha determinado como necesarios para admitir una demanda de inconstitucionalidad o para decidir de fondo sobre la misma. Específicamente, la Corte ha afirmado que el requisito que establece el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, relativo a la presentación de las razones por las cuales las normas demandadas violan la Constitución, trae implícita la obligación de presentar razones pertinentes, entre otros calificativos¹⁷. Esto implica que el reproche que se le hace a la norma demandada debe ser de naturaleza constitucional, es decir, provenir de una confrontación entre la primera y la Constitución. En ese entendido, serían inadmisibles las consideraciones legales o doctrinarias, las que se basan en puntos de vista subjetivos del demandante o las que se fundan en análisis de conveniencia¹⁸.

En consecuencia, al estudiar el cumplimiento de este requisito la Corte ha sido cuidadosa en afirmar que el control de constitucionalidad implica un ejercicio de confrontación entre la norma demandada y parámetros normativos de orden constitucional. Ejercicio ajeno a las consideraciones sobre sus efectos en el mundo real y que mantiene un concepto de control de constitucionalidad que en principio es abstracto y no toma en cuenta consideraciones empíricas.

No obstante, la propia Corte Constitucional ha aceptado que hay eventos en que dicho ejercicio de confrontación no puede ni debe ser completamente abstracto o cerrado, sino que debe ir de la mano con un estudio empírico que permita determinar la constitucionalidad o no de una norma determinada. Es decir, es cierto que no puede declararse la inexequibilidad de una disposición con argumentos de simple conveniencia, a partir de casos particulares o por problemas de aplicación indebida de las normas demandadas. Pero sí hay escenarios en los que las consideraciones empíricas son intrínsecas al control de constitucionalidad abstracto y, en ese orden de ideas, es legítimo presentar argumentos de ese tipo.

4.2. Escenarios de flexibilización en el uso de herramientas empíricas para el control de constitucionalidad abstracto

Específicamente, la Corte ha utilizado argumentos y consideraciones empíricas al menos en tres conjuntos de casos: (i) disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas; (ii) regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos y, (iii) disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica. A continuación, explicaremos brevemente cada uno de estos

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁶ Ver QUINCHE RAMÍREZ, Manuel Fernando. Derecho constitucional colombiano. Bogotá D.C.: Editorial Temis, 2015, p. 607.

¹⁷ Ver Corte Constitucional Auto 244 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁸ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

conjuntos de casos y, posteriormente, revisaremos en cuál de estos grupos se enmarca la presente demanda. No sin antes mencionar que esta clasificación se desprende de una sistematización de las distintas decisiones de la Corte Constitucional, presentada en la Tabla 1 y que es una construcción teórica derivada del análisis de las decisiones del propio tribunal.

Tabla 1 - Casos en que la Corte Constitucional ha admitido el uso de información empírica en control de constitucionalidad abstracto (Elaboración propia)

Disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas		Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se pueden tornar inconstitucionales por sus efectos prácticos		Disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica	
Categoría	Sentencia	Categoría	Sentencia	Categoría	Sentencia
Estados de excepción	C-004 de 1992	Sistema de Seguridad Social en Salud	C-1489 de 2000	Definición de “habitante de calle”	C-385 de 2014
	C-556 de 1992	Sistema de Seguridad Social en Pensiones	C-126 de 1995	Educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas	C-128 de 2002
	C-070 de 2009		C-540 de 2008		
	C-216 de 2011	Créditos para vivienda	C-383 de 1999		
Recursos naturales no renovables y regalías	C-221 de 1997	Acceso a la justicia en materia laboral	C-160 de 1999		

4.2.1. Estándares de constitucionalidad dependientes de la verificación de condiciones empíricas

En ciertos eventos la Corte Constitucional ha identificado estándares constitucionales que debe aplicar para revisar la exequibilidad de una norma y que dependen, en todo o en parte, de un ejercicio de verificación de condiciones materiales o fácticas concretas. Es decir, son casos en los que lo fáctico y lo jurídico son inescindibles en el marco del control de constitucionalidad abstracto.

El ejemplo más claro de este conjunto de casos es la verificación de condiciones fácticas que utiliza la Corte para analizar si una declaratoria de estado de excepción se ajusta a la Constitución o no. Desde sus primeras decisiones, la Corte entendió que las declaratorias de estado de excepción tienen un presupuesto objetivo de cuya verificación depende la constitucionalidad o no de la disposición. Por ejemplo, para el caso del estado de emergencia económica, social y ecológica, explicó que, para dictar legítimamente el decreto de declaratoria era necesario que sobrevinieran hechos diferentes a la guerra exterior y la conmoción interior y que, al tiempo, estos perturben o amenacen perturbar grave e inminentemente el orden económico, social y ecológico del país o sean una grave calamidad pública¹⁹. Según la Corte, estos hechos “(...) constituyen el presupuesto objetivo del decreto que declara la emergencia económica y su ausencia determina la inexequibilidad del acto y la responsabilidad del Presidente y sus Ministros (CP art. 215)”²⁰.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Esto implica un entendimiento determinado de las facultades que tiene la Corte Constitucional en el marco del control de constitucionalidad abstracto que en la actualidad es estándar, por lo menos en cuanto la declaratoria de estado de excepción. Así, en diversas oportunidades la Corte ha reiterado su jurisprudencia respecto a este asunto, a veces con una terminología distinta a la utilizada en 1992, pero siempre a partir de las mismas facultades de utilizar información empírica²¹.

Un caso similar es el de la determinación de la naturaleza de los recursos naturales para revisar si deben ser objeto o no de regalía²². En una ocasión un ciudadano demandó ante la Corte Constitucional un decreto ley que establecía que los concejos municipales y los distritos podrían crear un impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra de lecho de los cauces de ríos y arroyos, por considerar que este era un recurso natural no renovable y por lo tanto solo podía ser sujeto de regalías, no de impuestos regulares. Para lo que interesa, en ese caso la Corte tuvo que entrar a revisar el concepto de recurso natural no renovable desde la ecología y la economía, por fuera del debate teórico-constitucional e ingresando a campos aparentemente ajenos al control de constitucionalidad abstracto, pero íntimamente ligado a él. Así, luego de pedir conceptos técnicos a distintos expertos e instituciones, la Corte concluyó que la arena, el cascajo y la piedra *“no son renovables, al menos en escalas de tiempo humanas, por cuanto su reposición por procesos naturales toma millones de años”*²³. En consecuencia, la Corte decidió declarar inexecutable la norma (con efecto diferido) para que se entendiera que la extracción de arena, piedras y cascajo de ríos debería quedar sometida al régimen general de regalías.

Los ejemplos presentados demuestran que hay circunstancias en las que el estudio sobre la exequibilidad o no de una disposición jurídica depende necesariamente de la verificación de ciertas condiciones fácticas. Y, en ese entendido, exigen de la Corte un ejercicio de análisis de información empírica que es incompatible con un concepto cerrado del control de constitucionalidad abstracto como el expuesto inicialmente. Tanto el presupuesto objetivo de las declaratorias de estado de excepción como la naturaleza de un recurso como renovable o no dependen necesariamente de una revisión del entorno fáctico en que está inmersa la norma objeto de control y, a partir de ahí, sí es posible decidir sobre la misma.

Tabla 2 - Disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Estados de excepción	C-004 de 1992
	C-556 de 1992
	C-070 de 2009
	C-216 de 2011
Recursos naturales no renovables y regalías	C-221 de 1997

²¹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992. Corte Constitucional. Sentencia C-070 de 2009. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez. Corte Constitucional. Sentencia C-216 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

²² Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

²³ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

4.2.2.Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos

En otros eventos la Corte Constitucional ha analizado cargos de inconstitucionalidad presentados contra normas que *prima facie* se adecúan a la Constitución, pero cuya aplicación genera situaciones inconstitucionales. Es decir, asuntos en los que quienes demandan no alegan la existencia de una contradicción abstracta entre las disposiciones demandadas y la Constitución, sino entre los efectos prácticos que la aplicación de dichas normas genera y la Constitución, siempre y cuando ese efecto práctico esté vinculado a los diseños normativos incorporados en las regulaciones demandadas.

Dentro de este grupo de casos se pueden encontrar diferentes ejemplos. Uno es el de una demanda presentada por un ciudadano contra la Ley 100 de 1993, específicamente contra las disposiciones relacionadas con la administración del Régimen Subsidiado de Salud²⁴. La Corte en ese caso entendió que el cargo de inconstitucionalidad presentado por el demandante no estaba relacionado con el diseño teórico del Régimen Subsidiado, sino con el impacto negativo en la prestación del servicio de salud que generaba la intermediación privada a través de administradoras, más específicamente, los sobrecostos asociados²⁵. Entendido así el cargo de inconstitucionalidad planteado por el demandante, la Corte se vio en la necesidad de revisar si era posible tener en cuenta consideraciones empíricas para analizar si efectivamente las normas demandadas eran inexecutable.

Inicialmente aceptó que el control de constitucionalidad abstracto se refiere a la compatibilidad de un contenido normativo determinado con la Constitución, de manera que no sería propio revisar aspectos como la indebida aplicación de una norma, por ser irrelevante. No obstante, posteriormente la Corte explicó que una regulación que en abstracto parece constitucional puede ser inexecutable en su desarrollo si provoca “*situaciones verdaderamente inconstitucionales*”²⁶. Es decir, que es posible que una regulación que en abstracto se ajusta a la Constitución sea inconstitucional por sus efectos prácticos. Pero para que esto sea relevante en el marco del control de constitucionalidad abstracto es necesario que “*esos desarrollos prácticos inconstitucionales no provengan de una indebida aplicación de las regulaciones legales*”²⁷, sino de “*los diseños institucionales y de las regulaciones establecidas en la ley*”²⁸.

De acuerdo con esas consideraciones, la Corte determinó que el demandante, en efecto, presentaba una argumentación que concordaba con el estándar y, por lo tanto, llevó a cabo un análisis empírico relacionado con el margen de intermediación de las Administradoras del Régimen Subsidiado y la posible inconstitucionalidad de esta situación. Esto incluyó consideraciones sobre los niveles de cobertura del Régimen Subsidiado en 1997 y 1998, los gastos en prestación de servicios en salud para esos años y los correlativos gastos de administración. Así, a pesar de encontrar que el cargo presentado no se sustentaba empíricamente y, por lo tanto, que debía declarar executable las normas

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

demandadas, es claro que la Corte entendió que en estos eventos era posible llevar a cabo una suerte de análisis empírico-constitucional en el desarrollo del control de constitucionalidad abstracto²⁹.

La Corte ha asumido posiciones similares en otros casos. Uno es el de la declaratoria de inexequibilidad de una porción del régimen normativo que sostenía el sistema de Unidad de Poder Adquisitivo Constante (UPAC) de cálculo del costo de créditos para vivienda. Allí la Corte determinó que lo dispuesto en la ley desbordaba la capacidad de pago real de quienes compraban vivienda en Colombia, especialmente de la clase media y los trabajadores³⁰. Otro es el de la declaratoria de exequibilidad de la disposición de la Ley 100 de 1993 que establecía el aumento en dos años de la edad mínima requerida para acceder a la pensión de vejez para 2014. En su sentencia la Corte afirmó que la legitimidad de esta medida estaba dada por el crecimiento efectivo de la expectativa de vida de los colombianos, es decir, un dato empírico³¹. Uno más es el de la declaratoria de exequibilidad de la disposición de la Ley 100 de 1993 que establecía un menor número de años como edad mínima requerida para acceder a la pensión de vejez cuando la afiliada es una mujer en comparación con un hombre. En este caso la Corte consideró la situación efectiva de discriminación contra las mujeres en la sociedad colombiana como factor que legitima tomar medidas afirmativas como la demandada³². Y, finalmente, en la declaratoria de inexequibilidad del requisito obligatorio de agotamiento de la conciliación extrajudicial como requisito de procedibilidad para acceder a la jurisdicción ordinaria laboral, la Corte constató que decidir de otra manera generaría impactos concretos en el acceso a la justicia de los trabajadores, pues el aparato gubernamental no estaba preparado para recibir una alta cantidad de solicitudes de conciliación en materia laboral³³.

Es entonces una posición reiterada en la jurisprudencia constitucional que es posible elevar cargos de inconstitucionalidad soportados en información empírica cuando se trata de discusiones sobre disposiciones normativas que *prima facie* podrían ser constitucionales pero que al ser aplicadas generan situaciones inconstitucionales. Esto siempre y cuando se demuestre que la inconstitucionalidad en discusión no deviene de la mala aplicación de las disposiciones demandadas o de su incumplimiento, sino del diseño institucional y su desarrollo, o de una situación empírica que hace inconstitucional un diseño normativo que podría ajustarse a la Constitución en otro contexto.

²⁹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³⁰ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-383 de 1999. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

³¹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-126 de 1995. M.P. Hernando Herrera Vergara.

³² Ver Corte Constitucional. Sentencia C-410 de 1994. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³³ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1999. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

Tabla 3 - Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se pueden tornar inconstitucionales por sus efectos prácticos (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Sistema de Seguridad Social en Salud	C-1489 de 2000
Sistema de Seguridad Social en Pensiones	C-126 de 1995
	C-540 de 2008
Créditos para vivienda	C-383 de 1999
Acceso a la justicia en materia laboral	C-160 de 1999

4.2.3. Disposiciones legales que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica

Finalmente, el tercer grupo de casos en que la Corte ha utilizado argumentos empíricos para llevar a cabo el control de constitucionalidad abstracto es el de las disposiciones legales cuyos elementos normativos fueron adoptados a partir de una valoración empírica realizada por el legislador. Esto siempre que la discusión continúe enmarcada en una contraposición entre lo demandado y la Constitución, no en una simple contradicción del argumento empírico del legislador.

Uno de los ejemplos más recientes de esta categoría es el de una demanda presentada por dos ciudadanas contra una porción de la Ley 1641 de 2013 que limitaba la definición de “*habitante de calle*” a aquella persona que “*hace de la calle su lugar de habitación (...) y, que ha roto vínculos con su entorno familiar*”³⁴. Concretamente, las demandantes afirmaban que establecer como requisito necesario para recibir la protección constitucional que merecen quienes se encuentran en situación de calle el haber roto vínculos con el entorno familiar era discriminatorio y por lo tanto se debía declarar inexecutable esa parte del artículo³⁵.

Allí la Corte Constitucional se enfrentó al problema de determinar si una definición específica de un concepto realizada por el Congreso era exequible o no. La Corte afirmó que en ocasiones el ejercicio de definir normativamente un concepto implica necesariamente la utilización de datos, información o percepciones de índole empírica³⁶. De manera que hay disposiciones que “*contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica*”³⁷ y dicho juicio valorativo puede ser sujeto de control de constitucionalidad abstracto. Así, “*si el Congreso de la República legisla en atención a determinadas circunstancias y la ley resultante de la actividad legislativa se basa en hechos pasibles de comprobación, esa ley puede resultar descalificada si, al enfrentar el control, falla el supuesto empírico y es refutado por otros hechos que lo desvirtúan*”³⁸.

³⁴ Ley 1641 de 2013, artículo 2.b.

³⁵ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁶ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

En este caso la Corte revisó su propia jurisprudencia en sede de revisión de tutelas para verificar si efectivamente la ruptura del vínculo familiar había sido un factor común en las personas en situación de calle que habrían solicitado protección por la vía del amparo. El análisis jurisprudencial arrojó que los factores comunes a la definición eran el socioeconómico, relacionado con la pobreza, y el geográfico, entendido como la presencia en el espacio público urbano, de forma que nunca había sido relevante la ruptura de vínculos familiares³⁹. En atención a esos argumentos, la Corte decidió declarar inexequible el requisito de haber roto vínculos familiares para ser considerado “*habitante de calle*” y recibir los beneficios consagrados en la Ley 1641 de 2013.

Algo similar ya había ocurrido cuando se analizó una demanda contra una parte de la Ley 324 de 1996 que consagraba el reconocimiento del Estado colombiano a la Lengua Manual Colombiana como el idioma propio de la comunidad sorda del país⁴⁰ y que implicaba, esencialmente, una preferencia valorativa del legislador por este sistema en comparación con otros, como la oralidad. La demandante en este caso afirmaba que la norma era inconstitucional por ignorar la existencia de alternativas pedagógicas válidas para la comunidad sorda e imponer un solo modelo de enseñanza y rehabilitación de forma discriminatoria⁴¹. Para el análisis de constitucionalidad la Corte determinó que primero debía examinar si elegir un método para la educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas *era constitucional per se y en abstracto y, posteriormente, debía dar respuesta a la siguiente pregunta: “¿existen evidencias claras de que el método de educación y rehabilitación fundado en el lenguaje de señas sea superior a las estrategias basadas en la oralidad?”*⁴². Respecto al segundo punto, que es el que interesa para el presente caso, la Corte explicó que el debate científico sobre la preferencia o no por un método de enseñanza determinado seguía abierto y que no había evidencia concluyente que soportara la elección del método basado en la lengua de señas. De manera que era imperativo concluir que “*la interpretación de las disposiciones acusadas, según la cual éstas implican un apoyo privilegiado y casi exclusivo al idioma de señas es inconstitucional y debe ser retirada del ordenamiento*”⁴³.

De acuerdo con los dos ejemplos anteriores, la Corte Constitucional también estaría habilitada para utilizar argumentos de índole empírica cuando se trata de discusiones sobre la constitucionalidad o no de disposiciones en las que el legislador partió de una base valorativa concreta que puede ser discutida a partir de argumentos empíricos. Es decir, si el Congreso considera que es necesario privilegiar un asunto sobre otro, basado en argumentos valorativos empíricos, es posible controvertirlo a través de la acción pública de inconstitucionalidad, siempre que se demuestre que efectivamente existe un argumento de inconstitucionalidad concreto basado en la evidencia empírica que se pretende utilizar. En otras palabras, sin abandonar el juicio de confrontación entre el texto demandado y la norma constitucional.

³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

⁴⁰ Ver Ley 324 de 1996, artículo 2.

⁴¹ En ese caso la Corte no sólo utilizó argumentos empíricos para decidir sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, sino que abrió el debate público al respecto a través de invitaciones a docentes, investigadores, científicos e incluso las propias personas que pertenecen a la comunidad sorda, para que hicieran llegar sus puntos de vista sobre la demanda y la disposición demandada.

⁴² Corte Constitucional. Sentencia C-128 de 2002. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

⁴³ Corte Constitucional. Sentencia C-128 de 2002. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

Tabla 4 - Disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Definición de “habitante de calle”	C-385 de 2014
Educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas	C-128 de 2002

4.3. Aplicación al presente caso y conclusión

Lo explicado anteriormente demuestra que el control de constitucionalidad abstracto no puede ser entendido como un ejercicio que nunca puede tener en cuenta argumentos empíricos para solucionar problemas jurídicos. A pesar de ser claro que dicho control consiste esencialmente en una confrontación directa y en abstracto de disposiciones jurídicas con la Constitución, lo que hemos demostrado aquí es que hay eventos en los cuales dicha confrontación depende de un análisis empírico, sin que por eso se deje de estar en presencia de un control de constitucionalidad abstracto. Luego de casi treinta años de jurisprudencia constitucional es posible identificar por lo menos tres conjuntos de casos en los que el control de constitucionalidad abstracto ha sido permeado por argumentos empíricos y estos han servido como soporte para una decisión de exequibilidad o inexequibilidad.

En el presente caso lo que se pretende es discutir la constitucionalidad del Estatuto Tributario colombiano, contenido en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican, por ser este contrario al principio de progresividad tributaria y a otros principios constitucionales (CP art. 363) y afectar el derecho a la igualdad y la cláusula del Estado social de derecho (CP arts. 1, 13 y 95). Entendido así, es difícil afirmar que este es un caso similar a aquellos en los que se está en presencia de disposiciones normativas adoptadas por el legislador a partir de valoraciones empíricas propias (que es el tercer grupo de casos analizados contenidos en la tabla 4 y en donde uno de los ejemplos fue el de la definición legal de “*habitante de calle*”).

Pero es claro que el problema de constitucionalidad que se presenta es similar al grupo de casos en que el análisis depende necesariamente de la verificación el cumplimiento de condiciones empíricas (que es el primer grupo de casos analizados y en donde el ejemplo paradigmático es la declaratoria de estado de excepción). Este punto se desarrollará más adelante⁴⁴, pero en general se puede afirmar que no es posible llevar a cabo una evaluación sobre la progresividad de un sistema tributario y, por lo tanto, su adhesión al artículo 363 de la Constitución, si no se revisa que (i) grave diferencialmente a las personas de ingresos más altos respecto de las de ingresos más bajos, de manera que las primeras paguen más de manera relativa que las segundas y, (ii) modifique positivamente la situación de desigualdad de quienes tienen ingresos bajos frente a quienes tienen ingresos altos.

⁴⁴ Ver *infra* p. 17.

El propio concepto de gravamen diferencial, definitorio del principio de progresividad, no puede ser analizado en abstracto cuando se hace referencia al sistema tributario en su conjunto. La razón es simple: lo que se exige del sistema tributario es que grave diferencialmente a las personas de ingresos más altos frente a las de ingresos más bajos. Eso implica definir claramente quiénes son las personas de ingresos más altos y quiénes las de ingresos más bajos, para poder establecer el parámetro de comparación. Y además requiere un estudio de la tributación efectiva de ambos grupos, no sólo un estudio formal de lo que dispone la ley. Es decir, determinar cuánto pagan efectivamente ambos grupos. Lo mismo ocurre con el segundo elemento de la progresividad, la modificación de la situación de desigualdad a raíz de la aplicación de las normas tributarias. Sólo a través de un estudio empírico es posible determinar si este efecto ocurre y, por lo tanto, si se cumple el principio constitucional.

Y, por otro lado, también se asemeja al segundo grupo, pues es un caso donde se estudian regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos, siempre y cuando esos efectos prácticos estén vinculados al diseño normativo de la regulación demandada. Así, es claro que un análisis abstracto sobre la progresividad del Estatuto Tributario que no considere los impactos prácticos que tiene su implementación, difícilmente tendría utilidad. Se trata de una regulación que en abstracto podría ajustarse a la Constitución pero que cuando se analiza su efecto práctico sí es posible encontrar un problema de inconstitucionalidad: el sistema no cumple con el mandato de progresividad consagrado en la Constitución, sin que la falta de progresividad se justifique por el cumplimiento en mayor grado de otros principios constitucionales. Esta cuestión sólo puede definirse a través de verificaciones empíricas y mostrando además que esa falta de progresividad deriva del diseño normativo del Estatuto Tributario y no de simples problemas de aplicación indebida.

Así, es claro que la utilización de argumentos empíricos para un análisis de constitucionalidad en sede de control abstracto es excepcional. También que, en cualquier caso, el análisis empírico no puede obviar la obligación que tiene el juez constitucional de mantener el juicio en una comparación entre la norma demandada y el parámetro de constitucionalidad. El punto es que el análisis empírico atraviesa ese juicio, entregando los elementos para estudiar la vulneración o no de la Constitución por la norma demandada. En este caso eso es lo que efectivamente ocurre. En principio se propone una discusión clásica de control abstracto de constitucionalidad: el Estatuto Tributario, plasmado en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican, viola el artículo 363 de la Constitución Política, pues no cumple el principio de progresividad, sin que ello se justifique en el cumplimiento en mayor grado de otros principios constitucionales. No obstante, para analizar el incumplimiento es necesario pasar por un análisis empírico de los efectos de la norma demandada, pues sólo así se puede saber (i) si efectivamente se grava diferencialmente de forma más alta a quienes tienen más ingreso; (ii) si el sistema tributario efectivamente contribuye a cerrar la brecha de desigualdad y, (iii) que esto ocurre por el diseño normativo y no por falta o mala aplicación de la norma.

Una demanda que presente argumentos empíricos para discutir el cumplimiento del principio de progresividad tributaria debe ser admitida por la Corte Constitucional y analizada de fondo. Esto especialmente porque lo que discutimos es la capacidad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Estatuto Tributario, para cumplir con un mandato constitucional concreto (la progresividad),

para lo cual acudimos a argumentos empíricos pero que están inescindiblemente ligados al propio contenido normativo de ese estatuto.

5. La premisa normativa mayor: breve presentación de los principios constitucionales tributarios, con especial énfasis en el principio de progresividad

Entendida la posibilidad de utilizar información empírica para sustentar un cargo de inconstitucionalidad, procedemos a desarrollar la premisa normativa de nuestra argumentación, para lo cual explicaremos los principios constitucionales por los que se debe regir el sistema tributario, con un especial énfasis en el mandato de progresividad.

La Constitución establece los seis principios tributarios que deben regir la actividad impositiva y recaudatoria en Colombia (CP, arts. 338 y 363): legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia y progresividad. La naturaleza de estos principios es establecer el marco de acción en el que el Congreso⁴⁵ como máximo órgano de representación ciudadana puede crear, modificar, eliminar o regular el sistema tributario con miras a cumplir tres objetivos concretos: *“recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado, cumplir una función estabilizadora de la economía y realizar un papel de redistribución de la renta en beneficio de los sectores de menor capacidad económica”*⁴⁶.

Estos principios tributarios se encuentran entonces íntimamente asociados a la propia definición constitucional del Estado colombiano. En cierta forma, la Constitución ha asociado el pacto político constitucional, que busca realizar un Estado social de derecho fundado en la búsqueda de la igualdad efectiva entre todas las personas (CP, arts. 1 y 13), con un pacto tributario. El sistema tributario, que materializa el pacto tributario, debe ser legal, cierto, progresivo y eficiente, a fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para cumplir sus funciones y todas las personas contribuyan a la financiación de los gastos estatales en forma justa y equitativa (CP, art. 95).

Igualmente, estos principios tributarios se encuentran asociados al deber del Estado de consagrar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los DESC (PIDESC, art. 2 y Protocolo de San Salvador, art. 1). Como lo ha señalado el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas, que es el intérprete autorizado del PIDESC, en países con altos niveles de desigualdad, como Colombia, solo es posible para el Estado movilizar los recursos necesarios para lograr la plena realización de los DESC si el sistema tributario es eficiente y progresivo⁴⁷. Y precisamente por ello, en sus últimas Observaciones Finales a Colombia, en 2017, el Comité le recomendó al Estado que llevara a cabo *“los ajustes necesarios para garantizar”*⁴⁸ que la reforma tributaria en curso en ese momento fuera *“redistributiva y socialmente justa con el objeto de*

⁴⁵ Vale aclarar que la norma demandada fue expedida por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso de la República bajo la vigencia de la Constitución de 1886. Con la nueva carta esta posibilidad fue acotada y por eso se hace referencia exclusivamente al Congreso de la República como el responsable de diseñar un sistema tributario que cumpla con los principios constitucionales expuestos.

⁴⁶ BRAVO, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario. Tercera edición. Bogotá D.C.: Legis, 2000, p. 104.

⁴⁷ Ver al respecto, UPRIMNY, Rodrigo, CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl, & CASTRO ARÁUJO, Andrés. Bridging the Gap: The Evolving Doctrine on ESCR and ‘Maximum Available Resources’. In SEN, Amartya (Author) & YOUNG, Katharine (Ed.), The Future of Economic and Social Rights (Globalization and Human Rights, pp. 624-653). Cambridge: Cambridge University Press, 2019.

⁴⁸ Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales. Observaciones Finales sobre el Sexto Informe Periódico de Colombia (E/C.12/COL/6), párrafo 20.

combatir los altos índices de desigualdad y aumentar la disponibilidad de recursos destinados a la implementación de los derechos económicos, sociales y culturales”⁴⁹.

Así, los principios constitucionales tributarios no son un tema menor, sino que están en el corazón del pacto social encarnado en la Constitución. Por eso, mientras se mueva dentro de ese marco, la Constitución le garantiza al legislador un amplio margen de discrecionalidad. Algo que la Corte ha explicado al afirmar que, si bien la actividad legislativa tributaria está limitada por la propia Constitución, *“la atribución de legislar en materia tributaria (...) es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle [al Congreso] fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal”*⁵⁰.

De esta forma, los límites para la acción del Congreso en materia tributaria están dados por la propia Constitución: es obvio que un sistema tributario debe estar diseñado de tal manera que no implique una violación a derechos fundamentales, garantice la vigencia de la prohibición de discriminación y no desnaturalice la fórmula política y económica del Estado colombiano. Pero más allá de eso, el constituyente decidió establecer barreras propias del derecho tributario para controlar la actividad impositiva y recaudatoria, concretamente, los seis principios arriba mencionados. Procedemos pues a explicar brevemente estos principios, para luego analizar con mayor detalle el de progresividad, que está en el centro de nuestra demanda.

El principio de legalidad, contenido en el numeral 12 del artículo 150 y el artículo 338 de la Constitución, implica tanto *una “reserva en el Congreso para ‘establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley’”*⁵¹ como un imperativo de determinar los elementos de los impuestos en la ley, en algunos casos en concurrencia con ordenanzas departamentales y acuerdos municipales⁵². Entendido así, la Corte le ha dado al principio de legalidad tributaria por lo menos tres contenidos normativos distintos: (i) que no es posible establecer un tributo sin la intervención de los órganos de representación ciudadana⁵³; (ii) que es obligatorio determinar los elementos mínimos del acto jurídico en el que se basa el tributo⁵⁴ y, (iii) que las entidades territoriales de representación popular (concejos y asambleas) pueden establecer tributos dentro del marco de sus competencias y la ley⁵⁵.

El principio de certeza se deriva del anterior e implica que *“no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales”*⁵⁶. Este es un mandato tanto de acción, en el sentido de que el legislador no

⁴⁹ Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales. Observaciones Finales sobre el Sexto Informe Periódico de Colombia (E/C.12/COL/6), párrafo 20.

⁵⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

⁵¹ Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵² Ver Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵³ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 2003. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

⁵⁴ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1043 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁵⁵ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-822 de 2011. M.P. Mauricio González Cuervo. Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

puede omitir su deber de establecer los elementos mínimos del tributo, como de abstención, de manera que debe evitar utilizar expresiones ambiguas o confusas.

El principio de irretroactividad dota de una característica concreta a la ley tributaria: *“ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece”*⁵⁷. Característica que toma la forma de un mandato constitucional en todos los eventos en que se cree o modifique un tributo o una disposición de derecho tributario, excepto si es en beneficio del contribuyente⁵⁸.

El principio de eficiencia tributaria, por otro lado, está definido a partir de un análisis de costo beneficio desde dos perspectivas. Desde lo económico *“alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación”*⁵⁹, mientras que desde lo social *“(…) alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal”*⁶⁰. Esto tiene cinco aplicaciones según el conocido doctrinante de derecho tributario Bravo Arteaga: (i) el costo de administrar y recaudar un tributo no puede ser desproporcionado respecto del beneficio económico final para el Estado; (ii) la carga impuesta no puede ser tan alta que desestime en los destinatarios la realización de la actividad económica gravada; (iii) la organización de los tributos debe ser comprensible y sencilla para el entendimiento de sus destinatarios; (iv) la elección de quienes recaudarán un tributo determinado debe ser práctica y acorde con la necesidad de recaudar la mayor cantidad de recursos posibles y, (v) las tarifas elegidas para el tributo no pueden ser tan altas que alienen la evasión⁶¹.

La equidad tributaria, también conocida como equidad horizontal, entendida como principio constitucional, vincula el deber de que personas con la misma capacidad de pago tributen por igual y consiste en un *“(…) criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”*⁶². Y tiene implícita la lógica del principio general de igualdad, que proscribía *“(…) las formulaciones legales que establezcan tratamientos diferenciados injustificados”*⁶³.

Finalmente, el principio de progresividad tributaria, también denominado de equidad vertical, se concreta en *“el deber de gravar (…) de diferente manera a quienes tienen distinta capacidad de pago”*⁶⁴, en intersección con el deber de gravar igual a quienes tienen la misma capacidad de pago y que es la manifestación concreta del principio de equidad. Según la Corte, la diferencia entre estos dos principios radica en que *“el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en*

⁵⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-785 de 2012. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

⁵⁸ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 1996. M.P. Jorge Arango Mejía. Corte Constitucional. Sentencia C-878 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

⁵⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶¹ Ver BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario. Tercera edición. Bogotá D.C.: Legis, 2000, pp. 106-107.

⁶² Corte Constitucional. Sentencia C-169 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁶³ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁶⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

comparación con las demás”⁶⁵. Así, la progresividad pretende igualar la situación de los distintos grupos de contribuyentes ante la autoridad tributaria a partir de una “*escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar*”⁶⁶. El principio de progresividad no es pues un asunto de simple proporcionalidad, sino de “*incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias*”⁶⁷.

Ahora bien, para entender más específica y precisamente el significado concreto de la progresividad, conviene tomar en cuenta los análisis realizados por la teoría económica fiscal que, si bien la define dentro del marco de cada tributo específico, realiza consideraciones plenamente aplicables al sistema tributario en su conjunto. Para ello reseñamos, sin pretensión de exhaustividad, algunas caracterizaciones.

Algunos señalan que la “*progresividad es la capacidad de un tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueva la equidad [para lo cual la] condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o de cualquier variable que se tome como base gravable*”⁶⁸. Otros afirman que los “*impuestos progresivos suelen estar diseñados para recaudar una mayor proporción de ingreso de los ricos que de los pobres, reduciendo la desigualdad de ingreso disponible respecto al ingreso imponible*”⁶⁹. Otros analistas indican que un “*impuesto se considera progresivo cuando recae proporcionalmente más en las personas de mayor capacidad económica*”⁷⁰. Y, otros economistas “*usualmente definen un impuesto progresivo como aquel en donde la tasa impositiva promedio (impuesto pagado dividido por el ingreso antes de impuesto) incrementa con el ingreso antes de impuesto*”⁷¹.

A pesar de lenguajes distintos y algunos matices, estos análisis coinciden en que un sistema tributario es progresivo cuando (i) grava diferencialmente a las personas de ingresos más altos y con mayor capacidad de pago respecto de las de ingresos más bajos, de manera que las primeras paguen más que las segundas tanto de manera absoluta (monto del impuesto) como relativa (tarifa del impuesto) y, que (ii) dicho gravamen diferencial modifica la situación de desigualdad de quienes tienen ingresos bajos frente a quienes tienen ingresos altos, es decir, el sistema tributario tiene un efecto e impacto redistributivo.

Ahora bien, la Corte Constitucional entiende, al tenor del artículo 363 de la Constitución, que el principio de progresividad es predicable del sistema tributario como conjunto pues “*está referido en la Constitución expresamente al ‘sistema tributario’, y no (...) de forma explícita a cada uno de los elementos que integran dicho sistema*”⁷². Esta definición, además de arrojar luces sobre el significado

⁶⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁶⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001. M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

⁶⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001. M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

⁶⁸ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 8.

⁶⁹ DUNCAN, Denvil & SABIRIANOVA, Klara. “Tax progressivity and income inequality”. Working Paper 08-26. Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series. Georgia State University, 2008, p. 5.

⁷⁰ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 232.

⁷¹ KAPLOW, Louis. “Taxation and redistribution: some clarifications”. Discussion Paper No. 424. John M. Olin Center for Law, Economics and Business. Harvard University, 2003, p. 2. Traducción de los autores.

⁷² Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

del enunciado constitucional, también explica el alcance de la presente demanda. La Corte Constitucional ha señalado que el principio de progresividad, en conjunto con los de equidad y eficiencia, “*constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y (...) se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular*”⁷³. De ello que la misma Corte, en decisión reciente relativa a una reforma tributaria, haya reiterado el amplio margen de configuración en materia tributaria que tiene el Legislador y que “*el principio de progresividad no se debe analizar respecto de los impuestos vistos de manera individual, sino en el efecto general que las modificaciones normativas tienen en el sistema tributario en su conjunto*”⁷⁴.

Esta forma de explicar el principio de progresividad tiene dos consecuencias. Primero, que el análisis del principio de progresividad, en principio y por regla general, se debe hacer teniendo en cuenta el sistema tributario en su conjunto. Y segundo, que sólo de forma excepcional es posible llevar a cabo un análisis del principio de progresividad sobre un impuesto o una disposición tributaria individual.

La primera consecuencia se sostiene por sí misma a partir del párrafo precedente. La Corte Constitucional ha sido clara y reiterativa en que “*el principio de progresividad no se debe analizar respecto de los impuestos vistos de manera individual*”⁷⁵ y que el principio “*está referido en la Constitución expresamente al ‘sistema tributario’, y no (...) de forma explícita a cada uno de los elementos que integran dicho sistema*”⁷⁶. Así, por regla general, un cargo de inconstitucionalidad que aborde el incumplimiento del principio de progresividad debe referirse al sistema tributario y no cada uno de los elementos que lo integran de forma individual.

La segunda consecuencia es que sólo de forma excepcional es posible presentar un cargo en contra de un elemento del sistema cuando la discusión gira en torno al cumplimiento o no del principio de progresividad. Así, la Corte Constitucional ha explicado que “*la eventual regresividad de un tributo o de un específico precepto del ordenamiento tributario no debe considerar por sí misma como una razón suficiente para declararlo inconstitucional*”⁷⁷, sino que esto sólo puede ocurrir cuando el elemento, de conservarse dentro del sistema tributario, “*podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”⁷⁸. Así las cosas, la Corte Constitucional sí ha decidido que normas individuales del sistema tributario son inexecutable por violar el principio de progresividad. Recientemente lo hizo frente al artículo 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, que incluía como bienes gravados por IVA con una tarifa del 5% las “*compresas y tampones higiénicos*”⁷⁹. También respecto del artículo 116 de la Ley 788 de 2002 que gravaba de forma indiscriminada bienes y servicios de primera necesidad con una tarifa de IVA del 2%⁸⁰. Pero, como se puede observar en ambas decisiones, al igual que en las demás que abordan el punto, el análisis de un impuesto o disposición tributaria específica a la luz del principio de progresividad es excepcional.

⁷³ Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-815 de 2009. M.P. Nilson Pinilla Pinilla. Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁷⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-571 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁷⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-571 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁷⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁷⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁷⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁷⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁸⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

La perspectiva de la Corte Constitucional lleva entonces a la necesidad de hacer un análisis holístico del sistema tributario colombiano para verificar si cumple con los dos elementos arriba mencionados y, en ese entendido, es progresivo. La realización de un análisis de este tipo en sede de control de constitucionalidad abstracto tiene limitaciones por la naturaleza misma del ejercicio. En principio, un estudio de la diferencia con que efectivamente se grava a quienes más recursos tienen respecto de los que menos recursos tienen, o del efecto e impacto redistributivo del sistema tributario, en la práctica parecería inadmisibles o irrelevante como sustento para un cargo de inconstitucionalidad. No obstante, como explicamos anteriormente, esta regla general ha sido flexibilizada por la propia Corte y la única forma en este caso de verificar si el sistema tributario respeta o no el principio de progresividad y los otros principios constitucionales tributarios de eficiencia y equidad, es hacer un análisis empírico que precise si efectivamente el sistema tributario tiene capacidad redistributiva y grava en general en forma más intensa a quienes tienen mayor capacidad de pago.

Ahora, la discusión igual se debe mantener en términos de constitucionalidad. Es decir, el objetivo no es simplemente aproximarse a los efectos prácticos del sistema tributario colombiano, sino demostrar que de un estudio sobre dichos efectos es posible derivar conclusiones de relevancia constitucional. Así, no sólo es necesario demostrar que el sistema tributario en efecto no grava de manera más alta relativamente a quienes tienen ingresos más altos o que no tiene impacto redistributivo, sino que esos incumplimientos son consecuencia del diseño institucional y su desarrollo, no de una falta de aplicación de las normas, su malinterpretación o su incumplimiento.

Y, además, la discusión debe tener en cuenta un elemento fundamental del marco constitucional regulatorio de la actividad impositiva del Estado: la amplia libertad que tiene el legislador en la materia. En decisión reciente la Corte Constitucional explicó que *“cuando se cuestiona al legislador por haber supuestamente excedido sus competencias para fijar la política tributaria, no le corresponde a estar Corporación establecer si lo reglado por el Congreso es o no lo más adecuado entre toda la gama de opciones normativas, sino en determinar si lo establecido se ajusta a los parámetros constitucionales”*⁸¹. Esto por cuanto la Constitución es clara en asignar al legislador la potestad de determinar *“a quienes se cobrará el tributo y a quiénes no, estableciendo las reglas y excepciones que considere pertinentes”*⁸². Si a esto se suma el carácter normativo de principio que tiene la progresividad, así dispuesto expresamente en el artículo 363 constitucional (también aplicable a la eficiencia y la equidad), resulta claro que el margen de configuración que tiene el legislador incluye la posibilidad de otorgar más peso a un principio sobre otro al momento de tomar decisiones en materia tributaria.

Teniendo en cuenta esto, y al ser los principios tributarios mandatos de optimización, es importante que el control de constitucionalidad sobre normas tributarias sea sensible y deferente con las decisiones de política tributaria que toma el legislador. No obstante, eso no significa que los principios constitucionales tributarios no puedan ser analizados en sede de constitucionalidad. Algo que explicó la Corte Constitucional desde sus primeras decisiones en materia tributaria refiriéndose a la

⁸¹ Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 2017. M.P. Iván Humberto Escruera Mayolo.

⁸² Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

progresividad, la eficiencia y la equidad: *“los principios, como se ha recordado, tienen un contenido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”*⁸³.

La pregunta entonces es cuál es el nivel de escrutinio que debe aplicar la Corte Constitucional cuando analiza el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario. Nuestra respuesta es que debe ser una evaluación laxa y así lo proponemos en esta demanda. Si el Congreso de la República tiene libertad de configuración en materia tributaria y los límites especiales que le impone la Constitución son principios, entonces mientras se garantice un grado de cumplimiento por lo menos parcial de los principios, la Corte Constitucional no debe interferir en la decisión del legislador. Esto incluye casos en los que se decida privilegiar un principio sobre otro, por ejemplo, disminuir la progresividad del sistema para que tenga más eficiencia o equidad. Lo que no se puede admitir y constituye el límite claro constitucional, es que el sistema no cumpla los principios. Es decir, que no sea progresivo, equitativo o eficiente. Es allí en donde el control de constitucionalidad es legítimo y necesario, pues dentro de su libertad de configuración el legislador no puede renunciar a cumplir uno o varios principios constitucionales. Puede darles un peso diferente, tomar medidas que benefician uno sobre otro, pero no puede anular uno, mucho menos los tres.

Esto es consistente con la forma en que la Corte Constitucional ha entendido la libertad de configuración en materia tributaria. Por ejemplo, el tribunal ha explicado: *“la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”*⁸⁴.

Y también lo es con decisiones recientes de la propia Corte que, abordando temas tributarios o diversos a lo tributario, analizan materias frente a las cuales el legislador tiene una amplia libertad de configuración y a pesar de ello se declara la inexequibilidad de una norma. Por ejemplo, en 2014 declaró inexecutable una norma de la Ley 1564 de 2012 que autorizaba al Consejo Superior de la Judicatura a modificar las cuantías aplicables para la determinación de la competencia en el marco de procesos judiciales. Esto a pesar del amplio margen de configuración con que cuenta el legislador en materia de procedimientos judiciales, pues con su decisión infringía otra norma constitucional, en este caso la reserva de ley para modificaciones de códigos⁸⁵. Otro ejemplo, este sí en materia tributaria, es más reciente. En 2018 la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 46 de la Ley 1819 de 2016 porque el legislador había violado el principio de legalidad tributaria al diferir en el Gobierno Nacional la competencia para definir un costo presunto, es decir, al permitir que fuera el

⁸³ Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁸⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional. Sentencia C-087 de 2019. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

⁸⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-507 de 2014. M.P. Mauricio González Cuervo.

ejecutivo el que decidiera sobre “una potencial disminución gradual del porcentaje del costo fiscal presunto”⁸⁶.

Así, la Corte Constitucional no puede invadir la competencia del legislador a la hora de escoger, dentro de todo el abanico de opciones, la configuración que tendrá el sistema tributario. Tampoco puede imponer su criterio sobre el del legislador al momento de analizar el peso otorgado a un principio tributario sobre otro. Pero sí es su labor verificar que los principios se cumplan. Es decir, es admisible y constitucional que un sistema tributario sea poco eficiente pero muy progresivo y la Corte no tiene competencia para decir lo contrario. Pero no es admisible, y de hecho es inconstitucional, un sistema tributario que no sea progresivo no sea equitativo o no sea eficiente. Es ahí donde el papel de la Corte Constitucional como guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución entra en juego.

6. Una digresión normativa: los principios tributarios del artículo 363 son tributarios y no fiscales

Debido a lo sostenido por algunos intervinientes en este proceso (los exministros Juan Camilo Restrepo y Jorge Humberto Botero) aprovechamos la corrección de la demanda para precisar que esos principios del artículo 363 de la Constitución se predica específicamente del sistema tributario y no del sistema fiscal o de toda la política fiscal.

Las consideraciones de estos intervinientes se fundan en un punto razonable desde el punto de vista político. Que uno no debería buscar únicamente que el sistema tributario fuera progresivo, equitativo y eficiente, sin preocuparse al mismo tiempo de la progresividad y eficiencia del gasto. La razón es convincente: de poco serviría tener un sistema tributario progresivo si el gasto es tan regresivo que no corrige las desigualdades. Esas anotaciones son razonables y podrían ser relevantes si estuviéramos en una asamblea constituyente discutiendo las normas a ser adoptadas sobre hacienda pública y entráramos a debatir si la progresividad debía predicarse sólo del sistema tributario o de toda la política fiscal, incluido el gasto.

Los y las demandantes no compartimos en todo caso esa posición ni siquiera en términos de economía política, pues consideramos que es válido defender la progresividad como principio específico del sistema tributario, lo cual no significa dejar de preocuparse por los problemas de eficiencia y progresividad del gasto. Pero más allá de esa discusión de economía política, que es importante en otros ámbitos distintos a este proceso de constitucionalidad, esas consideraciones de los intervinientes son jurídicamente infundadas.

El punto esencial, que es contundente, es el siguiente: el artículo 363, al hablar de los principios de progresividad, eficiencia y equidad, se refiere exclusivamente al “sistema tributario” y para nada menciona el gasto ni la política fiscal en general. Ahora bien, a nivel literal, la expresión “sistema tributario” hace referencia a los impuestos y para nada tiene que ver con el gasto público.

⁸⁶ Corte Constitucional Sentencia C-060 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Esto es tan obvio jurídicamente que en la demanda originaria ni siquiera nos pareció relevante discutirlo pues nunca en las discusiones constitucionales colombianas ha habido alguna duda de que el artículo 363 de la Constitución se refiere a los tributos y no al gasto. La discusión que ha habido ha sido otra: si esos principios constitucionales tributarios se aplican al sistema tributario en su conjunto o si es posible que un impuesto individualmente pueda violar alguno de ellos, especialmente el de progresividad.

Por lo anterior, la Corte Constitucional, en todas las sentencias que han abordado el tema desde 1992, señala siempre, y en forma inequívoca, que los principios previstos por el artículo 363 hacen referencia a los impuestos, los tributos, y no al gasto público, que se rige por otros principios constitucionales. Podemos citar al respecto numerosas sentencias, como las siguientes: C-333 de 1993, C-138 de 1996, C-637 de 2000, C-1060-A de 2001, C-1107 de 2001, C-776 de 2003, C-989 de 2004, C-406 de 2005, C-748 de 2009, C-100 de 2014 y C-521 de 2019. En ninguna de esas sentencias, la Corte siquiera duda de que los principios del artículo 363 se aplican específicamente a los impuestos y no al conjunto de la política fiscal.

Más específicamente, la reciente sentencia C-087 de 2019 sintetiza que esos principios son tributarios y no relativos a toda la política fiscal, y por ello señala que si bien el legislador goza de una amplia libertad para establecer los diversos tributos, sin embargo *“debe respetar los derechos fundamentales y, en particular, ceñirse a los principios constitucionales de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (C.P., art. 338), así como a los principios de equidad, justicia, eficiencia y progresividad (C.P., art. 336)”*.

Esta aplicación específica del principio de progresividad al ámbito tributario (y no a la política fiscal en general) no deriva sólo del sentido literal del artículo 363 sino también de una interpretación sistemática e histórica de esta disposición. Pero recordemos que en todo caso la literalidad de una norma es siempre uno de los argumentos jurídicos más poderosos.

Primero, ese mandato de progresividad del sistema tributario está vinculado a la cláusula del Estado social de derecho (C.P., art 1) y a los deberes ciudadanos previstos en el artículo 95-9 de la Carta, que indica que es deber de los ciudadanos *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*. La progresividad y equidad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 de la Carta, son entonces una forma de materializar ese deber ciudadano de contribuir al financiamiento del Estado, por lo que es claro que esos principios son relativos a la tributación y no al gasto.

Segundo, estos principios constitucionales tributarios están inspirados en la Constitución española de 1978, especialmente en su artículo 31, que señala que todos deben contribuir *“al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”*. Ahora bien, en España, tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional, han entendido que esa norma se aplica a los tributos y no al conjunto del sistema fiscal. La discusión en ese país, semejante a la colombiana, ha sido sobre el alcance de esos principios y si estos se refieren

a todo el sistema tributario en su conjunto o pueden predicarse de impuestos individuales, pero nunca ha habido duda de que son principios específicos del sistema tributario.

El argumento de Juan Camilo Restrepo y Jorge Humberto Botero para defender que la noción de “*sistema tributario*” del artículo 363 de la Constitución incluye igualmente el gasto público es ingenioso, pero jurídicamente poco claro e insostenible. Su tesis se funda en la noción desarrollada contemporáneamente sobre “*gasto fiscal*”, que hace referencia a los ingresos que el Estado deja de percibir como consecuencia de los distintos privilegios o incentivos tributarios que otorga, como las exenciones o las deducciones, supuestamente para estimular ciertas actividades. Algunas corrientes económicas proponen que esos incentivos sean entendidos como una forma de gasto público puesto que el Estado incurre en un costo (ya que deja de percibir ciertos dineros) por estimular una actividad, con lo cual una exención sería económicamente equivalente a un subsidio directo.

Botero y Restrepo critican entonces que la demanda no haya tenido en cuenta esa noción de “*gasto fiscal*”, una omisión que califican de lamentable. Y a partir de ello concluyen (sin realmente mucha argumentación) que el principio de progresividad del artículo 363 de la Carta se aplica a toda la política fiscal, incluido el gasto, por lo que no podría evaluarse la progresividad únicamente frente a los tributos sino frente a toda la política fiscal.

Los demandantes compartimos la importancia de la noción de “*gasto tributario*” o “*gasto fiscal*” que mencionan Restrepo y Botero. Es interesante mirar los incentivos y privilegios tributarios no sólo como decisiones que pueden afectar los principios tributarios sino también como una forma oculta de gasto público, que es necesario transparentar, para controlarlo y evaluarlo mejor. Sin embargo, esa categoría no es relevante en esta discusión.

Nuestra demanda, aunque no hable formalmente de “*gasto tributario*”, no ignora el tema pues cuestiona severamente los privilegios tributarios. Lo que pasa es que los aborda como una posible violación de los principios tributarios, siguiendo en eso el sentido inequívoco del artículo 363 de la Carta y las innumerables sentencias en que la Corte ha tenido que abordar la constitucionalidad de ciertos incentivos tributarios, como las exenciones, y precisamente ha evaluado si esos privilegios tributarios son o no compatibles con los principios tributarios del artículo 363 de la Carta (ver por ejemplo, entre otras, las sentencias C-1060A de 2001, C-1297 de 2001 y C-748 de 2009).

De otro lado, y más importante aún, (y en ese punto el escrito de Restrepo y Botero es muy oscuro) no es claro como la noción de “*gasto tributario*” modifique el alcance de la expresión “*sistema tributario*” del artículo 363 constitucional.

Primero, ese concepto en la literatura económica no es totalmente pacífico pues algunos prefieren seguir hablando de incentivos tributarios y de sus costos, pero se resisten a asimilar esos incentivos a un gasto. Es entonces muy problemático usar una noción económica, aún en desarrollo, para modificar el sentido claro y preciso de una disposición constitucional.

Lo que están pidiendo Restrepo y Botero a la Corte es que ignore el tenor literal del artículo 363, que ignore los orígenes históricos de ese artículo, que ignore las clásicas distinciones constitucionales

entre impuesto y gasto, y que ignore todos sus precedentes en el tema por casi 30 años, y entienda que la expresión “*sistema tributario*” en realidad se refiere a “*sistema fiscal*” e incluye el gasto, simplemente porque la doctrina económica ha desarrollado en los últimos años una nueva noción: el “*gasto tributario*” para referirse a los privilegios tributarios. Es una creatividad jurídica difícil de aceptar. Resulta además extraño que quienes proponen esa operación interpretativa, que es una invitación al máximo activismo judicial, sean quienes critican nuestra demanda por supuestamente invitar a un activismo judicial indebido.

Segundo, supongamos en gracia de discusión que esa noción de “*gasto fiscal*” se consolida tanto en la doctrina tributaria y en la práctica de los Estados que resulta ineludible tomar en cuenta sus implicaciones constitucionales, que es algo que podría ser deseable. Sin embargo, si eso ocurriera (o incluso si entendiéramos que eso ya ocurrió) no es claro por qué ese hecho modifica el entendimiento de que los principios del artículo 363 de la Constitución se refieren específicamente al sistema tributario, esto es, a los impuestos. No es clara la conexión lógica entre la premisa de la que parten Botero y Restrepo y la conclusión a la que llegan. Uno puede aceptar que algunas decisiones tributarias, como otorgar una exención, deben ser también consideradas como una forma de gasto. Pero ¿por qué eso altera la idea de que el sistema tributario debe ser progresivo, eficiente y equitativo?

Si uno acepta la premisa de Botero y Restrepo y acepta que la noción de “*gasto fiscal*” se ha tornado constitucionalmente relevante, la consecuencia no sería que el principio de progresividad no se puede predicar del sistema tributario sino solo de toda la política fiscal pues esa conclusión no deriva lógicamente de esa premisa. Es un clásico *non sequitur*.

Las implicaciones constitucionales de esa evolución serían muy distintas. Habría que concluir que los incentivos tributarios, en la medida en que deben ser considerados también como una forma de gasto, están sometidos a un doble régimen constitucional. De un lado, por ser una decisión tributaria, entonces tienen que respetar los principios tributarios previstos en el artículo 363 de la Constitución. Por ejemplo, la Corte debe examinar si respetan o no la equidad horizontal. Pero, de otro lado, como son una forma de gasto, entonces habría que concluir que esos privilegios tributarios deben respetar también las normas constitucionales relativas al gasto público: habría que concluir que, por ser un gasto, esos privilegios tendrían que estar discriminados como gasto y ser aprobados en cada presupuesto anual, como lo establecen frente al gasto los artículos 345 a 347 de la Carta. Puede uno discutir si eso es bueno o malo para el proceso presupuestal, pero esa sería la consecuencia de entender los incentivos tributarios como gasto.

Por eso es claro que los principios del artículo 363 de la Constitución se aplican específicamente al sistema tributario.

7. La premisa normativa y empírica menor: la falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –

Entendido el contenido y alcance de los principios constitucionales relativos al sistema tributario, especialmente el de progresividad, lo siguiente es abordar la premisa menor del análisis, es decir, verificar si el sistema tributario en efecto lo cumple o no. Para llevar a cabo esto el presente apartado está dividido en dos partes. En la primera presentamos la forma en que está conformado el sistema tributario contenido en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican y cómo este conforma la premisa normativa menor en el presente caso (subsección 7.1.). En la segunda explicamos por qué el sistema tributario no cumple el principio de progresividad, explicando que (i) grava de forma más baja a quienes tienen mayor capacidad de pago y, (ii) no disminuye la desigualdad, es decir, la brecha de desigualdad en Colombia es similar antes y después de impuestos (subsección 7.2.). Para finalizar con la conclusión general de este punto; sintetizar por qué el sistema tributario plasmado en el Decreto 624 de 1989 no cumple el principio de progresividad puesto que esa falta de progresividad deriva de contenidos normativos de ese estatuto tributario (subsección 7.3.).

7.1.El sistema tributario colombiano: Impuestos, beneficios, instituciones y procedimientos

El Estatuto Tributario, contenido en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican, es la espina dorsal del sistema tributario colombiano. En él se encuentran contenidas las normas fundamentales para el recaudo de impuestos nacionales en el país y de ahí se deriva la mayor proporción del recaudo. Es decir, aunque allí no se encuentra plasmado todo el sistema tributario, pues existen otras normas que también lo conforman, sí está la esencia, tanto en cantidad de recaudo como en base normativa para la imposición de tributos en el país.

El objetivo de esta sección es coadyuvar a la formulación de la premisa menor en su componente normativo a partir de una explicación sobre el Estatuto Tributario y su participación en el recaudo total de impuestos en el país. Así, en la primera parte (subsección 7.1.1.) explicamos cómo está conformado el Estatuto Tributario en términos de contenido normativo. Y en la segunda (subsección 7.2.2.) presentamos una representación del total del recaudo frente a los impuestos.

7.1.1. La premisa normativa menor: descripción de las normas demandadas y la razón por la cual son demandadas

El Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario constituye el eje central del sistema tributario colombiano. Es un cuerpo normativo complejo, dividido en ocho libros y con más de novecientos artículos, que le sirve de base no sólo a los principales impuestos recaudados en el país sino a los procedimientos para hacerlo y a las instituciones que lo hacen. Este apartado tiene el objetivo de presentar, en seguimiento a lo sugerido por el despacho sustanciador, un análisis del contenido de la norma demandada que permita entender en todas sus dimensiones la premisa normativa y empírica menor.

El Título Preliminar (artículos 1 a 4), contiene disposiciones que definen conceptos neurálgicos para el entendimiento del resto del estatuto. Concretamente, el origen de la obligación sustancial, los contribuyentes, los responsables y la sinonimia de ambos términos cuando se discute el impuesto sobre las ventas.

El Libro Primero (artículos 5 a 364) regula el impuesto sobre la renta y complementarios. Esto incluye, para el caso de las personas naturales y otras, los impuestos que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en las transferencias de rentas y ganancias ocasionales al exterior⁸⁷. Y para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como las utilidades comerciales para sucursales de sociedades y entidades extranjeras⁸⁸. Por su naturaleza, el impuesto sobre la renta y complementarios es el ejemplo clásico de impuesto directo, tributos que *“recaen sobre los factores productivos, es decir las rentas de trabajo y ganancias. Otro tipo de impuestos directos son los que gravan diversas formas de riqueza, como la tierra, los bienes inmuebles y el patrimonio”*⁸⁹. Por lo tanto, tiene en cuenta el nivel de ingresos y/o riqueza de los contribuyentes.

El Libro Segundo (artículos 365 a 419) regula la retención en la fuente. Un mecanismo que tiene el fin de *“facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios”*⁹⁰. En palabras de la Corte Constitucional, constituye un *“cobro anticipado del tributo”*⁹¹ que posibilita *“un recaudo tributario poco costoso, idóneo y adecuado a esa finalidad constitucional, funcional al flujo permanente de recursos que requiere las finanzas públicas que redundan en la racionalidad, planificación y prestación de servicios por parte del Estado, y promueve un sistema de control de la evasión de impuestos”*⁹².

El Libro Tercero (artículos 420 a 513) regula el impuesto sobre las ventas. Un tipo de impuesto aplicable a la venta de bienes corporales; la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles de propiedad intelectual; la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior; la importación de bienes corporales; la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar; en todo caso teniendo en cuenta las exclusiones dispuestas por el legislador⁹³. En palabras de la Corte Constitucional, el impuesto sobre las ventas tiene *“carácter indirecto que se establece sobre una base amplia de bienes y servicios y cubre sus diferentes etapas de transformación”*⁹⁴. De manera que *“no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, por lo cual la capacidad de pago solo se puede determinar respecto al grado de consumo de los bienes y servicios”*⁹⁵. Este título incluye además el impuesto al consumo que, aunque comparte características con el impuesto sobre las ventas, es distinto por cuanto recae sólo sobre las ventas al consumidor final⁹⁶.

El Libro Cuarto (artículos 514 a 554) regula el impuesto de timbre nacional. Según la Corte Constitucional, este es un impuesto que *“grava la suscripción de documentos públicos o privados en*

⁸⁷ Estatuto Tributario, art. 5.1. Vale aclarar que respecto a los impuestos liquidados en base al patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior es necesario considerar lo dispuesto en las leyes 6 de 1992 y 1111 de 2006.

⁸⁸ Estatuto Tributario, art. 5.2. Nuevamente, respecto del impuesto complementario de remesas es importante tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 1111 de 2006.

⁸⁹ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 230.

⁹⁰ Estatuto Tributario, art. 365.

⁹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-129 de 2004. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

⁹² Corte Constitucional. Sentencia C-883 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁹³ Estatuto Tributario, art. 420.

⁹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁶ Estatuto Tributario, art. 512.

donde conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligación, siempre que las mismas tengan un monto superior a la cifra establecida por el Gobierno Nacional”⁹⁷. Y que ha sido entendido por la misma corte ha entendido como otro tipo de impuesto indirecto, pues no atiende directamente a la capacidad de pago del contribuyente⁹⁸.

El Libro Quinto (artículos 555 a 869) regula el procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección de Impuestos Nacionales. Allí se establecen las formas de identificación tributaria; los deberes y obligaciones formales; los procedimientos para las declaraciones tributarias; las sanciones aplicables al no pago de impuestos, anticipos y retenciones, entre otras; el procedimiento para la determinación del impuesto y la imposición de sanciones; las formas en que se pueden discutir los actos de la administración tributaria; el régimen probatorio aplicable; la extinción de la obligación tributaria; el procedimiento de cobro coactivo; el procedimiento de devoluciones, entre otras disposiciones dirigidas a regular la forma en que se recaudan los impuestos en el país.

El Libro Sexto (artículos 870 a 881) regula el gravamen a movimientos financieros, aplicable a los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman, más conocido como “4 por mil”⁹⁹.

El Libro Séptimo (artículos 882 a 898), adicionado en la Ley 1819 de 2016, se refiere a entidades controladas del exterior y al régimen de compañías holding colombianas.

Y el Libro Octavo (artículos 903 a 916) se refiere al impuesto unificado bajo el régimen de tributación (simple) para la formalización y la generación de empleo, adicionado en la Ley 1819 de 2016 y sustituido en la Ley 2010 de 2019.

Como se puede observar, el Estatuto Tributario contiene las disposiciones necesarias para el funcionamiento del sistema tributario colombiano. Establece los elementos de la mayoría de los impuestos nacionales: (i) renta y complementarios; (ii) impuesto sobre las ventas; (iii) impuesto al consumo; (iv) impuesto de timbre nacional y, (v) gravamen a los movimientos financieros¹⁰⁰. Y, además, determina los mecanismos de recaudo, el procedimiento tributario y la forma en que la administración actúa a este respecto. Es decir, es el cuerpo normativo habilitante para la actividad tributaria nacional.

Además de eso, Colombia cuenta con impuestos del orden territorial, cuyo recaudo según el Consejo Privado de Competitividad representa el 3,3% del PIB para 2016¹⁰¹ y según el Observatorio Fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana representan el 11% (municipales) y el 4% (departamentales) del total del recaudo¹⁰². Estos impuestos están contenidos en normatividad dispersa, especialmente por la forma en que terminan siendo reglamentados a nivel regional y, en general, es difícil presentar un

⁹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-543 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁹ Estatuto Tributario, art. 870.

¹⁰⁰ De forma adicional, el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM se encuentra regulado en el artículo 167 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 218 de la Ley 1819 de 2016, y siguientes. Y el impuesto al carbono en el artículo 221 y siguientes de la Ley 1819 de 2016.

¹⁰¹ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 313.

¹⁰² OBSERVATORIO FISCAL PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA. Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano. Bogotá D.C. 2018, p. 53.

rastreo suficientemente riguroso en sede de constitucionalidad. Algunos de esos impuestos son: (i) Industria y Comercio (ICA); (ii) Predial; (iii) Alcohol, cigarrillos y loterías; (iv) sobretasa a la gasolina; (v) impuesto de registro, entre otros.

7.1.2. Distribución del recaudo total respecto a los dispuesto en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican

Como se mencionó anteriormente, la mayor parte del recaudo tributario se deriva del conjunto de normas que hacen parte del Estatuto Tributario. Si se desagrega el recaudo por tipo de impuesto, y se analiza como proporción del recaudo total, se encuentra que para el año 2018 los impuestos nacionales representaban el 84,9% del total de ingresos tributarios (168,1 billones de pesos). Dentro de estos, el IVA representó el 27,6% del recaudo de impuestos nacionales, seguido por el impuesto a la renta de personas jurídicas (25,3%), los impuestos a la nómina por concepto de seguridad social (16,2%) y el impuesto a la renta de personas naturales (5,9 %). Los impuestos como el gravamen a los movimientos financieros, aranceles, el impuesto a la riqueza, al consumo, a la gasolina y ACPM, al timbre y otros suman 9,9% del total recaudado. Por su parte, los impuestos territoriales (municipales y departamentales) representan el 15,1% del recaudo total restante (29,8 billones de pesos), en donde el ICA representa el 4,2%, el predial el 3,7% y el impuesto a la cerveza y otros licores el 1,7% del recaudo anual¹⁰³.

Las cifras presentadas indican que, por el monto del recaudo y por su participación dentro de los ingresos tributarios totales anuales, los impuestos nacionales son los que tienen la mayor relevancia en el sistema tributario. Los impuestos territoriales, como se mencionó previamente, representan únicamente un sexto del recaudo, por lo que su capacidad de incidir en la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario en su conjunto es menor.

Complementariamente, si se analiza la estructura tributaria de Colombia según la clasificación de impuestos que utiliza la OCDE, se puede ver que los ingresos tributarios en el 2017 (última información consolidada disponible) provenían mayoritariamente de los impuestos indirectos, tanto en proporción del PIB (Gráfico 1) como en proporción del total de los ingresos tributarios (Gráfico 2). Al ser estos los impuestos a bienes y servicios, no solo se contabiliza el IVA interno y externo, sino también otros impuestos indirectos como el impuesto nacional al consumo.

¹⁰³ OBSERVATORIO FISCAL PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA. Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano. Bogotá D.C. 2018, P. 17

Gráfico 1. Composición de los ingresos tributarios por tipo de impuestos (como % del PIB). Año 2017. (Elaboración propia. Datos de: OCDE, CEPAL & BID. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2017, pp. 135 y 137)

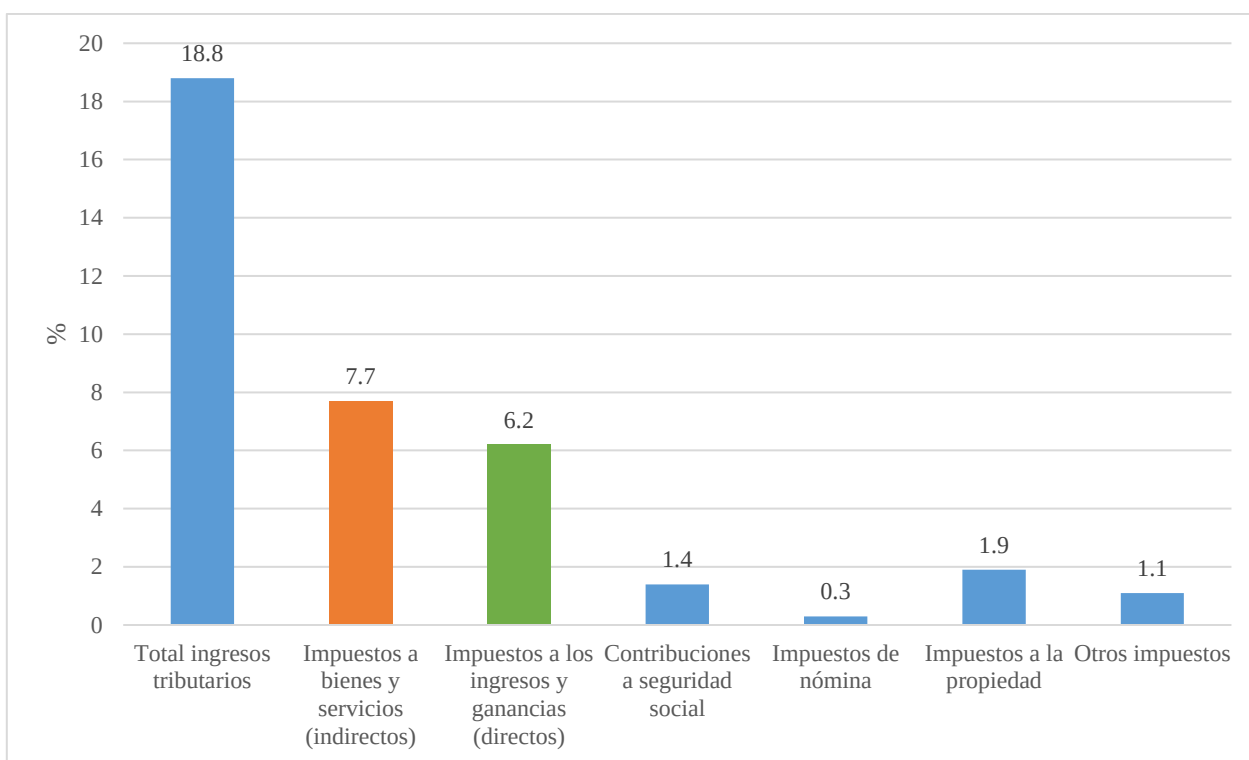
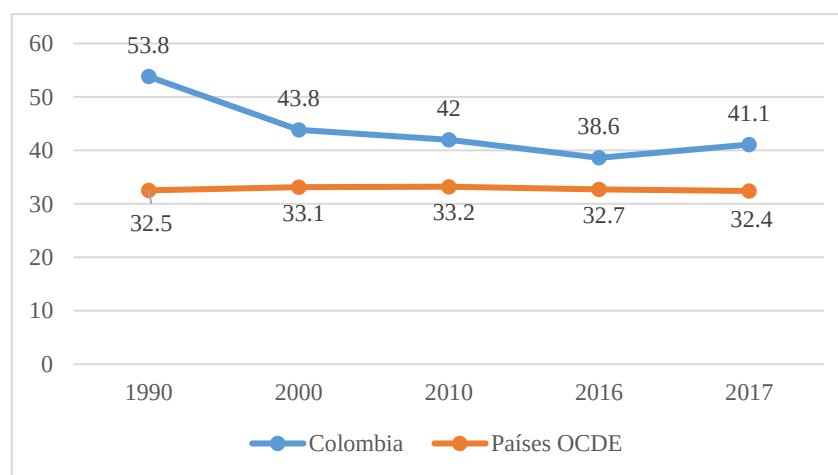


Gráfico 2. Impuestos sobre bienes y servicios en % del total de ingresos tributarios (Elaboración propia. Datos de: OCDE, CEPAL & BID. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2017, p. 143)



Si bien la participación de los impuestos a los bienes y servicios en Colombia ha disminuido en los ingresos tributarios totales desde 1990, para 2017 aún representaba el 41,1% de estos, mientras que en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) fue de 32%. Esto quiere decir que el sistema tributario colombiano depende en una

proporción importante de impuestos que no tienen consideración alguna por la obligación de gravar de forma diferencial relativa a los ingresos, es decir, por el cumplimiento del deber de progresividad. Según el Consejo Privado de Competitividad, que agrupa a grandes grupos empresariales del país e incluye representación de académicos y académicas, *“los menores niveles de recaudo por concepto de impuestos directos en relación con los impuestos indirectos, atados a los problemas de focalización y eficiencia en la asignación del gasto público social, limitan la progresividad de la política fiscal y el rol que podría desempeñar la tributación como instrumento redistributivo”*¹⁰⁴.

Vale aclarar que la cifra del porcentaje de participación de los impuestos sobre bienes y servicios en el total de ingresos tributarios del país para 2019 puede calcularse con las cifras de la DIAN, pero esta ha marcado los datos necesarios para ello con un mensaje de provisionalidad, por lo que no se encuentra contenida en la gráfica. No obstante, haciendo el cálculo de la participación de los impuestos a bienes y servicios con estos datos, arrojan un total de participación del 43,6% en el total de ingresos tributarios¹⁰⁵. Es decir, si se tomaran estas cifras como definitivas, el peso de los impuestos indirectos ha aumentado incluso en más de 2 puntos porcentuales frente a la cifra presentada para 2017.

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante resaltar que la estructura de un sistema tributario, es decir, la participación de cada tipo de impuestos en los ingresos tributarios totales tiene repercusiones directas en la progresividad y en la capacidad para redistribuir el ingreso. Si la mayor parte de los impuestos recaudados en el país (en términos absolutos y como proporción de los ingresos totales) no son por su propia estructura progresivos, al no tener cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes, entonces el sistema tributario en su conjunto será también menos progresivo. Ahora bien, para demostrar que el Estatuto Tributario no cumple con el mandato constitucional de progresividad tributaria es importante referenciar algunas de las técnicas que se utilizan para medir la progresividad de los impuestos y del sistema tributario en general.

7.2. El sistema tributario colombiano, plasmado en las normas demandadas, no es progresivo y, por lo tanto, viola el artículo 363 de la Constitución

Como explicamos al presentar la premisa mayor, el principio de progresividad le exige al sistema tributario que cumpla dos características: (i) que grave de forma diferencial a las personas de acuerdo con su capacidad de contribuir, de forma que quien tiene más, pague más (subsección 7.2.1.) y, (ii) que contribuya a cerrar la brecha de desigualdad (subsección 7.2.2.). En este apartado, teniendo en cuenta tanto la conformación del sistema tributario como el peso relativo más alto que tiene en impuesto sobre la renta en un análisis de progresividad holístico, explicaremos por qué no se cumple el principio constitucional. Para ello dividiremos el apartado en los dos componentes del principio, de manera que se demuestre que el sistema no cumple ninguno de los dos, incluso si se analizan de forma independiente. Es decir, ni grava diferencialmente más a quien tiene más, ni contribuye a cerrar la brecha de desigualdad.

¹⁰⁴ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 302 referenciando a Ávila (2007).

¹⁰⁵ Los datos utilizados se pueden descargar en la siguiente dirección: <<https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>> (consultado en 29 de mayo de 2020).

7.2.1. El sistema tributario debe gravar diferencialmente a quienes tienen distintas capacidades de pago, gravando más a quien tiene más

Como se explicó anteriormente, el principio de progresividad exige del sistema tributario que grave de forma diferencial a las personas dependiendo de su capacidad de pago. Y, además, exige que dicho gravamen aumente a medida que aumenta la capacidad de pago, no sólo frente a la cantidad de dinero recaudada sino en el porcentaje o tarifa aplicable.

Para hacer un análisis correcto de este principio no basta con estudiar las tarifas nominales, es necesario acercarse a las tarifas efectivas de tributación. Según la Corte Constitucional, la tarifa nominal es *“el factor porcentual establecido por el legislador para que aplicado a la base gravable pueda obtenerse el importe por pagar y que es anterior al acto liquidatorio como tal”*¹⁰⁶, mientras que la tarifa efectiva *“es la incidencia efectiva del impuesto”*¹⁰⁷. Es decir, la tarifa efectiva señala el porcentaje que efectivamente se paga sobre la base gravable después de aplicar la tasa nominal y los beneficios tributarios a la base gravable.

Ahora bien, para un análisis del sistema tributario, comenzaremos por el estudio de los impuestos que en principio deberían ser los más progresivos y que, por lo tanto, tienen un potencial más alto de contribuir a la redistribución: el impuesto de renta y complementarios. Estos son los de mayor capacidad redistributiva porque la tarifa del impuesto a pagar se diseña teniendo en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes. Así, la tasa del impuesto de renta de los más ricos es muy alta, mientras que las personas que perciben muy pocos ingresos no están obligadas a pagar¹⁰⁸. Si estos impuestos no son progresivos (si las personas con mayores ingresos no pagan una tarifa de impuesto a la renta más alta, por ejemplo), con mayor razón es posible concluir que el sistema tributario en su conjunto carece de progresividad. Lo anterior, ya que luego se le suman los impuestos indirectos, que no toman en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes. No obstante, teniendo en cuenta que el IVA es el impuesto indirecto que más genera ingresos en Colombia, en la sección 6.3. presentaremos consideraciones sobre la regresividad del IVA. Con esto último no pretendemos que se entienda que el IVA obligatoriamente deba ser progresivo, pues los impuestos indirectos, por su propia naturaleza, tienden a no serlo. Simplemente queremos mostrar que la falta de progresividad del impuesto a la renta y complementarios no es compensada con un IVA eventualmente progresivo, lo que explica la falta de progresividad del sistema tributario en su conjunto, pues estos dos son los tributos más importantes de nuestro sistema.

7.2.1.1. Análisis de tarifas nominales y tarifas efectivas de los impuestos de renta y complementarios

Al analizar las tarifas nominales y efectivas de tributación del impuesto a la renta y complementarios en personas naturales y jurídicas, contenidos en el Libro Primero del Decreto 624 de 1989, Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia concluyen que el impuesto que por su naturaleza debería ser progresivo, al ser directo y en teoría tener en cuenta la capacidad adquisitiva del contribuyente, en

¹⁰⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹⁰⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹⁰⁸ Para el caso del impuesto al patrimonio, éste se aplica después de poseer un patrimonio mayor a 5.000 millones de pesos.

realidad no lo es¹⁰⁹. El examen tiene su complejidad pues, como lo muestra la Tabla 5, estos autores encuentran que para el total de personas naturales existe progresividad tanto en las tasas nominales y efectivas de tributación¹¹⁰ entre deciles, con excepción de la tarifa efectiva para el 10% de las personas naturales más ricas (decil 10) con respecto a las del decil 9, lo cual parecería indicar cierta regresividad del sistema tributario.

Tabla 5. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de personas naturales, las personas naturales ricas y las personas naturales super ricas en 2017 (%) (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)

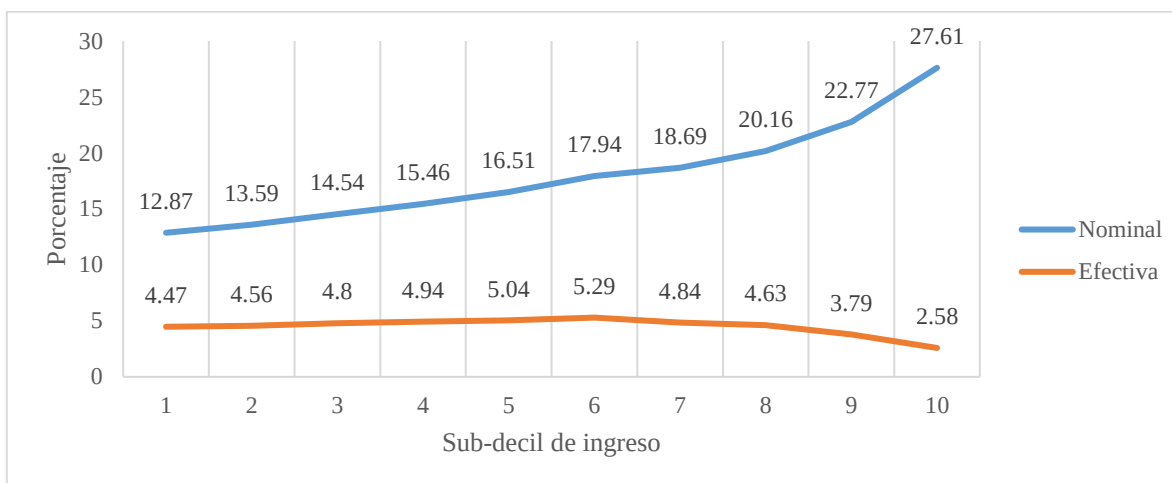
Decil	Total personas naturales	
	Tarifa nominal	Tarifa efectiva
1	1,10	0,81
2	0,64	0,40
3	0,61	0,34
4	0,58	0,31
5	1,05	0,52
6	2,30	1,05
7	3,78	1,63
8	5,86	2,31
9	10,16	3,86
10	19,88	3,53

Sin embargo, los autores muestran que no es así, pues para una parte de las personas naturales más ricas (sub-deciles del decil 10) y para las personas naturales superricas (sub-deciles del sub-decil 10 del decil 10), la tarifa efectiva de tributación disminuye conforme aumentan sus ingresos, como se puede ver en los Gráficos 3 y 4.

¹⁰⁹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019.

¹¹⁰ Cuando se relaciona el Impuesto sobre la Renta Gravable con la Renta Líquida Gravable, resulta la Tarifa Nominal estipulada en ausencia de tratos excepcionales como exenciones y deducciones. La tarifa efectiva de tributación resulta después de descontar los múltiples tratos preferenciales que contribuyen a erosionar la Base Gravable como los Ingresos no Constitutivos de Renta, los Gastos Operacionales de Administración, los Gastos Operacionales de Ventas, la Deducción de Inversiones en Activos Fijos y otras Deducciones.

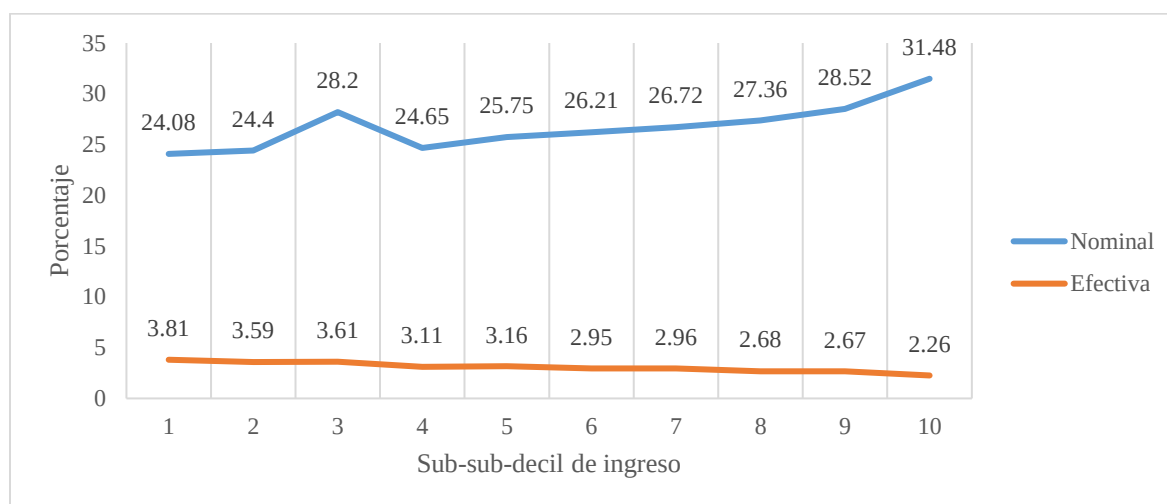
Gráfico3. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de las personas naturales ricas en 2017 (%)
(Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)



Nótese en el Gráfico 3, que en los ricos (el decil 10), la tasa nominal parece formalmente progresiva, pues el decil 1 dentro de los ricos (o el “sub-decil 1”) tiene una tasa nominal de 12,87% mientras que el sub-decil 10 tiene una tasa de 27,61%. Sin embargo, debido a los privilegios tributarios, la tasa efectiva de tributación del sub-decil 1 es de 4,47% mientras la del sub-decil 10 es de 2,58%, menos que todos los sub-deciles del decil 10 y menos que el decil 9. Entre el sub-decil 1 y el sub-decil 6, la tarifa efectiva aumenta con el sub-decil de ingresos, pero a partir del sub-decil 7 la tasa efectiva comienza a disminuir progresivamente hasta llegar a la menor tarifa efectiva de tributación de todos los sub-deciles.

Ahora, al observar las tasas nominales y efectivas de las personas naturales superricas (los sub-deciles del sub-decil 10 del decil 10 de la distribución de ingresos o los “sub-sub-deciles”), encontramos una situación semejante, reflejada en el Gráfico 4. Si bien la tarifa nominal aumenta progresivamente conforme al nivel de ingresos correspondiente a cada decil, al observar las tarifas efectivas de tributación vemos que la tarifa efectiva disminuye conforme aumentan los ingresos o se aumenta de sub-sub-decil, hasta llegar a una tarifa de 2,26%, mucho menor que la efectiva del sub-sub-decil 1 que es de 3,81%. De hecho, todas las tarifas de los sub-sub-deciles del sub-decil 10 son menores que las tarifas del decil 9 del total de personas naturales (3,86%), y la tarifa efectiva del 0,1% más rico es menor a las tarifas promedio de los deciles 8 y 9 y todos los sub-deciles del decil 10. Esto claramente muestra la regresividad en la tributación de las personas naturales, en donde las personas que más tienen pagan un porcentaje menor de impuestos.

Gráfico 4. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de las personas naturales super ricas en 2017 (%) (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)



Que se encuentren estas tarifas efectivas de tributación al interior del decil 10 y sus sub-deciles no es algo menor. Esto si se tiene en cuenta que, aunque este grupo de contribuyentes solo representen el 10% de los contribuyentes de mayores ingresos, este grupo concentra el 67% del valor total del impuesto de renta declarado por las personas naturales, es decir, de donde se obtiene la mayor parte de los recursos recaudados por concepto de este impuesto. Por su parte, el sub-decil 10 del decil 10 (el 1% más rico) concentra el 21% y el sub-sub-decil 10 el 6% (Tabla 6). El impacto de esta regresividad en este segmento es entonces significativo tanto para la progresividad del impuesto de renta, como del sistema tributario en su conjunto al ser el impuesto por definición más progresivo del sistema.

Tabla 6. Distribución del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y su relación al Ingreso Bruto según nivel de Ingreso en 2018 (%) (Fuente: elaboración propia en base a datos de la DIAN contenidos en: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/TributosDIAN.aspx>, verificado en 25 de julio de 2020)

Decil	C86 TOTAL IMPUESTO A LA RENTA			Total Impuesto a la Renta / Total Ingreso Bruto		
	Todas las PN	Sub-Decil Decil 10	Sub-Decil Sub-decil 10 Decil 10	Todas las PN	Sub Decil 10	Sub-Sub Decil
1	0.0	4.1	5.6	0.0	4.3	3.7
2	0.2	4.5	5.7	0.3	4.5	3.4
3	0.4	5.2	6.5	0.3	4.7	3.5
4	0.4	5.9	6.3	0.3	4.8	3.0
5	0.9	6.8	7.1	0.5	4.9	3.0
6	2.2	8.2	7.7	1.0	5.2	2.8
7	4.1	8.9	8.4	1.6	4.7	2.6
8	7.4	10.7	9.0	2.2	4.5	2.2
9	17.6	14.8	11.3	3.8	4.3	1.9
10	66.8	30.8	32.2	3.4	2.2	1.6
Total	100.0	100.0	100.0	2.6	3.4	2.2

Para el caso de las personas jurídicas, pese a que la tarifa nominal del impuesto a sociedades es plana, actualmente existen diferencias significativas en las tarifas efectivas de tributación entre deciles, en donde tampoco se encuentra progresividad. Garay y Espitia muestran que el grupo de empresas más

ricas (decil 10) tienen una tarifa efectiva de tributación menor que los deciles anteriores (Tabla 7). Si bien las tarifas nominales muestran progresividad, aunque muy similares entre ellas, la tarifa efectiva muestra que en el decil 1 (4,75%) la tributación es mucho mayor a la del decil 10 (1,93%). De hecho, se observa que la tarifa efectiva del decil 10 (las personas jurídicas con mayores utilidades) es menor que los deciles 4 a 9, contrario a lo que debe ser una tributación que cumple el principio de progresividad.

Tabla 7. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para las personas jurídicas por deciles en 2017 (%)
(Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 71)

Decil	Tarifa nominal	Tarifa efectiva respecto a los ingresos brutos	Tarifa efectiva respecto a los ingresos brutos menos costos
1	34,45	4,75	9,89
2	30,76	1,57	3,38
3	30,24	1,75	4,58
4	31,49	2,07	4,57
5	31,47	2,13	5,00
6	31,08	2,08	5,14
7	32,7	2,16	5,46
8	31,61	2,13	5,57
9	32,26	2,12	5,75
10	35,37	1,93	4,54

Esto también sucede al interior del grupo de empresas más ricas (las pertenecientes al decil 10). Según los autores, “[l]as Tarifas Efectivas del Impuesto a la Renta son bastante heterogéneas entre empresas según su nivel de riqueza, debido especialmente a los tratos tributarios preferenciales y diferenciados. Las empresas más beneficiadas de la reducción de los Ingresos Brutos para efectos impositivos resultaron ser relativamente las más ricas, especialmente las denominadas superricas (las de los sub-deciles 7 a 10 del sub-decil 10 del decil 10), lo cual se deduce cuando se calculan las Tarifas Nominales y Efectivas del Impuesto a la Renta”¹¹¹.

Es importante señalar que las tarifas efectivas del impuesto a la renta y complementarios estimadas para las personas jurídicas con base en la información de las declaraciones de renta consolidadas por la DIAN, fueron corroboradas en gran medida con las calculadas según las bases de datos de la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Financiera, como se demuestra y analiza en detalle en el volumen 2 de *“Dinámica de las desigualdades en Colombia en torno a la economía política en los ámbitos socio-económico y tributario”*, elaborado por Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia (2020, en proceso de publicación). Igualmente, se ratifica que las tarifas efectivas del impuesto a la renta y complementarios tiende a decrecer a favor de las empresas superricas y súper

¹¹¹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 70.

superricas, consistente en un evidente sesgo *pro superrico y súper superrico* de la estructura del impuesto a la renta y complementarios.

Además, conviene señalar que Garay y Espitia muestran en este nuevo texto que, si bien en el conjunto de la industria manufacturera la tasa de tributación a la renta está negativamente relacionada con la tasa de ganancia, en el caso de empresas superricas sus altas tasas de ganancia tienden a no ser afectadas de manera significativa por la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por otra parte, una investigación en Ensayos de Política Económica del Banco de la República muestra algo similar a lo encontrado por Garay y Espitia para las personas jurídicas. La investigación revela que en el sector manufacturero en Colombia entre los años 2005 y 2013, la tasa de tributación de las empresas presenta una correlación robusta y negativa con las utilidades de la empresa. Esto quiere decir que las empresas con mayores utilidades tienen una menor tributación, totalmente contrario al principio de progresividad tributaria¹¹². De acuerdo con los autores, “[e]sta correlación negativa puede explicarse por la capacidad que tienen las firmas más rentables para incurrir en los gastos asociados con la obtención de beneficios tributarios, con el régimen de la renta presuntiva que penaliza a las firmas que tienen pocas utilidades transitoriamente, o con otras peculiaridades del régimen tributario colombiano”¹¹³.

7.2.1.2. Análisis del impacto de los beneficios tributarios en las tarifas de tributación y en la progresividad del sistema

Ahora bien, podría argumentarse que la falta de progresividad ocurre por problemas de implementación del sistema tributario que no son cuestionables por vía de demanda de inconstitucionalidad, pero no es así, son consecuencias inevitables del diseño normativo. El sistema tributario, por diseño, entrega beneficios a los deciles más altos de ingreso que permiten una disminución de sus tarifas efectivas de tributación de tal dimensión que quienes más recursos tienen terminan pagando menos proporcionalmente que prácticamente la totalidad de la clase media y que el resto de sub-deciles del decil 10 que componen la clase alta colombiana.

La investigación de Facundo Alvaredo¹¹⁴ y Juliana Londoño Vélez,¹¹⁵ publicada en la Revista de Economía Institucional de la Universidad Externado de Colombia permite divisar por qué ocurre esto. Los autores se centraron en el estudio del 1% superior de la distribución del ingreso en Colombia de personas naturales (es decir, en el 1% de las personas más ricas del país) y demostraron claramente que la erosión de la base gravable¹¹⁶, junto con el intervalo inicial exento, ambos provenientes de la normativa tributaria, reducen la tarifa efectiva de tributación del impuesto a la renta de este grupo de personas, lo que limita la capacidad recaudatoria del impuesto, y disminuye el impacto redistributivo de la tributación¹¹⁷.

¹¹² CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

¹¹³ CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

¹¹⁴ Profesor e investigador de Paris School of Economics.

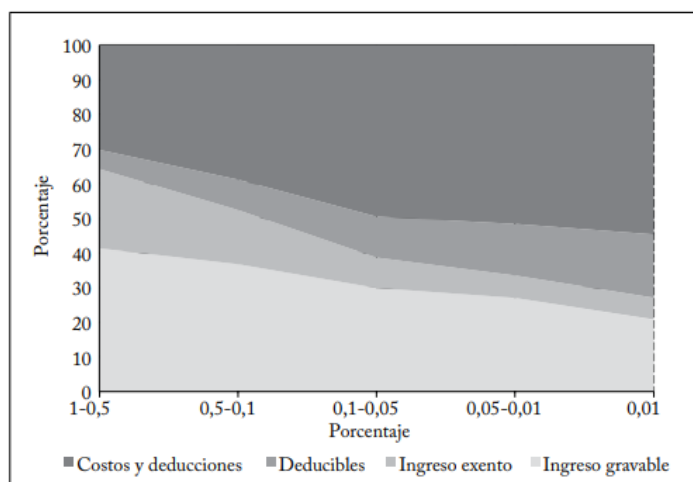
¹¹⁵ Profesora asistente e investigadora de la Universidad de California, Los Ángeles (UCLA).

¹¹⁶ La base gravable es la cantidad de dinero sobre la cual se cobra un impuesto.

¹¹⁷ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no. 31, 2014, pp. 157-194.

En el Gráfico 5 se muestra cómo el ingreso gravable del 1% más rico de la población va disminuyendo entre más riqueza e ingresos tienen. En el eje horizontal se muestra a qué porcentaje pertenece la población más rica del país. El extremo izquierdo de este eje representa entre el 1% y el 0,5% de las personas naturales con mayores ingresos en Colombia, mientras que el extremo derecho representa al 0,01% más rico. En el eje vertical se muestra el porcentaje de los costos y deducciones, deducibles, ingreso exento e ingreso gravable. En el gráfico se puede observar cómo, a medida en que aumenta el ingreso (del 1% más rico al 0,01%), el porcentaje de ingreso gravable (o la cantidad de ingreso que está sujeta a impuestos) representada por el color gris claro disminuye. Por el contrario, la proporción de sus ingresos que está sujeta a beneficios tributarios representada por los colores grises oscuros (como exenciones y deducciones) aumenta, lo que es totalmente opuesto a lo que debería suceder en un sistema tributario progresivo. Como se ha mencionado anteriormente, en un sistema tributario que cumpla el principio de progresividad, las personas con mayor capacidad de pago deben pagar impuestos proporcionales a esta.

Gráfico 5 – Ingreso gravable y no gravable de los grupos de ingreso más altos, 2010 (fuente: ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no. 31, julio-diciembre, 2014, p. 168)



Según los autores, este efecto regresivo sucede porque “[e]l gran número de deducciones fiscales¹¹⁸ ha erosionado notablemente la base gravable y beneficiado desproporcionadamente a los ingresos más altos”¹¹⁹ y que “los cambios tributarios recientes han contribuido a erosionar aún más la base gravable”¹²⁰. De esta forma, el Estatuto Tributario distorsiona los incentivos de los declarantes para presentar los ingresos dependiendo de la deducción que recibirán. Explican los autores que las “exenciones disminuyen con el ingreso, dado que la mayoría de ellas tiene un límite” pero que en cambio los deducibles, esto es los “costos y deducciones”, operan distinto pues “aumentan con el

¹¹⁸ Las deducciones fiscales se subdividen en tres categorías principales: 1) deducibles (ingresos no constitutivos de renta), 2) costos y deducciones y 3) renta exenta.

¹¹⁹ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no 31, 2014, p.176.

¹²⁰ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no 31, 2014, p.176.

*ingreso, especialmente para los más ricos, que deducen más del 80% de su ingreso de esta manera. De hecho, los muy ricos recurren a alivios tributarios que no tienen límite, como la inversión en activos fijos”*¹²¹. En síntesis *“por la valiosa investigación que hicieron Facundo Alvaredo y Juliana Londoño hace unos años, sabemos cuáles eran las tasas efectivas de tributación de los ultra ricos en 2010. Su conclusión fue que las tasas efectivas de tributación eran más bajas en los escalones más altos del ingreso”*¹²².

Las deducciones fiscales a las que hacen referencia los autores, y a las que se les atribuye la erosión de la base gravable que se traduce en las tasas efectivas de tributación bajas, se pueden encontrar en distintas normas del Estatuto Tributario. Estas aplican a las diferentes rentas según la clasificación cédular de la declaración de renta, y benefician desproporcionadamente a las personas pertenecientes al decil 10, al sub-decil 10 del decil 10, y al sub-decil 10 del sub-decil 10 del decil 10, como se presentará a continuación.

Para las rentas laborales, que se definen como *“[l]as obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales”*¹²³, existen normas que permiten considerar ingresos como no constitutivos de renta o como rentas exentas, y que contribuyen a erosionar la base gravable especialmente de quienes más ingresos devengan.

Las normas que definen los ingresos no constitutivos de rentas laborales se pueden encontrar en los artículos 46, 55, 56 y 387-1 del Estatuto Tributario. Estas se pueden agrupar en: (i) Aportes obligatorios a fondos de pensiones y solidaridad pensional y aportes voluntarios al régimen de ahorro individual con solidaridad –RAIS; (ii) Aportes obligatorios a salud; (iii) Apoyos económicos para financiar programas educativos y, (iv) Otros ingresos no constitutivos de renta como el pago a terceros por alimentación.

Por otro lado, existen también las rentas exentas laborales, que se encuentran en el artículo 206 y 126 del Estatuto Tributario y que se pueden resumir en (i) Gastos de representación; (ii) Auxilio de cesantías y sus intereses; (iii) Aportes a fondos de pensiones voluntarias, cuentas AFC y/o AVC, y (iv) Otras rentas exentas como indemnizaciones por accidentes de trabajo, la prima especial y de costo de vida de los funcionarios consulares y las rentas exentas en virtud de convenios para evitar la doble tributación. En este artículo, en su numeral 10, también se encuentra estipulado el monto inicial de ingresos laborales exentos, el cual es *“el veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT.”*¹²⁴

En su libro *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*, Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia analizan como estos beneficios tributarios se concentran en cada decil de ingreso. En primer lugar, encuentran que para el decil 10 de la distribución de ingresos, los ingresos no

¹²¹ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. París: Revista de Economía Institucional, vol. 16, n.o 31, 2014, p.177.

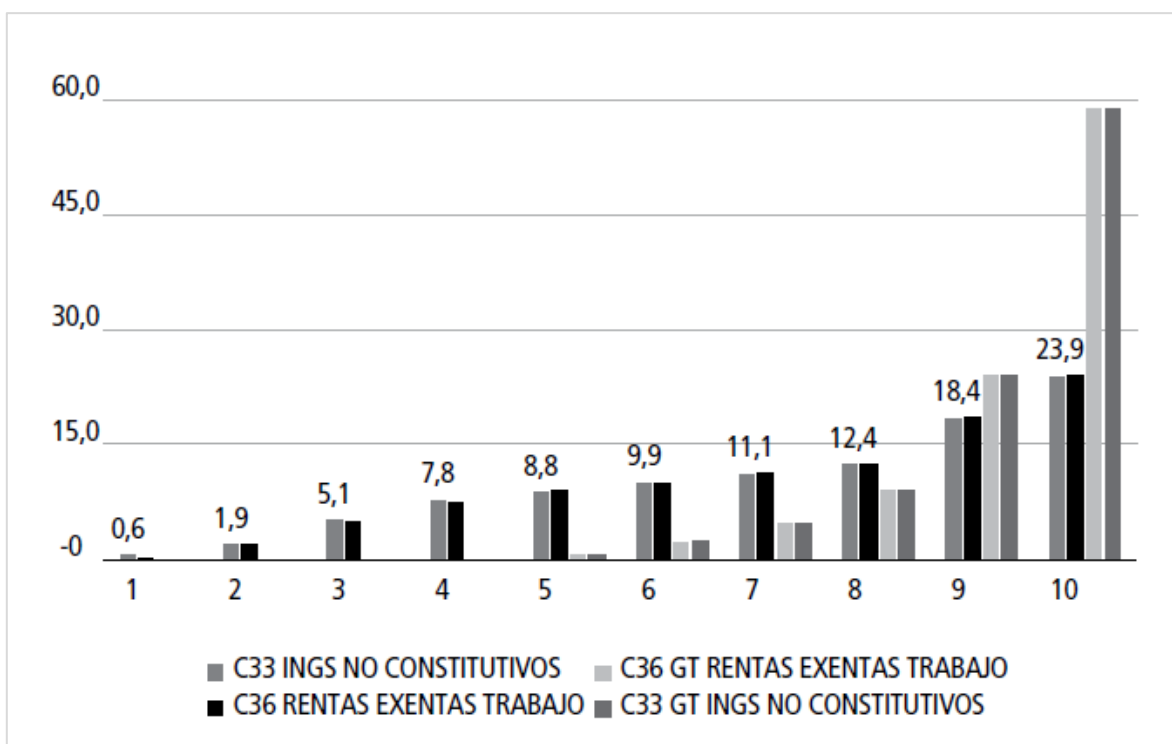
¹²² LORA, Eduardo. Economía Esencial de Colombia, Bogotá D.C.: Editorial DEBATE, 2019. p. 184.

¹²³ Estatuto Tributario, art. 103.

¹²⁴ Estatuto Tributario, art 206. Num 10.

constitutivos de renta y rentas exentas representaron el 23,9% del valor de los ingresos por concepto de rentas laborales, mientras que para el decil 9 estos representaron el 18,4 % (5 puntos porcentuales menos) y para el decil 8 el 12,4%. Esta representación va descendiendo conforme a disminuyen los deciles de ingresos hasta llegar a un 0,6% para el decil 1. Paralelamente, los autores muestran que el decil 10 concentró más de la mitad de estos beneficios tributarios (59%) (Gráfico 6). Además, de la porción de beneficios tributarios que concentra el 10% más rico¹²⁵, el “61 por ciento del Gasto Tributario por concepto de Ingresos No Constitutivos de Renta (INCR) y 58 por ciento por Rentas Exentas de las Rentas Laborales se habría concentrado en las PN ricas con mayores Ingresos Brutos –de los sub-deciles 6 a 10 del decil 10–, con la particularidad de que las PN súper superricas se habrían beneficiado con cerca del 38 por ciento del Gasto Tributario por INCR de las Rentas Laborales usufructuado por el conjunto de las PN superricas.”¹²⁶

Gráfico 6 – Participación en los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y su respectivo Gasto Tributario por las Rentas Laborales para las personas naturales según deciles de Ingreso Bruto en 2017 (%) (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 103)



Así pues, estos cálculos permiten mostrar como las normas asociadas a los ingresos no constitutivos de renta¹²⁷ y rentas exentas¹²⁸ de la cédula de rentas laborales permiten reducir la base gravable en

¹²⁵ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 103

¹²⁶ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 103

¹²⁷ Estatuto Tributario, art. 46, 55 y 56

¹²⁸ Estatuto Tributario, art. 206

mayor proporción a quienes más devengan ingresos, lo cual conlleva a una disminución de la tarifa efectiva de tributación de esta renta y una vulneración al principio de progresividad.

Es importante señalar cómo el artículo 206, en sus numerales 7 y 9, representa una vulneración al principio de progresividad al declarar los gastos de representación exentos de impuesto de renta para magistrados de los tribunales, fiscales, procuradores, rectores y profesores universitarios, los cuales representan hasta el 50% de su salario. Esto, puesto que la norma permite que las personas naturales de mayores ingresos tengan una base gravable inicial hasta del 50% de su ingreso bruto mientras que la del resto de personas es del 75%, conforme al máximo tope establecido en el artículo 206 del Estatuto en su numeral 10¹²⁹. Frente a esto último, es importante también resaltar que este numeral establece un porcentaje de renta exenta fijo (25%) del total de pagos laborales, sustentado en el mínimo vital, que vulnera la progresividad. Si bien esta exención tiene un límite de 240 UVTs (\$8.545.680 mensuales para el año 2020)¹³⁰, esta exención termina beneficiando en mayor medida al grupo de personas que pertenecen al decil 10 de ingresos. Especialmente, teniendo en cuenta que en el decil existe una predominancia relativa de los ingresos laborales, representando más de la mitad (51%) de los ingresos totales de estas 300 mil personas naturales más ricas¹³¹. Además, no es legítimo que el mínimo vital de todas las personas sea el 25% de sus ingresos laborales, puesto que el 25% del salario de un ejecutivo de una empresa es muy distinto al 25% del salario de un trabajador que gane el salario mínimo, lo que termina beneficiando claramente más al primero que al segundo.

En el caso de las rentas pensionales, definidas como “[l]as pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional”¹³², también existe evidencia que los ingresos no constitutivos de renta¹³³ y rentas exentas¹³⁴ de esta cédula contribuyen a las bajas tarifas efectivas de tributación de las personas más ricas del país.

El cálculo de Garay y Espitia muestra que, en conjunto, el 67,1% y el 66,2% del valor total de los ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas, respectivamente, se concentran en las personas naturales de ingresos medio-alto y alto (deciles 7 a 10). De esta porción, el 24,3% y el 18,2% del valor total de estos rubros se concentran en el decil 10. Asimismo, más de la mitad del gasto tributario por concepto de ingresos no constitutivos de renta de la cédula pensional se concentra en el decil 10 de ingresos, mientras que el decil anterior concentra menos de la mitad. En el caso de las rentas exentas, 45% se concentran en el decil 10 mientras que en el decil anterior este valor es levemente superior al 30% (Grafico 7). Nuevamente, de la porción del gasto tributario por concepto de ingresos no constitutivos de renta concentrada por las personas ricas (decil 10), el 64% habría sido usufructuado por el 1% más rico (sub-decil 10 del decil 10), “y con la particularidad de que las PN

¹²⁹ Vale aclarar que en 2001 la Corte Constitucional se pronunció sobre beneficios de este tipo, encontrando que “no existe suficiente fundamentación objetiva y razonable para que los gastos de representación de los altos funcionarios enunciados en la norma acusada se desgraven totalmente, con un tope del cincuenta por ciento del total de los salarios. Es inconstitucional, por vulneración a los principios de igualdad (art. 13), equidad y progresividad (arts. 363 y 95-9) la diferencia de trato prevista para otras personas vinculadas a la administración pública cuando reciben rentas de idéntica naturaleza, aunque se encuentren en escalas de remuneración inferiores, o quizás, precisamente por ello (...)”. Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001. M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

¹³⁰ Estatuto Tributario, art 206. Num 10

¹³¹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 92.

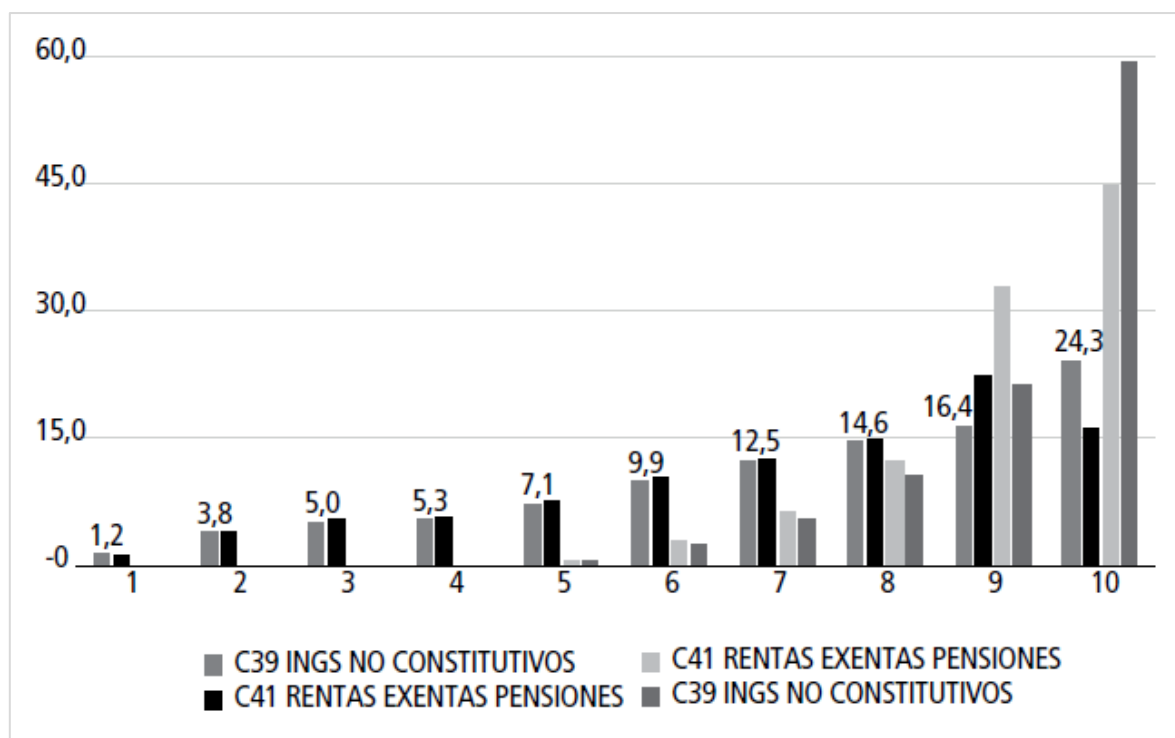
¹³² Estatuto Tributario, art. 337

¹³³ Estatuto Tributario, art. 55 y 56

¹³⁴ Estatuto Tributario, art. 206. Num 5

súper superricas se habrían beneficiado de más del 94 por ciento del Gasto Tributario por INCR de las Rentas de Pensiones usufructuado por el conjunto de las PN superricas.”¹³⁵

Gráfico 7 – Participación en los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y su respectivo Gasto Tributario por las Rentas Pensionales para las personas naturales según deciles de Ingreso Bruto en 2017 (%) (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 105)



Así pues, se observa como la norma que determina los ingresos pensionales como no constitutivos de renta o como rentas exentas permite una erosión de la base gravable de esta renta de las personas de mayores ingresos al poder acceder en mayor magnitud a estos beneficios. El artículo 206, en su numeral 5, establece que “*Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT*”¹³⁶, lo cual es un umbral de tributación lo suficientemente alto para que una parte considerable de las personas pertenecientes al grupo de mayores ingresos no paguen impuestos por concepto de esta renta.

Pasando a las rentas de capital, que se definen como “[l]as obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual”¹³⁷, también existen normas que permiten considerar ingresos de capital como no constitutivos de renta. Estas se encuentran en los artículos 38, 39, 40, 41, 44, 55 y 56 del Estatuto Tributario y se pueden

¹³⁵ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 105

¹³⁶ Estatuto Tributario, art 206. Num 5

¹³⁷ Estatuto Tributario, art 335. Num 2

resumir en (i) El componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por PN y sucesiones ilíquidas; (ii) El componente inflacionario de los rendimientos financieros que distribuyan los fondos de inversión, mutuos de inversión y de valores; (iii) Los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, entre otros¹³⁸.

Igualmente, los artículos 126-1, 126-4, 115 y 118 declaran las deducciones imputables a las rentas de capital y las rentas exentas de este rubro, dentro de las cuales se consideran: (i) Las contribuciones a fondos de pensiones y al ahorro para el fomento de la construcción; (ii) El Impuesto del gravamen a los movimientos financieros y, (iii) La deducción de intereses sobre préstamos de vivienda¹³⁹.

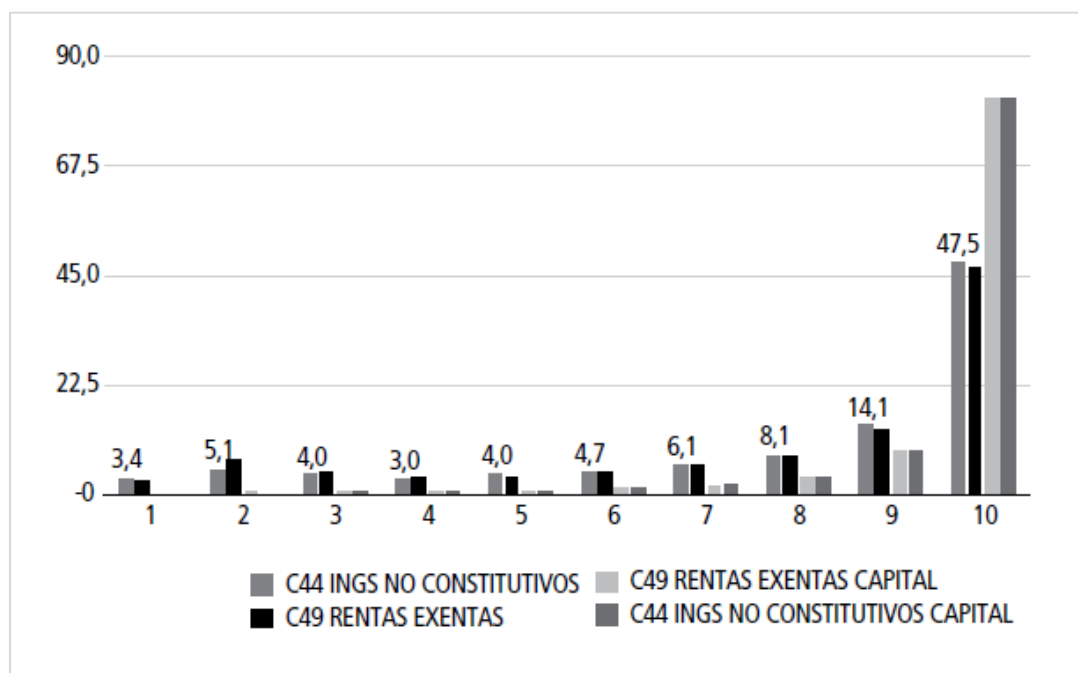
Al igual que con los beneficios tributarios por estos conceptos para los otros tipos de renta, los cálculos de Garay y Espitia permiten observar que para el decil 10 de ingresos esos beneficios representan el 47% del valor total de las rentas de capital, una diferencia de aproximadamente 33 puntos porcentuales frente al decil 9. Esta concentración permite al decil 10 de ingresos beneficiarse del 80% del gasto tributario por concepto de ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas de las rentas de capital (Gráfico 8). Los autores señalan, además, que *“[d]e ese Gasto usufructuado por las PN ricas cerca de la mitad habría beneficiado a las PN superricas con mayores Ingresos Brutos y con la particularidad de que las PN súper superricas se habrían beneficiado con casi el 40 por ciento del Gasto Tributario por Incr de las Rentas de Capital usufructuado por el conjunto de las PN superricas.”*¹⁴⁰

¹³⁸ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 106

¹³⁹ *Ibid*

¹⁴⁰ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 108

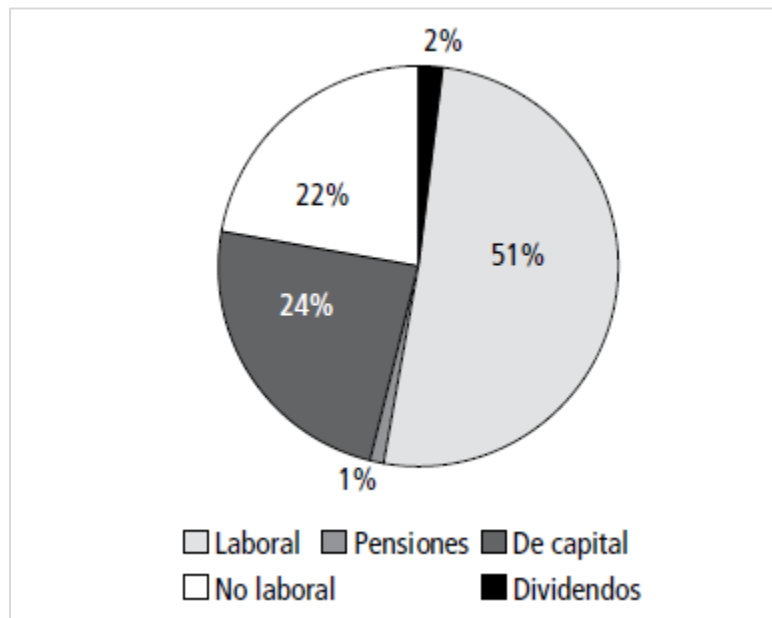
Gráfico 8 – Participación en los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y su respectivo Gasto Tributario por las Rentas de Capital para las personas naturales según deciles de Ingreso Bruto en 2017 (%) (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 108)



Nuevamente se observa que existe una concentración excesiva de estos beneficios tributarios, provenientes de las normas señaladas, en el 10%, 1% y 0,1% más rico, lo que resulta en menores tarifas efectivas de tributación para este grupo de personas. Nótese además que estos beneficios se concentran en este grupo poblacional, debido a que este grupo tiene una elevada participación de los ingresos de capital (24%) frente a los ingresos totales (Gráfico 9) de este decil. Esta representación de los ingresos de capital en deciles inferiores es mucho menor¹⁴¹, por lo que las normas que otorgan este tipo de beneficios a esta renta vulneran el principio de progresividad al permitir reducir la base gravable de las personas naturales con mayores ingresos del país.

¹⁴¹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 92

Gráfico 9. Composición del Ingreso de las 300 mil Personas Naturales ricas del país (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 70.)



En cuanto las rentas no laborales, que son los “[i]ngresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales”¹⁴² los ingresos no constitutivos de renta que aplican se encuentran en los artículos 34, 36, 36-1, 36-3, 42, 46-1, 47, 47-1, 53, 57-1,2 del Estatuto Tributario. Por su parte, las rentas exentas y deducciones imputables de este tipo de renta se encuentran en artículos del Estatuto como el 126-1, 126-4, 115 y 387.

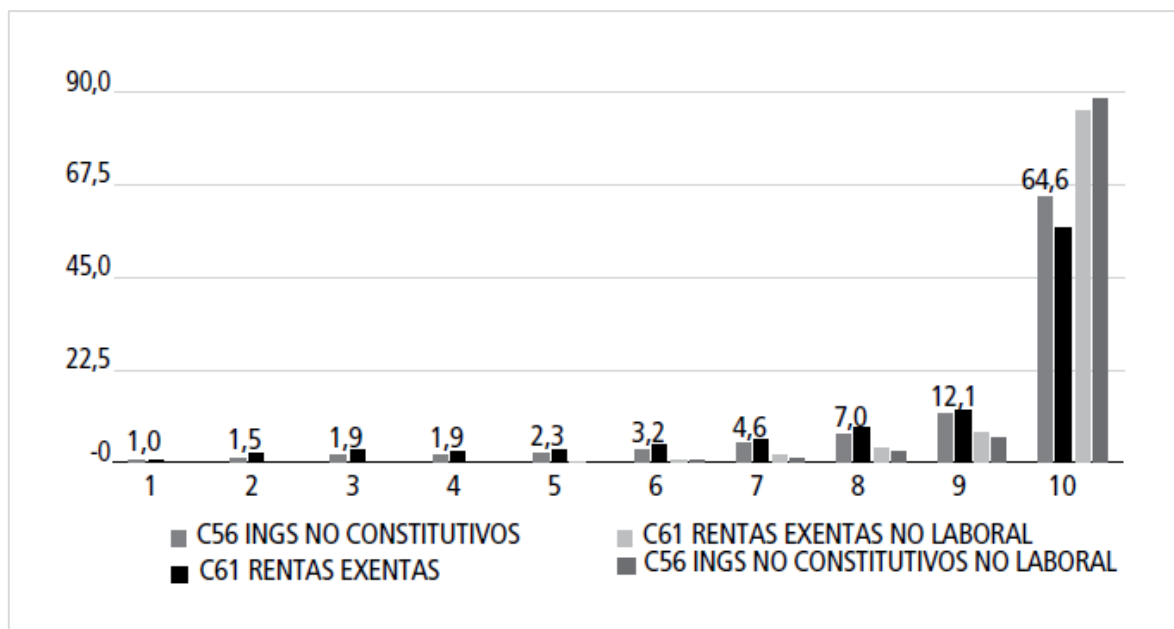
Según las estimaciones de Garay y Espitia, la “vena rota” que erosiona la base gravable del impuesto de renta de las personas naturales de mayores ingresos se encuentra en los costos y gastos deducibles de esta renta. Estos se pueden encontrar principalmente en los artículos 104, 105, 107, 107-1, 107,2 108, 108-1, 117, 118-1, 121, 122 del Estatuto, y representan el 83,5% de los ingresos brutos totales no laborales de las personas naturales. Para el decil 10, este gasto tributario representa el 79% de los ingresos totales de este grupo. Dentro de estos, se encuentran “[l]os costos asignados por el ente económico a los artículos y productos vendidos, de acuerdo con el sistema que legalmente le corresponda para establecer el costo de los activos movibles enajenados, y el costo de los servicios prestados. Los rubros a incluir son los de la cuenta ‘Costo de ventas y de prestación de servicios’, o el determinado conforme al juego de inventarios para el sistema periódico. Así mismo, se incluye el costo fiscal de los activos fijos poseídos por menos de dos años, como los gastos (de administración, distribución y ventas, financieros, entre otros) en que se incurre durante el ejercicio, originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa, tales como: mano de obra, honorarios, impuestos, arrendamientos, contribuciones, seguros, servicios, regalías, asistencia técnica, otros servicios, investigación y desarrollo, reparaciones, depreciaciones, entre otros,

¹⁴² Estatuto Tributario, art 335. Num 3

asociados a los ingresos gravados, siempre que se trate de expensas necesarias, es decir, que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la renta y cumplan los demás requisitos necesarios para su deducción”¹⁴³.

Por su parte, el valor de los beneficios tributarios por concepto de ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas de las rentas no laborales se concentran en el decil 10 en un 64% y 57% respectivamente. Esto hace que el gasto tributario por concepto de ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas de las rentas no laborales esté concentrado en un 88% y 85% en el decil 10 (Gráfico 10). Los autores señalan además que “[e]l 60.5 por ciento del Gasto Tributario que debió beneficiar a las PN ricas del decil 10 se habría distribuido de manera relativamente homogénea entre las PN ricas de Ingreso Bruto medio-alto y alto –esto es, de los sub-deciles 6 a 10 del decil 10 –, y que un 38 por ciento del Gasto Tributarios por concepto de Incr y el 16 por ciento por Rentas Exentas usufructuado por las PN superricas en su conjunto se pudo haber concentrado en las PN súper superricas.”¹⁴⁴, lo que evidencia un beneficio desproporcionado en las personas naturales de mayores ingresos a la hora de calcular su base gravable de rentas no laborales que se deriva de las normas del Estatuto.

Gráfico 10 – Participación en los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y su respectivo Gasto Tributario por las Rentas No Laborales para las personas naturales según deciles de Ingreso Bruto en 2017 (%) (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 111)



Finalmente, en lo que respecta a las rentas de dividendos y participaciones, definidas como los ingresos “[r]ecibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en

¹⁴³ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 109

¹⁴⁴ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 111

cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras”¹⁴⁵, existen ingresos no constitutivos de renta, consagrados en los artículos 49, 50 y 51 del Estatuto Tributario y rentas exentas consagradas en los artículos 884 y 895.

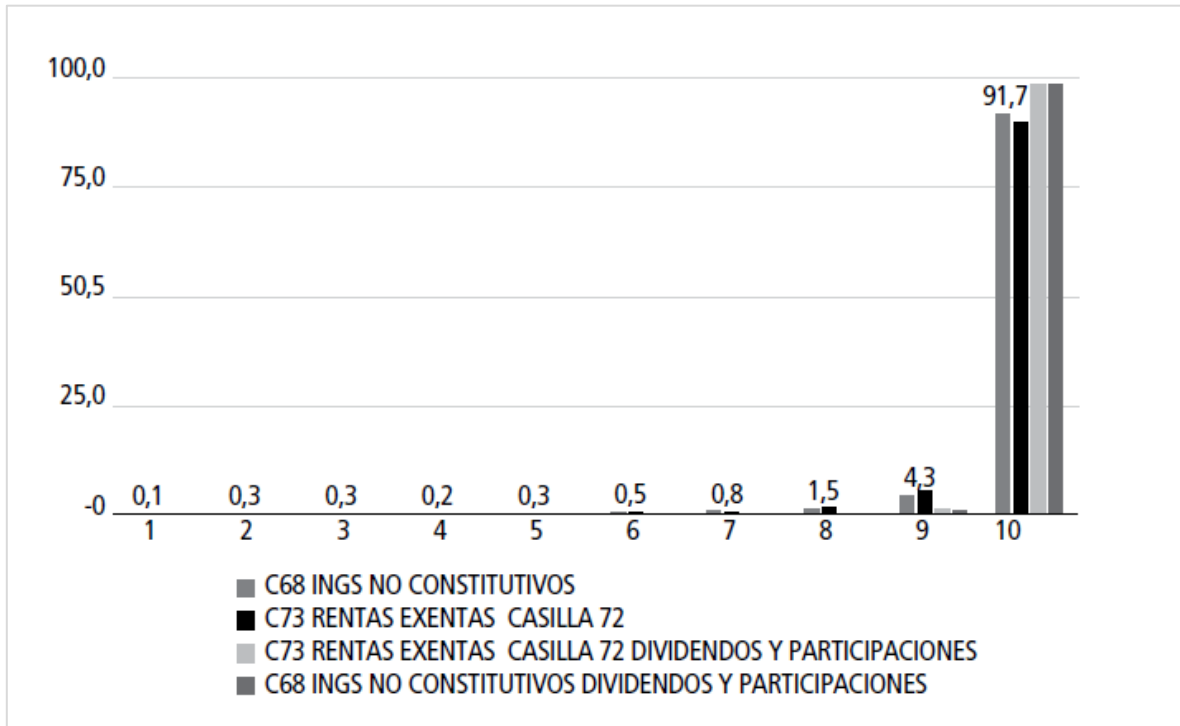
Como ingresos no constitutivos de renta se incluyen los dividendos y participaciones pagados/abonados en cuenta de los periodos gravables siguientes provenientes de distribuciones de las utilidades máximas susceptibles de ser distribuidas conforme al artículo 49. De igual manera, se consideran ingresos no constitutivos de renta a la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio. Para las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49. También se incluyen los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por las Entidades Controladas del Exterior (ECE), así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la ECE, originados en utilidades que estuvieron sometidas a tributación de acuerdo con las reglas estipuladas en el Estatuto Tributario. Como rentas exentas se encuentra la renta líquida pasiva y los dividendos ECE que tratan de rentas recibidas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN¹⁴⁶.

El análisis de Garay y Espitia de la distribución del valor de este tipo de ingresos por deciles permite observar que existe una concentración extrema en el decil más alto. Por un lado, el valor de los ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas de las rentas de dividendos y participaciones que concentra el decil 10 como proporción del valor total es superior al 90% en ambos casos, y el gasto tributario por estos conceptos que concentra el 10% más rico del país es del 98%, lo que revela una gran inequidad en el acceso a este tipo de beneficios tributarios y la reducción subsiguiente de la base gravable (Gráfico 11). Además, las personas superricas (1%) habrían usufructuado algo más del 90% del gasto tributario concentrado en el decil 10, concentrándose a su vez en un 57% (para los ingresos no constitutivos de renta) y en un 86 (para las rentas exentas) en los sub-deciles 9 y 10 del sub-decil 10 del decil 10, es decir, en el 0,2% más rico del país.

¹⁴⁵ Estatuto Tributario, art. 342

¹⁴⁶ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 112

Gráfico 11 – Participación en los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y su respectivo Gasto Tributario por las Rentas No Laborales para las personas naturales según deciles de Ingreso Bruto en 2017 (%) (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Desigualdad y Reforma Estructural Tributaria en Colombia*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2020. p. 114)



Ahora, es importante señalar que, si bien las cifras y normas anteriormente presentadas están separadas por tipos de renta, esto no quiere decir que una persona no pueda acceder a todos estos beneficios. Por el contrario, lo que se logra evidenciar es que las personas de mayores ingresos logran acceder a diversos beneficios tributarios que en conjunto, y con ello terminan erosionando la base gravable al punto de obtener las tarifas efectivas de tributación presentadas en la sección 7.2.1.1 de este documento.

En efecto, al analizar la relación que existe entre el total de la Renta Líquida Gravable declarada y el total de Ingresos Brutos, se observa que esta descende conforme aumenta el nivel de ingreso, la cual va desde un 66% promedio para las personas naturales de los deciles 1 y 2, a un 41% promedio para las personas de los deciles 7 y 8, y llegando hasta un 18% para las personas del decil 10. Al interior de este decil se observa que el sub-decil 10, es decir el 1% más rico, tiene una relación de renta líquida gravable e ingresos brutos de 8%, y al interior del sub-decil 10 se encuentra que en el sub-sub-decil 10 del sub-decil 10 esta relación es apenas del 5%.

Tabla 8 – Total Renta Líquida Gravable / Ingresos Brutos en 2018 (%) (Fuente: elaboración propia en base a datos de la DIAN contenidos en: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/TributosDIAN.aspx>, verificado en 25 de julio de 2020)

Decil	Todas las PNs	Sub-Decil Decil 10	Sub-Decil 10 Decil 10
1	74	35	16
2	62	34	15
3	55	33	15
4	53	32	13
5	50	31	12
6	46	30	11
7	43	26	10
8	39	23	8
9	38	19	7
10	18	8	5
Total	31	18	8

Finalmente, es importante también mencionar que aparte de las normas mencionadas que habilitan a las personas de mayores ingresos a reducir su base gravable para la aplicación de las tarifas, también existen normas dentro del Estatuto que generan regímenes especiales que les otorgan tarifas nominales menores a personas de más ingresos. Un ejemplo de estas normas puede ser el régimen de mega inversiones, que establece que “La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para los contribuyentes que realicen las nuevas inversiones, sean personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes, será del 27%”¹⁴⁷ con el requisito que “[r]ealicen nuevas inversiones dentro del territorio nacional con valor igual o superior a treinta millones (30.000.000) UVT en cualquier actividad industrial, comercial y/o de servicios y generen al menos cuatrocientos (400) nuevos empleos directos asociados al desarrollo de esta inversión”¹⁴⁸. Este es un beneficio tributario que parece neutro, pero que en realidad beneficia a quienes tengan la capacidad de invertir algo más de un billón de pesos, algo que solamente podrían hacer las personas naturales con los más altos ingresos y capital del país.

7.2.1.3. Análisis de la progresividad del sistema tributario respecto de las tarifas efectivas de tributación y su distribución en los deciles de ingreso

Ahora bien, para entender en mejor medida el impacto de la falta de progresividad en las tarifas efectivas de tributación es necesario aclarar algo: la distribución de las clases social en Colombia de acuerdo con el nivel de ingreso. Según el Departamento Nacional de Planeación, un hogar se considera pobre si tiene un ingreso per cápita por debajo de la línea de pobreza nacional, como vulnerable si es superior a la línea de pobreza y llega a un ingreso de hasta diez dólares PPA diarios (paridad de poder adquisitivo), clase media si el ingreso del hogar es superior a diez dólares y llega hasta cincuenta dólares PPA diarios y clase alta si es superior cincuenta dólares PPA diarios¹⁴⁹. Bajo esta metodología, las clases sociales para el 2017 en Colombia estaban distribuidas de la siguiente manera: 19,5% pobre, 36,2% vulnerable, 40,1% clase media y 4,2% clase alta¹⁵⁰. Al aplicar estas definiciones a los deciles de ingreso, que es la clasificación en la que se basa el análisis presentado

¹⁴⁷ Estatuto Tributario, art 235-3

¹⁴⁸ *Ibid*

¹⁴⁹ DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. Bases para el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. Pacto por Colombia, pacto por la equidad. Bogotá D.C.: DNP, 2019, p. 994.

¹⁵⁰ PUCHE, Kelina & VILLA OROZCO, Valentina. Evolución de las clases sociales en Colombia. Barranquilla: Fundesarrollo, 2018. p.9-10.

en esta demanda, se puede identificar que la clase media en Colombia comienza en la parte superior del decil 6 de la distribución de ingresos y finaliza aproximadamente en la mitad del decil 10 (entre los sub-deciles 5 y 6 del decil 10).

De manera que el sub-decil 10 del decil 10, la parte superior de la clase alta colombiana, paga una tarifa efectiva de tributación (2,58) inferior a la del resto del sub-deciles del decil 10 (que oscila entre 5,29 y 3,79) y a la del decil 9 (3,86). Y el sub-sub-decil 10, paga una tarifa efectiva de tributación inferior (2,26) que incluso el decil 8 (2,31). Es decir, el 0,1% de las personas, las más ricas, paga menos proporcionalmente que casi la totalidad de la clase media colombiana y de quienes le acompañan en la clase alta. En donde el sistema debería ser más progresivo, en la fracción de la población que efectivamente tiene la mayor capacidad de pago para contribuir, el sistema permite que quienes tienen más paguen menos que casi toda la clase media y que buena parte de la clase alta colombiana. Una clara vulneración del principio de progresividad. Resultado que proviene del diseño mismo de las normas, especialmente de la concentración de beneficios tributarios en el decil 10 de ingresos.

7.2.2. El sistema tributario debe contribuir a cerrar la brecha de desigualdad

Como ya se explicó, la progresividad tiene una segunda cara. Este principio exige no sólo que el sistema tributario grave más proporcionalmente a quienes tienen más capacidad de pago, sino que coadyuve en la reducción de la desigualdad. Esto es, que la brecha de desigualdad sea menor después de recaudar impuestos que antes.

A la hora de establecer grados de progresividad entre alternativas impositivas se pueden utilizar diferentes medidas. La DIAN ha estudiado la progresividad del sistema tributario colombiano y ha expuesto que existen al menos dos formas de medirla¹⁵¹. Por un lado, está la medida de progresión marginal, la cual *“compara las progresividades relativas de distintos impuestos a un nivel dado de renta antes de impuestos, a través del cambio en la tasa marginal con respecto a un cambio en la renta antes de impuestos”*¹⁵². Es decir, mide el nivel de redistribución de un impuesto respecto a los otros a partir de cambios pequeños en la capacidad de pago de los contribuyentes antes de pagar lo que les corresponde en tributos. Por otro lado, se puede medir también la progresión promedio, que es muy similar a la progresión marginal, pero que *“compara las progresividades relativas de diferentes impuestos a un nivel dado de renta antes de impuestos, a través del cambio en la tasa promedio del impuesto con respecto a un cambio en la renta antes de impuestos”*¹⁵³. Se diferencia de la medida anterior, en que esta toma en cuenta el cambio en la tasa promedio del impuesto en vez de concentrarse en el cambio en la capacidad de pago de los contribuyentes.

Sin embargo, estas medidas no logran una medición conjunta del grado de progresividad de un tributo en todo el recorrido de la base gravable, ni del sistema tributario en su conjunto. Para lograr esto

¹⁵¹ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006.

¹⁵² ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 11.

¹⁵³ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 11.

último, existen mediciones llamadas índices de progresividad. Dentro de estos está el Índice o Coeficiente de Gini¹⁵⁴, que resume en un número entre 0 y 1 la desigualdad de la distribución de una variable, en este caso el ingreso o la concentración del impuesto¹⁵⁵. Cuando el Índice de Gini es cercano a 0, la distribución se acerca a la igualitaria, mientras que a medida que se acerca a 1 aumentan la desigualdad y la concentración. El Índice de Gini permite entonces analizar la igualdad antes y después de impuestos, con lo cual permite analizar sintéticamente si el sistema tributario tiene o no capacidad redistributiva y si es o no progresivo. En efecto, la cifra del Gini permite conocer cuánta es la contribución absoluta en la redistribución del ingreso después de impuestos, a partir del Índice de Reynolds – Smolensky (RS), que es simplemente la resta del Gini antes de impuestos y el Gini después de impuestos¹⁵⁶.

Teniendo lo anterior en cuenta, un sistema tributario (y fiscal) progresivo debería disminuir el Gini después de impuestos y transferencias, lo que se traduce en una redistribución de ingresos a través del ejercicio impositivo y el gasto público. Al observar el Índice de Gini antes y después de impuestos y transferencias¹⁵⁷ para Colombia (Gráfico), se puede ver que este es prácticamente el mismo. Como lo indica el gráfico de la OCDE, el Coeficiente de Gini antes de impuestos y transferencias (punto cuadrado en el gráfico) es básicamente el mismo que el de después de impuestos y transferencias (indicado por el rombo en el gráfico). Al comparar el impacto de la política fiscal con otros países, se puede ver claramente que la política fiscal colombiana es de las más inefectivas para disminuir la desigualdad¹⁵⁸, mientras que países de la región como Brasil y Argentina muestran un cambio significativo en el Gini después de impuestos y transferencias. Esta es una evidencia clara de la incapacidad del sistema fiscal colombiano para redistribuir el ingreso (incluso incluyendo las transferencias o el gasto público, que suelen ser uno de los componentes no tributarios más progresivos del sistema fiscal).

¹⁵⁴ Se define como el área encerrada entre la recta de 45° y la curva de Lorenz, dividida por el área total bajo la recta de 45°.

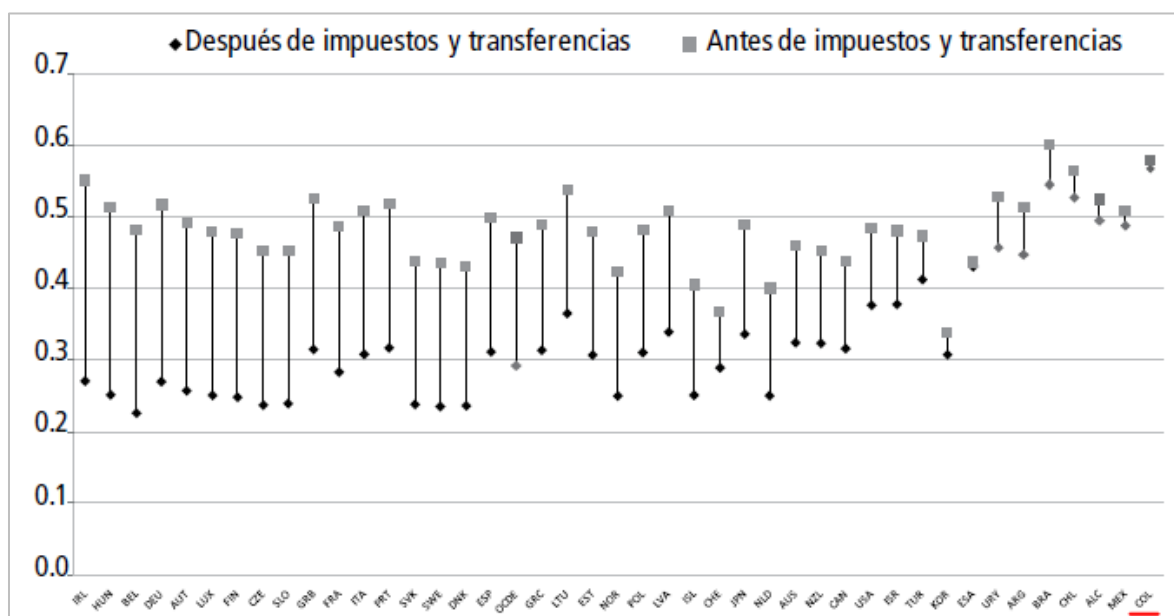
¹⁵⁵ JORRAT, Michel. Diseño metodológico para la medición de la equidad actual y potencial del impuesto a la renta en Latinoamérica. Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 11.

¹⁵⁶ JORRAT, Michel. Diseño metodológico para la medición de la equidad actual y potencial del impuesto a la renta en Latinoamérica. Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 12.

¹⁵⁷ La diferencia de este cálculo con el presentado anteriormente es que éste incorpora las transferencias del Gobierno como los subsidios, y en general, todo el gasto público.

¹⁵⁸ Mientras que la OCDE calcula el coeficiente de Gini de 2018 en 0,56, el DANE lo calcula en 0,52. En todo caso uno de los más altos de la región.

Gráfico 12. Diferencias en la desigualdad del ingreso antes y después de impuestos y transferencias (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 179, cuya fuente es: OCDE, 2019.)



Las cifras presentadas a continuación demuestran el incumplimiento del mandato de progresividad tributaria y se concentran en el Índice de Gini antes y después de impuestos de renta y patrimonio (contenidos en el Libro Primero del Decreto 624 de 1989) para cada decil de ingresos¹⁵⁹. Se muestra en distintos períodos de tiempo como este cambia marginalmente, lo que representa de manera clara que el sistema tributario no reduce la desigualdad del país¹⁶⁰. Y se centra en el sistema tributario, que es lo que exige el artículo 363 constitucional, es decir, en los impuestos, los beneficios y las instituciones que los rodean.

Los cálculos que aquí se presentan tienen como base la información analizada y presentada por los economistas, profesores y accionantes dentro del presente caso, Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia en su libro “*Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*”. Allí, utilizando los reportes de la DIAN de las declaraciones de renta de personas naturales y jurídicas para los años 2000 y 2017, calculan la distribución del ingreso antes y después de impuestos.

Los cálculos tienen en cuenta los siguientes ítems que aparecen en las declaraciones de renta:

- i) Ingresos Brutos (ítem 45 de la declaración de renta).

¹⁵⁹ Los deciles de ingreso se crean ordenando el ingreso de toda la población de menor a mayor en 10 grupos. Por lo tanto, los deciles inferiores son los de menores ingresos y los superiores los de mayores.

¹⁶⁰ Aclaramos que, en la medida en que este análisis está basado en registros tributarios, el coeficiente de Gini sobre ingresos es mayor al que usualmente se calcula con base en encuestas sobre ingresos, pero ese punto no altera para nada la esencia de nuestro planteamiento.

- ii) “Total impuesto a cargo” (ítems 71 + 72 – 73 de la declaración de renta), el cual resulta de sumar el “Impuesto Neto de Renta” (ítem 71) con el “Impuesto de Ganancias Ocasionales” (ítem 72), para luego restar los “Descuentos por Impuestos pagados en el Exterior por Ganancias Ocasionales” (ítem 73).
- iii) Ingresos después de Impuestos como la diferencia entre los Ingresos Brutos y el Impuesto Total a cargo.

En las Tablas 9 y 10 se presenta la información del Ingreso Bruto, del Impuesto a Cargo y del Número de Casos o Declaraciones reportados por la DIAN para los años 2000 (lado izquierdo de las tablas) y 2017 (lado derecho de la tabla) para personas jurídicas y personas naturales, respectivamente.

El Ingreso Bruto corresponde al ingreso total de cada decil antes de ser aplicadas todas las exenciones, descuentos y deducciones. Por su parte, el impuesto a cargo corresponde al impuesto que se debe pagar dependiendo del nivel de ingresos brutos de cada decil y de los respectivos descuentos, es decir, el que se calcula a partir de la base gravable. Tanto el ingreso bruto como el impuesto a cargo nos permiten observar la concentración de ingresos en cada decil antes de impuestos. La concentración se establece al comparar el ingreso bruto de cada decil con el total de ingresos brutos. Por otra parte, también permite observar la concentración de los ingresos después de impuestos al relacionar los ingresos brutos con el impuesto a cargo. A partir de todo esto, se puede calcular el Índice de Gini para cada decil de ingresos.

Tabla 9 – Deciles por ingresos brutos para personas jurídicas años gravables 2000 y 2017 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 175).

Año gravable 2000					Año gravable 2017				
Millones de pesos corrientes					Millones de pesos corrientes				
Decil	Ingresos Brutos (IB)	Impuesto a cargo (IC)	Impuesto a cargo frente a Ingresos brutos (IC/IB) (%)	No. Casos	Decil	Ingresos Brutos	Impuesto a cargo	Impuesto a cargo frente a Ingresos brutos (IC/IB) (%)	No. Casos
1	0	7.982		34.026	1	50	59.989		100.435
2	99	782 ¹⁶¹		2.548	2	146	2.446		2.112
3	41.373	7.776	18,8%	18.190	3	61.023	27.401	44,9%	30.317
4	217.347	13.191	6,1%	18.255	4	843.510	59.049	7,0%	46.091
5	561.405	23.731	4,2%	18.255	5	2.679.990	111.803	4,2%	46.091
6	1.183.394	37.336	3,2%	18.255	6	5.921.454	218.310	3,7%	46.092
7	2.364.085	62.325	2,6%	18.255	7	11.908.563	404.314	3,4%	46.091
8	4.937.779	107.801	2,2%	18.255	8	24.082.906	762.529	3,2%	46.091

¹⁶¹ Puede parecer contradictorio que en algunos casos los ingresos brutos sean superiores a los impuestos a cargo pues el impuesto a la renta es un porcentaje de la renta líquida, que a su vez deriva de esos ingresos brutos, menos ciertos gastos deducibles. La razón de esa aparente inconsistencia es que los ingresos brutos del cuadro **no** necesariamente corresponden a la base gravable propiamente dicha. Eso sucede porque las empresas que tengan renta líquida gravable nula deben liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios con base en la renta presuntiva, y no los ingresos brutos, la cual está asociada con el valor del patrimonio declarado.

9	12.482.474	227.793	1,8%	18.255	9	58.200.008	1.643.620	2,8%	46.092
10	280.722.208	4.718.004	1,7%	18.255	10	1.653.956.433	33.963.500	2,1%	46.091
Total	302.510.164	5.206.722	1,7%	182.549	Total	1.757.653.886	37.256.395	2,1%	460.912
Fuente: Declaraciones de renta y complementarios (F-110). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.					Fuente: Declaraciones de renta y complementarios (F-110). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.				
Fecha de corte: Octubre 23 de 2018									

La Tabla 9 muestra que en los dos años, 2000 y 2017, existe una alta concentración del Ingreso Bruto Antes de Impuestos de las personas jurídicas en los deciles superiores, es decir, aquellos con mayores ingresos. Esto, puesto que el decil de ingresos más alto (el decil 10) concentra el 92,8% del Ingreso Bruto Total en 2000 y el 94,1% en 2017. El Coeficiente de Gini para el año 2000, que resume esta distribución del ingreso, alcanzó el nivel de 0,874, muy similar al observado en 2017, de 0,879.

En el caso del Ingreso Bruto Después de Impuesto, es decir, el Ingreso Bruto menos el Impuesto a Cargo (Tabla 10), el decil 10 concentró el 92,84% del ingreso en 2000 y el 94,16% en 2017, niveles prácticamente iguales a los correspondientes al Ingreso Bruto Antes de Impuestos. En consecuencia, no se observan alteraciones apreciables en los Índices de Gini Antes y Después de Impuestos para personas jurídicas. En efecto, en el 2000 el Gini Después de Impuestos fue de 0,874 y en 2017 fue de 0,879 puesto que la concentración en el decil 10 fue la misma después de impuestos¹⁶². Dado que un Índice de Gini de 1 muestra una perfecta desigualdad, los resultados de este análisis reflejan que el sistema tributario no logra una redistribución de la riqueza para personas jurídicas por medio de los impuestos. Por lo anterior, no es progresivo.

Tabla 10. Concentración de ingresos decil 10 en personas jurídicas y Gini antes y después de impuestos. Años 2000 y 2017 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 175)

	2000		2017	
	Antes de impuestos	Después de impuestos	Antes de impuestos	Después de impuestos
Concentración del decil 10 de ingresos	92,80%	92,84%	94,10%	94,16%
Coeficiente de Gini	0,874	0,874	0,879	0,879

Aquí es importante hacer una aclaración. Si bien sabemos que existe un debate sobre si es apropiado o no hacer un análisis de progresividad en personas jurídicas, creemos que, ante la elevada concentración del ingreso a nivel empresarial, el elevado poder de mercado y la centralización de capital, es pertinente hacer este análisis. Una creciente y excesiva concentración empresarial conlleva a una reducción de la competencia, lo cual se traduce en elevados márgenes de ganancia y en un mayor poder de mercado de las empresas que concentran los ingresos. En general, si se mantienen los demás factores constantes, la alta concentración empresarial aumenta la capacidad para fijar

¹⁶² GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 174-176.

precios, lo cual profundiza las desigualdades tanto en la distribución de la renta como de la riqueza. Además, “*las empresas más grandes tienen la posibilidad de influir en el proceso de formulación de políticas y, sobre todo, en la regulación específica a sus intereses, especialmente en los sectores con importancia estratégica*”¹⁶³, lo que sin duda perpetúa las dinámicas de desigualdad. Teniendo en cuenta la situación colombiana, bajo este contexto creemos que la falta de progresividad en personas jurídicas tiene el potencial de aumentar los niveles de desigualdad del mercado y afectar la progresividad del sistema tributario en su conjunto.

Ahora bien, al analizar el caso de las personas naturales, observamos que ocurre algo semejante. En la Tabla 11 se incluye la información reportada por la DIAN para los años 2000 y 2016.

Tabla 11. Deciles por Ingresos Brutos para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad años gravables 2000 y 2016 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 178)

	Año gravable 2000						Año gravable 2016				
	Millones de pesos corrientes						Millones de pesos corrientes				
Decil	Ingresos Brutos (IB)	Impuesto a cargo (IC)	(IC/IB) (%)	No. Casos		Decil	Ingresos Brutos	Impuesto a cargo	(IC/IB) (%)	No. Casos	
1	251.764	11.133	4,4%	33.378		1	1.936.551	85.224	4,4%	199.283	
2	565.473	6.047	1,1%	32.555		2	5.946.493	57.136	1,0%	199.266	
3	743.856	9.942	1,3%	32.966		3	8.475.502	44.012	0,5%	199.302	
4	969.293	15.254	1,6%	32.968		4	10.269.567	62.545	0,6%	199.248	
5	1.256.887	19.162	1,5%	32.984		5	12.508.258	115.350	0,9%	199.284	
6	1.635.560	33.542	2,1%	32.946		6	15.394.920	204.976	1,3%	199.271	
7	2.263.901	53.717	2,4%	32.967		7	18.647.019	363.059	1,9%	199.276	
8	3.193.124	106.057	3,3%	32.965		8	22.713.434	581.941	2,6%	199.273	
9	5.098.813	184.203	3,6%	32.966		9	30.993.733	1.143.466	3,7%	199.272	
10	22.978.885	375.991	1,6%	32.966		10	85.875.078	4.452.212	5,2%	199.273	
Total	38.957.557	815.047	2,1%	329.661		Total	212.760.557	7.109.921	3,3%	1.992.748	
	Fuente: Declaraciones de renta y complementarios personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (F-210). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.						Fuente: Declaraciones de renta y complementarios personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (F-210). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.				
Fecha de corte: Octubre 19 de 2018											

Para el año 2000 el decil 10 (de mayores ingresos) concentró el 59% del Total de Ingresos Declarados Antes de Impuestos, arrojando un Índice de Gini del 0,649. Para el caso de Ingresos Declarados Después de Impuestos, el decil 10 concentró el 59,3% del Total de Ingresos Declarados Después de Impuestos, consecuente con un Índice de Gini del 0,6491. Para el año 2016, los niveles de concentración del decil 10 antes y después de impuestos fueron 40,4% y 39,6% respectivamente, es

¹⁶³ LORA, Eduardo. *Economía Esencial de Colombia*, Bogotá D.C.: Editorial DEBATE, 2019. p. 22.

decir, un cambio a la baja de 0,8%, con unos Índices de Gini asociados de 0,482 para el caso del Total de Ingresos Declarados Antes de Impuestos y de 0,479 para el caso del Total de Ingresos Declarados Después de Impuestos¹⁶⁴ (Tabla 12). Aunque se evidencia, en efecto, una disminución en el Índice de Gini, esta es insignificante (aproximadamente de 0,003)¹⁶⁵. Lo que permite demostrar que en este caso tampoco existe una redistribución del ingreso después de aplicarse los impuestos, como debería suceder en un sistema tributario progresivo, sabiendo que el impuesto de renta y complementarios son los que por diseño deberían ser más progresivos y tendrían mayor impacto en el sistema.

Tabla 12. Concentración de ingresos decil 10 en personas naturales y Gini antes y después de impuestos. Años 2000 y 2016 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 178)

	2000		2016	
	Antes de impuestos	Después de impuestos	Antes de impuestos	Después de impuestos
Concentración del decil 10 de ingresos	59,0%	59,3%	40,4%	39,6%
Coefficiente de Gini	0,649	0,6491	0,482	0,479

Así las cosas, a manera de síntesis, en los cálculos realizados con las declaraciones de renta de las personas naturales y jurídicas se puede observar que no existen cambios sustanciales en el Índice de Gini después de la política tributaria. Esto quiere decir que los niveles de desigualdad generados por las dinámicas y fallas de los mercados observados antes del pago de impuestos no se ven compensados por la aplicación de impuestos teóricamente concebidos para disminuir los niveles de desigualdad de una sociedad. Si la política tributaria en efecto redistribuyera el ingreso, veríamos una disminución significativa en el valor del Índice de Gini después de impuestos. Ahora, como esto no está sucediendo, el sistema tributario no está cumpliendo su mandato constitucional de progresividad, específicamente en cuanto al segundo elemento: el de contribuir a la redistribución del ingreso y la riqueza en la sociedad.

Ahora bien, si para mostrar que el resultado de la inmovilidad del coeficiente de Gini antes y después de impuesto se da por las tarifas efectivas actuales del sistema tributaria, realizamos el ejercicio usando las tarifas nominales.

En primer lugar, es importante mencionar que la literatura conoce la diferencia entre el Gini antes y después de impuestos como el indicador de Reynolds-Smolensky, que captura el efecto redistributivo y representa la separación entre la curva de Lorenz del ingreso bruto, en este caso, antes y después de impuestos a la renta.

Ahora bien, al calcular la diferencia entre el coeficiente de Gini de los ingresos brutos antes de impuestos y el Gini después de impuestos manteniendo el orden de los ingresos (Cuasi-Gini de los

¹⁶⁴ Es importante señalar que la disminución del coeficiente de GINI en 2016 frente al Gini del año 2000 es producto de las reformas fiscales que se han presentado durante estos años y que han tendido a ampliar el número de declarantes mediante la rebaja de la base gravable para incluir declarantes con menores niveles de ingreso gravable.

¹⁶⁵ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 176 y 177

impuestos), se obtiene el conocido índice de Kakwani. Cuando el valor del índice de Kakwani es menor que cero se trata de un impuesto regresivo, mientras que entre más positivo sea el índice, *ceteris paribus*, mayor la progresividad del impuesto.

En el caso de la tarifa nominal del impuesto a la renta de personas naturales aplicada al ingreso bruto declarado en 2018, se observa que las diferencias entre el Gini y el Cuasi-Gini fueron de 0.2151 para todas las personas naturales, de 0.0498 para el 1% de las personas naturales con mayores ingresos y de -0.0241 para el 0,1% de las personas naturales con los ingresos más elevados. Ello ratificaría la existencia de un impacto redistributivo del impuesto a la renta a las tarifas nominales para el conjunto de las personas naturales declarantes, pero con la presencia de un impacto ligeramente regresivo para el caso del uno por mil de las personas naturales con ingresos más altos.

Consecuencia de todo lo anterior, resulta suficientemente comprobado en términos analíticos y empíricos la existencia de un significativo sesgo pro las personas naturales con mayores ingresos y la ausencia de un impacto redistributivo según las tarifas efectivas del impuesto a la renta, lo que no sucede aplicando las tarifas nominales.

7.3. Conclusión

La información previamente presentada demuestra que el sistema tributario actual no es progresivo dado que (i) los beneficios tributarios permiten que las personas de ingresos más altos tributen proporcionalmente menos respecto a las de ingresos más bajos y, (ii) esto impide que el sistema tributario tenga efectos e impactos redistributivos modificando la situación de desigualdad, como se puede observar con el Índice de Gini antes y después de impuestos. Esta falta de progresividad del sistema tributario no deriva además de un problema de aplicación indebida de la normatividad tributaria, sino que se encuentra profundamente ligada a la propia estructura y contenido del Estatuto Tributario.

En efecto, como se ha explicado, esta falta de progresividad deriva, por un lado, del peso excesivo que tienen los impuestos indirectos en la estructura tributaria, especialmente el impuesto sobre las ventas, junto con la erosión de la base tributaria del impuesto de renta de personas naturales asociada a los beneficios tributarios y, especialmente, a los ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas que benefician a los contribuyentes de mayor capacidad de pago, tal y como se mostró en la sección 6.2.1.2.

Como se expresó al inicio, si esta falta de progresividad está asociada al impuesto que en principio es el más progresivo de un sistema tributario, que es el impuesto a la renta y complementarios, con mayor razón se puede concluir que el sistema tributario en su conjunto carece de progresividad¹⁶⁶. Pero, para dar mayor solidez al planteamiento, a continuación, se presenta información general sobre otros aspectos del sistema tributario, como los relativos a la falta de progresividad del IVA, contenido en el Libro Tercero del Decreto 624 de 1989.

¹⁶⁶ En este punto, Garay y Espitia (2019) muestran que ante el muy elevado grado de concentración/ desigualdad existente en el país a nivel del patrimonio bruto y líquido tanto de las Personas Naturales como de las Personas Jurídicas, unos impuestos a la renta y a la riqueza con tarifas efectivas progresivas no solo contribuirían a aumentar el recaudo tributario, sino también a propugnar por un impacto redistributivo de la tributación directa sobre la distribución del ingreso y de la riqueza.

Frente a los efectos de este tipo de impuesto, la redistribución de ingresos después del pago de IVA no se ve alterada significativamente. Con información de la Encuesta de Ingresos y Gastos y la Encuesta de Calidad de Vida el grupo de investigaciones económicas de la DIAN calculó la concentración de los gastos de los hogares antes y después de aplicar este impuesto y encontró que, si bien la estructura de IVA no es regresiva, tampoco *“tiene incidencia sobre la redistribución del ingreso”*¹⁶⁷ y, por lo tanto, no es progresiva. Por un lado, no grava de forma diferencial a quien más puede contribuir, pues su estructura de impuesto indirecto lo impide por naturaleza. Y por el otro no coadyuva a cerrar la brecha de desigualdad.

Así, además de la poca o nula progresividad de los impuestos directos como el impuesto a la renta y complementarios, también se encuentra la incapacidad redistributiva de los impuestos al valor agregado de bienes y servicios (esperada por la característica del impuesto¹⁶⁸). Esto quiere decir que los impuestos más representativos del sistema tributario (impuesto a la renta y complementarios e IVA) no son progresivos según la evidencia. Si se tiene en cuenta que además existe un mayor peso de los ingresos tributarios provenientes de los impuestos indirectos (ver Gráfico 1), se puede concluir que el sistema tributario, entendido como un todo, no es progresivo. O, como mínimo, que el impuesto a la renta y complementarios y el IVA agregan una dosis de falta de progresividad al sistema tributario de tal dimensión que no es posible corregirla incluso si se analizan los demás impuestos.

Ahora bien, la participación del IVA en el total de impuestos recaudados, que agrega su cuota de regresividad al sistema, también es una consecuencia directa del diseño normativo del Estatuto Tributario. En este caso, de lo dispuesto en los títulos 1, 4, 5 y 6 del Libro Tercero que estructuran el impuesto y señalan los bienes y transacciones que cubre, las exenciones y exclusiones aplicables y las tarifas que lo rigen.

Con la información presentada en este apartado es posible afirmar que el sistema tributario carece de los elementos y efectos que le permitirían cumplir con el mandato constitucional de progresividad. No grava de forma diferencial según la capacidad de pago del contribuyente y no coadyuva a disminuir la desigualdad económica y social que sufre Colombia, una de las más alta a nivel regional y a nivel mundial (medida a través del Coeficiente de Gini). Esto demuestra que el Estatuto Tributario es inconstitucional, pues transgrede el principio de progresividad tributaria, consagrado en el artículo 363 de la Constitución.

Ahora bien, como mostraremos en las siguientes secciones, el Estatuto Tributario no solo viola el principio de progresividad tributaria, sino que tampoco cumple los principios de equidad y eficiencia. Así lo ha establecido también la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria al afirmar que *“en Colombia el régimen vigente presenta grandes limitaciones. En efecto, el sistema*

¹⁶⁷ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 33.

¹⁶⁸ Existen mecanismos para volver más progresivo el IVA. Actualmente los bienes y servicios de la canasta básica se encuentran exentos o excluidos del pago de IVA por ser bienes de primera necesidad, lo que ciertamente le resta algo de regresividad a este impuesto. Sin embargo, los hogares de ingresos más altos se benefician más de estas exenciones y exclusiones al ser quienes consumen más. Por esto hay quienes proponen que se graven todos los bienes y servicios y que se implemente un mecanismo de devolución de IVA a los hogares más pobres. Esta medida impone administraciones tributarias fuertes, sectores informales pequeños y buenos instrumentos de focalización. Si estas condiciones se cumplen, este mecanismo ciertamente le daría una mayor progresividad al IVA.

tributario de nuestro país genera un bajo nivel de recaudo frente al potencial, dado el nivel de desarrollo del país; no contribuye a una mejor distribución del ingreso; es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; es complejo y difícil de administrar, y castiga de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad”¹⁶⁹.

8. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de eficiencia tributaria

Una vez demostrada la violación del principio de progresividad, en las siguientes dos secciones se presentará evidencia que demuestra que la falta de progresividad del sistema tributario colombiano no se justifica con el argumento de que este privilegia el cumplimiento de los otros dos principios establecidos en el artículo 363 de la Constitución, a saber, los principios de eficiencia y equidad tributarias. Esto, por la sencilla razón de que tampoco respeta esos principios, con lo cual no resulta siquiera necesario proceder a una eventual ponderación entre la satisfacción de los mismos.

Como se mencionó anteriormente, la eficiencia tributaria está centrada en un análisis de costo beneficio desde una perspectiva social y económica. Para analizar la eficiencia tributaria tomaremos en primer lugar las cifras históricas de evasión tributaria, que permiten concluir que este principio no se cumple desde esta perspectiva. En segundo lugar, analizaremos la productividad del IVA, ante la ausencia de información sobre otros impuestos.

Para empezar, se presentan las cifras de evasión tributaria del impuesto de renta de personas jurídicas entre el 2007 y el 2012 (Tabla 13), calculadas a través del método de estimación de la brecha tributaria. La brecha tributaria se define como *“la diferencia entre lo que el gobierno debería recaudar, de acuerdo con la letra y el espíritu de la legislación tributaria, y lo que realmente recauda”¹⁷⁰*. Estas cifras se toman del trabajo de los investigadores de la DIAN, Javier Ávila Mahecha y Ángela Cruz Lasso, en donde calculan la tasa de evasión promedio (o brecha tributaria) de este tipo de impuesto en el periodo analizado en un 39%, lo que equivale a una pérdida de impuestos por un monto cercano a COP\$15 billones, o a 2,3 puntos del PIB¹⁷¹.

¹⁶⁹ Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Informe final presentado al Minsitro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, D.C. 2019, p. 8.

¹⁷⁰ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 14.

¹⁷¹ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 43.

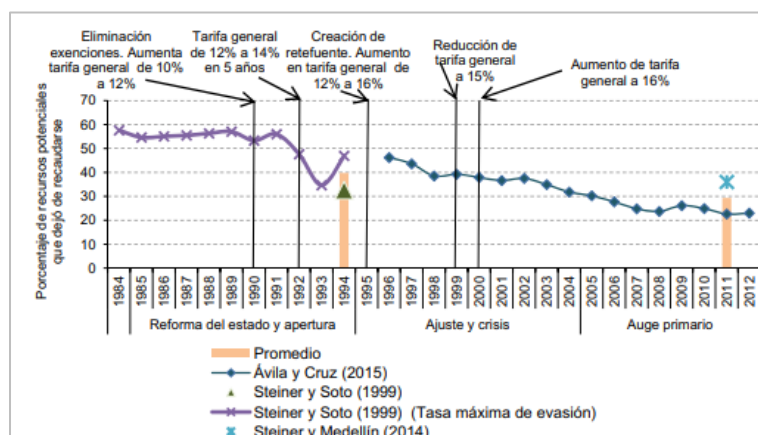
Tabla 13. Impuesto de renta de personas jurídicas. Costo fiscal de la tasa de evasión. Cifras en miles de millones de pesos corrientes (Fuente: ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 42)

Concepto - Año	2007	2008	2009	2010	2011	2012pr
Impuesto a cargo declarado	16.051	19.343	16.428	18.927	28.970	28.972
Impuesto potencial	26.515	30.692	29.952	33.395	43.896	44.168
Monto total de la evasión	10.464	11.349	13.524	14.468	14.926	15.195
Evasión / PIB %	2,4%	2,4%	2,7%	2,7%	2,4%	2,3%
Valor punto de evasión	265	307	300	334	439	442
Tasa de evasión	39,5%	37,0%	45,2%	43,3%	34,0%	34,4%
*: La tasa de evasión no se estimó a nivel del impuesto a cargo sino de la renta líquida. Los resultados de este cuadro suponen que el porcentaje estimado de brecha tributaria es igual para los demás componentes tributarios hasta llegar al impuesto a cargo.						
pr: provisional						

Frente a la disminución de la evasión en el año 2011, los autores argumentan que esta no se debe necesariamente a una disminución real de la evasión de este impuesto, sino por un aumento considerable en las bases gravables que no se reflejó en las cuentas nacionales, lo que tuvo como consecuencia una disminución en la brecha tributaria¹⁷².

En cuanto a la brecha tributaria en IVA, como se muestra en el Gráfico 13, los mismos investigadores hallaron una evasión promedio del 30% en el periodo entre 1996 y 2012¹⁷³. Según la CEPAL, este nivel de brecha tributaria se comporta similar al promedio de América Latina que, en todo caso, es una de las regiones con mayores niveles de evasión¹⁷⁴.

Gráfico 13. Brecha tributaria en IVA años 1983 a 2012 (en porcentajes) (Fuente: CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.24.)



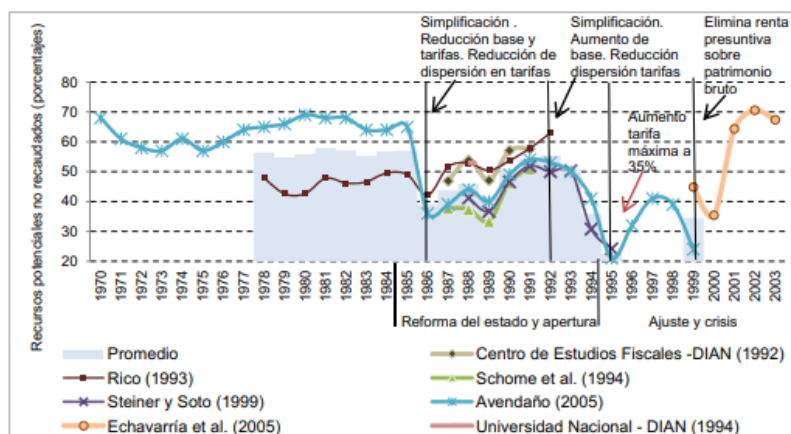
¹⁷² ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 40.

¹⁷³ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.24.

¹⁷⁴ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.25.

Desafortunadamente, producto de la falta de información en microdatos, la estimación de la brecha tributaria sobre la renta para personas naturales tiene como último dato el 2003, cuando se calculó la evasión para ese año en 69%¹⁷⁵. Al comparar estos niveles de evasión con los de la región, se observa que este nivel se encuentra muy por encima del promedio de América Latina (Gráfico 14).

Gráfico 14. Brecha tributaria en impuesto sobre la renta personal años 1970 a 2003 (en porcentajes) (Fuente: CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.21*)



En segundo lugar, la productividad de un impuesto “*mide la efectividad de recaudación dada la tasa impositiva*”¹⁷⁶. En el caso del IVA, la productividad es 9,9 puntos porcentuales más baja que el promedio de los países de la OCDE, como se observa el Gráfico 15. En cambio, el gasto tributario por concepto del IVA es el más alto de Latinoamérica (Gráfico 16). Según el Consejo Privado de Competitividad, “*la baja productividad del IVA y en consecuencia, su alto gasto tributario, se debe a la proliferación de exenciones y exclusiones y a la alta dispersión tarifaria entre bienes y servicios similares, todo lo cual incentiva la evasión y elusión en el pago de este impuesto, limita su base gravable y profundiza su regresividad*”¹⁷⁷.

¹⁷⁵ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.21.*

¹⁷⁶ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. *Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 234.*

¹⁷⁷ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. *Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309.*

Gráfico 15. Productividad del IVA (% del PIB). Colombia, 2008-2018. Países de referencia, 2017. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309. Cuya fuente es OCDE (2019) y Trading Economics (2019). Para Colombia, DIAN (2019). Cálculos: CPC)

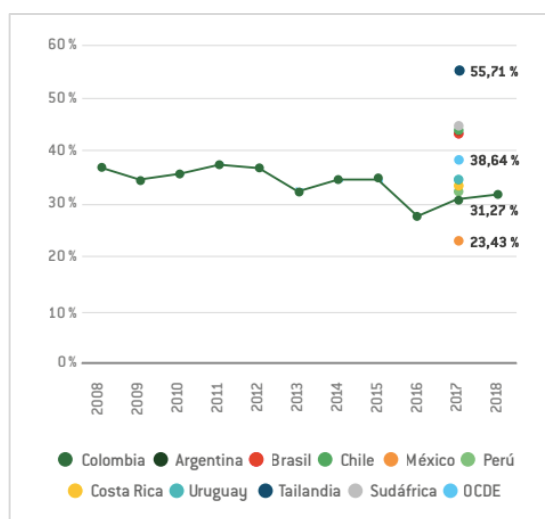
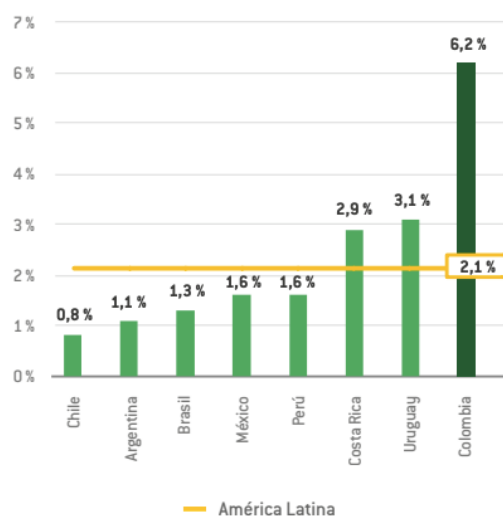


Gráfico 16. Gastro tributario por concepto del IVA (% del PIB). Colombia y países de referencia. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309, cuya fuente es Cepal (2018). Cálculos CPC)



El IVA, que es el impuesto indirecto que más recauda en Colombia, resulta no solo ser ineficiente sino que además es regresivo. De hecho, “por cada COP\$100 de ingresos, la contribución por pago del IVA que hace un hogar en el primer decil de la distribución del ingreso es de COP\$6, mientras que dicha contribución es de tan solo COP\$2 en el caso de los hogares en el decil más alto”¹⁷⁸, tal y como se evidencia en la Tabla 14.

¹⁷⁸ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 310.

Tabla 14. Distribución del ingreso y gasto mensual en IVA de las unidades de gasto, por deciles de ingreso. Colombia, 2017. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 310, cuya fuente es Exposición de motivos del proyecto de ley “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones”, Ley 1943 de 2018. Minhacienda (2018))

Decil	Ingreso promedio mensual	IVA pagado promedio	IVA pagado actual (% del ingreso mensual)
1	253.851	15.312	6,0
2	662.693	19.897	3,0
3	933.641	28.515	3,1
4	1.149.629	31.616	2,8
5	1.497.337	45.447	3,0
6	1.719.739	50.760	3,0
7	2.194.648	58.425	2,7
8	2.482.542	65.182	2,6
9	3.423.768	93.321	2,7
10	8.464.521	187.734	2,2

Con la información presentada en cuanto a evasión tributaria, así como la baja productividad del IVA y su alto gasto tributario, se puede ver que el principio de eficiencia tampoco se está cumpliendo. Según la OCDE, este es un resultado del diseño normativo del sistema tributario pues, como afirma esa organización, con criterios que los demandantes compartimos, *el “sistema tributario Colombiano no promueve la eficiencia y la justicia, y es muy complejo”* pues para *“compensar a las firmas e individuos por la estructura fiscal distorsiva y regresiva, una secuencia de Gobiernos han introducido regímenes especiales y exenciones tributarias, que en la mayoría de los casos, hacen nada para reducir efectivamente la desigualdad y el nivel de complejidad del sistema”*¹⁷⁹.

Nuevamente aclaramos, para cumplir con el acto inadmisorio de esta demanda, que la ineficiencia del sistema tributario colombiano está ligada al contenido normativo del Estatuto Tributario. Este contiene tal cantidad de excepciones y privilegios tributarios, aprobados sin transparencia y sin seguimiento, que se ha convertido en una normatividad enormemente compleja. Esto no sólo dificulta la actividad económica (pues para los agentes económicos es muy difícil tener claro cuáles son los tributos que deben pagar) sino que, también y por la misma razón, obstaculiza la labor de la administración tributaria de combatir la evasión y la elusión tributaria por la falta de claridad normativa.

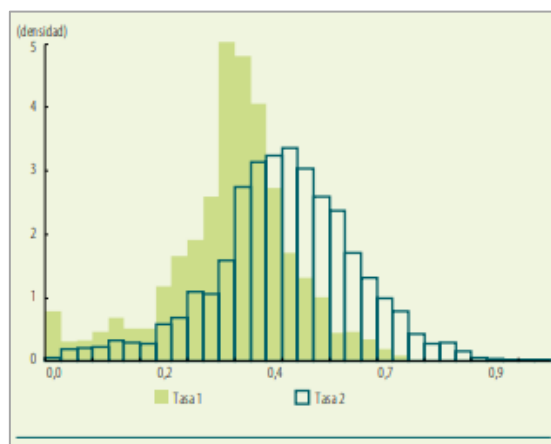
¹⁷⁹ OECD. Economic Surveys. Colombia. Paris: OECD, 2015, p. 19.

9. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de equidad tributaria

La evidencia que se presenta a continuación muestra que el principio de equidad tributaria tampoco se cumple a causa del diseño normativo del Estatuto Tributario. Entre las metodologías más comunes para medir la equidad tributaria se encuentran los índices que se acercan a la aproximación teórica de equidad horizontal, en donde contribuyentes iguales deberían pagar una tasa efectiva de tributación igual. Teniendo en cuenta que en la práctica no existen dos individuos iguales, se sustituye el concepto de sujetos iguales, por el de sujetos similares¹⁸⁰.

Para mostrar la ausencia de equidad horizontal en el sistema tributario, retomamos la investigación del Banco de la República sobre las tasas efectivas de tributación del sector manufacturero en Colombia. La evidencia muestra que en este sector se encuentra una gran dispersión en la distribución de las tasas efectivas promedio por empresa. En el Gráfico 17 se pueden ver las tarifas efectivas de tributación de renta y complementarios (tasa 1) y la tasa efectiva de tributación de renta y otros impuestos (tasa 2). Mientras un 25% de las empresas del sector manufacturero tiene una tasa promedio de tributación superior al 50%, otro 25% tiene una tasa promedio inferior al 16%. Carranza explica que esto “(...) es un reflejo del régimen tributario, que permite que empresas similares tengan distintos impuestos”¹⁸¹.

Gráfico 17. Tasa efectiva de tributación promedio entre años 2005 – 2013 (Fuente: CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018, p. 44)



Frente a la investigación de Carranza, el Consejo de Competitividad afirma que “*estos resultados tienen dos implicaciones importantes: en primer lugar, reflejan la falta de equidad horizontal del sistema tributario, —en tanto permite que existan diferencias significativas en las tasas de tributación de empresas con características similares— y, por otro lado, muestran que el sistema parece castigar a las firmas con menores utilidades* (Carranza et al, 2018)”¹⁸².

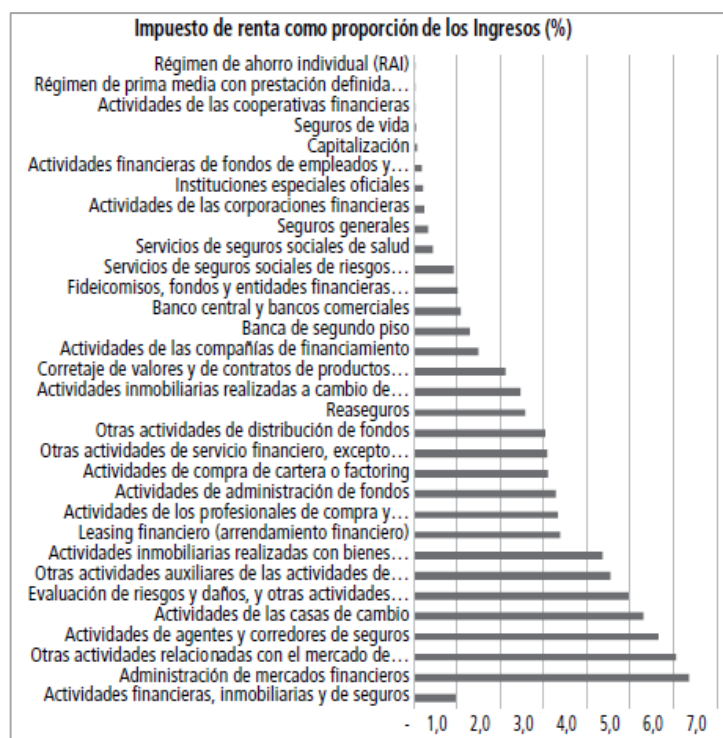
¹⁸⁰ BERLIANT, Marcus & STRAUSS, Paul. Measuring the Distribution of Personal Taxes. Chicago: University of Chicago Press, 1983.

¹⁸¹ CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

¹⁸² CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 305.

Vale la pena aclarar que el sector manufacturero no es el único que muestra esta dispersión de tasas efectivas de tributación. En el sector de “*actividades financieras, inmobiliarias y de seguros*”, se evidencian diferencias significativas en el impuesto de renta entre subsectores, como se ve en el Gráfico 18.

Gráfico 18. *Impuesto de la renta líquida gravable como proporción del ingreso bruto por sub-sectores en las actividades financiera, inmobiliarias y de seguros en 2017* (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 141)



De igual manera, en el sector extractivo las proporciones también presentan diferencias. Por ejemplo, el pago del impuesto respecto al ingreso bruto fue de 4,08% en el caso del subsector extracción de petróleo crudo; 6,54% en el subsector de extracción de hulla; y de 1,41% en extracción de minerales de níquel y extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos¹⁸³.

En el caso de personas naturales también se identifican claras violaciones al principio de equidad horizontal derivadas de las diferencias en las tarifas efectivas de tributación entre los ingresos laborales e ingresos de capital, dividendos o no laborales, que permiten que dos personas con los mismos ingresos no paguen lo mismo en impuestos. Esto, debido a que la normatividad tributaria está diseñada para que los ingresos distintos a los ingresos laborales puedan acceder a un mayor número y proporción de deducciones, exenciones y descuentos tributarios. Una investigación de Jorge

¹⁸³ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 139.

Armando Rodríguez y Javier Ávila Mahecha¹⁸⁴ que estima la carga tributaria sobre los trabajadores y los propietarios de capital en Colombia con base en un enfoque de tarifas efectivas de tributación, muestra que los trabajadores tienden a pagar más impuestos por sus ingresos que los propietarios de capital: *“se encontró que entre el 2000 y el 2013, la tarifa efectiva sobre los ingresos laborales fue mayor que la correspondiente a los ingresos de capital, con una brecha entre las dos tarifas que se fue cerrando de manera tendencial”*¹⁸⁵.

Nuevamente, la evidencia explica por qué el principio de equidad tributaria no se cumple en Colombia. Por un lado, empresas similares o del mismo sector terminan pagando tasas diferentes en impuesto de renta sin ningún tipo de justificación o argumentación. Por otro lado, personas naturales con los mismos ingresos terminan pagando un monto de impuestos distinto dependiendo de dónde provienen sus rentas. Lo anterior, debido al diseño normativo del Estatuto Tributario, y no a la falta de aplicación de las normas, su malinterpretación o su incumplimiento. Esto resulta en un sistema tributario inequitativo e injusto, en donde la carga tributaria se recarga en las empresas que no logra obtener beneficios tributarios a través de mecanismos como el lobby, y que en muchos casos terminan siendo las empresas más pequeñas o con menos utilidades. De igual manera, los trabajadores terminan con una tarifa más alta que los dueños del capital, intensificando así las dinámicas de acumulación de ingresos y riqueza que se presentan en el país.

Nuevamente aclaramos, para cumplir con el auto inadmisorio de esta demanda, que la inequidad horizontal del sistema tributario está ligada al contenido normativo del Estatuto Tributario. Este contiene tal cantidad de excepciones y privilegios tributarios, aprobados sin transparencia y sin seguimiento, que personas naturales o jurídicas que tienen similar capacidad de pago y se encuentran ante un hecho tributario semejantes terminan pagando impuestos efectivos muy distintos.

10. Una consideración adicional: la reforma tributaria contenida en la Ley 2010 de 2019 no corrige la falta de progresividad, la inequidad y la ineficiencia del Estatuto Tributario

Los demandantes tenemos claro que los argumentos empíricos que sustentan nuestros cargos están basados en un estatuto tributario que fue reformado por la reciente Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico). Esto podría llevar a pensar que no procede un pronunciamiento favorable a las pretensiones por parte de la Corte pues habría que esperar si el Estatuto Tributario reformado cumple con los principios constitucionales. No obstante, como se explica a continuación, esta reforma no contribuye al cumplimiento de los principios constitucionales, especialmente el de progresividad, pues no tuvo una vocación estructural. Si bien consagra algunas medidas progresivas, como una tasa del impuesto de renta mayor a las personas naturales en la parte más alta de la distribución, el impacto de esos elementos se ve anulado por los efectos del mantenimiento de los elementos regresivos del sistema tributario y su agravación por la creación de nuevos privilegios tributarios.

¹⁸⁴ Jorge Armando Rodríguez es Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia

¹⁸⁵ RODRÍGUEZ, Jorge Armando & ÁVILA, Javier. La carga tributaria sobre los ingresos laborales y de capital en Colombia: el caso del impuesto sobre la renta y el IVA. Bogotá D.C.: Cuad. Econ., Volumen 36, Número 72, p. 99-138, 2017. Pg 133.

Como se ha mostrado consistentemente a lo largo de esta demanda, uno de los elementos que más afectan la progresividad, equidad y eficiencia de un sistema tributario son los regímenes especiales otorgados por beneficios tributarios para sectores o subsectores específicos (o incluso personas naturales y jurídicas puntuales). La justificación de la aplicación de estos regímenes proviene de la política industrial y de desarrollo productivo, en que se utilizan estas intervenciones de mercado para supuestamente estimular sectores de la economía que tienen ventajas comparativas (presentes o latentes) o en donde se busca incentivar cierto tipo de actividad (por ejemplo, la innovación y desarrollo tecnológico). Sin embargo, estos beneficios tributarios no son adoptados con base en estudios técnicos que los sustenten. Tampoco existen criterios claros para “*escoger sectores ganadores*” que necesiten el incentivo tributario, por lo que se convierten en estímulos tributarios arbitrarios, a los que ni siquiera se le somete a una evaluación periódica para comprobar si cumplen o no sus cometidos, con lo cual se han convertido en general en privilegios tributarios, contrarios a los principios de progresividad y equidad.

Previo a la Ley 2010 de 2019, el Estatuto Tributario contaba con 253 beneficios tributarios o regímenes especiales. De estos, aproximadamente el 74% no contaba con una cláusula que determinara su caducidad, lo que hace que los efectos negativos en progresividad, equidad y eficiencia de estas medidas sean permanentes. Adicionalmente, el 50% de estos privilegios tributarios se concentra en las 500 empresas más ricas del país¹⁸⁶ y según el Banco Mundial, en Colombia no se han visto impactos en los niveles de inversión, productividad y empleo¹⁸⁷. Al comparar los niveles de gasto tributario¹⁸⁸ a nivel internacional, se observa que Colombia registró el mayor gasto tributario de la región, siendo de 7,5% del PIB para 2016¹⁸⁹. Con el agravante de que el gasto tributario del impuesto a la renta, por ejemplo, está altamente concentrado a favor de unos pocos sectores e incluso subsectores y en las personas naturales y jurídicas superricas y súper superricas¹⁹⁰.

La Ley 2010 de 2019, contraria a la recomendación de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de revisar y depurar los beneficios tributarios vigentes, introdujo nuevos privilegios que profundizan las inequidades e injusticias del Estatuto Tributario. Dentro del articulado se aprobaron nuevos regímenes, en donde se encuentran¹⁹¹:

- (i) Los hoteles nuevos y aquellos que sean remodelados tendrán una tarifa reducida del impuesto a la renta que será de 9% por 20 años (art. 92).
- (ii) Las empresas que pertenezcan a la “economía naranja” estarán exentas del impuesto de renta por 7 años. Para obtener estos beneficios se deben hacer inversiones mínimas cercanas a los 400 millones de pesos y se deben generar 3 empleos (art. 91).

¹⁸⁶ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 114.

¹⁸⁷ Banco Mundial. El Gasto Tributario en Colombia. Una propuesta de evaluación integral y sistémica de este instrumento de política pública. Washington D.C.: Banco Mundial, 2012, pg. 111

¹⁸⁸ Se habla de gasto tributario puesto que los descuentos, deducciones o exenciones se pueden ver como un gasto del Estado ya que este renuncia a recursos fiscales que de otra forma se hubieran gastado.

¹⁸⁹ CEPAL. Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de las políticas en el marco de la Agenda 2030. Santiago: CEPAL, 2018, pg. 59.

¹⁹⁰ GARAY, Luis Jorge & Espitia, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico y tributario. Volumen 2 (en proceso de publicación en Ediciones Desde Abajo).

¹⁹¹ Las referencias realizadas a continuación a artículos corresponden a la Ley 2010 de 2019 o Ley de Crecimiento Económico.

- (iii) Las personas naturales o jurídicas que realicen inversiones por 30.000.000 UVTs (o mega-inversiones) y generen al menos 400 empleos directos tendrán una tarifa reducida en el impuesto de renta de 27% y podrán suscribir contratos de estabilidad jurídica (art. 75).
- (iv) Las inversiones mayores a 1.500 UVT's en el campo estarán exentas del impuesto de renta por 10 años, con el requisito de generar hasta 51 empleos directos, dependiendo del monto de inversión (art. 91).
- (v) Se excluye del pago de IVA a nuevos bienes y servicios que no estaban en el Estatuto Tributario anterior (art. 11 y 12).

Teniendo en cuenta lo anterior, los avances en progresividad que tiene la nueva reforma, como una mayor tarifa para los dividendos o el aumento de la tasa del impuesto a la renta para las personas naturales más ricas, se ven totalmente anulados por la introducción de estas disposiciones legales.

11. La conclusión del silogismo: la inexequibilidad del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario

En las páginas anteriores hemos demostrado tres cosas. Primero, que existe un mandato de progresividad del sistema tributario contenido en el artículo 363 de la Constitución que exige, por un lado, que se grave de forma proporcionalmente mayor a quienes tengan mayor capacidad de pago y, por el otro, que el sistema tributario contribuya al cierre de la brecha de desigualdad. Segundo, que el sistema tributario colombiano no cumple con el mandato de progresividad en ninguna de sus dos dimensiones. No grava proporcionalmente más a quienes tienen mayor capacidad de pago y no contribuye a cerrar la brecha de desigualdad. Y, tercero, que esa falta de progresividad no responde a una decisión del legislador de privilegiar otros principios constitucionales tributarios, específicamente los de equidad y eficiencia, pues el sistema tributario tampoco los cumple, es ineficiente y es inequitativo.

Esto, como hemos explicado varias veces, lleva a una conclusión: el Estatuto Tributario y las normas que lo modifican son inexecutable y así lo debe declarar la Corte Constitucional (subsección 10.1.). No obstante, siguiendo lo sugerido por el despacho sustanciador en el auto de inadmisión de esta demanda, y entendiendo la complejidad del debate planteado y las distintas formas en que se puede abordar desde el punto de vista constitucional, en este apartado ofrecemos un par de soluciones adicionales, planteadas en la forma de pretensiones subsidiarias.

La primera implica que, si la Corte considera que no es posible llegar a la conclusión de que el sistema tributario como un todo debe ser declarado inexecutable por cuenta de la vulneración del principio de progresividad, sí debe declarar inexecutable las normas que regulan el impuesto sobre la renta y complementarios y las que regulan el impuesto sobre las ventas y al consumo (subsección 10.2.). Esto por cuanto, siguiendo la jurisprudencia constitucional, son impuestos que aportan al sistema una dosis de manifiesta de regresividad, no sólo por ser los más importantes en términos de peso en el recaudo total sino por lo explicado aquí frente a su regresividad.

Y la segunda se presenta en subsidio a la anterior, es decir, si la Corte encuentra que no puede conceder ni la pretensión principal ni la primera subsidiaria. En ese caso, solicitamos que declare inexecutable las normas que sustentan los beneficios tributarios al impuesto sobre la renta y complementarios que más se concentran en el decil 10 de ingresos y que aportan la mayor carga de regresividad al sistema (subsección 10.3.).

Ahora bien, aclaramos que consideramos que la mejor forma de realizar el control de constitucionalidad en el presente caso es a través de una declaratoria de inexecutable de todo el Estatuto Tributario, como lo refleja nuestra pretensión principal. Dos razones fundamentan esta afirmación. Primero, decidir eliminar solo una parte del Estatuto Tributario cuando está demostrado que el sistema tributario no cumple con el principio de progresividad es evitar abordar la cuestión en toda su complejidad y presenta desafíos frente a la forma concreta de intervención de la Corte sobre la norma. Y segundo, la declaratoria de inexecutable de todo el Estatuto Tributario es una forma de garantizar el principio de separación de poderes, la libertad de configuración del legislador en materia tributaria y, en general, los principios generales aplicables al control de constitucionalidad. Sólo de esa manera la labor de balancear los principios constitucionales para el diseño e implementación de un sistema tributario permanece en cabeza del Congreso de la República, quien en cualquier caso podría mantener cualquiera de las normas contenidas en el Estatuto Tributario si el balance final es un cuerpo normativo progresivo.

Finalmente, en las dos últimas partes de esta sección sugerimos a la Corte: (i) diferir los efectos de una decisión de inexecutable, sea cual sea la pretensión que acoja de las tres propuestas en esta demanda, con el fin de que su intervención no cause daño (subsección 10.4.) y, (ii) implementar un mecanismo de asesoría técnica al Congreso de la República que le permita tomar decisiones informadas en materia tributaria durante el tiempo que se encuentren diferidos los efectos del fallo (subsección 10.5.). Estas dos a modo de sugerencia y no contenidas en las pretensiones de la demanda, nuevamente, siguiendo lo sugerido por el despacho sustanciador en el auto de inadmisión.

11.1. El Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican son inexecutable y así lo debe declarar la Corte Constitucional

La conclusión ineludible de los argumentos arriba expuestos es que el Decreto 624 de 1989, contenido del Estatuto Tributario, es inexecutable y la Corte debe declararlo así. No sólo está demostrado que el Estatuto Tributario (y todas las normas que lo modifican) incumple el mandato de progresividad contenido en el artículo 363 constitucional, sino que también explicamos que dicho incumplimiento no responde a una ponderación realizada por el legislador entre la progresividad y otros principios que se deben predicar del sistema tributario, los de eficiencia y equidad. Siendo un mandato de optimización, el Estado colombiano tiene la obligación de hacerlos “*efectivos en la mayor medida, dentro de las posibilidades fácticas (medios disponibles) y las posibilidades jurídicas, que están dadas por la necesidad de garantizar, a la vez, la eficacia a todos los derechos fundamentales e incluso a todos los principios constitucionales*”¹⁹². Esto no ocurre, ninguno de los principios se hace

¹⁹² Corte Constitucional. Sentencia C-115 de 2017. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

efectivo en la mayor medida posible. De hecho, simplemente no se cumplen. No hay progresividad, no hay eficiencia y no hay equidad.

Asimismo, también demostramos que la falta de progresividad deriva del propio diseño normativo, no de problemas de implementación de lo dispuesto por el Congreso de la República. El peso excesivo de impuestos indirectos en el total el recaudo, sumado a la falta de progresividad del impuesto directo que más aporta al total del recaudo, derivada del exceso de beneficios tributarios adoptados sin transparencia y seguimiento y concentrados en el los sub-deciles de ingresos más altos, generan una estructura tributaria regresiva y, por lo tanto, contraria a lo exigido por el constituyente.

En ese orden de ideas, un incumplimiento de los mandatos del principio de progresividad debe resultar en una declaratoria de inexequibilidad del Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican.

11.2. De forma subsidiaria, si la Corte Constitucional encuentra que no debe declarar inexecutable todo el Decreto 624 de 1989, debe declarar la inexequibilidad de las normas que regulan los impuestos de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo

Como explicamos a profundidad en la sección 5 de la presente demanda, el control de constitucionalidad por violación del principio de progresividad sigue una lógica de regla general/excepción. La pretensión principal de esta demanda se enmarca en la regla general, es decir, en que el análisis de progresividad se debe realizar sobre la totalidad del sistema tributario. Ahora bien, si la Corte Constitucional considera que esa pretensión no está llamada a prosperar, presentamos aquí una subsidiaria que responde a la excepción al control de constitucionalidad por violación del principio de progresividad. Es decir, que si un impuesto (o varios) aportan al sistema una dosis de manifiesta de regresividad, entonces son inexecutables y así se debe declarar.

Tanto el impuesto sobre la renta y complementarios como el impuesto sobre las ventas cumplen ese requisito. Como demostramos en la sección 6, estos son los impuestos con mayor participación en el recaudo total. Además, el impuesto sobre las ventas es por naturaleza regresivo y el impuesto sobre la renta y complementarios, por el diseño establecido por el legislador, es regresivo al derivar en tarifas efectivas de tributación para los sub-deciles y sub-sub-deciles del decil 10 que son menores que los de la práctica totalidad de la clase media colombiana y de buena parte de la clase alta colombiana. Es decir, quienes tienen mayor capacidad de contribuir lo hacen en menor proporción. Nuevamente, esto deriva del diseño normativo y no de problemas de implementación.

Por el lado del impuesto sobre las ventas, su regulación, contenida en el Libro Tercero del Estatuto Tributario (artículos 420 a 513), sigue una lógica de regresividad intrínseca al diseño de un impuesto indirecto. No atiende a la capacidad de pago del contribuyente sino de forma indirecta, al gravar el consumo. Lo cual en principio no implica un problema de constitucionalidad, pues los efectos regresivos del impuesto sobre las ventas y el impuesto al consumo podrían corregirse con impuestos progresivos en otros niveles. No obstante, hay dos factores que contribuyen a que esto no ocurra. Primero, el impuesto sobre las ventas y el impuesto al consumo tienen un peso desproporcionado en el total del recaudo (41,1% para 2017 y 41,6% para 2019 con cifras provisionales). Y, segundo, el

impuesto que por su participación en el total del recaudo podría contrarrestar sus efectos, el de renta y complementarios, no es progresivo.

Mientras tanto, el mencionado impuesto sobre la renta y complementarios, contenido en el Libro Primero del Estatuto Tributario (artículos 5 a 364), debería ser progresivo, pues es un impuesto directo. El problema es que la forma como está diseñado, con beneficios tributarios excesivos, lleva a que las tarifas efectivas de tributación disminuyan tanto dentro del decil 10 de ingresos que las personas más ricas, es decir, las que están dentro del sub-sub-decil 10 del decil terminan contribuyendo menos que la práctica totalidad de la clase media colombiana y muy buena parte de la clase alta. De hecho, a medida que aumenta la capacidad de pago dentro del decil 10 disminuye la proporción de contribución de las personas. Lo contrario a lo que exige el principio de progresividad en su primera dimensión.

Razones que llevan a concluir que la regulación de estos dos impuestos, contenida en los artículos 5 a 364 y 420 a 513 del Estatuto Tributario, debe ser declarada inexecutable por la Corte Constitucional, pues aportan al sistema una dosis de manifiesta de regresividad. Aunque reiterando la aclaración precedente sobre nuestra opinión respecto a esta pretensión subsidiaria y que la incluimos en razón al auto inadmisorio de esta demanda. Consideramos que la mejor manera de hacer control de constitucionalidad al Estatuto Tributario por violación del principio de progresividad es con una perspectiva holística. De otra manera estarían en riesgo los principios de separación de poderes y libertad de configuración del legislador en materia tributario.

11.3. De forma subsidiaria, si la Corte Constitucional encuentra que no debe declarar inexecutable todo el Decreto 624 de 1989 ni todas las normas que regulan los impuestos de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo, sí debe declarar la inexecutable ciertos beneficios tributarios aplicables al impuesto de renta y complementarios

Ahora bien, de forma subsidiaria a la pretensión anterior, si la Corte Constitucional no encuentra que debe declarar inexecutable todo el Estatuto Tributario ni todas las normas que regulan el impuesto de renta y complementarios y los impuestos sobre las ventas y al consumo, sí debe declarar inexecutable ciertos beneficios tributarios aplicables al impuesto de renta y complementarios.

Concretamente, debe declarar inexecutable, como mínimo, los beneficios contenidos en los artículos 34, 36-1, 36-3, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 46-1, 47, 47-1, 49, 50, 51, 53, 55, 56, 57-1, 57-2, 104, 105, 107, 107-1, 107-2, 108, 108-1, 115, 117, 118, 118-1, 121, 122, 126, 126-1, 126-4, 206, 387, 884 y 885 del Estatuto Tributario¹⁹³. Estos, como fue explicado a profundidad en la sección 6.2.1.2. de esta demanda, son no sólo los que permiten que la tarifa efectiva de tributación de quienes más devengan sea más baja que la de casi toda la clase media colombiana y buena parte de la clase alta, sino que implican un costo fiscal elevadísimo, concentrado en el decil más alto de ingresos. Un desafío patente al deber de todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, así como al principio de progresividad.

¹⁹³ Este listado corresponde a una sistematización de los beneficios tributarios analizados en el punto 7.1.2.1. de esta demanda.

La extrema complejidad del sistema tributario colombiano, que como ya se vio es causa de su ineficiencia, dificulta una revisión sistemática de todos y cada uno de los beneficios tributarios otorgados por el Congreso de la República. El listado que aquí se presenta, que fue explicado a profundidad en la sección 6.2.1.2., es un reflejo de aquellos beneficios que se concentran en mayor medida en el decil 10 de ingresos y que, además, permiten que las personas que más capacidad de contribuir tienen, terminen contribuyendo menos que muchos de sus pares y que la mayor parte de la clase media colombiana.

Consideramos que, si la Corte decide que las pretensiones principal y primera subsidiaria no deben prosperar, como mínimo debe hacer un estudio de constitucionalidad de estos beneficios y revisar si, dado el efecto que generan en las tarifas efectivas de tributación del impuesto de renta y complementarios, deben ser declarados inexecutable. No obstante, en petición presentada en las fases iniciales de los estudios para esta demanda la propia DIAN explicó que *“la dispersión y antigüedad de varias de las normas que definen exenciones tributarias, así como la carencia de un flujo de información continuo por parte de las diferentes instituciones que participan en la definición de las exenciones tributarias”* impidieron que su inventario de los beneficios tributarios existentes en Colombia pudiera ser entendido como algo más que una propuesta¹⁹⁴. Por ello solicitamos a la Corte, al presentar esta petición subsidiaria, que solicite a la DIAN los inventarios que haya llevado a cabo con posterioridad a 2017¹⁹⁵ y una explicación sobre si estos son exhaustivos y completos o no. A partir de allí, a través de la figura de la unidad normativa, solicitamos a la Corte que declare la inexecutable de aquellos beneficios que cumplan con las características aquí mencionadas. Es decir, que permitan que la tarifa efectiva de tributación de quienes más devengan sea tan baja que afecte la progresividad del sistema y que impliquen un costo fiscal elevadísimo, concentrado en el decil más alto de ingresos.

Aunque reiteramos, nuevamente, la aclaración precedente sobre nuestra opinión respecto a esta pretensión subsidiaria y que la incluimos en razón al auto inadmisorio de esta demanda. Consideramos que la mejor manera de hacer control de constitucionalidad al Estatuto Tributario por violación del principio de progresividad es con una perspectiva holística. De otra manera estarían en riesgo los principios de separación de poderes y libertad de configuración del legislador en materia tributario.

11.4. La Corte Constitucional debería considerar diferir en el tiempo los efectos de cualquiera de las declaratorias de inexecutable solicitadas

No obstante, una decisión en dicho sentido, sin ningún tipo de consideración adicional, llevaría al absurdo de tener un Estado que no cuenta con un sistema tributario que le garantice los recursos necesarios para su adecuado funcionamiento. Esto no implica que las disposiciones demandadas no sean inexecutable, pues sí lo son, ni que la Corte Constitucional deba abstenerse de decidir sobre ellas, pues es su deber hacerlo. La Corte no puede sino declarar la inconstitucionalidad del Estatuto Tributario, pero debe evaluar los efectos prácticos de su decisión. Esto implica revisar las alternativas

¹⁹⁴ DIAN, Coordinación de Programas de Control y Facilitación. Subdirección de Gestión de Análisis de Operaciones. Respuesta a petición presentada por investigador del Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, Radicado, 100219325_00452, 27 de marzo de 2017.

¹⁹⁵ Vale aclarar que al día de hoy la página web de la DIAN arroja la misma base de datos a la que hizo referencia en su respuesta de 2017.

que la Constitución y la jurisprudencia constitucional dejan para una situación límite en la que una decisión de inexequibilidad simple generaría una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento de las normas demandadas. A continuación, presentamos lo que a nuestro juicio sería una solución a esta paradoja. No obstante, aclaramos que es competencia de la Corte Constitucional determinar el sentido de sus fallos y los efectos que tendrán, siempre que se haga dentro del marco de sus competencias. En palabras de la Corte: *“el juez constitucional cuenta con varias alternativas al momento de adoptar una determinación, ya que su deber es pronunciarse de la forma que mejor permita asegurar la integridad del texto constitucional, para lo cual puede modular los efectos de sus sentencias ya sea desde el punto de vista del contenido de la decisión, ya sea desde el punto de vista de sus efectos temporales”*¹⁹⁶. De manera que, aunque nuestra pretensión se refiere única y exclusivamente a la declaratoria de inexequibilidad del Decreto 624 de 1989 (o las subsidiarias ya explicadas), solicitamos muy atentamente a la Corte que en caso de encontrar que en efecto se debe declarar una inexequibilidad, tome medidas para mitigar el posible daño que causaría la decisión. Esto con el fin de adoptar las recomendaciones realizadas por el despacho sustanciador en el auto de inadmisión.

La solución propuesta es sencilla de enunciar: la Corte Constitucional debe declarar la inexequibilidad del Decreto 624 de 1989, pero debe diferir dicha declaratoria por dos años y exhortar al Congreso de la República para que durante ese tiempo expida un nuevo Estatuto Tributario que cumpla los principios de progresividad, equidad y eficiencia, dejando explícita la posibilidad de extender dicha declaratoria por dos años más si el Congreso no logra expedir la norma, bajo la condición de que se encuentre efectivamente discutiendo un proyecto de Estatuto Tributario que cumpla esas características. Para fundamentar esta propuesta en primer lugar se explicará en qué consiste y de dónde viene la facultad que tiene la Corte Constitucional para determinar los efectos de sus fallos y, dentro de dichos efectos, cómo opera el aplazamiento de los efectos de una inexequibilidad. Paso seguido se demostrará que el presente caso cumple los requisitos que la misma Corte ha puesto para que sea posible diferir los efectos de una inexequibilidad y, posteriormente, se concretará la fórmula propuesta.

La Corte tiene bien establecido desde sus primeras decisiones que es a ella a quien le corresponde fijar los efectos de los fallos de control constitucional, obviamente *“ciñéndose, como es lógico, al texto y al espíritu de la Constitución”*¹⁹⁷. En 1997 la Corte se vio en una situación en la que tuvo que utilizar esta facultad que le otorga la Constitución y que venía de 1993¹⁹⁸. La Corte analizó una demanda presentada contra una norma que permitía a los concejos y distritos crear un impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de los ríos y arroyos y de verificar que la misma debía ser declarada inexecutable. Allí encontró que, si decidiera de esa manera, sin consideraciones adicionales, *“la extracción de estos bienes quedaría sin impuesto y sin regalía, con lo cual la explotación de un recurso no renovable no causaría ninguna contraprestación a favor del Estado”*¹⁹⁹ o, estaría sujeta a la tarifa general de regalías y, en ese caso, la decisión de la Corte *“estaría condicionando la amplia libertad del Legislador en este campo”*²⁰⁰. Así, optó por una decisión

¹⁹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-737 de 2001. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

¹⁹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía.

¹⁹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía.

¹⁹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁰⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

intermedia, nueva para ese momento, que fue una inexequibilidad diferida. Según la sentencia, la decisión más razonable era que la Corte constate *“la incompatibilidad con la Constitución del artículo impugnado, pero no declarar[e] su inexequibilidad inmediata a fin de evitar un efecto desproporcionado, y por ende inconstitucional, sobre los principios concurrentes”*²⁰¹.

Con esto quedó creado un dispositivo técnico-constitucional para garantizar que las decisiones de inexequibilidad de la Corte Constitucional no generen una situación constitucionalmente más grave que la existente bajo la vigencia de la disposición inexecutable: diferir los efectos de la decisión de inexequibilidad por un período de tiempo determinado y exhortar al Congreso de la República para que regule la materia. Para lo cual diseñó un conjunto de requisitos que deben cumplir los fallos en este sentido: (i) justificar su decisión, (ii) demostrar que una inexequibilidad simple ocasionaría una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento de la disposición demandada; (iii) explicar por qué sería mejor diferir los efectos del fallo que emitir una sentencia integradora y (iv) sustentar la extensión del plazo otorgado al legislador para regular la materia²⁰².

Esta forma de modulación de las decisiones hizo carrera y en la actualidad se pueden encontrar diferentes casos en los que la Corte Constitucional difirió los efectos de una declaratoria de inexequibilidad. Lo hizo para evitar dejar sin piso jurídico el régimen de regalías petroleras²⁰³, para impedir que desaparecieran las normas que garantizaban la preservación de ciertas zonas por el impacto ambiental derivado de la exploración y explotación minera²⁰⁴, para garantizar la existencia de una regulación referente al ejercicio del derecho fundamental de petición²⁰⁵ o, más recientemente, para garantizar que el Congreso tuviese tiempo suficiente para volver a regular los derechos de reunión y manifestación pública y pacífica luego de haberlo hecho sin cumplir la reserva de ley estatutaria²⁰⁶ y para no afectar el control y vigilancia de la prestación de servicios públicos y protección del medio ambiente en asuntos de distribución de combustibles líquidos y biocombustibles²⁰⁷.

El presente caso constituye una nueva oportunidad para la utilización de esta herramienta. Una declaratoria de inexequibilidad pura y simple del Estatuto Tributario tendría efectos indeseables en términos de cumplimiento de los objetivos del Estado, la protección de los derechos de la ciudadanía y la correcta prestación de la función y los servicios públicos. Para demostrar que esto lleva necesariamente a que la Corte acuda a una inexequibilidad diferida aquí se demostrará la concurrencia de tres requisitos arriba citados, obviando el de justificación de la decisión, que se entiende cumplido con la explicación de los demás elementos.

En primer lugar, la grave situación que generaría una declaratoria de inexequibilidad pura y simple es evidente. Que el Estado colombiano pierda la posibilidad de recaudar tributos por un tiempo indeterminado generaría un colapso inaceptable en términos de funcionamiento y sostenimiento estatal. El ejemplo de la sentencia C-221 de 1997 es bastante dicente al respecto. Allí la Corte

²⁰¹ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁰² Corte Constitucional. Sentencia C-737 de 2001. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

²⁰³ Corte Constitucional. Sentencia C-737 de 2001. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

²⁰⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-366 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

²⁰⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-818 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

²⁰⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-223 de 2017. M.P. Alberto Rojas Ríos.

²⁰⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-008 de 2018. M.P. José Fernando Reyes Cuatras.

Constitucional consideró que dejar sin impuesto o regalía la extracción de un recurso natural no renovable era suficientemente grave para diferir la inexecutableidad; aquí se trata del sistema tributario completo. Todo esto bajo la premisa clara de que los efectos de la declaratoria de inexecutableidad pura y simple en nada afectan que el Estatuto Tributario es de hecho y en derecho inconstitucional y así lo debe declarar la Corte Constitucional. El punto que se discute aquí es cómo debe ser la intervención de la misma Corte.

En segundo lugar, en este caso no es admisible o adecuado recurrir a una sentencia integradora como alternativa para la inexecutableidad diferida. Para hacer esta evaluación la Corte ha determinado que “[s]i el mantenimiento de la disposición constitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional”²⁰⁸, es decir, diferir la inexecutableidad. Mientras que “es deseable una sentencia integradora en aquellas situaciones en donde la Constitución impone una solución clara a un determinado asunto, o es imposible mantener en el ordenamiento jurídico la disposición acusada sin causar un grave perjuicio a los valores constitucionales”²⁰⁹.

En el caso de la regulación tributaria la libertad de configuración del Congreso es amplia y este puede hacer uso de diferentes mecanismos de política tributaria para estructurar un sistema tributario que balancee de forma adecuada el cumplimiento de los principios de progresividad, equidad y eficiencia. En ese orden de ideas, por respeto al principio democrático y porque la Constitución no da una única salida a la obligación de expedir un nuevo Estatuto Tributario, la opción no puede ser una sentencia integradora, sino más bien una de inexecutableidad diferida.

Finalmente, en cuanto al tiempo durante el cual se diferirían los efectos de la decisión, solicitamos a la Corte que este sea como mínimo de dos años, prorrogables por dos años más. Primero, porque es necesario dar tiempo al Gobierno Nacional, las fuerzas políticas y la sociedad en general para hacer un alto en el camino y pensar el posible diseño de un nuevo Estatuto Tributario que cumpla con los principios constitucionales. Segundo, para dar espacio a una discusión amplia sobre la adecuación y pertinencia de los distintos modelos propuestos y, en ese sentido, propiciar un control político adecuado sobre las propuestas, así como la alimentación y retroalimentación de las mismas desde distintos puntos de vista. Y tercero, para que en el Congreso de la República se garantice el tiempo adecuado para el debate del nuevo modelo tributario. Todo esto bajo consideración de la complejidad del asunto y la necesidad de garantizar debates amplios, transparentes y francos al respecto. Sin embargo, la gravedad de la afectación de los principios constitucionales tributarios, que están en el corazón del pacto fiscal, que a su vez es el sustento del pacto social constitucional, obliga a que este déficit de cumplimiento de la Constitución no pueda prolongarse por un tiempo largo, por lo cual consideramos que dos años, prorrogables por otros dos, es un tiempo razonable para que el Congreso tome las decisiones de su competencia.

Dado que la facultad de modular los efectos de los fallos recae única y exclusivamente en la propia Corte Constitucional, recomendamos el uso del efecto diferido en este caso. No lo incluimos dentro

²⁰⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-141 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁰⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-141 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

de nuestras pretensiones en razón a lo dispuesto en el auto inadmisorio de la demanda emitido por el despacho sustanciador. Pero solicitamos muy atentamente tener en cuenta los argumentos aquí expuestos en caso de que la Corte Constitucional encuentre que nuestros argumentos deben prosperar. De ninguna manera queremos causar daño con esta demanda.

11.5. La Corte Constitucional debería considerar la implementación de un mecanismo de asesoría al Congreso

Si bien no es una figura propia del control de constitucionalidad abstracto, la práctica judicial de la Corte Constitucional ha demostrado la utilidad y efectividad de la implementación de mecanismos extrajudiciales que supervisen el cumplimiento de una sentencia. En este caso, como es claro en el petitorio y a raíz de la modificación solicitada por el despacho sustanciador, no solicitamos exhorto alguno, aunque los recomendamos. Por lo tanto, también recomendamos a la Corte Constitucional que, si tiene a bien diferir los efectos de la inexequibilidad, considere la posibilidad de ordenar la creación de una comisión asesora. Esta, con delegados del Gobierno Nacional, el Ministerio Público y la sociedad civil, podría conceptuar ante el Congreso de la República sobre el cumplimiento o no de los principios de progresividad, eficiencia y equidad en el sistema tributario.

Ahora bien, es importante resaltar el carácter asesor y puramente consultivo de esta comisión. En todo caso la competencia para modificar el sistema tributario debe recaer en el Congreso de la República, bajo las reglas y procedimientos vigentes. Esta comisión únicamente serviría para entregar insumos e información en el proceso de modificación de las leyes y, en cualquier caso, no podría reemplazar al legislativo en su función; incluso si se encontrarán en desacuerdo.

Adicionalmente, esta comisión podría actuar en conjunto con el equipo de auditoría creado en el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018, pero manteniendo su independencia. De manera que el Congreso de la República cuente con la mayor cantidad de información posible al momento de actuar.

12. Petitorio

En atención a lo expuesto anteriormente, los demandantes solicitamos a la Corte Constitucional que:

PRIMERO. Declare INEXEQUIBLE el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario – y todas las leyes o normas con fuerza de ley que lo hayan modificado.

SEGUNDO. De forma subsidiaria a la pretensión primera, declare INEXEQUIBLES los artículos 5 a 364 y 420 a 513 del Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario – en su estado de vigencia actual.

TERCERO. De forma subsidiaria a la pretensión segunda, declare INEXEQUIBLES los beneficios tributarios contenidos en los artículos 34, 36-1, 36-3, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 46-1, 47, 47-1, 49, 50, 51, 53, 55, 56, 57-1, 57-2, 104, 105, 107, 107-1, 107-2, 108, 108-1, 115, 117, 118, 118-1, 121, 122, 126, 126-1, 126-4, 206, 387, 884 y 885 del Estatuto Tributario y todos aquellos que por unidad normativa la Corte considere procedente incluir en la declaratoria de inconstitucionalidad.

13. Pruebas

Solicitamos a la Corte que, si lo juzga pertinente y conducente, solicite a la DIAN un informe de todos los beneficios tributarios (exclusiones, exenciones, deducciones, tarifas diferenciadas, etc) y una evaluación de su costo (gasto fiscal) y cuáles son los tipos de contribuyentes que más beneficios logran según niveles de ingreso.

14. Competencia

La Corte es competente para conocer de esta demanda, con base en los numerales 4 y 5 del artículo 241 superior. De conformidad con el numeral 5 del artículo 241 de la Constitución, es competencia de la Corte Constitucional conocer “(...) *de las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación*”²¹⁰. A pesar de haber sido expedido en vigencia de la Constitución de 1886, el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) proviene del ejercicio de las facultades extraordinarias entregadas al Presidente de la República a través de las leyes 75 de 1986²¹¹ y 43 de 1987²¹². Así las cosas, se asemeja en fuerza normativa a los decretos con fuerza de ley dictados con fundamento en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución de 1991 y en ese entendido las demandas de inconstitucionalidad en su contra caen bajo la competencia de la Corte Constitucional; algo que ha señalado en forma constante la jurisprudencia²¹³. Asimismo, como el Estatuto Tributario ha sido modificado por varias leyes ulteriores, la competencia para conocer esta demanda se fundamenta igualmente en la atribución de la Corte para asumir conocimiento sobre las demandas ciudadanas contra las leyes²¹⁴.

Agregamos además a esta demanda corregida que la Constitución no sólo no prohíbe, sino que expresamente permite demandas ciudadanas contra la totalidad de un cuerpo normativo, como el Estatuto Tributario. En efecto, el artículo 241 numerales 4 y 5 atribuye a la Corte la competencia para decidir sobre demandas ciudadanas “*contra las leyes tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento*” y “*contra los decretos con fuerza de ley ... por su contenido material por vicios de procedimiento*”, lo cual autoriza expresamente demandas contra la totalidad de una ley o de un decreto con fuerza de ley tanto por razones de contenido como de procedimiento. En ninguna parte la Constitución señala que las demandas por contenido material sólo pueden dirigirse contra el aparte de una ley o de un decreto ley, pero nunca contra su totalidad. La Corte es entonces competente para conocer de esta demanda contra la totalidad del Estatuto Tributario.

²¹⁰ Constitución Política de Colombia, artículo 241.5.

²¹¹ Ver Ley 75 de 1986, artículo 90.5.

²¹² Ver Ley 43 de 1987, artículo 41.

²¹³ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-189 de 1994. M.P. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional. Sentencia C-216 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional. Sentencia C-065 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Corte Constitucional. Sentencia C-049 de 2012. M.P. Mauricio González Cuervo.

²¹⁴ Constitución Política de Colombia, artículo 241.4.

Ahora bien, en virtud del Acuerdo PCSJA20-11546 los términos judiciales se encuentran suspendidos en todo el territorio nacional. No obstante, a través del Auto 121 de 2020 la Sala Plena de la Corte Constitucional levantó dicha suspensión para adelantar la etapa de admisibilidad de las demandas de inconstitucionalidad. Razón por la cual solicitamos se dé trámite a la presente acción, en los términos del auto citado.

15. Cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la presente demanda.

Por razones técnicas, procedemos a mostrar que esta demanda corregida cumple ampliamente con los requisitos de admisibilidad establecidos tanto en el Decreto 2067 de 1991 como en la propia jurisprudencia constitucional.

El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece primero que la demanda debe señalar y transcribir las normas acusadas. Ese requisito es cumplido pues la demanda está dirigida contra todo el Estatuto Tributario, con todas sus reformas. Y en el Anexo 1 de esta demanda incluimos la transcripción total de ese estatuto con todas sus reformas, incluida la última reforma tributaria, con lo cual esa exigencia está plenamente cumplida.

El segundo requisito establecido por ese artículo es que la demanda señale las normas constitucionales infringidas, lo cual está cumplido ampliamente en la sección 2 de la demanda, en donde indicamos que el Estatuto Tributario viola los artículos 1, 13, 95.9 y 363 de la Constitución, así como los artículos 2 del PIDESC y 1 del Protocolo de San Salvador.

El tercer requisito establecido por ese artículo es que la demanda debe señalar las razones por las cuales esas normas constitucionales fueron infringidas. Y precisamente la demanda muestra con claridad que el Estatuto Tributario viola el principio de progresividad tributaria, establecido en el artículo 363 de la Carta, sin que ese desconocimiento de la progresividad tributaria pueda ser justificado por razones de eficacia o equidad horizontal del sistema tributario por cuanto dicho sistema, que es estructurado por el estatuto que es su norma madre, también desconoce esos otros dos principios. Esa violación al principio de progresividad tributario implica, a su vez, una violación de las cláusula del Estado social de derecho (art 1), del principio de igualdad material (art. 13), del deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, y el deber del Estado de destinar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los derechos económicos, sociales y culturales (arts. 2 del PIDESC y 1 del Protocolo de San Salvador) Ulteriormente mostraremos como esos cargos cumplen con los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional de certeza, claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Cuarto, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece que la demanda debe señalar las razones por las cuales la Corte es competente, requisito que fue ampliamente cumplido en nuestro escrito. En efecto, la sección 12 indica por qué la Corte es formalmente competente con base en los numerales 4 y 5 del artículo 241 superior, por tratarse de un decreto expedido en uso de facultades extraordinarias, que ha sido modificado por leyes posteriores. Igualmente señalamos que la Corte es competente para conocer cargos de inconstitucionalidad basada en ciertos casos en consideraciones empíricas y que la

demanda estaba dirigida contra todo el Estatuto Tributario por cuanto la propia Corte ha dicho que el incumplimiento del principio de progresividad del artículo 363 de la Carta no se predica de un tributo en particular sino en general del sistema tributario en su conjunto, que es estructurado por ese estatuto. Con este argumento se han despachado negativamente demandas sobre impuestos concretos acusados por ese concepto. Por tanto, como ahora la demanda es sobre el sistema tributario, la Corte debe admitir el control sobre la totalidad de las normas del Estatuto Tributario. Finalmente, esta demanda no afecta el principio de separación de poderes pues no estamos pidiendo a la Corte que establezca cuál es sistema tributario que Colombia debe tener, que es obviamente una decisión de los órganos políticos, sino que analice si los tributos impuestos por el legislador respetan la Constitución, que es una labor natural y propia de un tribunal constitucional.

Finalmente, mostramos a continuación como los cargos de la demanda cumplen con los requisitos materiales establecidos por la jurisprudencia constitucional desde la sentencia C-1052 de 2001 y reiterados en múltiples decisiones ulteriores, como por ejemplo la reciente sentencia C-056 de 2019.

Primero, la demanda cumple con el requisito de certeza, pues los cargos se dirigen contra una proposición normativa efectivamente contenida en las disposiciones acusadas y no sobre contenidos normativos distintos, o que hacen parte de normas que no fueron objeto de demanda. En efecto, la demanda está dirigida contra los distintos impuestos contenidos en el Estatuto Tributario que en su conjunto y en sus distintas interacciones conforman el “*sistema tributario*”, que es un concepto constitucional establecido en el propio artículo 363 de la Carta.

Como explicamos en la demanda, la propia Corte ha señalado que no es posible atacar un impuesto específico por violación del principio de progresividad, pues éste se predica del sistema tributario en su conjunto. Y precisamente por eso nuestra demanda se dirige contra el Estatuto Tributario y sus contenidos normativos, que son los distintos impuestos, puesto que este estatuto es el cuerpo normativo que estructura el sistema tributario colombiano, que es el contenido legal contra el cual debe ser dirigido un cargo por violación del principio de progresividad. No podría la demanda dirigirse contra un aparte en particular de ese estatuto puesto que un sistema es un conjunto normativo articulado. Y si la violación de la progresividad es predicable del sistema tributario, entonces la demanda tiene que dirigirse contra el cuerpo normativo que lo define y lo estructura, que es el estatuto tributario.

Con el fin de fortalecer el cumplimiento de ese requisito de certeza, esta demanda corregida señala específicamente la demanda corregida desarrolla en forma más sistemática lo que ya estaba planteado la demanda originaria, aunque reconocemos que en forma más breve y sintética, que son los contenidos normativos específicos (o “ingredientes normativos” como los llama el auto de inadmisión) del Estatuto Tributario que generan las mayores faltas de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, a saber: (i) las normas que estructuran un sistema tributario en que predominan los impuestos indirectos y en especial el IVA sobre los impuestos directos y en especial el impuesto a la renta y complementarios; y (ii) el exceso de beneficios tributarios en el impuesto a la renta y complementarios, no adecuadamente justificados ni evaluados, que benefician sobre todo a los contribuyentes más ricos pues, por la propia naturaleza de esos beneficios, son quienes pueden aprovecharlos.

Esas normas son esencialmente, de un lado, aquellas que estructuran el impuesto a la venta IVA y señalan los bienes y transacciones que cubre, las exenciones y exclusiones y las tarifas, que son esencialmente los títulos 1, 4, 5 y 6 del Libro Tercero sobre impuesto a las ventas. Y de otro lado, las normas que reconocen los límites de la base tributaria para el impuesto a la renta y complementarios y las tarifas, con lo cual eso se vincula también a los privilegios tributarios que tratamos más abajo. Es entonces esencialmente el Libro Primero del Estatuto Tributario sobre el impuesto a la renta y complementarios. Y de otro lado, son también aquellos beneficios tributarios (exclusiones, deducciones, exenciones y tarifas menores) que tienen más impacto en el recaudo del impuesto de renta y complementarios y que hacen que este impuesto tenga en la práctica carácter regresivo, en la medida en que esos beneficios pueden ser aprovechados sobre todo por los contribuyentes de más ingresos y patrimonio.

Segundo, la demanda cumple con el requisito de claridad, que es que la demanda sea coherente argumentativamente en forma tal que la Corte pueda identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. En efecto, desde el resumen de la demanda los actores hemos formulado tan nítidamente nuestro cargo que lo presentamos bajo la estructura de un silogismo: una premisa normativa, que son los principios constitucionales del sistema tributario, en especial el principio de progresividad; una premisa igualmente normativa pero fundamentada también en consideraciones empíricas, que es la falta de progresividad del sistema tributario contenido en el Estatuto Tributario, mostrando igualmente que esa falta de progresividad deriva del propio Estatuto Tributario y no de problemas de implementación de sus normas. Esto lleva a una conclusión, que es la inconstitucionalidad de ese estatuto. El cargo es entonces nítido y claro.

Tercero, la demanda cumple con el requisito de especificidad pues el cargo formulado contra el Estatuto Tributario es de naturaleza constitucional, que es la violación por ese cuerpo normativo del principio de progresividad, demostrada empíricamente y mostrando que la falta de progresividad deriva de los contenidos normativos propios de ese Estatuto Tributario, como son el peso excesivo que otorga a los impuestos indirectos y la cantidad de privilegios tributarios injustificados, que llevan a que las tasas efectivas de los contribuyentes de mayores ingresos (los super-ricos y los super-super-ricos) sean incluso menores que tasas efectivas de contribuyentes de menores ingresos.

Cuarto, la demanda cumple con el requisito de pertinencia, que es muy semejante al de especificidad, pues los argumentos desarrollados son de índole constitucional, esto es, están fundados en la apreciación del contenido de una norma constitucional que es desarrollada y enfrentada con el estatuto acusado. En efecto, la demanda desarrolla en detalle el alcance del principio de progresividad y luego muestra que éste es desconocido por el Estatuto Tributario. No es pues un cuestionamiento de ese estatuto por razones subjetivas de inconveniencia sino un ataque por violación objetiva de un principio constitucional del sistema tributario.

Finalmente, la demanda cumple con la condición de suficiencia pues los análisis de los principios constitucionales tributarios, de las evidencias empíricas y de la estructura normativa del estatuto tributario no sólo contienen todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad sino que ponen en cuestión la constitucionalidad de ese

estatuto por vulnerar el principio de progresividad del sistema tributario, todo lo cual hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional frente a esta demanda.

Por todo lo anterior, concluimos que la demanda cumple con los requisitos formales y materiales de admisibilidad, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo de la Corte Constitucional sobre el Estatuto Tributario con base en los cargos formulados.

16. Notificaciones

Se recibirán notificaciones en el Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad – Dejusticia –, ubicado en la Calle 35 No. 24 – 19 de la ciudad de Bogotá D.C. Asimismo, queda a disposición de la Corte Constitucional el correo electrónico notificaciones@dejusticia.org.

Cordialmente,