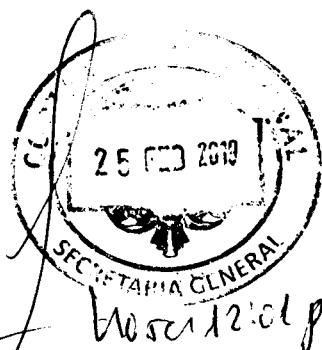


Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto
E. S. D.

D-13131
OK



Referencia: Acción de Inconstitucionalidad
Accionante: Mateo Vargas Pinzón
Norma demandada: Artículo 468 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016.

MATEO VARGAS PINZÓN, ciudadano en ejercicio, con cédula de ciudadanía número 1.020.778.014, mediante el presente escrito, muy respetuosamente me permito instaurar **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD**:

I. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

Se demanda la inconstitucionalidad del artículo 468 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016; artículo, éste último, que dice lo siguiente:

Artículo 184. Modifíquese el artículo 468 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 468. Tarifa general del impuesto sobre las ventas. La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título. (...)”

Se demanda el artículo que establece la tarifa general del impuesto sobre las ventas en 19%, en cuanto resulta aplicable a los aceites y margarinas comestibles, pertenecientes a la canasta familiar, productos que a lo largo de la historia de este impuesto, desde el año 1963, habían tenido un trato preferencial al ser considerados exentos, excluidos o de tarifa preferencial, debido a su característica de bienes alimenticios de primera necesidad¹ e integrantes de la canasta familiar de los colombianos.

II. ARTÍCULOS CONSTITUCIONALES VULNERADOS

La disposición demandada vulnera, en la forma en la que se explicará más adelante, el artículo 13 constitucional referido al derecho a la igualdad, en el cual se dispone:

“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

¹ “La Corte ha señalado que a la categoría de bienes y servicios de primera necesidad pertenecen aquellos que guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital. La jurisprudencia ha aludido en diferentes ocasiones a esta clase de bienes y servicios, pero en las ocasiones en las cuales lo ha hecho, ha procedido a referirse a ellos sin enumerarlos o definirlos específicamente, lo cual tiene su justificación en que los bienes que tienen una relación estrecha con el mínimo vital pueden variar con el tiempo y las circunstancias. No obstante, ha definido algunas notas o propiedades esenciales que deben tener los bienes y servicios para incorporarlos en esa clase. Primero, deben ser de aquellos que consumen sectores muy amplios de la población y segundo, que además cumplan la función de satisfacer aspectos vitales de sus necesidades básicas. Este último requisito lo satisfacen todos aquellos bienes y servicios que resulten indispensables para contar con las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de la personalidad”. Sentencia C-180 de 2014. Magistrado ponente María Victoria Calle.



El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.”

Vulnera también, como se explicará más adelante, el artículo 95, numeral 9, constitucional, que dispone:

“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

Quebranta, igualmente, el artículo 338 de la Constitución Política porque cobija a los aceites y grasas con la tarifa general del IVA, actualmente del 19%, y, de esa manera, eliminó el régimen preferencial de menor incidencia a que estaban sometidos en la legislación precedente sin mediar, al efecto, ningún tipo de justificación, explicación, debate o razonamiento, por mínimo que fuera.

Y, por último, vulnera también, como se explicará más adelante, el artículo 363 constitucional, relativo a los principios del sistema tributario, que establece:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD PRINCIPIOS, DERECHOS Y DISPOSICIONES VIOLADAS POR EL ARTÍCULO ACUSADO

Esta Sección de la demanda comprenderá dos capítulos dedicados, en su orden, a explicar puntualmente los principios y derechos constitucionales infringidos por la disposición acusada y, seguidamente, a poner de manifiesto por qué esos mismos principios y derechos fueron flagrantemente violados por el artículo 468 el Estatuto Tributario:

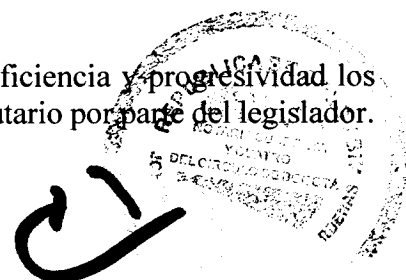
I) LOS PRINCIPIOS Y DERECHOS VIOLADOS POR EL ARTÍCULO 468, ACUSADO:

A. PRINCIPIOS QUE SI BIEN SE RELACIONAN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO SE INFRINGEN EN ESTE CASO POR EL GRAVÍSIMO IMPACTO SOCIAL DE LA NORMA ACUSADA:

La Constitución Política, artículo 363, establece:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

El sistema tributario debe fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad los cuales, en su condición de tales, delimitan el ejercicio del poder tributario por parte del legislador. Veamos:



1.- Limitaciones a la potestad impositiva del legislador.

La Corte Constitucional, en sentencia C-776 de 2003, Magistrado Ponente Doctor Manuel José Cepeda Espinosa, que declaró inexecutable el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, sobre el IVA, consideró:

“En esa medida, el Legislador tiene la facultad de establecer a quiénes se cobrará el tributo y a quiénes no, estableciendo las reglas y excepciones que considere pertinentes, siempre y cuando éstas sean respetuosas, entre otros, del principio constitucional de igualdad (art. 13, C.P.) y de los primados de equidad, eficiencia y progresividad en los que se debe fundar el sistema tributario (art. 363, C.P.).

(...) En el caso concreto del IVA, es claro que el Legislador cuenta con una amplia potestad de configuración; la Corte ha puesto de presente que éste "es un impuesto de creación legal [razón por la cual] ninguna disposición constitucional señala quiénes deben ser sus sujetos pasivos, de tal manera que la ley está autorizada para establecer ese elemento del tributo, disponiendo qué clases de operaciones están sometidas y cuáles no. Corresponde al legislador, según el artículo 338 de la Constitución, fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos". En efecto, el diseño de los aspectos estructurales del IVA, al igual que el establecimiento de los criterios y de las pautas para su recaudo, son materias cuya competencia ha sido atribuida al Congreso de la República (numerales 10, 11 y 12 del art. 150 y art. 338 de la C.P.), el cual las ha delimitado, estableciendo los elementos constitutivos de la obligación tributaria derivada del impuesto a las ventas.

(...) Como se señaló anteriormente, la potestad impositiva del legislador encuentra claros límites en los principios que, según lo dispuesto por el Constituyente, informan el sistema tributario; en lo que respecta al caso bajo estudio, estos principios son (i) el de legalidad, derivado de los artículos 150-12 y 338 Superiores, (ii) los de equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el artículo 363 de la Carta, y (iii) el de igualdad, establecido en el artículo 13 de la Constitución."

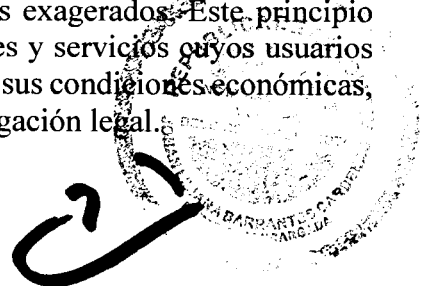
El legislador tiene una amplia libertad para establecer los tributos, de manera que tiene la potestad para configurar los aspectos estructurales del IVA. Sin embargo, esta libertad se encuentra limitada por los principios en que se debe fundar el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad), en el principio de legalidad, y en el principio de igualdad.

2.- Principio de Equidad.

La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, consideró:

“Esta Corporación ha señalado que la equidad del sistema tributario "es 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. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión". De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal."

El principio de equidad del sistema tributario propende porque las cargas impositivas sean distribuidas de manera que se eviten cargas excesivas o beneficios exagerados. Este principio exige que el legislador realice una evaluación para gravar los bienes y servicios cuyos usuarios tienen la capacidad de soportar el impuesto, y exonere a quienes, por sus condiciones económicas, puedan sufrir de una carga desproporcionada al pagar la misma obligación legal.



3.- Principio de Progresividad.

La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, consideró:

“Por su parte, el principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta.

(...) En la sentencia C-419 de 1995, la Corte explicó que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél “permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.”

El principio de progresividad se refiere a que se debe repartir la carga tributaria según la capacidad contributiva de la que disponen los contribuyentes, haciendo un análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. De esta manera, se entendería que un sistema es regresivo cuando aumenta las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad contributiva.

4.- Principios de Equidad y Progresividad como Criterios para Estudiar la Constitucionalidad de una Ley.

- a) La Corte Constitucional, en sentencia C-100 de 2014, Magistrada Ponente Doctora María Victoria Calle Correa, al estudiar la constitucionalidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 que gravó con tarifa diferencial algunos bienes de la canasta familiar, consideró:

“El principio de progresividad en materia tributaria apunta a complementar las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical. Ambas apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza(...)

Ahora bien, el principio de progresividad está referido en la Constitución expresamente al “sistema tributario”, y no se refiere de forma explícita a cada uno de los elementos que integran dicho sistema. En efecto, el artículo 363 de la Carta establece que “[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Por lo mismo, es preciso entonces preguntarse si resulta viable efectuar un ejercicio de control de constitucionalidad, a la luz del principio de progresividad, de una norma tributaria individual, que regula uno de los múltiples aspectos del IVA (el de los bienes gravables con tarifa del 5%) (...)

La jurisprudencia ha establecido que la progresividad es un principio exigible del sistema. No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, ni que sea inaplicable a los tributos indirectos, sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional(...)” (Subrayo)

Si bien el principio de progresividad se predica del sistema tributario en general, se puede utilizar para el control constitucional de impuestos individualmente considerados, elementos del ordenamiento tributario o tributos indirectos, en cuyo caso, el juez debe revisar tres aspectos;

- i) Si el tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de regresividad

- ii) Si el tributo o elemento desconoce el mínimo vital
- iii) Si, como instrumento fiscal, incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad

b) La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, consideró:

“Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002, la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”.

Esta doctrina no impide que se juzgue una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema. Ha advertido la Corte: “Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados” (Subrayo)

Si bien los principios de equidad, eficiencia y progresividad hacen alusión a los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario en su conjunto, estos también pueden ser utilizados para revisar la constitucionalidad de una ley singular, cuando de conservarse la misma se podría incluir al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad.

c) La Corte Constitucional, en misma sentencia, al tratar los principios de equidad y progresividad en el análisis de una norma de IVA, concluyó:

“Lo anterior no implica que el significado del IVA ponderado dentro del sistema tributario en su totalidad, sea ajeno a un análisis constitucional basado en el principio de progresividad. Por tal razón, la Corte ha reiterado, como ya se dijo, que “[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”

(...) Pero la anterior regla no implica que el principio de progresividad no pueda ser tenido en cuenta al momento de evaluar una norma tributaria que se refiere a impuestos indirectos como el IVA, desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema tributario. Por ello, el juez constitucional ha de examinar si el sistema tributario, una vez incluido el impuesto indirecto en cuestión, resultará afectado en cuanto a su progresividad sistémica.”

El IVA puede ser sujeto de un análisis constitucional basado en el principio de progresividad, teniendo en cuenta que, si bien es un impuesto indirecto, por lo que no podría ser creado y recaudado atendiendo el criterio de la progresividad, el Congreso al crearlo tiene que considerar que el deber de contribuir al financiamiento del Estado, debe consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes para garantizar la justicia y equidad fiscales. De esta manera, el principio de progresividad se puede tener en cuenta para evaluar una norma relativa al IVA, desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema.

Más adelante, la Corte en la misma sentencia, consideró:



“No obstante lo anterior, la Corte también ha enfatizado que los principios de equidad y progresividad, que fueron categorizados por esta misma Corporación como emanaciones del principio del Estado Social de Derecho imponen límites a las decisiones legislativas en materia del Impuesto a las Ventas. En la sentencia C-094 de 1993, la Corte se pronunció sobre las implicaciones que tendría para las personas la imposición indiscriminada del IVA sobre bienes y servicios de primera necesidad. En palabras de esta Corporación:

(...) Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.”

Los principios de equidad y progresividad son un límite para el legislador en materia de creación y recaudo del IVA, pues su imposición indiscriminada sobre bienes y servicios de primera necesidad afectaría irremediablemente a sectores amplios de la población.

5.- Principio de Eficiencia.

Dijo la Corte Constitucional, en la tantas veces citada sentencia C-776 de 2003:

“En cuanto a su diseño, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes. La Corte ha interpretado, por otra parte, que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (Subrayo)

Un impuesto es eficiente cuando genera pocas distorsiones económicas y permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible: Este principio es una guía para el legislador, para que los impuestos que vaya a imponer acarreen el menor costo social para el contribuyente.

B) EL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO: NO BASTA CON QUE LA NORMA TRIBUTARIA SEA APROBADA POR EL LEGISLADOR: NECESIDAD DE DEBATE Y JUSTIFICACIÓN:

En la pluri citada sentencia hito C-776 de 2003, en la materia del IVA sobre la cual versa esta demanda, precisó lo siguiente:

“El principio de legalidad como expresión de la máxima “no hay tributo sin representación”.

(...) Este principio se deriva, entre otras, de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, por virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano; de allí que, cualquier norma que establezca o modifique una obligación tributaria deba haber surtido todos los pasos necesarios para haber sido adoptada como ley de la República. Esta es la expresión instrumental del principio concerniente a la creación y definición del tributo por ley, así como al trámite para la formación de las leyes, que no es relevante en el presente proceso respecto de los artículos 34 y 116, puesto que no se elevó cargo contra ellos por vicios de procedimiento. La manifestación material de dicho principio se refiere a la deliberación acerca del tributo impuesto a cada bien y servicio en el seno del órgano

representativo de elección popular Esta deliberación hace efectivo el principio de representación política, puesto que traduce la posición de los representantes del pueblo, expresada en razones públicas por todos conocidas o, al menos, identificables, lo cual a su turno facilita el control del ejercicio del poder público, que es un derecho fundamental de los ciudadanos (art. 40, C.P.).

Lo anterior resulta altamente relevante para la resolución del asunto bajo revisión, en la medida en que es necesario determinar si la ampliación de la base gravable del IVA fue una decisión legislativa respetuosa de este principio, especialmente en la medida en que fue objeto de una deliberación pública mínima en el Congreso en cuanto a sus implicaciones para la equidad y progresividad del sistema tributario.” (Subrayo)

El sistema constitucional colombiano es democrático, de lo cual se deriva que no haya tributo sin representación. De esta manera, cualquier norma que establezca o modifique una obligación tributaria, debe no solamente haber seguido el trámite para la formación de las leyes, sino que debe haber tenido la deliberación suficiente en el seno del órgano representativo de elección popular.

La Corte Constitucional, en la misma sentencia, expresó:

“Al respecto, la Corte constató que la norma acusada no hacía parte del proyecto original presentado por el Gobierno. Fue incorporada por la plenaria de la Cámara de Representantes y más adelante, dado que el Senado no la aprobó, por las respectivas comisiones de conciliación. Ello indica que la propuesta de ampliar la base del IVA a los bienes y servicios que quedaron gravados por el artículo 116, no responde a una propuesta prevista desde la concepción del proyecto gubernamental sino que obedece a la necesidad de atender requerimientos fiscales no previstos originalmente en dicho proyecto. En la exposición de motivos y en el articulado tampoco se aludió a compensaciones para las personas de los estratos bajos. También explica que toda una serie de bienes y servicios de diferente tipo, incluidos los de primera necesidad, hayan sido comprendidos dentro de la ampliación de la base del IVA, de manera “indiscriminada” sin una previsión en el proyecto original “razonada y ecuatoria”, como lo ha advertido en ocasiones anteriores la Corte (ver apartado 4.5.3.2.2.2. de esta sentencia). Esto es fundamental para el respeto del principio democrático puesto que la imposición de tributos ha de estar acompañada de una deliberación pública, así sea mínima, sobre sus alcances e implicaciones y sobre su significado a la luz de los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario, en especial cuando se crean cargas que afectan a personas de bajos ingresos. Ello precisamente en acatamiento al principio que orientó el origen de las democracias modernas según el cual no habrá tributación sin representación, el cual no es formal, sino que se materializa en la deliberación parlamentaria.

En primer lugar, la concepción de la norma indica que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, la cual se tomó sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación. (...)” (Subrayo)

El principio democrático exige que la imposición de tributos surja de una deliberación pública, siquiera mínima, sobre sus alcances e implicaciones, a la luz de los principios de equidad y progresividad en que se basa el sistema tributario, especialmente cuando se crean tributos que afectan a personas de bajos ingresos. Es por esto que, en esa ocasión, la Corte Constitucional consideró que el artículo 116 de la Ley 778 de 2002 era inexecutable, pues se tomó una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios diversos, sin el mínimo de deliberación pública en el Congreso.



C) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1.- Jurisprudencia Constitucional del Principio de Igualdad.

a) La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, consideró:

“Por otra parte, la Corte ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: ‘de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura’” (Subrayo)

El principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador cuando crea obligaciones tributarias, de manera que debe considerar las diferencias de hecho que existen en la sociedad, para que con el impuesto que se crea no se vaya a profundizar las desigualdades que ya existen.

b) La Corte Constitucional, en sentencia C-748 de 2009, Magistrado Ponente Doctor Rodrigo Escobar Gil, consideró:

“El principio de equidad tributaria, establecido en las normas constitucionales referidas, comporta la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia, de suerte que proscribe toda formulación legal que implique tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.” (Subrayo)

El principio de equidad tributaria es una manifestación del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, debido a que proscribe cualquier norma que disponga tratamientos tributarios diferenciados sin una justificación constitucionalmente admisible.

c) La Corte Constitucional, en sentencia C-173 de 2010, Magistrado Ponente Doctor Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, al estudiar si resultaba contrario a la igualdad gravar con el IVA las leches de crecimiento mientras que las demás leches maternizadas estaban exentas del tributo, consideró:

a. La jurisprudencia ha establecido que, si el Legislador grava indiscriminadamente todos los bienes y servicios, afecta a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas.

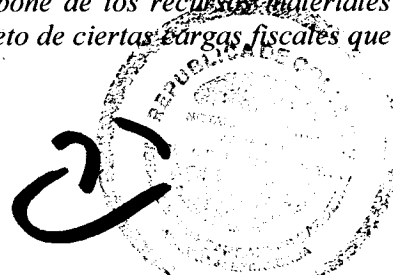
b. La Corte ha considerado que no se ajustan a la Constitución aquellas normas legales que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias.

c. Cuando el Legislador no concede una exención a un bien o servicio que en principio es igual o similar a otro que sí resulta exento, la Corte “debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria”.

d. El Estado no puede, “al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona”.

e. “El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.)”.

f. “El derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria”.



g. Cuando hay tarifas diferenciales respecto del IVA, las más altas deben reservarse para productos que no puedan clasificarse como de consumo básico, a fin de hacer efectivo, en este impuesto indirecto, el principio de progresividad tributaria.

h. Los principios constitucionales que presiden la potestad impositiva del Estado constituyen parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular lo cual no impide que se juzgue una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema.” (Subrayo)

Como lo observa la Corporación, las normas que establecen exenciones tributarias sin responder a un criterio objetivo de diferenciación son consideradas discriminatorias. Ahora bien, si no se concede una exención a un bien o servicio que es igual o similar a otro que sí está exento, se debe precisar si tal exclusión del beneficio se justifica; de lo contrario, se vulnera el principio de igualdad tributaria. Adicionalmente, en atención al principio de progresividad, la Corte ha precisado que cuando hay tarifas diferenciales del IVA (como en el caso colombiano) las tarifas más altas se deben reservar para productos que no se puedan clasificar como de consumo básico.

2.- Principio de Equidad relacionado con la Igualdad.

Por lo anterior, el Legislador, al expedir una norma que no respete el principio de equidad tributaria, vulnera el derecho fundamental a la igualdad y contraviene el orden constitucional. Respecto a el principio de equidad relacionado con el de igualdad, la Corte Constitucional se ha manifestado de la siguiente manera:

a) La Corte Constitucional, en la sentencia C-349 de 1995, Magistrado Ponente Carlos Gaviria Díaz, declaró inexecutable el artículo 88 de la Ley 101 de 1993 por limitar una exoneración del IVA de algunos servicios financieros pese a que otros de equivalente alcance quedaron gravados con la tarifa general, sin razón ni justificación de ninguna clase. Dijo la Corporación:

“De otro lado, la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad.

El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar una diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución.”

A juicio de la Corte, la norma que establece un trato preferente para algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera), vulnera el artículo 13 constitucional, referido al derecho fundamental a la igualdad, porque no media una justificación razonable y objetiva para establecer tal diferencia de trato tributario respecto de otras transacciones, de equivalente alcance.

b) La Corte Constitucional, en la previamente citada sentencia C-748 de 2009, la cual declaró executable el numeral 7 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989, en el entendido que la exención a las rentas de trabajo allí previstas se extendiera también a los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes, consideró:

“De otra parte, la Corte ha establecido que el principio de equidad se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el Legislador en materia tributaria, de manera que no le es dado imponer, por ejemplo, cargos o beneficios manifiestamente inequitativos.



(...) En relación con el condicionamiento del ejercicio de la potestad legislativa utilizada para establecer tratos diferenciados a determinados grupos de contribuyentes, ha dicho esta Corporación que el Legislador no puede establecer un trato diferente a dos grupos determinados, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal. Ahora bien, en los casos en que la medida diferencial sí resulte razonable a la luz de los fines del Estado Social de Derecho, la jurisprudencia constitucional, ha sido respetuosa del margen de configuración normativa del Legislador.

(...) El principio de generalidad que se exige de toda exención no desconoce el hecho de que, por definición, tal beneficio comporta un trato diferenciado a favor de determinados sujetos que, en ausencia de la exención tributaria establecida legalmente, se encontrarían sometidos al tributo. Sin embargo, el principio de generalidad implica que la exención fiscal cobija a todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas.”
(Subrayo)

El principio de equidad es un límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el Legislador en materia tributaria, según el cual el Legislador no puede establecer tratos diferenciales cuando estas medidas no se adecúan a ningún propósito constitucional o legal.

Adicionalmente, toda exención debe respetar el principio de generalidad, de manera que cobije a todos los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas.

c) La Corte Constitucional, en la ya referenciada sentencia C-1021 de 2012, por la cual declaró inexecutable el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, por ser una norma que daba un tratamiento diferencial sin perseguir un fin constitucionalmente válido, al exonerar del Gravamen a los Movimientos Financieros a las operaciones de factoring realizadas por empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, excluyendo de tal beneficio a las operaciones de otras entidades con el mismo objeto, pero sin vigilancia por la referida Superintendencia, consideró:

“Para dar respuesta al anterior interrogante la Corte exploró los antecedentes legislativos de dicha norma sin encontrar un registro concreto que diera cuenta de algún fin perseguido por el Legislador con el tratamiento diferencial en ella previsto. Por el contrario, como se señaló anteriormente, los registros sugieren que lo que quiso el Congreso, antes que restringir, fue ampliar la exención tributaria a las operaciones de factoring como mecanismo ágil y flexible en la consecución de recursos de capital para la micro, mediana y pequeña empresa.

Es por lo anterior que la Corte considera que el tratamiento diferencial previsto en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 no proyecta ningún fin constitucional legítimo, sencillamente porque este no existió. Por paradójico que parezca, es ese trato desigual el que se refleja como contrario a los fines que subyacen en la propia norma.”

Para arribar a esa conclusión, estudió los antecedentes legislativos de la norma que estableció el tratamiento diferencial y no encontró registro alguno que diera cuenta de algún fin constitucionalmente legítimo perseguido con tal tratamiento, por lo que declaró su inconstitucionalidad.

d) La Corte Constitucional, en sentencia C-657 de 2015, Magistrado Ponente Doctor Jorge Iván Palacio Palacio, por la que declaró executable el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el cual excluía del IVA la compra y venta de asfalto, consideró:

“La validez de las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios en general depende entonces de que las mismas se encuentren justificadas y representen instrumentos de estímulo fiscal encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, entre los cuales se destacan los siguientes: “1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de

determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”.

En ese orden de ideas, las exclusiones, exenciones y beneficios tributarios son válidos siempre que estén justificados y sean instrumentos de estímulo fiscal que busquen el cumplimiento de fines constitucionalmente legítimos; fines entre los cuales se pueden mencionar, a manera de ejemplo, la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas, el fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de sensibilidad social, el incremento de inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, la protección de determinados ingresos laborales, la protección a los fines de la seguridad social o el mejoramiento de la redistribución de la renta global. En particular, el tratamiento preferencial de los bienes integrantes de la canasta familiar tiene por objeto proteger los ingresos de los hogares colombianos (especialmente los de aquellos de menores recursos), toda vez que en los bienes integrantes de la canasta familiar hay una demanda inelástica; lo cual se traduce, como es claro, en que sus consumidores no tienen alternativa y están forzados a adquirirlos, sin posibilidad alguna de sustituirlos por otros que estén exentos o gravados con la tarifa diferencial del cinco por ciento (5%).

3.- Juicio Integrado de Igualdad.

a) La Corte Constitucional, en sentencia C-104 de 2016, Magistrado Ponente Doctor Luis Guillermo Guerrero Pérez, consideró:

“Como recientemente lo recordó este Tribunal, la jurisprudencia ha analizado extensamente la forma en que debe realizarse el análisis de constitucionalidad de una norma en virtud del supuesto desconocimiento del principio de igualdad.

(...) El juicio integrado de igualdad se compone entonces de dos etapas de análisis. En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales.

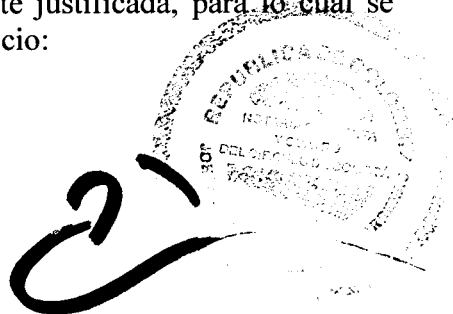
Una vez establecida (iii) la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables, se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre el medio y el fin. Según su nivel de intensidad, este juicio puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve. Para determinar cuál es el grado de intensidad adecuado en el examen de un asunto sometido a revisión, este Tribunal ha fijado una regla y varios criterios, los cuales se explicarán a continuación.”

El juicio integrado de igualdad es la forma como se analiza la constitucionalidad de una norma que presuntamente desconoce el principio de igualdad. Este juicio se divide en dos siguientes etapas:

i) Se establece el criterio de comparación, es decir, se precisa si los supuestos de hecho o los sujetos son susceptibles de compararse, y se define si jurídica o fácticamente se está dando un trato desigual entre iguales, o igual entre desiguales.

ii) Se determina si la diferencia de trato está constitucionalmente justificada, para lo cual se analizan tres aspectos, dependiendo del grado de intensidad del juicio:

- El fin buscado por la medida
- El medio empleado



- La relación entre medio y fin.

b) La Corte Constitucional, en la misma sentencia, respecto al test estricto de igualdad, consideró:

“La aplicación de un test estricto, como la más significativa excepción a la regla, tiene aplicación cuando está de por medio el uso de un criterio sospechoso, a los cuales alude el artículo 13 de la Constitución, o cuando la medida recae en personas que están en condiciones de debilidad manifiesta, o que pertenecen a grupos marginados o discriminados. También se ha utilizado cuando la diferenciación afecta de manera grave, prima facie, el goce de un derecho fundamental.

Este test ha sido categorizado como el más exigente, ya que busca establecer “si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo”. Este test incluye un cuarto aspecto de análisis, referente a “si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales”.

Se aplicará un test estricto de igualdad cuando la medida recaiga en personas que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta, y cuando la norma que impone un trato diferenciado, afecta de manera grave el goce de un derecho fundamental.

En este test se debe analizar si el fin es legítimo, importante e imperioso; si el medio es legítimo, adecuado y necesario, al no poder ser remplazado por otro menos lesivo; y si los beneficios son mayores a las restricciones impuestas.

D) EL PRINCIPIO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, precisó:

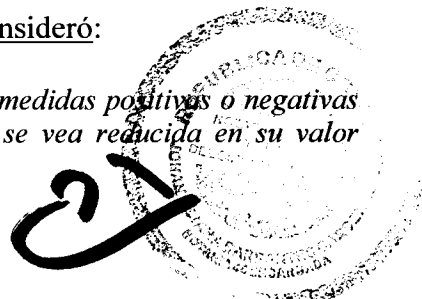
“(…) Como consecuencia de lo anterior, las medidas adoptadas por las autoridades en el marco de un Estado Social de Derecho han de consultar la realidad fáctica sobre la cual habrán de surtir efectos, con miras a materializar la finalidad primordial adscrita por esta fórmula política a las instituciones públicas: promover condiciones de vida dignas para la totalidad de la población. Ello es especialmente predicable de las leyes en materia económica, y mucho más de las disposiciones tributarias, según lo ha precisado la Corte Constitucional en varias oportunidades. Así, por ejemplo, en la sentencia C-925 de 2000 se estableció que, en virtud de la existencia de un deber constitucional general de las personas consistente en “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 C.P.), el Legislador, al adoptar las normas tributarias en virtud de las cuales se hará efectivo dicho deber, tiene que partir del hecho de que “no todos los asociados pueden ni deben tributar exactamente igual, sino que a la ley corresponde medir y distribuir las cargas. Y ello, según las capacidades y de acuerdo con la posición y necesidades de los distintos sectores sociales, teniendo en cuenta también la magnitud de los beneficios que cada uno de ellos recibe del Estado y las responsabilidades que, según su actividad, deben asumir; es la propia ley la de encargada de señalar la cobertura de las normas tributarias y de establecer la mayor o menor medida en que cada uno tribute.” En esa medida, se estableció en la misma providencia que compete al legislador tributario “evaluar, junto con los objetivos del recaudo, la equidad de las obligaciones que impone, la progresividad de las contribuciones y las distintas situaciones en que pueden encontrarse los contribuyentes”.

Las autoridades deben actuar consultando la realidad fáctica en la que se surtirán los efectos de tales actuaciones, con el objeto de materializar la finalidad primordial de un Estado Social de Derecho, que es promover condiciones de vida dignas para la totalidad de la población.

E) DERECHO FUNDAMENTAL AL MÍNIMO VITAL

1.- La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, consideró:

“El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor



intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho fundamental busca garantizar que la persona, centro del ordenamiento jurídico, no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean. Tal derecho protege a la persona, en consecuencia, contra toda forma de degradación que comprometa no sólo su subsistencia física sino por sobre todo su valor intrínseco."

El derecho fundamental al mínimo vital protege a la persona contra todas las medidas positivas o negativas que la reduzcan en su valor intrínseco como ser humano, por no tener las condiciones materiales necesarias para llevar una existencia digna. De esta manera, se protege a la persona contra toda forma de degradación que comprometa su subsistencia física y su valor intrínseco.

Más adelante, la Corte en la misma sentencia, consideró:

"El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano."

El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre "la persona y el ciudadano" (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. De ahí que la propia Carta haya señalado como límite a la potestad impositiva del Estado "los principios de equidad, eficiencia y progresividad" que rigen "el sistema tributario" (art. 363 de la C.P.) y que haya enmarcado el deber de tributar dentro de los "conceptos de justicia y equidad" (art. 95-9 de la C.P.)."
(Subrayo)

Cuando el Estado ejerce su poder tributario, debe respetar el derecho fundamental al mínimo vital, en especial de las personas que cuentan con lo indispensable para sobrevivir, debido a que el Estado tiene la obligación de crear y mantener las condiciones necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente. Así pues, sin bien todas las personas tienen el deber de tributar, las autoridades al crear un impuesto deben analizar si quienes no disponen de los suficientes recursos materiales para subsistir digna y autónomamente, deberían ser sujetos de cargas fiscales que manifiestamente agraven su situación de penuria.

Por último, la Corte en esta misma sentencia, consideró:

"Por eso, en un Estado social de derecho, el concepto de capacidad contributiva —que es uno de los componentes de la justicia tributaria—, está estrechamente vinculado al de mínimo vital. La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto."

para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva.

En el caso sub examine la cuestión planteada a la Corte comprende también si las personas que ni siquiera alcanzan a ver satisfechos su derecho fundamental al mínimo vital por carecer de los recursos materiales para ello, pueden, y en qué condiciones, soportar la carga tributaria creada mediante un impuesto indirecto indiscriminado sobre la totalidad de bienes y servicios que hacen parte de los recursos necesarios para su supervivencia digna y autónoma.” (Subrayo)

La capacidad contributiva es la real posibilidad económica que tiene una persona para cumplir con el deber de pagar los tributos. Resulta contrario a la justicia tributaria imponer cargas tributarias a quienes carecen de capacidad contributiva, más aún cuando esto les afecta en su subsistencia. Esta capacidad no podría ser equiparada con la actividad básica de adquirir bienes y servicios indispensables para sobrevivir.

2.- La Corte Constitucional, en la misma sentencia, al referirse a los bienes y servicios de primera necesidad, concluyó:

“La Corte Constitucional, sin enumerarlos o definirlos específicamente, ha puesto ya de presente que los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen “sectores muy amplios de la población” con el propósito de atender “aspectos vitales de sus necesidades básicas”. Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el “derecho a la subsistencia”, es decir, para contar con “las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”. Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.”

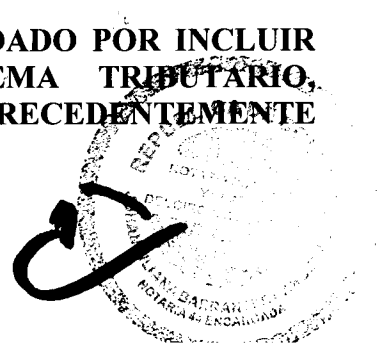
Los bienes y servicios de primera necesidad, son aquellos que se consumen por sectores amplios de la población para atender aspectos vitales de sus necesidades básicas y así satisfacer el derecho a la subsistencia. Estos bienes y servicios guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.

3.- La Corte Constitucional, en sentencia C- 209 de 2016, Magistrado Ponente Doctor Jorge Iván Palacio Palacio, por la cual declaró exequible la expresión demandada del numeral 3, artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, consideró:

“El derecho al mínimo vital. En la sentencia C-776 de 2003, que examinó la ampliación del IVA a varios productos de la canasta familiar que hasta entonces habían sido excluidos, la Corte reconoció la “estrecha relación existente entre Estado social de derecho, mínimo vital y régimen tributario”, además cómo “el derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía.” (Subrayo)

El derecho al mínimo vital, en lo que se refiere a condiciones materiales básicas e indispensables para una vida digna y autónoma, es un límite al poder impositivo del Estado.

II) INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO DEMANDADO POR INCLUIR UN CAMBIO TRASCENDENTAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO, CONTRARIANDO LOS PRINCIPIOS Y DERECHOS PRECEDENTEMENTE EXPUESTOS



A) VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO EN LO QUE CONCIERNE A LA DISPOSICIÓN ACUSADA -EL LEGISLADOR, HISTÓRICAMENTE, LE HA DADO RATAMIENTO DE BIENES EVENTOS Y EXCLUIDOS DEL IVA A LOS ACEITES Y MARGARINAS COMESTIBLES - UN ANTECEDENTE FUNDAMENTAL QUE NO FUE CONSIDERADO NI ANALIZADO, EN LO MÁS MÍNIMO, CUANDO SIN NINGUNA EXPLICACIÓN E MISMO LEGISLADOR LOS PASÓ AL RÉGIMEN DE TARIFA GENERAL (HOY DEL 19%):

Es ostensible la vulneración del artículo 338 de la Constitución Política por la disposición demandada debido a que eliminó el tratamiento preferencial de menor incidencia para los aceites y margarinas de consumo humano, que contemplaba la legislación precedente, y, en su lugar, los sometió la tarifa general sin mediar ninguna justificación ni la más mínima consideración ni debate alguno, como o exige el *principio democrático*. Para evidenciarlo, a continuación se desarrolla este aspecto la censura en dos Secciones dedicadas a dar cuenta, en su orden, de los antecedentes en comentario y, seguidamente, de la intempestiva y en absoluto justificada eliminación del tratamiento tributario de menor incidencia desde la ley 788 de 2002. Veamos:

1) Los antecedentes de regulación de los aceites y margarinas con menor o ninguna incidencia en el IVA:

a) La Ley 21 de 1963, artículo 1, ordinal sexto, estableció:

“De conformidad con el artículo 76, ordinal 12, de la Constitución Nacional, y a fin de buscar una adecuada estabilidad fiscal, económica y social; de proveer los recursos necesarios para la ejecución del Plan de Desarrollo Económico y Social, y de reducir los gastos de funcionamiento de las entidades y dependencias nacionales, inclusive de los establecimientos públicos y los Institutos descentralizados o autónomos, y sin suprimir el servicio civil ni la carrera administrativa, revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias por el término de que trata el parágrafo 2° de este artículo, para:

Sexto. Establecer impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados que efectúen los productores o importadores. Estos impuestos se harán efectivos a tarifas que fluctúen entre el 3% y el 10%. Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten.” (Subrayo)

En uso de las facultades otorgadas al Presidente mediante la Ley 21, se profirió el Decreto 3288 de 1963, que en su artículo 1°, estableció:

“Establécese un impuesto sobre las ventas de artículos terminados, el cual se regula por las disposiciones del presente Decreto.

Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten.” (Subrayo)

Los alimentos de consumo popular se encontraban, desde el inicio del gravamen, exceptuados del impuesto sobre las ventas. Por lo anterior, se puede concluir que en aquella época, los aceites y margarinas, al encontrarse dentro de la categoría de alimentos de consumo popular, quedaron exceptuados del impuesto sobre las ventas.

b) El Decreto 3541 de 1983, en sus artículos 59 y 62, consagró, respectivamente, una lista de bienes excluidos y de bienes exentos.

“Artículo 59. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para el efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria.

POSICION ARANCELARIA Y DENOMINACION DE LA MERCANCIA.

04.03.- Mantequilla. (...)

15.07.- Aceites vegetales, fijos, fluidos o concretos, en bruto, diferentes al de oliva.

(...)

Artículo 62. Los siguientes bienes están exentos del impuesto a las ventas; para el efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria.

Posición arancelaria y denominación de la mercancía.

15.07.- Aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, purificados o refinados, siempre y cuando sean comestibles, excepto el aceite de oliva.

15.12.- Aceites y grasas animales o vegetales, parcial o totalmente hidrogenados y aceites y grasas animales o vegetales solidificados o endurecidos por cualquier otro procedimiento, incluso refinados, pero sin preparación ulterior, siempre y cuando sean comestibles."

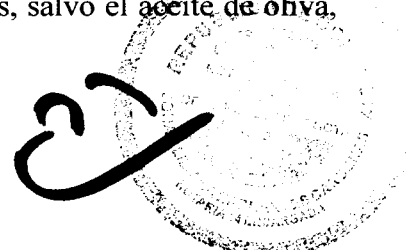
Entre los productos excluidos del impuesto, es decir aquellos cuya venta no generaba el gravamen y quedaba por fuera del sistema del IVA, se incluyeron la mantequilla y los aceites vegetales, fijos, fluidos o concretos, en bruto, diferentes al de oliva; mientras que los aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, purificados o refinados en la medida en que fueran comestibles, salvo el aceite de oliva, recibían el tratamiento de exentos, es decir que generaban el impuesto sobre las ventas, pero con una tarifa diferencial del 0%.

A pesar de que, por tratarse de un decreto, no había lugar a una exposición de motivos, la Comisión de la Reforma Tributaria, en su momento, consideró:

"El Decreto reestructura el régimen del IVA, lo "moderniza" y pretende reducir al mínimo los efectos indeseables sobre los precios, especialmente sobre la canasta familiar de ingresos bajos (...) La amplia gama de bienes no sujetos al impuesto bajo el régimen anterior, continuará libre del tributo. Ello comprende productos tales como alimentos, drogas, maquinaria agrícola (...) implantación del nuevo régimen, basado en la experiencia mundial pero adaptado a las condiciones socio-económicas de nuestro país (...) la estructura tarifaria prevista toma en cuenta la composición de la canasta familiar, en forma tal que el impuesto del nuevo régimen sobre el grupo de ingresos bajos será prácticamente nulo. De hecho, aproximadamente un 8% de los consumos populares continuará excluido del impuesto y, por tanto, sus precios no se verán afectados por el nuevo régimen. La eliminación del impuesto sobre los insumos básicos de la vivienda que representa un 42% del costo de las unidades populares traerá consigo una ligera baja en el costo total de tales unidades. Esa baja, a su turno, virtualmente contrarrestará el efecto que pueda presentarse sobre los precios de aquellos artículos para los cuales la tarifa pasa del 6 al 10% (...) Si por algo se caracteriza el nuevo régimen es precisamente por consultar los intereses de las masas populares. Como se señaló [...] la composición de la canasta familiar fueron decisivos en la estructura tarifaria finalmente adoptada." (Subrayo)

El objetivo del Decreto 3541 de 1983, era reducir los efectos negativos sobre los precios de los bienes de la canasta familiar de los hogares con ingresos bajos, considerando los intereses de las masas populares. Así pues, se concluye que, desde siempre, la composición de la canasta familiar ha sido decisiva en la estructura tarifaria del impuesto sobre las ventas y de ella siempre han hecho parte las margarinas y los aceites comestibles.

- c) La Ley 50 de 1984, en su artículo 10, gravó con el tributo algunos bienes que previamente estaban exentos; sin embargo, mantuvo el tratamiento de los aceites, así: a) los aceites vegetales fijos, fluidos o concretos en bruto, diferentes al de oliva, continuaron excluidos del impuesto sobre las ventas y b) los aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, purificados o refinados en la medida en que fueran comestibles, salvo el aceite de oliva, continuaron exentos.



d) La Ley 49 de 1990, en su artículo 27, estableció lo siguiente:

"ARTICULO 27. Bienes excluidos del IVA. Adiciónase el Estatuto Tributario con los siguientes artículos:

"Artículo 424-1. Otros bienes excluidos del impuesto. A partir del primero (1o.) de enero de 1991, los bienes contemplados en los artículos 477 y 479, tendrán la calidad de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, salvo las excepciones señaladas en el artículo 481."

Así, en virtud de la disposición transcrita, todos los bienes que recibían el tratamiento de exentos, con excepción de los señalados en el artículo 481, pasaron a la condición de excluidos del impuesto. En este orden de ideas, los aceites y grasas para consumo humano cambiaron su naturaleza tributaria de exentos a excluidos. La medida, por supuesto, fue notoriamente regresiva porque el régimen de "excluidos" entraña una exoneración imperfecta debido a que los productores no tienen derecho a descontar los impuestos que les sean repercutidos y quedan por fuera del régimen del IVA, con lo cual, vía recuperación del costo, el IVA que se les cobra pasa a ser componente de los precios de venta, con ostensible perjuicio para el consumidor.

e) La Ley 223 de 1995, en su artículo 20, estableció:

"El literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario quedará así:

c) Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del Arancel de Aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478".

Adiciónase el artículo 481 con los siguientes literales:

"d) Leche en polvo de la partida 04.02.10; pañales; grasas y aceite comestibles de las partidas 15.07, 15.11, 15.12, 15.13, 15.16 y 15.17 del Arancel de Aduanas; aceite de soya y sus fracciones; condones; toallas higiénicas y dispositivos anticonceptivos; jabón de uso personal, jabón en barra para lavar y agua envasada." (Subrayo)

Se añadieron algunos bienes, hasta entonces excluidos, a la lista de exentos. Así, las grasas y aceites comestibles que habían sido clasificados como excluidos, volvieron a adquirir su naturaleza de exentos. De esta manera, se logró un verdadero efecto de justicia en la estructura de impuesto porque, al pasar los bienes en cuestión del imperfecto régimen de *excluidos* al de *exentos* (léase "gravados con tarifa cero"), sus productores se hicieron al derecho de descontar los impuestos que les fueran repercutidos y, por consiguiente, no quedaron ante la necesidad de agregar su importe al precio que a la postre tuviera que pagar el consumidor.

f) La Ley 488 de 1998, en artículo 44, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 468-1, así:

"Bienes y servicios gravados a la tarifa del diez por ciento (10%).

Adiciónase al Estatuto Tributario el siguiente artículo:

"Artículo 468-1. Bienes y servicios gravados a la tarifa del diez por ciento (10%).

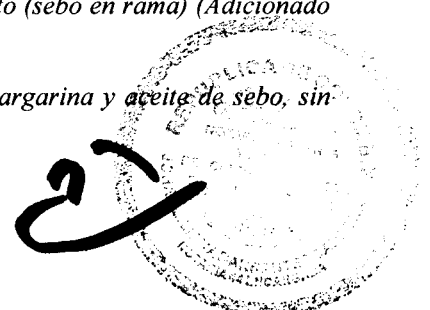
A partir del primero de enero de 1999, estarán gravados con la tarifa del diez por ciento (10%) los jabones, y los productos comprendidos en las siguientes partidas arancelarias:

04.05.10.00.00. Mantequilla

15.01 Manteca de cerdo; las demás grasas de cerdo y grasas de ave, fundidas incluso prensadas o extraídas con disolventes.

15.02 La grasa de animales de las especies bovina, ovina o caprina, en bruto (sebo en rama) (Adicionado Ley 223/95, art. 2)

15.03 Estearina solar, aceite de manteca de cerdo, oleostearina, y oleomargarina y aceite de sebo, sin emulsionar ni mezclar, ni preparar de otra forma.



15.04 Grasas y aceites, de pescado o de mamíferos marinos, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.06 Las demás grasas y aceites animales, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.07 Aceite de soja (soya) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.

15.08 Aceite de cacahuete o maní y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.

15.11 Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.

15.12 Aceites de girasol, cártamo o algodón, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.13 Aceites de coco (de copra), de almendra de palma o babasú, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.14 Aceites de nabina (nabo), de colza o de mostaza, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.15 Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.

15.16 Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparar de otro modo.

15.17 Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites, de este Capítulo, excepto las grasas y aceites alimenticios y sus fracciones, de la partida No. 15.16."

La adición del artículo 468-1 al Estatuto Tributario gravó por primera vez, con una tarifa diferencial del 10%, a las margarinas y a diferentes tipos de aceites y grasas, incluso refinados, bienes que hasta este momento siempre habían estado sucesivamente excluidos o exentos del tributo. Esta tarifa diferencial, si bien morigeró el efecto del impuesto al evitar que se causara con la tarifa general era, en todo caso, muy elevada y no se incluyó ninguna justificación para que los aceites y grasas, bienes integrantes de la canasta familiar colombiana, recibieran este tratamiento.

La misma Ley 488, artículo 43, por su parte, modificó la lista de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, de que trata el artículo 424 del Estatuto Tributario y eliminó de esta lista los aceites y las margarinas en bruto.

Así pues, las grasas y aceites consumibles se gravaron con la tarifa diferencial de 10%. El hecho de que el Legislador hubiera consagrado para estos productos una tarifa diferencial más baja que la tarifa general evidencia una preocupación por proteger los bienes de la canasta familiar, aunque claramente colocó en una situación de desigualdad, sin justificación alguna, a estos productos básicos en relación con los demás bienes de la canasta familiar que continuaron excluidos o excluidos del impuesto.

- g) La Ley 633 de 2000, en su artículo 26, modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario y la tarifa general del impuesto sobre las ventas quedó en un 16%. Adicionalmente, el artículo 27 modificó la lista de bienes que se encontraban excluidos del impuesto sobre las ventas, sin incluir en esta los aceites y margarinas en bruto.

Los aceites y productos de las subpartidas arancelarias 15.03, 15.04, 15.06, 15.07, 15.08, 15.11, 15.12, 15.13, 15.14, 15.15, 15.16 y 15.17 continuaron gravados con el impuesto sobre las ventas con una tarifa preferencial del 10%, con base en lo dispuesto por la Ley 488 de 1998 anteriormente explicada.



- h) La Ley 788 de 2002, en su artículo 30, modificó la lista de bienes excluidos del impuesto en los términos del artículo 424 del Estatuto Tributario, al cual subrogó. Adicionalmente, el artículo 34 modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: (a) sustituyó la tarifa diferencial del 10% por la del 7%, al mismo tiempo que dispuso que a partir de 1° de enero de 2005 pasarían a estar gravados nuevamente con la tarifa del diez por ciento (10%); (b) incluyó como parte del listado el “fruto de la palma africana”; y (c) eliminó de la lista de bienes cobijados por la tarifa preferencial del IVA a los aceites comestibles y a las margarinas.

Es de anotar que, desde su radicación, el artículo 26 del proyecto presentado por el Gobierno Nacional preveía la remoción de los aceites aptos para consumo humano y las margarinas de la lista consagrada en el artículo 468-1; sin embargo, ni en la exposición de motivos, disponible en la Gaceta del Congreso de la República número 398 de 2002, ni a lo largo del trámite del proyecto, disponible en las Gacetas del Congreso 467, 536, 537, 538, 539, 551, 614 y 615 de 2002, así como 43, 83 y 136 de 2003, se dio explicación o discusión alguna sobre tan injusta y arbitraria supresión.

Por su parte, el artículo 116 de la ley 788 de 2002, como ya se mencionó anteriormente, pretendía gravar indiscriminadamente los bienes excluidos y exentos con una tarifa de 2%, y fue declarado inexecutable mediante sentencia C-776 de 2003, fundamentalmente por el carácter de integrantes de la canasta familiar que ostentaban los bienes en cuestión.

Quiere decir lo anterior que, con la finalidad de incrementar la base tributaria o cobertura del impuesto sobre las ventas y lograr un mayor recaudo fiscal, con la ley 788 de 2002 se pretendía que algunos productos de la canasta familiar que estaban excluidos o exentos fueran gravados con una tarifa preferencial del 5% (posteriormente se aprobó del 2% para que el impacto fuera menor). Sin embargo, tal intención se vio truncada mediante la declaración de inexecutable de las normas que consagraron el gravamen.

La Corte, empero, no reparó en que los aceites y margarinas, tan importantes en la canasta familiar colombiana, además de que ya venían con un tratamiento diferenciado injustificado respecto al resto de los bienes de la canasta familiar (estaban gravados con el 10% mientras que otros bienes de la canasta estaban excluidos o exentos) fueron sometidos por la comentada ley 788 de 2002 a la tarifa general del tributo. Posiblemente, el silencio de la Corporación en esa materia obedeció a que el eje de su análisis, en lo pertinente, se concretó en cuestionar la extensión del tributo a la totalidad de los bienes y servicios precedentemente exentos o excluidos, con la ya citada tarifa del dos por ciento (2%). Cuestión que en absoluto significa que haya auspiciado esa injusta y regresiva sujeción de los aceites y margarinas a la tarifa general.

- i) La Ley 863 de 2003, en su artículo 10, adicionó el artículo 424 del Estatuto Tributario para incluir en la lista de bienes excluidos, en lo que aquí interesa, al aceite crudo de palma; pero incurrió en dos equívocos igualmente censurables: i) No haber trasladado el producto en cuestión a la lista de bienes exentos, en lugar de la de excluidos; y ii) El más grave: Haber dejado por fuera de la medida a las margarinas y aceites para el consumo humano, las cuales quedaron gravadas con la tarifa general del 16%.

- j) La Ley 1607 de 2012, artículo 48, estableció lo siguiente:

“Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). A partir del 1o de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

(...)15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma
15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza



15.15.21.00.00 Aceite en bruto de maíz”

La ley 1607 de 2012 trasladó los aceites en bruto (que no son aptos para el consumo humano), anteriormente citados, a la lista de gravados con una tarifa diferencial del 5% prevista en el texto que le asignó al artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

Empero, en lo que concierne a los aceites para consumo humano y las margarinas conservó su sujeción a la tarifa general del 16%.

Importa advertir, al respecto, que los aceites en bruto, sometidos por esa ley a la tarifa diferencial reducida del 5%, no son aptos para el consumo humano, condición que solo es susceptible de predicar de los aceites refinados. Por lo mismo, para la canasta familiar no reporta ningún beneficio que los aceites en bruto, que tan solo son la materia prima para la fabricación de los aceites comestibles, se sometan a un tratamiento diferencial en el IVA si los refinados continúan gravados a la tarifa general. Lo único que podría explicar tal situación sería una posible confusión del legislador que lo haya llevado a pensar que los aceites en bruto son aptos para el consumo humano. En todo caso ello no es así y, en consecuencia, bienes indispensables en la canasta familiar como aceites y margarinas comestibles quedaron gravados a la tarifa general.

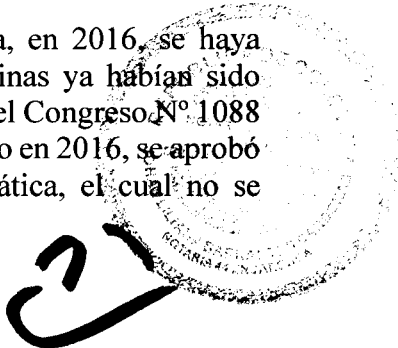
En el siguiente cuadro, se puede observar que, a lo largo del tiempo, la decisión que ha tomado el legislador generalmente, hasta su sorpresivo gravamen con la tarifa general en el año 2002, fue la de mantener a las margarinas y aceites refinados y comestibles como bienes exentos, excluidos o sometidos a tarifa preferencial del IVA, precisamente por su calidad de bienes integrantes de la canasta familiar colombiana. Veamos:

Tratamiento	Exentos	Excluidos	Tarifa Preferencial	Tarifa General
Bienes				
Margarina	• Ley 21 de 1963 • Decreto 3288 de 1963 • Decreto 1595 de 1966 • Decreto 435 de 1971 • Decreto 1988 de 1974 • Decreto 3541 de 1983 • Ley 50 de 1984 • Decreto 624 de 1989 • Ley 223 de 1995	• Ley 49 de 1990 • Ley 6 de 1992	• Ley 488 de 1998 • Ley 633 de 2000	• Ley 788 de 2002 • Ley 863 de 2003 • Ley 1607 de 2012 • Ley 1819 de 2016
Aceites vegetales en bruto	• Ley 21 de 1963 • Decreto 3288 de 1963 • Decreto 1595 de 1966 • Decreto 435 de 1971 • Decreto 1988 de 1974	• Decreto 3541 de 1983 • Ley 50 de 1984 • Decreto 624 de 1989 • Ley 49 de 1990 • Ley 6 de 1992	• Ley 1607 de 2012 • Ley 1819 de 2016	• Ley 788 de 2002
Aceites vegetales	• Ley 21 de 1963 • Decreto 3288 de 1963	• Ley 49 de 1990 • Ley 6 de 1992	• Ley 488 de 1998 • Ley 633 de 2000	• Ley 788 de 2002 • Ley 863 de 2003

refinados comestibles	•Decreto 1595 de 1966 •Decreto 435 de 1971 •Decreto 1988 de 1974 •Decreto 3541 de 1983 •Ley 50 de 1984 •Decreto 624 de 1989 •Ley 223 de 1995				•Ley 1607 de 2012 •Ley 1819 de 2016
Aceites y grasas animales y vegetales hidrogenados	•Ley 21 de 1963 •Decreto 3288 de 1963 •Decreto 1595 de 1966 •Decreto 435 de 1971 •Decreto 1988 de 1974 •Decreto 3541 de 1983 •Ley 50 de 1984 •Decreto 624 de 1989	•Ley 49 de 1990 •Ley 6 de 1992		•Ley 488 de 1998 •Ley 633 de 2000	•Ley 788 de 2002 •Ley 863 de 2003 •Ley 1607 de 2012 •Ley 1819 de 2016

2) OSTENSIBLE VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DEMOCRÁTICO: EL ARTÍCULO 468-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, TAL COMO LO MODIFICÓ INICIALMENTE LA LEY 788 DE 2002 Y COMO ESTÁ PREVISTO SU TEXTO HOY POR LA LEY 1819 DE 2016, DESCARTA POR COMPLETO EL TRATAMIENTO DE INCIDENCIA TRIBUTARIA FAVORABLE EN EL IVA QUE CONTEMPLABA LA LEGISLACIÓN ANTERIOR, SIN NINGUNA JUSTIFICACIÓN, DEBATE NI EXPLICACIÓN:

- a) El Órgano Representativo de elección popular, al crear o modificar un tributo, debe cumplir con el principio democrático del cual se deriva que no puede haber tributo sin representación, para lo cual debe haber una deliberación pública suficiente, a la luz de los principios de equidad y progresividad en que se basa el sistema tributario, especialmente cuando se crean obligaciones tributarias que afectan a personas de bajos ingresos.
- b) Desde que se radicó el proyecto de ley por el Gobierno Nacional, que se convertiría en la Ley 778 de 2002, el artículo 26 modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, removiendo de la lista de bienes cobijados por la tarifa preferencial del IVA a los aceites comestibles y a las margarinas. Sin embargo, en la exposición de motivos, disponible en la Gaceta del Congreso de la República número 398 de 2002, se guardó silencio absoluto sobre el arbitrario e injusto cambio en el tratamiento del IVA frente a estos productos, como también ocurrió a lo largo del trámite del proyecto (Gacetas del Congreso 467, 536, 537, 538, 539, 551, 614 y 615 de 2002, así como 43, 83 y 136 de 2003).
- c) En consecuencia, resulta inexplicable que el Ministro de Hacienda, en 2016, se haya escudado en el hecho de que los aceites comestibles y las margarinas ya habían sido gravados con la tarifa general, como se puede observar en la Gaceta del Congreso N° 1088 de 2016. En efecto, lo que se aprecia con claridad es que, en 2002 como en 2016, se aprobó un gravamen que no contó con la más mínima discusión democrática, el cual no se



respalda en razones de ninguna naturaleza y, por el contrario, los demás bienes de la canasta familiar están recibiendo tratamientos ostensiblemente más favorables, con lo que se termina por afectar de manera grave a las personas de menores ingresos.

- d) Por lo demás, en dos Ponencias para Primer Debate, disponibles en las Gacetas del Congreso de la República número 1061 y 1088 de 2016, respectivamente, se reconoció ampliamente que los aceites y las margarinas son, sin duda, elementos integrantes de la canasta familiar que no deberían recibir un tratamiento tan gravoso siendo, como son, bienes de la canasta básica de primera necesidad. Por su pertinencia, a continuación se cita el texto de las Ponencias:

“Las grasas y aceites refinados tienen una posición en su incidencia sobre la canasta familiar [igual] que muchos de los productos que están a la tarifa del 5%. Adicionalmente, no representan un consumo suntuario, sino un consumo básico familiar.”²

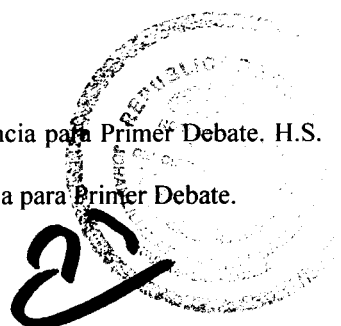
“Adicionalmente, se abordaron y analizaron la sujeción de ciertos bienes y servicios sensibles para los sectores más vulnerables de la población al impuesto, analizando detalladamente las listas de bienes gravados, excluidos y exentos y las consecuencias de modificar dicha situación. A partir de esta revisión los congresistas estudiaron la posibilidad de i) gravar algunos productos (como los langostinos) y servicios (como los giros postales), y de excluir otros que consideran hacen parte la canasta familiar, como el aceite. Al respecto, el Ministro precisó que el aceite ya se encuentra gravado a la tarifa del 16% y que por lo tanto no fue un cambio introducido por la presente reforma.”³

B) EL ARTÍCULO DEMANDADO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD, EQUITAD Y EFICIENCIA EN QUE SE DEBE FUNDAR EL SISTEMA TRIBUTARIO:

- 1) Según el principio de equidad, el legislador, al ejercer su potestad impositiva, debe gravar los bienes y servicios cuyos usuarios tengan la capacidad para soportar el impuesto y exonerar a aquellos bienes y servicios adquiridos por quienes por sus condiciones económicas puedan sufrir de una carga desproporcionada; por su parte, el principio de progresividad propende por que haya una proporción entre el aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva, de manera que un sistema sería regresivo si aumenta las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad económica.
- 2) Un impuesto se considera eficiente cuando acarrea el menor costo social para el contribuyente, generando pocas distorsiones económicas.
- 3) Si bien los principios de progresividad, equidad y eficiencia se predicen del sistema tributario como un todo, estos pueden ser utilizados para revisar la constitucionalidad de una ley particular cuando, de conservarse la misma, el sistema obtendría una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. En el caso del IVA, la Corte Constitucional ha considerado que si bien se trata de un impuesto indirecto, el Congreso al crearlo debe considerar que el deber de contribuir al financiamiento del Estado, debe consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes; por lo tanto, las normas que establecen el IVA se pueden analizar desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema, toda vez que para su creación el legislador tiene como límite los principios mencionados, pues su imposición indiscriminada sobre bienes y servicios de primera necesidad afectaría irremediablemente a amplios sectores de la población.

² Cfr. Gaceta del Congreso de la República número 1061 de 2016. Informe de Ponencia para Primer Debate. H.S. Antonio Navarro Wolf.

³ Cfr. Gaceta del Congreso de la República número 1088 de 2016. Informe de Ponencia para Primer Debate.



- 4) Desde el nacimiento del impuesto a las ventas, con el Decreto 3288 de 1963, se estableció que los alimentos de consumo popular, dentro de los cuales se encuentran los aceites y las margarinas de consumo humano, quedaban exceptuados del gravamen. Posteriormente, el Decreto 3541 de 1983 incluyó la diferenciación entre bienes excluidos, en los que se incluyeron los aceites vegetales en bruto, y bienes exentos, en los que se encontraban los aceites refinados y comestibles, con la intención de reducir los efectos negativos sobre los precios de los bienes de la canasta familiar de los hogares con bajos ingresos. De esta manera, se concluye que, desde este momento, los aceites y las margarinas se consideraban parte de la canasta familiar.

Posteriormente, mediante la Ley 49 de 1990, los aceites y grasas de consumo humano cambiaron su naturaleza de bienes exentos a excluidos, y luego, mediante la Ley 223 de 1995, volvieron a adquirir su naturaleza de exentos. Luego, en la Ley 448 de 1998, se gravó con una tarifa preferencial de 10% a diferentes tipos de aceites refinados. Luego, en el año 2002, se gravó con tarifa general a todos los aceites y las margarinas, tanto en bruto como refinados, y después, en la Ley 1607 de 2012, se gravó con tarifa preferencial a los aceites en bruto de soya, palma, girasol, algodón, almendra de palma, colza y maíz, dejando a los aceites y margarinas consumibles gravados con la tarifa general.

- 5) La Ley 1819 de 2016, en su artículo 185, modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, sin modificar el tratamiento fiscal de los aceites en bruto de las partidas 15.07.10.00.00, 15.11.10.00.00, 15.12.11.10.00, 15.12.21.00.00, 15.13.21.10.00, 15.14.11.00.00 y 15.15.21.00.00, los cuales en la actualidad están gravados con una tarifa diferencial del 5%.

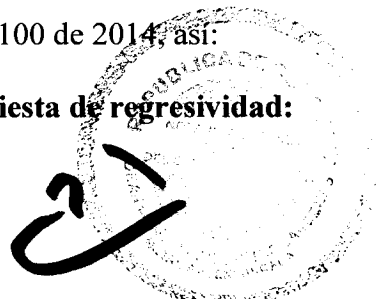
En contraste con ello, los productos de que tratan las partidas arancelarias 15.07.90.10.00 (Aceite de soya (refinado)), 15.11.90.00.00 (Aceite de palma refinado y sus fracciones), 15.12.19.10.00 (Aceite de girasol refinado), 15.13.29.10.00 (Aceite de palmiste o almendra de palma refinado y sus fracciones), 15.14.19.00.00 (Aceite de colza refinado), 15.15.29.00.00 (Aceite de maíz refinado), 15.16.20.00.00 (Grasas vegetales hidrogenadas), 15.17.10.00.00 (Margarinas), 15.17.90.00.00 (Mezclas de aceites vegetales) continuaron gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 19% que en virtud de la misma ley rige a partir de 2017.

- 6) En este orden de ideas, se puede concluir que desde la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, y hasta la actualidad, los aceites y las margarinas para el consumo humano están gravados con la tarifa general del IVA, que en la actualidad es de 19%. Por consiguiente, el sistema tributario sufrió una modificación trascendental, pues desde el año 1963 el legislador había mantenido la decisión de incluir estos bienes en la lista de bienes excluidos, exentos o sometidos a una tarifa preferencial del IVA, con la intención de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho para no generar efectos negativos en los precios de los bienes de la canasta familiar de los hogares con bajos ingresos y, así, no extender la carga tributaria a las personas con baja capacidad contributiva.

Sin embargo, al gravar con la tarifa general a los aceites comestibles y las margarinas el sistema obtiene una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad, por cuanto se trata de bienes pertenecientes a la canasta básica familiar, y con ello se estarían aumentando las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad económica, y se estaría generando un alto costo social para el contribuyente, por lo que tal impuesto sería ineficiente y genera que el sistema sea regresivo.

Así pues, se cumple con lo considerado en la citada sentencia C-100 de 2014, así:

- 1) El artículo demandado aporta al sistema una dosis manifiesta de regresividad:**



En caso de mantenerse vigente este gravamen, se envía un mensaje al legislador según el cual es perfectamente posible, a la luz de la Constitución, gravar con el IVA a la tarifa máxima bienes de primera necesidad que, además, son insustituibles y cuyo consumo es indispensable en todos los hogares colombianos⁴, lo cual es del todo inadmisibile y contamina el sistema con un grado de regresividad inmensurable. Adicionalmente, cabe recordar en este punto que la Corte ha admitido que los impuestos indirectos, como el IVA, tienden a ser regresivos con respecto a la renta o riqueza del contribuyente, pero no respecto al consumo, precisamente porque el legislador está llamado a gravar con este tipo de tributos manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva de un sujeto, como es su propensión al consumo.

Así, tratándose de bienes de primera necesidad, integrantes de la canasta familiar básica, insustituibles e indispensables en la cocina de todos los hogares colombianos, resulta claro que gravarlos con la tarifa máxima del 19% dota el sistema entero de una regresividad manifiesta, toda vez que abre la puerta para que, en el futuro, otros bienes integrantes de la canasta familiar, así no sean sustituibles y sean indispensables en la cocina de los colombianos, se graven con la tarifa máxima, en claro desmedro de los derechos fundamentales de la población más vulnerable que, en todo caso, se ve obligada a adquirir los productos pese a su alto costo por tratarse de bienes insustituibles y absolutamente necesarios para la subsistencia.

2) La norma acusada vulnera el mínimo vital

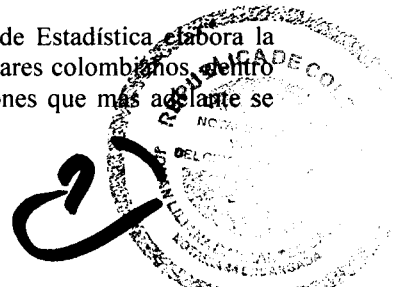
Sin perjuicio del análisis separado que de este punto se hará en otro acápite de esta demanda, es del caso precisar que el gravamen cuestionado desconoce ostensiblemente el mínimo vital de los colombianos por cuanto se trata de productos alimenticios prioritarios y básicos consumidos por sectores muy amplios de la población. Sin ellos no se puede conformar una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas de alimentación, con lo cual el Estado incumpliría con su obligación de promover y mantener condiciones mínimas para que la totalidad población logre una vida digna.

3) El artículo demandado incorpora una limitación irrazonable al principio de progresividad

La decisión del legislador de quitarles el tratamiento preferencial en el IVA a los aceites comestibles y margarinas (decisión que se plasmó en la ley 788 de 2002 y se mantiene hasta nuestros días) no tuvo por objeto el cumplimiento de ningún fin constitucionalmente protegido. De hecho, brilla por su ausencia su motivación alguna desde su infortunado origen hasta nuestros días. El sacrificio al principio de progresividad en este caso, por consiguiente, no encuentra respaldo en la tutela de otros fines constitucionalmente protegidos, sino que, por el contrario, responde a una decisión arbitraria del legislador que perjudica enormemente a los hogares de menores recursos.

De hecho, el carácter de insustituibles de los aceites comestibles y las margarinas lo hace aún más evidente. No solo se trata de bienes integrantes de la canasta familiar, sino que se trata de bienes que no tienen ningún producto que pueda sustituirlos y esté en condiciones de cumplir la misma función en los hogares colombianos. No hay ningún bien con tratamiento diferencial en el IVA que reemplace a los aceites comestibles y margarinas al cual los colombianos pudieren recurrir. Es de tal magnitud la falta de razonabilidad del gravamen que aquí se censura, y la total ausencia de estudios y justificaciones en tan delicada temática, que en las listas de bienes exentos (gravados con tarifa cero) y bienes sometidos a la tarifa del cinco por ciento (5%) se encuentran productos que si bien son básicos para el consumo humano, pueden ser sustituidos por otros contemplados

⁴ Sobre el particular, bueno es recordar que el Departamento Administrativo Nacional de Estadística elabora la canasta básica familiar, con base en bienes y servicios representativo del gasto en los hogares colombianos, dentro de los cuales pondera el consumo de los aceites comestibles y las grasas en las posiciones que más adelante se especificarán.



en esas mismas listas, en contraste con las margarinas y los aceites de que aquí se trata, inexplicablemente gravados con la tarifa general del 19%, respecto de los cuales no ese encuentra, en las mencionadas listas, bien alguno que pueda sustituirlos.

C) INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO POR VULNERAR EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1.- Vulneración del Principio de Igualdad.

a) El legislador, al crear tributos, debe considerar las diferencias de hecho que existen en la sociedad para que con la medida tributaria no se vayan a profundizar las desigualdades que ya existen.

Las normas que crean exenciones tributarias sin un criterio objetivo son discriminatorias. Además, si no se concede una exención a un bien o servicio que es igual a otro que está exento, se debe precisar si tal exclusión se justifica, de lo contrario, se está vulnerando la igualdad tributaria.

Las tarifas más altas siempre deben reservarse a los productos que no se clasifiquen como de consumo básico.

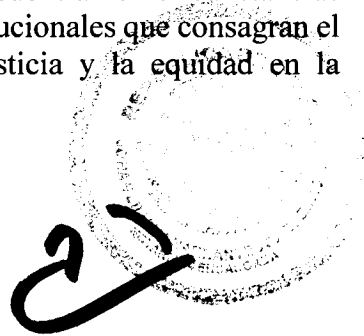
El Legislador, al expedir una norma que no respete el principio de equidad tributaria, vulnera el derecho fundamental a la igualdad y contraviene el orden constitucional.

b) En primer lugar, con el artículo demandado el legislador está profundizando las desigualdades ya existentes en Colombia, por cuanto al imponer la tarifa general del IVA a un grupo de productos pertenecientes a la canasta familiar, que no solo son de consumo masivo sino indispensable en la canasta familiar básica de cualquier colombiano, de altos y escasos recursos, amplía la desigualdad existente entre estos dos tipos de hogares, pues para los primeros no resulta de gran importancia asumir el costo relacionado al IVA, mientras que esto sí impone una carga considerable a quienes no cuentan con el dinero suficiente para subsistir, y que indudablemente deben adquirir las margarinas y los aceites de consumo humano.

c) Los artículos demandados vulneran el principio de equidad tributaria y, por esa vía, el derecho fundamental a la igualdad, debido a que los aceites para consumo humano y las margarinas no se encuentran exentos, excluidos ni gravados con una tarifa preferencial, no obstante que los demás bienes de la canasta familiar están excluidos, exentos o gravados con tarifa preferencial, precisamente atendiendo su carácter de bienes esenciales para los hogares colombianos.

Adicionalmente, la materia prima para la elaboración de los aceites comestibles (el fruto de la palma de aceite y los aceites en bruto de soya, palma, girasol, algodón, almendra de palma, colza y maíz) se encuentra gravada a tarifa de 5% mientras que los aceites refinados, según se ha dejado expuesto, no reciben ningún tratamiento diferencial, lo cual es a todas luces absurdo e inexplicable y se traduce en un trato discriminatorio e injustificado para los aceites y las margarinas. Por último, es palmario el desconocimiento del mínimo vital al gravar el aceite comestible y las margarinas con la tarifa máxima del impuesto, tema que se profundizará más adelante.

Al no incluir los aceites de consumo humano y las margarinas en alguno de los tratamientos preferenciales a que aquí se alude, el Legislador violó su deber constitucional de proteger especialmente a las personas que, por su condición económica, se encuentran en circunstancias de debilidad manifiesta, contrario a lo que mandan los artículos constitucionales que consagran el deber de respeto por la capacidad contributiva, la igualdad, la justicia y la equidad en la tributación.

A large, stylized handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The stamp contains text that is mostly illegible due to the signature and the quality of the scan, but it appears to be an official seal or stamp of an institution.

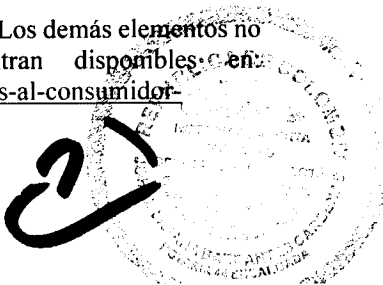
En efecto, con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos el DANE elabora tres (3) tablas en las que refleja el nivel de gastos básicos en función de los ingresos en Colombia, así: (i) deciles altos, que corresponden al 5% superior del promedio normalizado de ingresos informados; (ii) deciles medios, que engloban el 45% del promedio normalizado de ingresos informados siguiente; y (iii) deciles bajos, que corresponden al último 50% del promedio normalizados de ingresos informados. Adicionalmente, se elabora otra tabla en la cual se refleja el promedio de gastos básicos en función de los ingresos totales.

Ahora bien, los productos alimenticios integrantes de la canasta básica familiar colombiana⁵, con fundamento en los cuales el DANE elabora sus estudios⁶, son los siguientes, ordenados de acuerdo con su ponderación en los gastos básicos del promedio nacional:

	Arroz
	Almuerzo
	Res
	Leche
	Pollo
	Aceites
	Pan
	Gaseosas Y Maltas
	Huevos
	Otras Frutas Frescas
	Comidas Rapidas Calientes
	Otros Productos De Panaderia
	Pescado De Mar, Rio Y Enlatado
	Queso
	Cerdo
	Carnes Frias Y Embutidos
	Papa
	Frijol
	Azucar
	Gastos De Cafeteria
	Otros Derivados Lacteos
	Hamburguesa
	Otras Hortalizas Y Legumbres Secas
	Otras Hortalizas Y Legumbres Frescas
	Café
	Plátano
	Comidas Rapidas Frias
	Pastas Alimenticias
	Panela
	Chocolate
	Salsas Y Aderezos
	Otros Abarrotes
	Cebolla
	Tomate

⁵ Es de advertir, sobre el particular, que el DANE modificó el listado de bienes que integran la canasta básica familiar, en la cual se encuentran incluidos los aceites aptos para consumo humano y las margarinas (grasas y aceites), lo cual refuerza su reconocida importancia; lista en la que, bueno es advertirlo, **TAMPOCO SE ENCUENTRA SUSTITUTO ALGUNO PARA LOS ACEITES COMESTIBLES Y LAS MARGARINAS**. Sin embargo, por no existir estudios sobre el gasto ponderado, el planteamiento de los cargos se fundamenta con el listado vigente hasta diciembre de 2018.

⁶ Repárese, al respecto, en que 181 bienes y servicios constituyen la canasta básica familiar. Los demás elementos no son alimenticios y por tanto no se transcriben arriba, pero se encuentran disponibles en: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/precios-y-costos/indice-de-precios-al-consumidor-ipc/gastos-basicos-ipc-2012>



Arveja
Harina De Maiz Y Otras Harinas
Otras Bebidas No Alcoholicas
Cereales Preparados
Sopas Y Cremas
Frutas En Conserva O Secas
Yuca
Revuelto Verde
Grasas
Otros Cereales
Zanahoria
Naranjas
Bananos
Tomate De Arbol
Moras
Sal
Otras De Mar
Otros Condimentos
Jugos
Otros Tuberculos

Con ese contexto, a continuación se resaltaré la posición ponderada de los gastos básicos de los hogares colombianos en aceites comestibles y grasas, para cada uno de los segmentos de ingresos y en el global nacional, durante el año 2017, según la información suministrada por el DANE:

Segmento	Bien	Gasto ponderado 2017	Posición 2017
Ingresos Bajos	Aceites	1,26	7 de 56 productos alimenticios
	Grasas	0,09	48 de 56 productos alimenticios
Ingresos Medios	Aceites	0,9	6 de 56 productos alimenticios
	Grasas	0,08	45 de 56 productos alimenticios
Ingresos Altos	Aceites	0,4	10 de 56 productos alimenticios
	Grasas	0,04	46 de 56 productos alimenticios
Total Ingresos	Aceites	0,94	6 de 56 productos alimenticios
	Grasas	0,08	45 de 56 productos alimenticios



Como se observa en la tabla, el gasto ponderado de los aceites aptos para consumo humano y las grasas es superior en los deciles de ingresos bajos que en los demás, circunstancia que pone de presente que la mayor afectación por el gravamen, en términos relativos y absolutos, recae sobre los hogares con menores recursos económicos.

Queda claro, en consecuencia, que su consumo no es suntuario, sino que, por el contrario, se trata de alimentos que adquieren la generalidad de los hogares colombianos y que, además, son insustituibles porque ningún otro producto integrante de la canasta básica familiar los puede reemplazar.

d) Así, con el artículo demandado, los aceites y las margarinas para el consumo humano están gravados con el impuesto sobre las ventas a una tarifa general de 19%, lo cual los pone en una situación de clara desigualdad, sin que haya mediado ninguna justificación para tal diferenciación, respecto de los demás bienes de la canasta familiar, con grave e injusto desmedro para las personas de menores recursos porque se trata, sin la menor duda, de bienes insustituibles y de primera necesidad, con marcada incidencia sobre las personas de menores recursos.

Se trata entonces de una decisión arbitraria del Legislador, que no logra ser justificada por objetivos de recaudo; por el contrario, afecta sensiblemente a las personas de menores ingresos. Es más, el legislador nunca justificó, ni siquiera sumariamente, por qué los aceites y las margarinas fueron removidos del listado de bienes con tarifa diferencial. Así puede corroborarse en el acápite E, numeral 1, de la demanda, que analiza toda la historia del tratamiento tributario de estos productos esenciales en la cocina de todos los hogares del país.

e) De esta manera, el Legislador excedió el límite al ejercicio de su potestad de configuración normativa en materia tributaria, puesto que en las normas acusadas dispuso un tratamiento tributario para los demás bienes de la canasta familiar básica ostensiblemente más favorable que para los aceites refinados para consumo humano y las margarinas, constituido por su inclusión como excluidos, exentos o gravados con la tarifa preferencial del 5%.

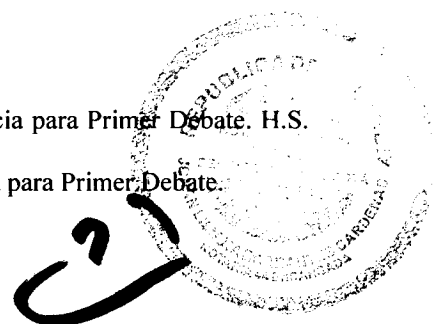
Todo lo cual resulta en extremo sorprendente, si se tiene en cuenta que durante el trámite del Proyecto de Ley número 178 de 2016 Cámara, 163 de 2016 Senado, que precedió a la finalmente aprobada y sancionada como Ley 1819 de 2016, el Legislador fue enfático y categórico al advertir que las grasas y aceites refinados no entrañan un *consumo suntuario* sino un *consumo básico familiar* y cumplen una función, como componentes de la canasta básica, igual a la de muchos de los bienes gravados con la tarifa del 5%. Para confirmarlo, basta transcribir los siguientes apartes de la ponencia para primer debate en Cámara de Representantes (Gaceta 1061 de 2016) y de la referencia que, en ponencia distinta, también para primer debate, se hizo a lo discutido en reunión de ponentes (Gaceta 1088 de 2016). Veamos:

“Las grasas y aceites refinados tienen una posición en su incidencia sobre la canasta familiar [igual] que muchos de los productos que están a la tarifa del 5%. Adicionalmente, no representan un consumo suntuario, sino un consumo básico familiar.”⁷

“Adicionalmente, se abordaron y analizaron la sujeción de ciertos bienes y servicios sensibles para los sectores más vulnerables de la población al impuesto, analizando detalladamente las listas de bienes gravados, excluidos y exentos y las consecuencias de modificar dicha situación. A partir de esta revisión los congresistas estudiaron la posibilidad de i) gravar algunos productos (como los langostinos) y servicios (como los giros postales), y de excluir otros que consideran hacen parte la canasta familiar, como el aceite. Al respecto, el Ministro precisó que el aceite ya se encuentra gravado a la tarifa del 16% y que por lo tanto no fue un cambio introducido por la presente reforma.”⁸

⁷ Cfr. Gaceta del Congreso de la República número 1061 de 2016. Informe de Ponencia para Primer Debate. H.S. Antonio Navarro Wolf.

⁸ Cfr. Gaceta del Congreso de la República número 1088 de 2016. Informe de Ponencia para Primer Debate.



Si bien es cierto que, como lo puntualizó el Ministro, los aceites refinados ya se encontraban gravados a la tarifa del 16% antes de la reforma tributaria de 2016, no lo es menos que uno de los propósitos de la reforma tributaria del año 2016, explicado en la exposición de motivos de la ley, fue precisamente solucionar las inequidades que existían en el IVA por un tratamiento diferenciado a bienes de similares características. Se lee en la exposición de motivos:

“Se pueden identificar tratamientos diferentes en el IVA para bienes y servicios similares, lo cual no encuentra ninguna justificación técnica y en cambio sí genera inequidades y distorsiones en la economía. Este es el caso por ejemplo del asfalto (excluido) y cemento (tarifa general); los servicios de restaurante y cafetería prestados por franquicias (tarifa general) y los otros (gravados con impuesto al consumo); y las diferencias en la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en zonas francas establecidas o en trámite antes de 2012 (se resta de la base gravable el valor agregado incorporado en la zona) y las establecidas desde entonces (no se resta), entre otros”.

De acuerdo con lo anterior, si las modificaciones en el IVA tuvieron por objeto solucionar tratamientos diferentes en el impuesto para bienes y servicios similares, no se entiende por qué el Gobierno y el legislador no repararon en ello para haber solucionado el tratamiento diferencial existente entre los aceites y las grasas para consumo humano y los demás bienes de la canasta familiar.

Huelga decir, por supuesto, que el hecho de que una injusticia en la estructura y el régimen del tributo estuviera vigente desde la legislación anterior no es motivo suficiente para que se pretenda perpetuarla. Por el contrario, lo que se impone es su superación inmediata, clara y contundente y eso es lo que se pretende con esta demanda.

2.- Aplicación del Test de Estricto de Igualdad.

a) Motivación de la aplicación del Test Estricto de Igualdad.

En este caso, es pertinente aplicar el test estricto de igualdad, por cuanto con el artículo demandado el legislador está incluyendo una norma que, en primer lugar, afecta a las personas que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta porque, como ya se ha mencionado, al gravar con la tarifa general del IVA a los aceites y las margarinas de consumo humano se está afectando a quienes no cuentan con los suficientes recursos económicos, pues estos bienes, al pertenecer a la canasta familiar básica de cualquier colombiano, deben ser adquiridos por toda la población en la medida en que no pueden ser sustituidos por ningún otro bien que esté exento o excluido del impuesto, lo cual supone una mayor carga para la población de menores recursos.

Lo anterior genera que, adicionalmente, la norma demandada afecte el goce de un derecho fundamental, pues con el trato diferenciado que se impone se afecta el derecho fundamental al mínimo vital. Lo anterior, porque al imponer la tarifa general del IVA a los aceites y margarinas de consumo humano el Estado incumple con la finalidad del Estado Social de Derecho de promover y mantener condiciones de vida digna para la totalidad de la población.

b) Criterio de Comparación

Bienes alimenticios integrantes de la canasta básica familiar, según lo certificado por los estudios del DANE⁹:

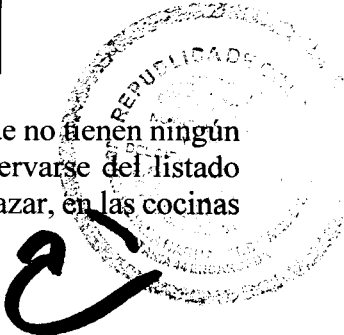
Arroz
Almuerzo
Res
Leche

⁹ Disponible en: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/precios-y-costos/indice-de-precios-al-consumidor-ipc/gastos-basicos-ipc-2012>



Pollo
Aceites
Pan
Gaseosas Y Maltas
Huevos
Otras Frutas Frescas
Comidas Rápidas Calientes
Otros Productos De Panadería
Pescado De Mar, Río Y Enlatado
Queso
Cerdo
Carnes Frías Y Embutidos
Papa
Frijol
Azúcar
Gastos De Cafetería
Otros Derivados Lácteos
Hamburguesa
Otras Hortalizas Y Legumbres Secas
Otras Hortalizas Y Legumbres Frescas
Café
Plátano
Comidas Rápidas Frías
Pastas Alimenticias
Panela
Chocolate
Salsas Y Aderezos
Otros Abarrotes
Cebolla
Tomate
Dulces, Confitos Y Gelatinas
Hortalizas Y Legumbres Enlatadas
Arveja
Harina De Maíz Y Otras Harinas
Otras Bebidas No Alcohólicas
Cereales Preparados
Sopas Y Cremas
Frutas En Conserva O Secas
Yuca
Revuelto Verde
Grasas
Otros Cereales
Zanahoria
Naranjas
Bananos
Tomate De Arbol
Moras
Sal
Otras De Mar
Otros Condimentos
Jugos
Otros Tubérculos

Los aceites y margarinas son bienes integrantes de la canasta básica familiar que no tienen ningún otro producto en la canasta que los reemplace o sustituya. Como puede observarse del listado anteriormente transcrito de bienes, no hay ningún alimento que pudiera reemplazar, en las cocinas



colombianas, las funciones que cumplen el aceite y las margarinas para la preparación de los alimentos. En otras palabras, no es posible utilizar ningún otro bien de la canasta familiar para realizar las mismas preparaciones que se realizan con el aceite y las margarinas, situación que, además de saltar a la vista con la simple lectura de la lista transcrita, se constata con la solicitud probatoria que al efecto se efectúa en el acápite correspondiente de esta demanda.

Ahora bien, no obstante los términos de comparación se circunscriben a los bienes a los que se les da un trato diferenciado, se resalta que por esta vía se afecta, en últimas, a las personas de menores ingresos que tienen que adquirir estos bienes para lograr unas condiciones de vida digna, y para los cuales supone un mayor esfuerzo asumir la tarifa general del IVA.

c) El fin no es legítimo, imperioso ni importante

En primer lugar, como ya se mencionó anteriormente, la norma demandada vulneró el principio democrático, debido a que el Congreso no justificó, en ningún momento, los motivos por los cuales pretendía cambiar el trato preferencial que desde la creación del impuesto del IVA se le había dado a los aceites y margarinas de consumo humano. Por lo anterior, resulta apenas obvio concluir que el legislador impuso esta medida, sin establecer cuál sería el fin buscado con esta.

De esta manera, considerando que el Congreso no realizó un debate mínimo sobre las razones por las cuales se implementaría un nuevo tratamiento a los aceites y margarinas de consumo humano, pertenecientes a la canasta básica familiar, no podría considerarse que la norma pretende cumplir algún fin legítimo, imperioso e importante.

d) El medio empleado no es legítimo, adecuado ni necesario

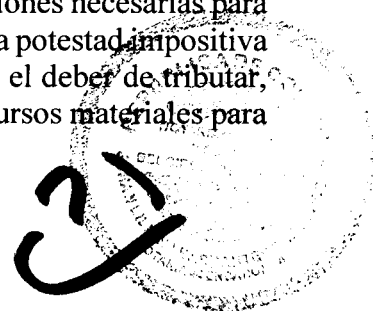
Por las mismas razones anteriormente planteadas, no podría considerarse que el medio adoptado por esta norma sea legítimo, adecuado o necesario, pues considerando la ausencia de un fin, es imposible concluir que la imposición de una diferencia de trato a los aceites y las margarinas de consumo humano, en relación con los demás bienes pertenecientes a la canasta familiar, sea una medida legítima, adecuada o necesaria, pues no resulta claro los motivos que llevaron al Congreso a tomar esta determinación.

e) Las cargas impuestas son mayores a los beneficios.

Por último, las cargas impuestas son mayores a los beneficios, por cuanto se está afectando el mínimo vital de la población que se encuentra en condiciones de debilidad manifiesta, profundizando las desigualdades que ya existen en el país, pues al imponer la tarifa general del IVA a los aceites y las margarinas de consumo humano, pertenecientes a la canasta familiar, de uso indispensable tanto en los hogares de altos y escasos recursos, se está ampliando la desigualdad entre estos dos tipos de hogares. En efecto, para los segundos es evidente que se les impone una mayor carga al tener que asumir un impuesto por adquirir bienes que son indispensables para subsistir y tener unas condiciones de vida digna, en la medida en que tales productos no pueden ser remplazados por ningún otro.

D) INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO POR VULNERAR EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y EL DERECHO FUNDAMENTAL AL MÍNIMO VITAL.

1.- El derecho fundamental al mínimo vital da protección a las personas para que las medidas adoptadas por el Estado no afecten su valor intrínseco ni reduzcan las condiciones necesarias para llevar una existencia digna. Este derecho fundamental constituye un límite a la potestad impositiva del legislador, el cual debe considerar que, si bien todas las personas tienen el deber de tributar, los impuestos no pueden afectar a quienes no disponen de los suficientes recursos materiales para



subsistir digna y autónomamente, pues el Estado tiene la obligación de crear y mantener las condiciones necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente.

2.- La capacidad contributiva es la real posibilidad económica que una persona tiene para cumplir con su deber de pagar los tributos. Sin embargo, esta capacidad no puede ser equiparada con la actividad básica de adquirir bienes y servicios indispensables para sobrevivir.

3.- Los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos consumidos por amplios sectores de la población para atender aspectos vitales de sus necesidades básicas y satisfacer el derecho a la subsistencia.

4.- Los aceites para consumo humano y las margarinas, desde de la creación del impuesto a las ventas, fueron considerados como bienes que merecían un tratamiento preferencial (de exclusión, exención o tarifa preferencial) por su condición de artículos alimenticios de consumo popular integrantes de la canasta básica familiar que hacen parte de los bienes esenciales para cualquier hogar. Tanto es así, que en el Decreto 3541 de 1983 se estableció expresamente que la mantequilla y los aceites vegetales en bruto (no aptos para consumo humano) eran productos excluidos del impuesto, y los aceites vegetales purificados o refinados que fueran comestibles estaban exentos del tributo, con miras a reducir los efectos negativos sobre los precios de estos bienes, componentes muy importantes de la canasta familiar. Este tratamiento preferencial se mantuvo por muchos años, como se evidenció en líneas anteriores en esta demanda, precisamente atendiendo la especial importancia de los bienes en análisis para la canasta básica familiar.

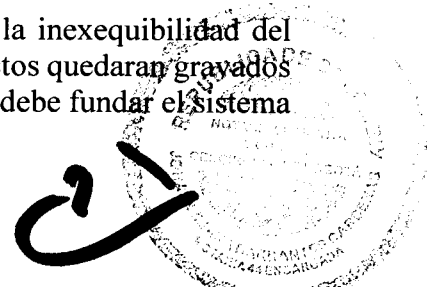
En contraste con la tan acertada y justa medida de la exención (tarifa cero), con las disposiciones acusadas el legislador vulnera, de manera ostensible, el límite al poder tributario del Estado, impuesto por el derecho fundamental al mínimo vital, pues al gravar con la tarifa de 19% al aceite comestible y las margarinas se introduce un gravamen excesivo sobre bienes de primera necesidad que en un principio tuvieron un tratamiento preferencial en el IVA, debido a su especial naturaleza e importancia en la canasta familiar. De esta manera se incumple con la finalidad primordial de un Estado Social de Derecho, cual es la de promover y mantener condiciones de vida dignas para la totalidad de la población, pues se toma una medida que no mantiene las condiciones necesarias para que las personas puedan vivir dignamente, especialmente aquellos que no disponen de los suficientes recursos materiales para subsistir, agravando así su situación de penuria. Lo anterior teniendo en cuenta que, como ya se mencionó, el hecho de que las personas con bajos recursos adquieran bienes indispensables para sobrevivir, como los son los aceites y las margarinas de consumo humano, necesarios para preparar la mayoría de los alimentos, no se debe equiparar a que cuentan con la capacidad contributiva para asumir el impuesto del IVA en su tarifa general.

Así, con las disposiciones acusadas el legislador contraría el derecho fundamental al mínimo vital de las personas de menores recursos, pues al gravar con la tarifa de 19% a los aceite comestible y margarinas, se introduce un gravamen sobre bienes de primera necesidad que en un principio tuvieron un tratamiento preferencial en el IVA, debido a su especial naturaleza e importancia en la canasta familiar.

E) DOS CASOS ANÁLOGOS: (i) EL SURGIDO EN SU MOMENTO POR LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 116 DE LA LEY 788 DE 2002 AL GRAVAR LOS BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD CON LA TARIFA DEL 2%; Y (ii) EL RELATIVO AL GRAVAMEN PREVISTO POR EL ARTÍCULO 185 DE LA LEY 1819 DE 2016 A TOALLAS HIGIÉNICAS Y TAMPONES.

1. la Sentencia C-776 de 2003:

La Corte Constitucional, en la citada sentencia C-776 de 2003, declaró la inexecutable del artículo 116 de la Ley 778 de 2002, el cual autorizaba que todos los productos quedaran gravados con el 2% a partir del año 2005, porque vulneraba los principios en que se debe fundar el sistema



tributario, así como los principios de igualdad y el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho, considerando lo siguiente:

“La Corte concluye que el artículo 34 acusado no es violatorio de la Constitución, mientras que el artículo 116 sí lo es. A pesar del amplio margen de configuración de la política tributaria atribuido por la Constitución al Congreso de la República, la inconstitucionalidad del artículo 116 surge de varios factores concurrentes en el presente caso.

En primer lugar, la concepción de la norma indica que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, la cual se tomó sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación. (...)

En segundo lugar, muchos de los bienes y servicios gravados por el artículo 116 acusado habían sido excluidos o exentos con la finalidad de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho (arts. 1º y 13 de la C.P.). De tal manera que la justificación de dichas exclusiones o exenciones, que el Congreso puede suprimir en ejercicio de su potestad impositiva, no tuvo que ver exclusivamente con propósitos de fomento o estímulo a actividades o a sectores económicos, sino principalmente con una decisión mantenida durante décadas por el propio legislador para no extender la carga tributaria a las personas con baja capacidad contributiva. (...) De dicha evolución se concluye que el sistema tributario en su conjunto era uno distinto antes de la norma acusada y fue objeto de una modificación, no puntual o accesorio, sino trascendental con la expedición del artículo 116 de la Ley 788 de 2002.

En tercer lugar, al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, la Corte encuentra que se vulneran los principios de progresividad y de equidad que rigen dicho sistema (artículo 363 C.P.). La ampliación de la base del IVA cubre todos los bienes y servicios de primera necesidad (ver apartado 4.5.4. de esta sentencia) dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria (...)

Finalmente, concurre otro factor que conduce a la inexecutableidad del artículo 116 y que informa a los demás anteriormente mencionados: el respeto al derecho constitucional al mínimo vital (artículos 1 y 13 C.P.) protegido en un Estado social de derecho (ver apartado 4.5.3.3.2. de esta sentencia) conduce a que respecto de las personas que carecen de lo básico para subsistir en condiciones dignas –las cuales han aumentado considerablemente según la información sobre pobreza e indigencia (ver apartado 4.5.5.7. de esta sentencia)– no se pueda equiparar automáticamente capacidad para adquirir bienes y servicios, con capacidad contributiva. No se puede afirmar, en consonancia con la jurisprudencia de esta Corte sobre el IVA sintetizada en el apartado 4.5.3.4 de esta sentencia, que quien agota todo su ingreso en adquirir lo necesario para subsistir, tiene una capacidad contributiva reflejada en su posibilidad de adquirir bienes y servicios que ineludiblemente debe comprar para sobrevivir. Por ello, el deber general y universal de toda persona de contribuir a financiar los gastos del Estado se enmarca dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95 numeral 9 C.P.).

La Corte considera que el artículo 116 acusado, ante la concurrencia de estos factores, viola de manera manifiesta los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho. En efecto, se violan tales principios cuando (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como



(iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social.”
(Subrayo)

Como fluye de la explicación transcrita, el artículo 116 de la Ley 778 de 2002 se declaró inexecutable porque: i) se modificó el sistema tributario sin el mínimo de deliberación pública en el Congreso, ii) se omitió que muchos de los bienes y servicios gravados con el artículo demandado habían sido excluidos o exentos para promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho, es decir que la decisión de no gravarlos con la tarifa general se había tomado por el legislador para no extender las cargas tributarias de las personas con baja capacidad contributiva, de manera que la nueva norma que se pretendía incluir modificaba el sistema tributario de manera trascendental, iii) la norma afectaba los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema, pues la ampliación de la base del IVA cobijaba bienes y servicios de primera necesidad, iv) el artículo desconoció el derecho fundamental al mínimo vital protegido en un Estado Social de Derecho, en donde no se puede equiparar la capacidad para adquirir bienes y servicios con capacidad contributiva, pues no es posible afirmar que quien gasta todo su ingreso en adquirir lo necesario para subsistir tiene capacidad contributiva por la posibilidad que tiene de adquirir bienes y servicios que ineludiblemente debe comprar para sobrevivir.

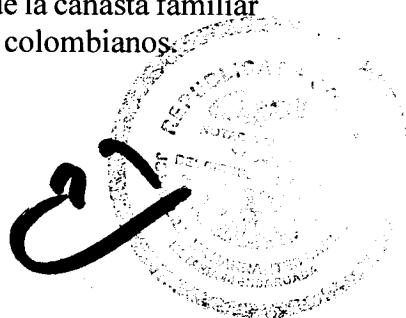
Más adelante, respecto a los bienes de primera necesidad y a su incorporación en la tarifa general del IVA, la Corte en esta sentencia, consideró:

(...) En cambio, los bienes y servicios gravados a partir del 1° de enero de 2005, según lo dispuesto por el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, cumplen una función diferente. (...) . En tercer lugar, se incorporan a la base del IVA, también con el 2% e igualmente a partir del 1° de enero de 2005, no sólo bienes y servicios relacionados con el sector de entretenimiento o con determinadas actividades productivas, sino también artículos y servicios de primera necesidad. Así pues, incorpora en la base del IVA los alimentos no sujetos a otras tarifas, de manera que se dispone la inclusión a partir del 1° de enero de 2005 de la totalidad de los productos nutricionales para el consumo humano como por ejemplo, agua, arroz, maíz, carne, pollo, pan, bienestarina, frutas, hortalizas, verduras, tubérculos. Se incluyen también otros artículos de primera necesidad relacionados con la salud (medicamentos) y la educación (cuadernos y lápices). ”

El artículo 116, declarado inexecutable, incorporó en la base del IVA productos nutricionales de primera necesidad, es decir, indispensables para satisfacer el derecho a la subsistencia, como el agua, arroz, maíz, carne, pollo, pan, entre otros.

La sentencia en comentario declaró inexecutable un artículo que extendía la aplicación del IVA al consumo de bienes y servicios incluidos en la canasta familiar, debido a que entendió que cuando se extiende la base de este impuesto para gravar bienes de primera necesidad el Legislador vulnera gravemente el derecho fundamental al mínimo vital porque desconoce la dimensión negativa de este derecho fundamental, que se erige en un límite al poder impositivo en el sentido de no ser posible que el Estado afecte recursos que los ciudadanos necesitan para llevar una vida digna. Como bien lo precisa la Corte, el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de cargas fiscales que agraven su situación. La respuesta, claramente, es que no. Sin embargo, en el caso en análisis es evidente que se ha impuesto una carga fiscal insoportable a los hogares de menores recursos al gravar con el IVA, a la tarifa máxima, bienes integrantes de la canasta familiar que, adicionalmente, son insustituibles e indispensables en todos los hogares colombianos.

2. - Aplicación al Presente Caso.



La norma demandada en esta oportunidad es asimilable al artículo 116 de la Ley 778 de 2002, declarado inexecutable por la Corte Constitucional, en razón de los argumentos que se esbozan a continuación y que ya se han mencionado a lo largo de esta demanda:

- a) Con la creación de esta norma también se incluye una modificación trascendental al sistema tributario, el cual obtiene una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad, pues al gravar con la tarifa general del IVA a los aceites y margarinas para el consumo humano se estarían aumentando las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad económica y se estaría generando un alto costo social para el contribuyente.
- b) El Congreso tomó la decisión indiscriminada de gravar los aceites y margarinas de consumo humano con la tarifa general del IVA, sin el mínimo de deliberación pública, vulnerando así el principio democrático, según el cual no puede haber tributo sin representación.
- c) Con la norma demandada se omite que desde el año 1963 el legislador se había mantenido en la decisión de mantener los aceites y margarinas de consumo humano dentro del listado de bienes excluidos, exentos o sometidos a una tarifa preferencial del IVA, con la intención de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho, para no generar efectos negativos en los precios de los aceites y margarinas de consumo humano como bienes de la canasta familiar de los hogares con bajos ingresos y, así, no extender la carga tributaria a las personas con baja capacidad contributiva. Y, además de todo lo expuesto, el legislador no dio justificación alguna de por qué cambiaría el trato para estos bienes.
- d) La norma afecta el principio de progresividad y equidad del sistema, pues con la modificación de los bienes que serán gravados con la tarifa general del IVA, se afectan los aceites y las margarinas de consumo humano, que son considerados bienes de primera necesidad por cuanto, como ya se mencionó, estos productos son consumidos por sectores amplios de la población para atender aspectos vitales de sus necesidades básicas y satisfacer el derecho a su subsistencia, pues son utilizados para cocinar la mayoría de los alimentos diarios de una familia.
- e) El artículo demandado desconoce el derecho fundamental al mínimo vital de las personas de menores recursos al gravar el aceite comestible y las margarinas con la tarifa del 19%, por cuanto con ello: i) introdujo un gravamen sobre bienes de primera necesidad que, en un principio, tuvieron un tratamiento preferencial en el IVA debido a su especial naturaleza e importancia en la canasta familiar de los hogares colombianos; ii) el gravamen, ni en el momento de su creación, en el año 2002, ni hoy, con la ley 1819 de 2016, ha sido fruto de explicación, justificación o motivación de ninguna naturaleza, mucho menos de discusión democrática; iii) el gravamen es discriminatorio toda vez que el resto de los bienes integrantes de la canasta familiar, incluso aquellos con menor peso en la canasta básica de consumo del DANE¹⁰, gozan de tratamiento preferencial en el IVA, sin que se haya precisado una razón válida para que los aceites comestibles y las margarinas no merezcan un tratamiento igual; iv) el gravamen no contempla ningún tipo de compensación para las personas de menores recursos que, en todo caso, se ven obligadas a adquirir el aceite comestible y las margarinas por tratarse de productos indispensables en la cocina que no son sustituibles por ningún bien que se encuentre excluido, exento o gravado a tarifa diferencial. Su demanda, como ha quedado expuesto, es inelástica y, en tal virtud, los consumidores están sometidos a pagar lo que tengan que sufragar para hacerse a estos bienes.

3. La sentencia C-117 de 2018:

¹⁰ Para proponer tan solo algunos ejemplos, el artículo 424 del Estatuto Tributario excluye del IVA productos como el café (partida 09.01.11), la sal (partida 25.01), el pan (partida 19.05), el tomate (partida 07.02), la papa (partida 07.01), las hortalizas (partidas 07.08, 07.09, 07.12 y 07.013), la yuca (partida 07.14), el banano (partida 08.03), las frutas (partidas 08.05, 08.06, 08.07, 08.08, 08.09 y 08.10) y la zanahoria (partida 07.06). Así mismo, el artículo 477 del Estatuto Tributario clasifica como bienes exentos del IVA el queso (partida 04.06.10), el pescado (partidas 03.02, 03.03 y 03.04), el huevo (partidas 04.07.11.00.00, 04.07.19.00.00, 04.07.21.90.00 y 04.07.29.90.00) y otros derivados de los lácteos como la crema (partidas 04.01 y 04.02).



La Corte Constitucional declaró la inexequibilidad parcial del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 468-1 del Estatuto Tributario, con miras a trasladar la partida arancelaria 96.19 (*compresas y tampones higiénicos*) a la lista de bienes exentos del IVA, contemplados en el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 477 del Estatuto Tributario. La decisión de la Corporación tuvo sustento en la vulneración de los principios en que debe fundarse el sistema tributario, con los siguientes argumentos:

- a) En cuanto a la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, específicamente en lo relativo al IVA, la Corte sostuvo que, sin perjuicio de la amplia libertad del Congreso, no es posible gravar **bienes de primera necesidad que sean insustituibles**:

“No obstante, la jurisprudencia ha reiterado como límites para el Legislador al configurar el derecho tributario el respeto por el Estado Social de Derecho, los principios constitucionales en la materia, en particular de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP), así como equidad, eficiencia y progresividad tributaria (artículo 363 constitucional)¹¹, el principio de igualdad¹² y los derechos fundamentales, con especial atención en: (a) la exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad, y (b) los derechos a la alimentación y al mínimo vital¹³.

El Legislador creó el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) como expresión de la intervención del Estado en la economía y en correlación con el principio de “no hay tributación sin representación”¹⁴. La característica principal de tal gravamen se refiere a 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 o servicios. Así pues, los sujetos que más consumen, esto es los que incurran con más frecuencia en el hecho generador pagarán mayor proporción del mismo. A su turno, quienes tienen mayores recursos generalmente incurren en erogaciones superiores a las de quienes tienen menor capacidad adquisitiva¹⁵. (...)

¹¹ Sentencia C-668 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado citando Sentencia C-643 de 2002 M.P. Jaime Córdoba Trivio reiterada por la Sentencia C-664 de 2009 M.P. Juan Carlos Henao: “9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo”.

¹² Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹³ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; Sentencia C-492 de 2015 M.P. María Victoria Calle Correa; Sentencia C-503 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; Sentencia C-182 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁴ “En efecto, el diseño de los aspectos estructurales del IVA, al igual que el establecimiento de los criterios y de las pautas para su recaudo, son materias cuya competencia ha sido atribuida al Congreso de la República (numerales 10, 11 y 12 del art. 150 y art. 338 de la C.P.), el cual las ha delimitado, estableciendo los elementos constitutivos de la obligación tributaria derivada del impuesto a las ventas”.

¹⁵ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio citando Sentencia C-426 de 2005 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

El gravamen indiscriminado del IVA relativo a todos los servicios o bienes, sin tener en cuenta su naturaleza, objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales, puede violar el derecho a la igualdad¹⁶.

Existen mecanismos de diseño institucional, que en el amplio margen de configuración del Legislador, pueden atender el principio de progresividad al distribuir las cargas tributarias como: (i) el régimen simplificado¹⁷; (ii) las tarifas diferenciales; y (iii) las exenciones y exclusiones. Las tarifas diferenciales, especialmente relevantes en este proceso, buscan gravar ciertos bienes con tarifas más altas cuando su consumo se relaciona con sectores con mayor poder adquisitivo¹⁸, mientras que se grava con tarifas más bajas a aquellos bienes de consumo generalizado o cuando se busca incentivar un sector, una industria o porque el Legislador lo considera beneficioso socialmente. (...)

Los beneficios como exenciones, exclusiones o tarifas diferenciales sobre el IVA concedidos a ciertos grupos de beneficiarios por oposición a otros que se encuentran en las mismas condiciones violan el derecho a la igualdad¹⁹. Por tanto, la validez de este tipo de diferenciaciones depende de que “se encuentren debidamente justificadas y representen instrumentos de estímulo fiscal encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, que parten de la configuración del Estado como social de derecho, la exigibilidad de los derechos sociales, la prohibición de regresividad, la garantía de la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, y la observancia de los principios del sistema tributario como la igualdad, la equidad, la progresividad y la justicia”²⁰.

En atención a los principios de igualdad y equidad tributaria horizontal, la asignación de beneficios tributarios en virtud de una condición específica debe extenderse a todos los sujetos que la comparten y “las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus

¹⁶ En la sentencia C-094 de 1993, la Corte se pronunció sobre las implicaciones que tendría para las personas la imposición indiscriminada del IVA sobre bienes y servicios de primera necesidad. En palabras de esta Corporación: “en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real.

“Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.

“El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos.

“Es dentro de esa perspectiva que el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 establece quiénes son responsables del impuesto sobre las ventas en servicios y al respecto prescribe que en ese renglón apenas están excluidos de recaudar el tributo quienes desempeñen alguna de las actividades expresamente enumeradas como exentas y los que cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado. (...)

“...No ha sido violado el artículo 13 de la Constitución sobre igualdad ni ha sido desconocido el principio de equidad al estatuirse que unos servicios sean gravados y otros no, pues la misma naturaleza del impuesto en cuestión, que ya ha sido subrayada, y el hecho de que fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor –en este caso el usuario de los servicios– hace menester una previsión razonada y ecuatoria de la obligatoriedad del impuesto, tomando en consideración motivos con base en los cuales pueda el Estado hacer realidad el principio de la igualdad efectiva, que corresponde al viejo concepto de la justicia distributiva.

“Estima la Corte, por el contrario, que, según se deja dicho, lo que podría llegar a lesionar el principio de igualdad sería el gravamen indiscriminado relativo a todos los servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales” (subrayado agregado al texto”).

¹⁷ Estatuto Tributario. Artículo 499.

¹⁸ Sentencia C-556 de 1993 M.P. Jorge Arango Mejía en la cual se sostuvo que la imposición de tarifas diferenciales mayores para ciertos automotores no violaba el derecho a la igualdad toda vez que las personas tenían plena autonomía de escoger los automotores que quisieran comprar.

¹⁹ Ver por ejemplo Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²⁰ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio refiriendo la Sentencia C-657 de 2015 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio la cual examinó una disposición del Estatuto Tributario que excluía el asfalto del impuesto sobre las ventas.

destinatarios deben obedecer a un criterio válido de diferenciación, además que la medida debe guardar correspondencia con tal criterio”²¹.

La imposición de IVA a ciertos bienes o servicios básicos, como por ejemplo la salud, no viola el derecho a la igualdad, siempre que se justifique en aras de alcanzar la igualdad real²². En el mismo sentido, ha dicho la jurisprudencia que es válido gravar bienes de primera necesidad cuando los mismos son sustituibles y cuando se verifique que “existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto”²³. Sin embargo, ha dicho la Corte:

“cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1º de la C.P.), el Legislador viola los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), en conjunto con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1º y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si: (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social”²⁴.”

Así las cosas, resulta claro que, en ningún caso, es procedente aplicar el IVA sobre bienes de primera necesidad que sean **insustituibles** si, además, no existen políticas compensatorias para la ciudadanía.

²¹ Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio declaró la exequibilidad condicionada del numeral 3, parcial, del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 que establece el impuesto al consumo al desconocer “la filosofía que inspira la forma organizativa de Estado social de derecho, particularmente la efectividad de los principios y derechos como la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, el principio de progresividad de los derechos sociales, así como los principios de igualdad, equidad y justicia del sistema tributario, toda vez que el impuesto nacional al consumo gravó indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población. Tampoco se halla dentro del debate de la Ley 1607 de 2012 motivo válido suficiente para que el Congreso no hubiere excepcionado del impuesto al consumo a los demás sujetos sin capacidad contributiva”.

reiterando la Sentencia C-168 de 2014 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; La Sentencia C-173 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub declaró la exequibilidad de los artículos 420 y 477, parciales, del Estatuto Tributario (Decreto Extraordinario 624 de 1989) respecto a un cargo de violación del principio de igualdad, la alimentación equilibrada y el acceso de personas de menores ingresos al no excluir del IVA las leches de crecimiento que son necesarias para los niños como las otras (leches maternizadas) para la alimentación que estaban exentas.

²² Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa citando Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo, C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²³ Sentencia C-100 de 2014 M.P. María Victoria Calle Correa refiriendo la Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: “14.2. En segundo lugar, la sentencia C-776 de 2003 sostiene que la Constitución admite un gravamen sobre el consumo de bienes y servicios de primera necesidad “siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto”. La Corte no define, por ser un asunto en principio del resorte del legislador, cuáles son las políticas efectivas de compensación. Una forma de compensar esa afectación, fue tenida en cuenta sin embargo como legítima en la sentencia ya mencionada. La Corte encontró suficiente mantener en condiciones de accesibilidad económica bienes y servicios con los cuales puedan sustituirse los bienes y servicios efectivamente gravados. Conforme lo anterior, pese a que el artículo 34 gravaba con IVA del 7% algunos bienes de primera necesidad, la Corte lo declaró exequible tras constatar que los mismos “podían ser sustituidos por otros más básicos aún exentos o excluidos, y gravados a partir del 1º de enero de 2005 con la tarifa más baja”.

²⁴ Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

- b) En punto a los demás límites, previstos para aquellos casos en los cuales (i) se graven bienes de primera necesidad que sean sustituibles y (ii) se verifique la existencia de políticas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas de menores ingresos, la Corte explicó que las medidas adoptadas por el Legislador deben atender al principio de razonabilidad:

“En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable, además, preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si, en efecto, hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

La Sala concluye que los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria, entre otros, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.”

- c) Para determinar si, efectivamente, el gravamen sobre las toallas higiénicas y los tampones vulneraba los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, por tratarse de bienes insustituibles y sin importar la capacidad económica de las mujeres que deben soportar el tributo, la Corte realizó el siguiente análisis:

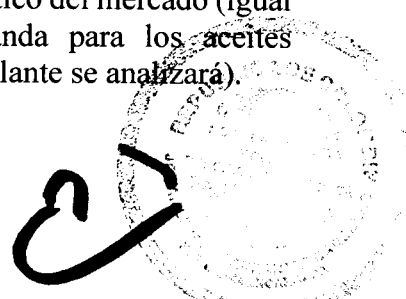
- a. Hizo un recuento normativo sobre el tratamiento de las toallas higiénicas y tampones, en lo que toca con el IVA, a lo largo de la historia del tributo (Fundamento jurídico 44 de la providencia), con fundamento en el cual pudo establecer que “[e]n **ninguno de esos momentos se verifica la presentación de motivos o una discusión durante la elaboración legislativa en cuanto a la imposición del gravamen con la tarifa general, una tarifa diferencial menor o su exención del impuesto**”. (Fundamento jurídico 45 de la providencia).

Sin embargo, la Corporación reparó en que el propio trámite legislativo de la ley 1819 de 2016 reconoció la calidad de bienes de primera necesidad, para efectos de reducir la tarifa del IVA al 5%. (Fundamento jurídico 45 de la providencia).

- b. A continuación, la Corte analizó la violación de los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad, así como la verificación de una posible discriminación indirecta, para lo cual utilizó la siguiente metodología: “la imposición: (i) es razonable, para lo cual deben verificarse las reglas establecidas por este Tribunal acerca del impuesto sobre las ventas, en conjunto con la metodología propuesta en el fundamento jurídico 33; (ii) persigue fines constitucionales; y (iii) es eficaz para obtenerlos”.

i. Sobre la razonabilidad:

1. La Corte identificó el carácter **insustituible** de las toallas higiénicas y los tampones, por medio de un análisis fáctico del mercado (igual al que se propone en la presente demanda para los aceites comestibles y las margarinas, como más adelante se analizará).



2. Para determinar la validez de gravar con el IVA bienes insustituibles de primera necesidad, la Corporación identificó dos criterios, a saber: *“(i) el contexto en el cual se da, ya que no se permite gravar bienes que antes estaban desgravados si se hace de forma indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública y sin atención al impacto de esa determinación respecto al sistema y al mínimo vital con fundamento en el respeto a la igualdad real y efectiva. Igualmente, debe constatar (ii) la existencia de políticas públicas ‘efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto’²⁵.”*

Al respecto, la Honorable Corte Constitucional encontró que el Congreso había irrespetado *“el principio de tributación con representación y los mínimos de deliberación”*, toda vez que se trató de una decisión mínimamente discutida y que no se sustentó en un estudio o debate verdadero que llevara a establecer los motivos por los cuales se continuaría gravando las toallas higiénicas y los tampones con el IVA, a una tarifa del 5%. Si bien se reconoció la disminución en el gravamen, la Corte precisó que *“para el caso puntual de este tipo de bienes, no solo es exigible fundamentar su gravamen, sino explicar los motivos por los cuales no se deben desgravar, en atención al impacto que pueda tener la imposición del tributo para las mujeres de escasos recursos.”* (Fundamento jurídico 54).

- ii. Por lo que toca con la definición de la persecución de fines constitucionales, el Tribunal pudo establecer que, por no haber existido debates suficientes y estudios serios, era imposible colegir la existencia de una razón o un motivo constitucionalmente válido para la imposición del gravamen.
- iii. En relación con el impacto del gravamen para las mujeres de bajos recursos (equidad horizontal y vertical), la Corporación indicó que gravar con el IVA los tampones y toallas higiénicas se traducía en una carga desproporcionada para las mujeres de bajos recursos, quienes se ven obligadas a adquirir estos productos para el efectivo ejercicio de su derecho fundamental a la dignidad. (Fundamento jurídico 57).

4. Aplicación al Presente Caso:

²⁵ Sentencia C-100 de 2014 M.P. María Victoria Calle Correa refiriendo la Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: *“14.2. En segundo lugar, la sentencia C-776 de 2003 sostiene que la Constitución admite un gravamen sobre el consumo de bienes y servicios de primera necesidad ‘siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto’.* La Corte no define, por ser un asunto en principio del resorte del legislador, *cuáles son las políticas efectivas de compensación. Una forma de compensar esa afectación, fue tenida en cuenta sin embargo como legítima en la sentencia ya mencionada. La Corte encontró suficiente mantener en condiciones de accesibilidad económica bienes y servicios con los cuales puedan sustituirse los bienes y servicios efectivamente gravados. Conforme lo anterior, pese a que el artículo 34 gravaba con IVA del 7% algunos bienes de primera necesidad, la Corte lo declaró exequible tras constatar que los mismos ‘podían ser sustituidos por otros más básicos aún exentos o excluidos, y gravados a partir del 1º de enero de 2005 con la tarifa más baja’.*

La norma censurada en esta oportunidad es asimilable a la que fue objeto de análisis en la sentencia C-117 de 2018, en cita, en razón de los argumentos que se esbozan a continuación y que ya se han mencionado a lo largo de esta demanda:

- a) La situación objeto de reproche se concreta en que el Legislador gravó con el IVA, a la tarifa máxima, los aceites aptos para consumo humano y las margarinas, ambos grupos de bienes pertenecientes a la canasta básica familiar colombiana, según los estudios efectuados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) que se aportan. En consecuencia, se pone de presente que la medida vulneró los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, como en la demanda objeto de análisis por la Honorable Corte en la sentencia C-117 de 2018.
- b) Los aceites aptos para consumo humano y las margarinas, además de ser bienes de primera necesidad, son **insustituibles**. En efecto, no existe ningún bien dentro de los que integran la canasta básica familiar que pueda fungir como sustituto, según se puede apreciar en las tablas elaboradas por el DANE. Para constatarlo, se solicita a esta Honorable Corporación, en el acápite de pruebas, que oficie a las entidades correspondientes para que den cuenta de tal circunstancia.
- c) Además de ser insustituibles, no existen políticas públicas enderezadas a compensar el sacrificio en el derecho fundamental al mínimo vital en que se ven obligados a incurrir los hogares de menores ingresos en Colombia.
- d) Al ser los aceites comestibles y las margarinas bienes de primera necesidad e insustituibles, el Legislador tenía la obligación, que constituye un límite a su libertad de configuración en materia tributaria, de explicar las razones y los motivos que condujeron a que fueran gravados con el IVA, pero no lo hizo. Como se explica en líneas anteriores, la imposición de la máxima tarifa del IVA a los aceites comestibles y las margarinas surgió con la expedición de la ley 788 de 2002 y no existe, ni en su texto ni en sus antecedentes legislativos, debate, discusión o estudio alguno por parte del Congreso que permita evidenciar un motivo constitucionalmente válido que se persiga.

Todo lo contrario. En los antecedentes de la ley 1819 de 2016, como se manifiesta en esta demanda y se reitera en la propia sentencia C-117 de 2018, los congresistas hicieron hincapié en la necesidad de eliminar o disminuir el gravamen para los aceites aptos para el consumo humano y las margarinas, precisamente en razón de su condición de bienes insustituibles y de primera necesidad, argumento que fue desechado sin mayor análisis por parte del Ministro de Hacienda con la excusa de que “ya se encontraban gravados”.

- e) Sin existir un mínimo de deliberación, en atención al principio democrático, para haber gravado con la tarifa máxima del IVA los aceites comestibles y las margarinas, es imposible colegir motivo o fundamento constitucionalmente admisible alguno.
- f) Debido a que (i) no existen argumentos para la imposición del gravamen, (ii) por su condición de bienes insustituibles en la canasta básica familiar y (iii) tampoco existen políticas públicas enderezadas a compensar el sacrificio en el ejercicio del derecho fundamental al mínimo vital de los hogares de menores ingresos, queda claro que se trata de una carga desproporcionada sobre los individuos más pobres que se ven obligados a adquirir los aceites aptos para consumo humano y las margarinas, aun con el incremento en su precio a causa del IVA, para poder ejercer su derecho fundamental al mínimo vital y la subsistencia digna.

F) CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE UNA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD



1.- Requisitos de una demanda de inconstitucionalidad.

a) El Decreto 2067 de 1991, artículo 2, establece:

“Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán:

1. *El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas;*
2. *El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas;*
3. *Las razones por las cuales dichos textos se estiman violados;*
4. *Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y*
5. *La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.”*

b) La Corte Constitucional, ha desarrollado los requisitos establecidos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991. En la sentencia C-243 de 212, Magistrado Ponente Doctor Luis Ernesto Vargas Silva, consideró:

i) Respecto al requisito de claridad, manifestó:

“La claridad de la demanda se predica de aquella que tiene una coherencia argumentativa tal que le permita a la Corte identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. Aunque debido al carácter público de la acción de inconstitucionalidad no resulta exigible la adopción de una técnica específica, como sí sucede en otros procedimientos judiciales, no por ello el demandante se encuentra relevado de presentar las razones que sustentan los cargos propuestos de forma coherente y comprensible.”

Se considera que una demanda es clara cuando cuenta con una coherencia argumentativa que le permita a la Corte identificar cual es el contenido de la censura y su justificación.

ii) Respecto al requisito de certeza, consideró:

“La certeza de las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad, tiene que ver con que los cargos se dirijan contra una proposición normativa “real y existente”. Esto es, que esté efectivamente contenida en la disposición acusada y no sea inferida por el demandante, implícita o construida a partir de normas que no fueron objeto de demanda. La certeza exige que la norma que se acusa tenga un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto.”

La certeza hace referencia a que los cargos deben estar dirigidos de manera específica contra la proposición normativa, de manera que fluyan de su contenido y no obedezcan a una simple deducción del demandante, lo cual se traduce en que los alcances de la censura sean susceptibles de confrontar con el texto de las disposiciones que cuestiona.

iii) Respecto al requisito de especificidad, precisó:

“El requisito de especificidad hace referencia a que la demanda contenga al menos un cargo concreto contra las normas demandadas. En este orden de ideas, se oponen a la especificidad los argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales” que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan”. Los argumentos expuestos por el demandante deben establecer una oposición objetiva entre el contenido del texto que se acusa y las disposiciones de la Constitución Política.”



Los argumentos contra las normas demandadas no pueden ser vagos o indeterminados, sino que deben ser concretos y relacionados directamente con las disposiciones acusadas, estableciendo una oposición objetiva entre el contenido del texto que se acusa y las disposiciones de la Constitución Política.

iv) Respecto al requisito de pertinencia de los argumentos, concluyó:

“La pertinencia de los argumentos de la demanda de inconstitucionalidad está relacionada con que el reproche formulado por el peticionario sea de naturaleza constitucional, y no fundado solamente en consideraciones legales y doctrinarias. Por ello, son impertinentes los cargos que se sustenten en la interpretación subjetiva de las normas acusadas a partir de su aplicación en un problema particular y concreto, o en el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras.”

El requisito de pertinencia de los argumentos de una demanda constitucional se cumple cuando la censura formulada sea de naturaleza constitucional, y no legal o doctrinaria.

v) Respecto al requisito de suficiencia, consideró:

“Por último, la suficiencia se predica de las razones que guardan relación, por una parte, “con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche” y, por otra parte, con el alcance persuasivo de los argumentos de la demanda que, “aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.”

El requisito de suficiencia exige que los argumentos de la demanda tengan todos los elementos de juicio, argumentativos y probatorios, para dar inicio al estudio de constitucionalidad, generando una duda siquiera mínima sobre la vulneración a la Constitución por parte de la norma acusada.

2.- Cumplimiento de los requisitos de la presente acción de inconstitucionalidad.

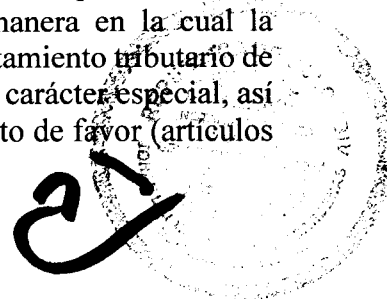
a) Se cumple con el requisito de claridad.

La demanda cumple con el requisito de claridad, pues la argumentación planteada permitirá a la Corte Constitucional identificar el contenido de la censura, relacionado con que la norma vulnera principios constitucionales como la Igualdad, y aquellos en los que debe fundarse el sistema tributario, y vulnera además el derecho fundamental al mínimo vital de las personas en estado de debilidad manifiesta, lo cual se justificó ampliamente.

b) Se cumple con el requisito de certeza.

En el presente caso, es claro que la demanda cumple con el requisito de certeza, toda vez que está dirigida contra una disposición jurídica real y existente, como lo es el artículo 468 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016.

Es de advertir, por otra parte, que el impuesto sobre el valor agregado se genera por la venta de bienes corporales muebles (art. 420 E.T.). Por consiguiente, la única manera en la cual la operación de enajenación de bienes corporales muebles podría recibir un tratamiento tributario de favor (tarifa preferencial o exención) sería si una norma de rango legal, con carácter especial, así lo estableciera. Bajo ese contexto, las disposiciones legales sobre tratamiento de favor (artículos



468-1 y 477 del E.T., modificados por los artículos 184 y 185 de la ley 1819 de 2016) son las normas que regulan esos regímenes favorables de manera taxativa, con lo cual la venta de aquellos bienes que no se encuentren expresamente consagrados en los textos de esas disposiciones están gravados con la tarifa general (19%) del IVA.

De otra parte, la jurisprudencia constitucional explica que, para efectos de satisfacer el requisito de certeza, la proposición normativa acusada debe ser *real y existente*, por oposición a una simple deducción hipotética propuesta por el accionante. Que es lo que efectivamente ocurre con esta demanda, en la cual se cuestiona un artículo específico del Estatuto Tributario, según quedó expuesto, con argumentos precisos y puntuales que ponen de manifiesto que quebrantan la Constitución. Los aceites y las margarinas aptos para consumo humano están gravados con una tarifa del 19% del IVA.

En definitiva, el contenido de la disposición acusadas es verificable en la medida en que la estructura del impuesto enseña que, salvedad hecha de los efectos tributarios especiales conferidos por normas de excepción (como lo son los artículos 468-1 y 477 del E.T.), todas las operaciones de venta de bienes corporales muebles se encuentran gravadas a la tarifa general (19%). Por lo tanto, al no estar expresamente consagrados los aceites comestibles y las margarinas en las normas de excepción, su enajenación conlleva la tarifa general del 19%. Y es ese el objeto de la reclamación, porque el Tribunal Constitucional acertadamente ha acotado en el pasado que las tarifas más altas se deben reservar para los bienes que **no** sean de consumo básico, por lo cual, al gravar los aceites comestibles y las margarinas (contemplados dentro de los bienes de primera necesidad que integran la canasta básica familiar) con la tarifa más alta del IVA, el legislador vulneró: (i) el derecho-principio a la igualdad (artículo 13 C.P), (ii) la progresividad y equidad del sistema tributario (artículo 363 C.P.) y (iii) la justicia y equidad en la tributación de los contribuyentes (artículo 95, numeral 9º, C.P.).

Así, con la disposición jurídica acusada el legislador inobservó los límites infranqueables a su amplia libertad de configuración en materia tributaria.

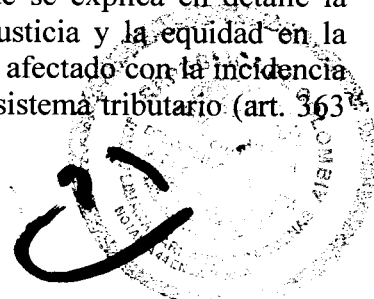
c) Se cumple con el requisito de especificidad.

Los argumentos planteados en esta demanda cumplen con ser concretos y se relacionan directamente con la disposición acusada. A lo largo de la demanda se establece una oposición objetiva entre el contenido de la norma demandada, del cual se desprende que los aceites y las margarinas de consumo humano estarán gravados con la tarifa general del IVA de 19%, y las disposiciones constitucionales relacionadas con el Principio de Igualdad, el Principio Democrático, los principios en que debe basarse el sistema tributario, y el derecho fundamental al mínimo vital.

d) Se cumple con el requisito de pertinencia.

La demanda cumple con el requisito de pertinencia, porque el reproche formulado es de naturaleza constitucional. Su argumentación, en efecto, se dirige a demostrar que la disposición acusada vulnera directamente la Constitución Política, porque atenta contra el principio-derecho de igualdad, el derecho al mínimo vital, el principio según el cual el sistema tributario se debe fundar en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, el principio democrático y el deber de los ciudadanos de contribuir a los gastos e inversiones del Estado dentro de un marco de justicia y equidad.

El reproche se formula desde la órbita Constitucional, al punto que se explica en detalle la vulneración del derecho-principio a la igualdad (art. 13 C.P.), la justicia y la equidad en la tributación desde el punto de vista de la individualidad de cada sujeto afectado con la incidencia del IVA (art. 95, num. 9º, C.P.) y la progresividad y la equidad del sistema tributario (art. 363 C.P.).



Se resalta que el análisis histórico normativo del tratamiento impositivo de los aceites y margarinas de consumo humano es pertinente para estructurar la presente demanda, pues permite demostrar cómo la norma acusada omitió que el legislador, desde el momento de la creación del IVA, había incluido estos productos dentro de los bienes excluidos o exentos del impuesto por pertenecer a los bienes de primera necesidad, específicamente a la canasta básica familiar, con el fin de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho, de forma que con la modificación que realiza la norma demandada y su antecedente de 2002, la cual no cumplió con el principio democrático, pues no hubo un debate en el Congreso para la inclusión de los productos mencionados en la tarifa general del IVA, se modifica de manera trascendental el sistema tributario, con lo cual se vulneran los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que éste se debe fundar.

e) Se cumple con el requisito de suficiencia.

Se cumple con el requisito de suficiencia, porque en la demanda se realiza una confrontación de la norma superior y el artículo acusado, sustentada en argumentos claros que demuestran que el legislador dio un tratamiento diferenciado y sin justificación en la aplicación del IVA a los aceites de consumo humano y las margarinas, que debían tener el mismo tratamiento que reciben los productos de la canasta básica familiar (sea mediante su exención o tarifa preferencial), por su uso indispensable en los hogares colombianos, generando una carga impositiva excesiva a las familias de menores ingresos.

IV. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente de conformidad con el artículo 241 de la Constitución Política, de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por los vicios de procedimiento en su formación.

En la medida en que la presente demanda pretende la inconstitucionalidad del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, la Corte Constitucional es el órgano judicial competente para resolver el caso.

V. SOLICITUD

Que se declare INEXEQUIBLE el artículo 184 de la ley 1819 de 2016, en cuanto grava con la tarifa general de 19% a los aceites y las margarinas de consumo humano.

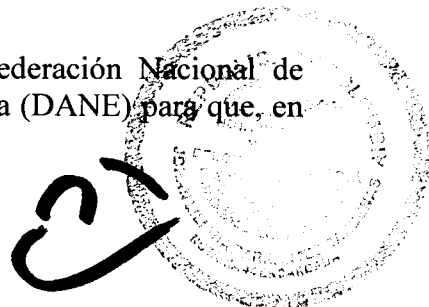
(Tales aceites y margarinas actualmente relacionados en las partidas arancelarias 15.07.90.10.00; 15.11.90.00.00; 15.12.19.10.00; 15.13.29.10.00; 15.14.19.00.00; 15.15.29.00.00; 15.16.20.00.00; 15.17.10.00.00; 15.17.90.00.00).

Que, como consecuencia, se declare que los citados bienes quedan comprendidos dentro de la lista de bienes exentos del artículo 477 del Estatuto Tributario.

En subsidio de la anterior, y como consecuencia de la inexequibilidad, que se declare que los citados bienes quedan comprendidos dentro de la lista de bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%) del artículo 468-1 del Estatuto Tributario.

VI. PRUEBAS

Solicito a la Honorable Corte Constitucional se sirva oficiar a la Federación Nacional de Consumidores y al Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) para que, en el marco de sus competencias, emitan pronunciamiento sobre:

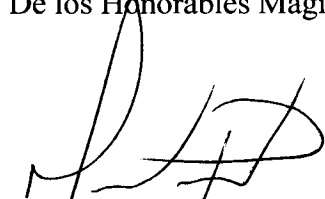


- (i) El carácter sustituible de los aceites y las margarinas en la canasta básica familiar, con lo cual se acredita que, a los hogares colombianos, no les queda otra alternativa que la de adquirir los productos, con independencia del gravamen que sobre ellos recaiga;
- (ii) El peso de los aceites y las margarinas en la canasta básica familiar de los hogares de ingresos bajos, medios y altos, pertinente para demostrar la incidencia actual que tiene gravar con la tarifa superior del IVA estos productos, de cara al mínimo vital de los colombianos.

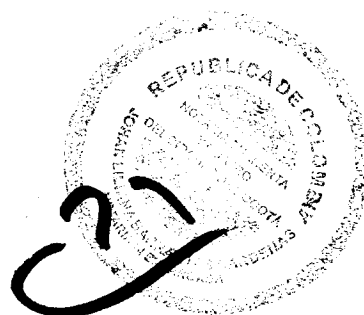
VII. NOTIFICACIONES

El suscrito demandante recibirá notificaciones y citaciones en sus oficinas situadas en la calle 93 # 11A – 28, oficina 201, de la ciudad Bogotá, teléfono 6422133, correo electrónico mateo.vargas@urosario.edu.co

De los Honorables Magistrados, con toda atención,



MATEO VARGAS PINZÓN
C. C. 1.020.778.014 de Bogotá





**DILIGENCIA DE RECONOCIMIENTO DE FIRMA Y CONTENIDO DE
DOCUMENTO PRIVADO**

Artículo 68 Decreto-Ley 960 de 1970 y Decreto 1069 de 2015



90577

- En la ciudad de Bogotá D.C., República de Colombia, el veintidós (22) de febrero de dos mil diecinueve (2019), en la Notaría Cuarenta y Cuatro (44) del Círculo de Bogotá D.C., compareció:
MATEO VARGAS PINZON, identificado con Cédula de Ciudadanía/NUIP #1020778014 y declaró que la firma que aparece en el presente documento es suya y el contenido es cierto.

----- Firma autógrafa -----



7d9yvr5dzy60
22/02/2019 - 17:59:10:632

Conforme al Artículo 18 del Decreto-Ley 019 de 2012, el compareciente fue identificado mediante cotejo biométrico en línea de su huella dactilar con la información biográfica y biométrica de la base de datos de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

- Acorde a la autorización del usuario, se dio tratamiento legal relacionado con la protección de sus datos personales y las políticas de seguridad de la información establecidas por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Este folio se asocia al documento de ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD .



JOHAN LILIANA BARRANTES CÁRDENAS

Notaria cuarenta y cuatro (44) del Círculo de Bogotá D.C. - Encargada

Consulte este documento en www.notariasegura.com.co

Número Único de Transacción: 7d9yvr5dzy60

