Sentencia C-209/16

Referencia: expediente D-10885.

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 3, parcial, del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, *"por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*.

Actor: Jorge Enrique Rodríguez Rojas.

Magistrado Ponente:
JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Bogotá D. C., veintisiete (27) de abril de dos mil dieciséis (2016).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto ley 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción de inconstitucionalidad el ciudadano Jorge Enrique Rodríguez Rojas solicita a la Corte que declare la inexequibilidad parcial del numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012.

II. TEXTO DE LA NORMA PARCIALMENTE ACUSADA

A continuación, se resalta el aparte demandado:

"Ley 1607 de 2012
Diciembre 26[1]
Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

[1] Diario oficial No. 48.655.

ARTÍCULO 71. Adiciónese el artículo 512-1 al Estatuto Tributario:

Artículo 512-1. Impuesto Nacional al Consumo. Créase el impuesto nacional al consumo a partir del 1º de enero de 2013, cuyo hecho generador será la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.

2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, ***los servicios de alimentación bajo contrato****, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.*

El impuesto se causará al momento de la nacionalización del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final.

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

El impuesto nacional al consumo de que trata el presente artículo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido.

El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

El no cumplimiento de las obligaciones que consagra este artículo dará lugar a las sanciones aplicables al impuesto sobre las ventas (IVA).

PARÁGRAFO 1o. *El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.*

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.
PARÁGRAFO 2o. *Facúltese al Gobierno Nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.*
PARÁGRAFO 3o. *Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario."*

III. LA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD

El accionante[2] empieza señalando que el segmento demandado desconoce los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46 y 47 de la Constitución, toda vez que el legislador al establecer el impuesto al consumo lo hizo de manera generalizada, sin excluir ni establecer un tratamiento diferenciado y favorable a sectores vulnerables de la población. Explica que en un Estado social de derecho (art. 1º superior) *"no es concebible que, justo, en una norma tributaria se atente contra varios derechos fundamentales, al no protegerlos por vía de acción o de excepción. Es así como la parte pertinente del artículo demandado establece que se crea el impuesto nacional al consumo a partir del 1 de enero de 2013, (…) sin establecer un tratamiento diferente para los alimentos y bebidas destinados a la población en condiciones económicas vulnerables."*

Anota que el parágrafo 3[3] prevé algunas excepciones; sin embargo, no toma en consideración que en el país existen una serie de instituciones, como la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, que reconocen derechos a una vasta población de clases marginadas, suministrando alimentos y bebidas, por lo que era necesario que fueran excepcionadas del gravamen, lo cual al no cumplirse contraría los postulados del Estado social de derecho. Encuentra incoherente *"que siendo el principio de solidaridad un deber constitucional del Estado, éste no se refleje en la norma tributaria demandada, considerando la desigualdad de los consumidores finales de los alimentos y bebidas gravados con el impuesto al consumo, que en nuestro caso es la población vulnerable de la ciudad de Bogotá, en los comedores comunitarios, jardines, centros de acogida, centros para personas con discapacidad."*

En cuanto al desconocimiento de los fines esenciales del Estado (art. 2º superior), advierte que no se promueve la prosperidad general, ni se garantiza la efectividad de los principios y derechos, ni se equiparan los derechos

---

[2] Se anota que la demanda fue admitida en calidad de ciudadano acreditado mediante diligencia de presentación personal, aunque se hubiere interpuesto por el Secretario Distrital de Integración Social de la Alcaldía Mayor de Bogotá. Ver Autos del 27 de julio y 24 de agosto de 2015 del despacho del Magistrado sustanciador.
[3] Si bien fue impugnado inicialmente la demanda no terminó siendo admitida sobre este punto al no configurarse en debida forma el concepto de la violación.

ciudadanos cuando se discrimina tributariamente con la expedición de reformas que no atienden la desigualdad de los consumidores finales de los alimentos y bebidas gravados con el impuesto al consumo. Respecto al artículo 13 de la Constitución, observa que se impone como mandato a la institucionalidad *"un trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento común. Se trata ni más ni menos* (de) *sopesar las circunstancias de ciudadanos en situación de alta vulnerabilidad con aquellos que por disponer de capacidad de pago suficiente pueden, con cierta periodicidad, hacer uso de bienes de consumo restringido, como es el de alimentos y bebidas en restaurantes y bares, entidades comerciales, señaladas en la ley como sujetos pasivos del impuesto al consumo."*

Argumenta también que la ley demandada al establecer como hecho generador del impuesto al consumo *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, cuya tarifa se fija en un 8%, incurre en una omisión al medir de la misma manera a aquellos con posibilidad de consumo suficiente para la adquisición de servicios y bienes suntuarios, respecto de quienes ni siquiera pueden atender los gastos congruos para su subsistencia, lo cual afecta los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario (art. 363 C. Pol.). Determina que en este caso *"el ejecutivo y el legislativo, olvidando el principio de equidad que debe imperar en la legislación tributaria, no exceptuó del impuesto al consumo el de aquellos servicios de alimentación con destino a la población más vulnerable."*

Enfatiza en que han debido excepcionarse los servicios de alimentación bajo contrato celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, que se prestan a favor de los menores desprotegidos, adultos mayores, personas con limitaciones y habitantes de la calle, entre otros. Cuestiona que en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 se hubiere alegado como fundamento de la medida *"una finalidad de índole presupuestal y fiscal, cual es la sostenibilidad fiscal, lo que tiene muchísimo menor peso que los derechos fundamentales de los ciudadanos en condiciones de vulnerabilidad"*.

Precisa que la normatividad tributaria[4] sí previó como exclusión respecto al impuesto sobre las ventas -IVA- los servicios de alimentación contratados con recursos públicos destinados a la asistencia social. Destaca que han debido contemplarse mecanismos diferenciados para con la población vulnerable de Bogotá y demás ciudades por razones del conflicto armado y desastre natural, como la adopción de acciones afirmativas para contrarrestar la discriminación generada y así garantizar la cobertura de alimentación.

Ello le permite inferir que también se cumplen los presupuestos de una omisión legislativa relativa por cuanto del artículo impugnado: i) se desprende el cargo de inconstitucionalidad formulado; ii) el ejecutivo y el legislativo desatendieron el principio de igualdad al no incluir como excepción el

[4] Numeral 19 del artículo 476, adicionado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

suministro de alimentos mediante contrato celebrados con recursos públicos destinados a la asistencia social; iii) no existe razón que justifique que el Estado no haya promovido la igualdad real y efectiva, y hubiera dejado de adoptar medidas a favor de los grupos vulnerables; iv) es evidente la desigualdad negativa al legislarse de manera similar tanto para restaurantes, bares y locales comerciales, como para los sectores que desarrollan labores de protección social; y v) se incumple el deber constitucional previsto en el artículo 13 de la Constitución que obliga al Estado a promover condiciones de igualdad real y efectiva, especialmente respecto de los grupos marginados, además de desproteger a quienes por su condición económica, física o mental se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta.

Precisa que conforme a los artículos 44, 46 y 47 de la Constitución, el Estado garantiza una *"alimentación equilibrada"* de los menores de edad, un *"subsidio alimentario"* en caso de indigencia y una *"política de previsión, rehabilitación e integración social"* para con las personas en situación de discapacidad. De esta manera, solicita a la Corte declarar inexequible el aparte acusado o subsidiariamente su exequibilidad en el entendido que quedan excluidos los servicios de alimentación bajo contrato celebrados con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Solicita la *inhibición* o en subsidio la *exequibilidad* del aparte impugnado. Observa que la demanda incumple el presupuesto de pertinencia al emplearse para resolver un problema particular por la indebida aplicación de la disposición acusada. La referencia que se hace a los servicios de alimentación bajo contrato que realiza la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá y cómo le afectaría el pago del impuesto al consumo, no acreditan las razones de fondo por las cuales se vulnera el artículo 13 de la Constitución, aún más cuando no se tiene claridad de quién es el sujeto pasivo del impuesto y los beneficiarios de los programas.

De otra parte, señala que el impuesto al consumo es de carácter indirecto al no ser posible establecer la capacidad económica de quien lo adquiere. De esta manera, encuentra que al recaer sobre actos ocasionales no permite auscultar las condiciones personales de los sujetos, ni establecer diferenciaciones de acuerdo con las capacidades contributivas individuales. Sostiene que el impuesto al consumo tiene como sujeto pasivo a quien tiene la capacidad de pago o debe pagar el impuesto, siendo diferente a los beneficiarios de los programas de alimentación del distrito o cualquier ente territorial. Dentro de la relación contractual asegura una es la entidad que requiere adquirir bienes o servicios y otra la interesada en proveer los mismos, por lo que el sujeto pasivo será a quien comprometa la adjudicación del contrato (oferente) al presumirse su capacidad de pago.

Estima descontextualizado suponer la vulneración del derecho a la igualdad, toda vez que los grupos marginados son los beneficiarios del programa contratado y no el sujeto pasivo del impuesto al consumo. Precisa que tratándose de un restaurante existe una relación directa entre quien ofrece el servicio y quien accede a él, mientras que en los servicios de alimentación bajo contrato al partir de una relación contractual quien debe asumir el pago es a quien se le adjudicó el contrato que es un sujeto diferente de los beneficiarios del programa. Manifiesta que el encarecimiento del valor de los contratos debe ser estudiado por las entidades que hagan uso de los mismos y a las cuales corresponde establecer las condiciones de calidad, cantidad y precio dentro de los procesos contractuales.

2. Federación Colombiana de Municipios. Su intervención se limita a exponer brevemente el marco jurídico competencial y presupuestal sobre la atención a la población vulnerable y la alimentación escolar en los municipios y distritos del país. Destaca que la Ley 715 de 2001[5] establece las competencias del municipio, con recursos propios o del sistema general de participaciones, la atención de grupos vulnerables y restaurantes escolares, previendo la contratación con terceros para la provisión del servicio de alimentación escolar. Informa que los recursos del sistema general de participaciones por concepto de alimentación escolar han ascendido paulatinamente (2002-2015), siendo excluida del pago del impuesto al consumo (paráf. art. 78, Ley 1607/12 y art. 512.8 Estatuto Tributario).

En cuanto a los recursos del sistema general de participaciones por concepto de libre inversión dentro de la bolsa de propósito general señala que también se han incrementado (2002-2015), aunque comprende un amplio número de competencias. Explica que el reporte de gastos que los municipios entregan a través del formato único territorial solo tiene previsto el sector de inversión denominado *"atención a grupos vulnerables-promoción social"*, sin que sea posible establecer con exactitud qué cantidad de los recursos de propósito general se destina a alimentación de población vulnerable.

3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Encuentra *ajustado a la Constitución* el artículo parcialmente acusado. Explica que el impuesto al consumo es un tributo de carácter indirecto y de naturaleza objetiva, que grava al consumidor final sin observar la persona en quien recae el hecho económico. Sostiene que la imposición del servicio de alimentación bajo contrato no afecta a la población más vulnerable, habida cuenta que el sujeto pasivo del tributo no es el consumidor del alimento, sino el contratista. Entiende que la medida legislativa al gravar a quien ejecuta la actividad resulta constitucional por no afectar el derecho a la igualdad.

4. Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF. Considera que la Corte para entender el alcance de lo demandado y evitar un fallo inhibitorio

[5] Artículos 2º, 3º, 18 y 76.

debe integrar la unidad normativa con el parágrafo del artículo 78[6] de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 476[7] del Estatuto Tributario. Precisa que esa entidad no desarrolla programas de alimentación a población vulnerable tipo comedor o restaurante, al ser asumidos actualmente por los ministerios de salud y educación. Anota que corresponde a la órbita fiscal del Estado, Ministerio de Hacienda y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pronunciarse sobre lo demandado.

5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Pide que se declare *exequible de manera condicionada* la disposición acusada en el sentido de excluir del impuesto al consumo a las entidades estatales que contraten la alimentación por encargo y sea una entidad de acción social o exhortando al Congreso para que expida dentro de un plazo preciso una norma que los exonere cuando sean suscritos por una entidad estatal de asistencia social.

Encuentra la expresión demandada imprecisa por falta de técnica legislativa, ya que el término bajo contrato es el medio o vehículo para la realización de la venta o la prestación del servicio, que puede cobijar actividades como: i) contratación de una persona independiente para la preparación de alimentos, donde el contratante pone los insumos, constituyendo la prestación de un servicio; ii) contratación de una empresa para el suministro y la preparación de alimentos, caso en que se está ante una venta; y iii) contratación de un restaurante evento en el cual se está ante un servicio.

Expone que el impuesto debe pagarlo quien adquiere el bien o el servicio, como serían las entidades del Estado de asistencia social. Desprende la existencia de una inequidad, bien se declare inexequible la norma o permanezca dentro del ordenamiento jurídico. De ser retirada, aunque se corrigiera la falta de equidad, se generaría una diferencia no justificada con otros servicios de alimentación que compitan entre sí, como sería el caso del servicio de alimentos a domicilio y de alimentos en restaurantes. De declararse exequible, aunque se crea una igualdad en la aplicación de la norma, en la práctica resultarían gravados recursos que las entidades de asistencia social tienen destinados a la compra de alimentos por contratación, disminuyendo la cantidad efectiva destinada a la misma al encarecerse en un 8%.

Tratándose de exenciones no encuentra extraño en materia de impuesto al gasto como es el IVA que existan exoneraciones de carácter personal, por lo que se establece que se cobre o facture pero que el afectado pueda pedir la devolución del mismo. Así se presenta respeto a la construcción de viviendas de interés social (VIS) o de interés prioritario (VIP) según lo prevé el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, al igual que la adquisición de bienes y servicios por diplomáticos, organismos internacionales, misiones

---

[6] Adiciónese el artículo 512-8 al Estatuto Tributario: *Definición de restaurantes.* (…) PARÁGRAFO. Los servicios de restaurante y cafetería prestados por los establecimientos de educación conforme con lo establecido en el artículo 476 de este Estatuto; así como los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (Catering), estarán excluidos del impuesto al consumo.
[7] Refiere a los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.

diplomáticas y consulares y misiones de cooperación y asistencia técnica (Decreto 2524 de 2000).

De ahí que considera podría acudirse más bien al beneficio tributario de la exclusión del impuesto al consumo para evitar el trámite engorroso de las devoluciones ante la DIAN, que en el caso del IVA también existen de carácter personal, como son los servicios cobrados al Estado por la administración de sus fondos (art. 476, num. 3), los servicios de educación prestados por entidades reconocidas por el Gobierno (art. 476, num. 6) y los servicios de alimentación contratados con servicios públicos y destinados al sistema de asistencia social (art. 476, num. 19).

Enfatiza en la conveniencia de que se trate de una exclusión, para cuando se demuestre que una entidad esté contratando con una entidad responsable del impuesto al consumo no se cause el mismo como sucedió en la sentencia C-309 de 1996. Además, advierte que existe una exclusión vigente para el impuesto al consumo consagrado en el parágrafo del artículo 512-8 del Estatuto Tributario para el servicio de restaurantes, que podría llevar a considerar que los servicios de alimentación institucional, entre ellos, bajo contrato, están excluidos del impuesto aludido.

6. Academia Colombiana de Jurisprudencia. Insta a declarar la *exequibilidad condicionada* a que excluya los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social. Como fundamento explica que el numeral 19 del artículo 476 del Estatuto Tributario excluye para el caso del impuesto sobre las ventas los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública.

7. Universidad Santo Tomás. Pretende la *inexequbilidad* o subsidiariamente la *exequibilidad condicionada* del artículo objetado. Encuentra incomprensible que la norma tributaria desconozca la aplicación de medidas de exclusión a los programas de eliminación de la pobreza infantil.

Informa que en la búsqueda de eliminar la evasión fiscal, como fin constitucional legítimo, no puede obstaculizarse el cumplimiento de los deberes del Estado respecto a los sectores sociales marginados o discriminados como menores de edad, adultos mayores, personas con limitaciones, etc. Estos se benefician de programas de asistencia alimentaria desarrollados por entidades estatales, que vendrían a perder capacidad de ampliación de cobertura como resultado de la imposición de un tributo que grava y encarece el valor de los contratos de alimentación, comprometiendo los fines del Estado social de derecho y tratados como la Convención Interamericana para la eliminación de todas las formas de discriminación contra las personas con discapacidad (art. 3º, num. 1) y el Pacto Internacional de derechos económicos, sociales y culturales (párraf. 1, art. 2º).

Afirma que se configura una omisión legislativa relativa que ha generado el aumento injustificado en los gastos de inversión destinados a dichos programas y también disminuido la posibilidad de ampliación, cuando el Estado ha debido incentivar su ejecución con políticas públicas que respondan a las particularidades de la población vulnerable. No encuentra justificación alguna en la expedición de la medida adoptada, más allá del descuido en que incurrió el legislador que terminó comprometiendo los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47, 209 y 363 de la Constitución.

8. María Antonia Velasco Guerrero en calidad de ciudadana y Directora Territorial de la Secretaría Distrital de Integración Social. Solicita la *inexequibilidad* o en su defecto la *exequibilidad en el entendido* que quedan excepcionados los servicios de alimentación bajo contrato prestados a las entidades del Estado para la atención de poblaciones vulnerables como niños, adultos mayores, habitantes de la calle, personas en condición de discapacidad. Señala que dicha entidad realiza acciones que se orientan al desarrollo equitativo de las capacidades y oportunidades de las personas, familias y comunidades urbanas y rurales en situación de pobreza, vulnerabilidad o exclusión, para lograr en forma sostenible su integración teniendo en cuenta los principios de equidad, solidaridad, corresponsabilidad y cogestión.

Informa que desde el proyecto "alimentando capacidades" se concibe el programa "Mi Vital Alimentario" como un servicio social que orienta la atención en el desarrollo de capacidades de las personas y familias, reconociendo sus necesidades y potencialidades de manera que les permita mejorar su calidad de vida, disminuir la inseguridad alimentaria y nutricional, fortalecer y recuperar espacios familiares y comunitarios alrededor del alimento. El programa cuenta con la modalidad de comedores comunitarios –Centros de Referencia y Desarrollo de Capacidades CRDC-, que suministra un almuerzo en condiciones adecuadas con un aporte nutricional del 40% del valor calórico total de las recomendaciones de consumo diario para la población, no siendo entonces establecimientos comerciales. Anota que la entidad invierte al año un presupuesto de $64.746.966.000, el cual bajo el escenario actual del impuesto al consumo tendría que destinarse aproximadamente $5.180 millones adicionales, equivalente a 1.163.990 raciones de alimentos, esto es, el derecho a la alimentación de 3.930 personas durante 12 meses de operación.

9. Defensoría del Pueblo[8]**.** Participa de la *exequibilidad condicionada* de norma demandada en el entendido de que los servicios de alimentación bajo contrato para las instituciones estatales con destino a la población vulnerable están excluidos del pago del impuesto al consumo. Encuentra vulnerado el artículo 13 de la Constitución por cuanto se otorga un tratamiento igual a dos situaciones de hecho diferentes, esto es, por gravar con el impuesto al consumo los servicios de alimentación proveídos por las instituciones estatales

[8] Intervención presentada el 21 de enero de 2016, cuando el término de fijación en lista del presente asunto venció el 05 de noviembre.

con destino a la población vulnerable, en las mismas condiciones a los que prestan los establecimientos comerciales. También encuentra incumplida la obligación que se le impone de garantizar la igualdad material a través de acciones que remuevan los obstáculos que le impiden a las poblaciones vulnerables ejercer sus derechos.

10. Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad -Dejusticia-[9]**.** Solicita la *exequibilidad* en la modalidad *aditiva* en orden a exceptuar de la aplicación del impuesto al consumo los servicios de alimentación por contrato celebrados con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social. Encuentra constituida una omisión legislativa relativa, por cuanto el legislador no puede obviar el deber del Estado de garantizar la igualdad y el acceso a bienes básicos. Explica que al no eximir del impuesto al consumo a los servicios de alimentación bajo contrato, celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, el Congreso omitió el deber derivado del mandado de igualdad. Informa que en el debate legislativo no hubo justificación suficiente para no establecer la exención planteada. Además, en el caso de otros impuestos indirectos como el IVA, muestra que no existe razón suficiente para no establecer una exención del impuesto al consumo a los servicios de alimentación señalados.

11. Universidad Externado de Colombia[10]**.** Propone la *inhibición* por cuanto si bien se está frente a una omisión relativa esta solo debe ser completada en cuanto al hecho generador del tributo por el legislador atendiendo la reserva de ley. Evidencia una intención previa del legislador tributario por desgravar este tipo de contratos en relación con el IVA, ya que al final se afecta cierta población protegida constitucionalmente al aumentar el costo del contrato.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

El Ministerio Público solicita que se declare *exequible* el fragmento acusado. Expone que si bien los servicios de alimentación bajo contrato que pactan las entidades públicas tienen una finalidad social, también lo es que no resulta suficiente para concluir que el legislador está obligado a exonerar al Estado de contribuir al impuesto al consumo.

Afirma que el Estado desde el momento mismo en que elabora los presupuestos de gastos demuestra tener la capacidad económica de tributar en relación con los contratos que va a celebrar durante la vigencia fiscal respectiva, toda vez que debe incluir dentro de tales presupuestos los gastos correspondientes a la tributación que generan estos contratos, teniendo en cuenta la sostenibilidad fiscal que se debe prever para presupuestar y contratar. De no ser así, señala, el Estado debería estar exonerado de tributar por todo concepto contractual de bienes y servicios por el solo hecho que los

---

[9] Intervención presentada el 03 de marzo de 2016, cuando el término de fijación en lista del presente asunto venció el 05 de noviembre.

[10] Intervención presentada el 11 de noviembre de 2015, cuando el término de fijación en lista del presente asunto venció el 05 de noviembre.

fines de la contratación estatal están encaminados a satisfacer los objetivos para los cuales se organizó políticamente la sociedad, premisa que iría en contra de la libre competencia al no poder realizarse en igualdad de condiciones respecto de las personas privadas si solamente tuvieran el deber de pagar los impuestos por los mismos bienes y servicios que adquiere el Estado. De este modo, la vista fiscal considera que la pretensión del accionante va en contra de la igualdad real y efectiva en materia de libre competencia económica.

Añade que el legislador dentro del mismo artículo cuestionado estableció que quienes utilicen los servicios de alimentación bajo contrato puedan deducir el impuesto al consumo que se haya pagado durante la vigencia fiscal respectiva, del impuesto sobre la renta como un mayor valor del bien o servicio adquirido, por lo que las entidades pública terminan no pagando ningún impuesto al consumo. Precisa que ello tiene por finalidad garantizar el principio de eficiencia tributaria, a través de la información que por impuesto al consumo reportan las entidades públicas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a partir de la cual tales contratistas pagan todos los impuestos a su cargo y los recaudos que hubieran efectuado en sus actividades comerciales por los impuestos al consumo y al valor agregado. Además, encuentra fundamento en el principio de planeación en materia de financiación de gastos.

Advierte el momento actual que vive el país debido al déficit presupuestal en razón de la crisis económica como consecuencia de la caída de los precios del petróleo, la devaluación del peso y el sobreendeudamiento público. Señala que en materia de previsión de gastos para vigencias futuras la medida tiene la finalidad de controlar el gasto que en materia de contratación de servicios de alimentación incurren las entidades públicas de manera suntuaria y muchas veces excesiva sin justificación real alguna, ya que tales gastos consumen más presupuesto y porque eventualmente deben ser objeto de control a partir de su visualización en el proceso presupuestal y financiero, así como de las declaraciones de renta.

Informa que si bien los servicios de alimentación bajo contrato pagan un impuesto del orden nacional, en todo caso su recaudo financia la totalidad del presupuesto nacional, parte del cual se destina a las entidades territoriales mediante el sistema general de participaciones, que es de donde los municipios pueden tomar recursos para el suministro de servicios de alimentación bajo contrato.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer del presente asunto, por cuanto la norma parcialmente acusada hace parte de una Ley de la República -artículo 241.4 superior-.

2. Aptitud sustantiva de la demanda y determinación del problema jurídico

2.1. ***Procedencia del examen de fondo***. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita que la Corte se inhiba de pronunciarse de fondo, porque la demanda no satisface el requisito de pertinencia al emplearse para resolver un problema particular por la indebida aplicación de la disposición acusada. Añade que no se exponen razones de fondo sobre la violación del derecho a la igualdad, más aun cuando no se tiene claridad de quién es el sujeto pasivo del impuesto y los beneficiarios de los programas establecidos.

Este Tribunal considera que no le asiste la razón al interviniente porque la demanda sí cumple los requerimientos exigidos para un pronunciamiento sustancial, al contar con la estructura argumentativa suficiente para advertir la existencia de un cargo apto de inconstitucionalidad[11]. Por la naturaleza pública e informal que caracteriza este tipo de demandas, no se requiere de extensas ni rigurosas justificaciones para habilitar el examen de constitucionalidad, siempre que sea posible advertir la exposición adecuada del concepto de la violación, es decir, la existencia de argumentos que muestren la oposición objetiva y verificable entre lo demandado y la Carta Política, así no se participe del razonamiento presentado o se termine declarando la exequibilidad[12].

Como puede extraerse de la demanda inicial y del escrito correctivo, para el actor, al establecerse como hecho generador del impuesto al consumo, *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, cuya tarifa se fija en un 8%, se vulneran distintas disposiciones de la Carta Política como son los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46 y 47 de la Constitución, además del artículo 363, *ejusdem*[13]. La pretensión se centra en que el establecimiento del impuesto al consumo se cumplió de manera generalizada y sin excluir a sectores vulnerables de la población. Hace hincapié en cómo el parágrafo 3 que contempla algunas excepciones (Departamento del Amazonas y Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina), tampoco atendió la obligación que tienen las distintas instituciones del Estado, como la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, de garantizar el suministro de alimentos y bebidas a favor de los grupos marginados.

Encuentra desconocidos la forma organizativa de Estado social de derecho, los fines esenciales del Estado, la alimentación equilibrada de los menores de edad, la asistencia de las personas de la tercera edad, el subsidio alimentario en caso de indigencia, la obligación de adelantar políticas de integración social con las personas en condición de discapacidad, como también los principios

---

[11] Cfr. Sentencias C-795 de 2014, C-595 de 2010, C-523 de 2009 y C-149 de 2009.
[12] Sentencias C-449 de 2015, C-795 de 2014, C-359 de 2013, C-595 de 2010 y C-523 de 2009.
[13] La Corte tendrá en cuenta esta disposición como parámetro de constitucionalidad por cuanto en la demanda incoada se hace alusión expresa a ella, además del desarrollo argumentativo que se presenta por la presunta desatención de los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

de igualdad y de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario, por cuanto no se estableció un tratamiento diferenciado por el legislador entre aquellas personas con posibilidad de consumo suficiente para la adquisición de servicios y bienes suntuarios y quienes ni siquiera pueden atender los gastos congruos para su subsistencia (requieren de acciones afirmativas).

Estima que la medida discriminatoria se profundiza aún más cuando el Estatuto Tributario[14] prevé como servicios excluidos del impuesto sobre las ventas los de alimentación contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública. Considera que se incurrió en una omisión legislativa relativa al no excluirse los servicios de alimentación bajo contrato celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, con lo cual se desantendió los servicios prestados por los comedores comunitarios y los centros de atención para personas en condiciones de discapacidad, para garantía de los derechos de los menores indefensos, los adultos mayores, los habitantes de la calle, entre otros.

Asevera que se cumplen los presupuestos de la omisión legislativa relativa por desconocimiento del principio de igualdad, porque: i) dicha situación se desprende del artículo impugnado; ii) el legislador desatiende el principio de igualdad al no incluir como excepción el suministro de alimentos mediante contrato celebrados con recursos públicos destinados a la asistencia social; iii) no existe justificación para que el Estado no promoviera la igualdad real y efectiva, y dejara de adoptar medidas a favor de los grupos vulnerables; iv) es evidente la desigualdad negativa al legislarse de manera similar para restaurantes, bares y locales comerciales, y los sectores que cumplen funciones de protección social; y v) se incumple el deber constitucional de promover condiciones de igualdad real y efectiva, además de desproteger a quienes por su condición económica, física o mental se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta. Por estas razones, solicita la inexequibilidad del aparte acusado o en su defecto la exequibilidad siempre que se entiendan excluidos los servicios de alimentación bajo contrato celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Lo anterior permite determinar a la Corte que se cumplen los presupuestos para entrar a adoptar una decisión de fondo. El requisito de pertinencia en torno al cargo por violación del principio de igualdad se cumple porque lo pretendido por el accionante no se limita a solucionar una problemática que aqueja solamente a la Secretaría distrital de integración social de Bogotá. Como se expuso en la demanda el argumento de inconstitucionalidad parte de afirmar que, atendiendo la adición del Estatuto Tributario que creó el impuesto nacional al consumo, ha debido excluirse los servicios de alimentación bajo contrato que se hubieren celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, tomando solo como ejemplo lo acaecido en la Secretaría distrital de Bogotá.

---

[14] Numeral 19 del artículo 476, adicionado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

Menos puede endilgarse por el Ministerio de Hacienda la existencia de una indebida aplicación de la disposición acusada. La norma crea el impuesto al consumo sobre los servicios de alimentación bajo contrato, sin que de su tenor literal pueda desprenderse que excluya los celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, por lo que la interpretación realizada por el accionante resulta predicable del contenido normativo cuestionado. Además, como se explicará más adelante, corresponde al sentido que las autoridades administrativas correspondientes (no solo la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, sino también la DIAN) le han otorgado al segmento demandado.

Si bien las consideraciones realizadas resultan suficientes para despachar desfavorablemente la petición inhibitoria formulada por uno de los intervinientes, la Corte procederá a realizar otras adicionales para concluir que se cumplen los presupuestos de la jurisprudencia constitucional para estudiar de fondo la disposición legal impugnada.

Tratándose del principio de igualdad esta Corporación encuentra que se cumplen los requerimientos de la jurisprudencia constitucional al lograrse determinar las situaciones o grupos involucrados, el presunto trato discriminatorio introducido y las razones que no justifican el tratamiento diferenciado otorgado. Al fundamentarse el concepto de la violación, entre otros motivos, en la existencia de una omisión legislativa relativa, puede establecerse que se cumplen los presupuestos esenciales para una decisión de fondo -mayor rigurosidad de la argumentación-, toda vez que el accionante los determinó claramente en el escrito correctivo de la demanda según se recogió en párrafos anteriores, sin que haya lugar a mayores lucubraciones. Además, la demanda se centra en el hecho generador del impuesto al consumo, sobre lo cual edifica el cargo de inconstitucionalidad que le permite deducir en principio los sujetos pasivos de la obligación y que será objeto de valoración por este Tribunal.

Podría endilgarse al accionante que ha debido identificar todas y cada una de las expresiones del Estatuto Tributario que no excluyen ni exencionan (o establecen un tratamiento diferenciado negativo) del impuesto al consumo los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social. No obstante, para este Tribunal tal exigencia se mostraría desproporcionada, toda vez que: i) se identifica la disposición que prevé el hecho generador del impuesto al consumo que se crea, sin que excluya expresamente los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social; ii) se trae a colación cómo el parágrafo 3 se limita a excepcionar determinados departamentos (Amazonas y Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina); iii) se endilga cómo en el impuesto sobre las ventas[15] sí opera la exclusión de los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados al sistema

[15] Numeral 19 del artículo 476, adicionado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública; y iv) cuando se alega una omisión legislativa relativa lo que se cuestiona es aquello de lo cual carece la norma acusada, por lo cual el actor acierta al apuntar a lo que *"no dice"* y *"conectar el vacío normativo con la norma de la cual podría predicarse"*[16]. Por tanto, siempre que del artículo demandado emerja el mandato que se echa de menos, no puede el juez de constitucionalidad incrementar aún más las exigencias para el ejercicio de la acción de inconstitucionalidad, puesto que ello abonaría al rompimiento de la naturaleza pública e informal, así como del principio de participación ciudadana.

El concepto de la violación no solo comprende el principio de igualdad (art. 13 superior), sino principalmente los artículos 1º (Estado social de derecho), 2º (cumplimiento de los fines esenciales del Estado), 44 (alimentación equilibrada para los menores de edad), 46 (asistencia de las personas de la tercera edad y subsidio alimentario en caso de indigencia), 47 (política de atención a las personas en condiciones de discapacidad) y 363 de la Constitución (principios del sistema tributario de equidad, eficiencia y progresividad)[17].

Para la Corte es claro que la demanda amerita un pronunciamiento de fondo al generar dudas suficientes sobre la constitucionalidad de la expresión legal que se acusa, al plantearse efectivamente un problema jurídico de relevancia constitucional que compromete la cláusula del Estado social de derecho, todo lo cual hace imperativo un pronunciamiento de fondo sobre la demanda incoada.

2.2. ***No integración oficiosa de la unidad normativa***. La posibilidad de que esta Corporación integre de manera autónoma la unidad normativa incorporando normas legales no acusadas es excepcional, ya que *"solo procede cuando ella es necesaria para evitar que un fallo sea inocuo, o es absolutamente indispensable para pronunciarse de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano"*[18]. La íntima o estrecha relación entre las disposiciones es aquella que hace que sea *"imposible estudiar su constitucionalidad sin analizar las otras disposiciones."*[19]

Respecto a la omisión legislativa relativa por violación del principio de igualdad la Corte no encuentra indispensable activar la figura excepcional de la integración normativa. La lectura del artículo acusado permite apreciar que cuenta con un contenido inteligible que lo devela claramente comprensible de su alcance, de tal suerte que es posible interpretarla y circunscribirla al cargo

---

[16] Cfr. sentencias C-1009 de 2005 y C-528 de 2003.

[17] Sentencia C-668 de 2015. Examinó la constitucionalidad del parágrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, la Corte sostuvo que los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que lo diferencian de otros como el del principio de equidad y viceversa, por lo que de considerarse la existencia de una ineptitud del cargo por vulneración de la igualdad éste no se proyecta automáticamente al de inequidad tributaria.

[18] Sentencia C-479 de 2015.

[19] Sentencia C-767 de 2014 y C-320 de 1997.

endilgado. Así mismo, la expresión demandada no está reproducida en otras normas del Estatuto Tributario sobre las que debiera forzosamente extenderse el juicio de constitucionalidad, aunque de algunas de ellas pudieran desprenderse contenidos similares que llevaran a predicar la exclusión de otros servicios. Adicionalmente, el precepto en lo demandado no está intrínsecamente relacionado con otra disposición que presente serias dudas o acarree indefectiblemente su inconstitucionalidad.

Como lo ha sostenido este Tribunal[20], no siempre que se requiera acudir a otras normas legales para la comprensión de la disposición legal acusada se activa el mecanismo excepcional de integración de la unidad normativa, toda vez que el entendimiento cabal del ordenamiento jurídico impone la mayoría de las veces la consideración de otros preceptos que facilitan su comprensión a partir de la contextualización. Menos aun cuando la eventual inexequibilidad que pudiera pregonarse de lo demandado no provoca necesariamente la invalidez de otras disposiciones que eventualmente guarden conexión temática (exclusión del impuesto al consumo por ausencia de enfoque diferencial).

2.3. ***Problema jurídico y metodología de decisión.*** La Corte debe establecer ¿Si el legislador, al gravar con el impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato (art. 71, Ley 1607/12), vulneró los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47 y 363 de la Constitución, al no haber excluido a quienes por su condición económica o de discapacidad no tienen acceso efectivo a los bienes y servicios básicos, que son aquellos contratos celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social?

La mayoría de los intervinientes solicitan la exequibilidad condicionada a la exclusión de los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, en tanto que la Procuraduría General pretende la exequibilidad pura y simple.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Corte habrá de referir: i) al alcance de la política tributaria del Estado; ii) a los límites impuestos a la misma, que comprenderá al Estado social de derecho, la exigibilidad de los derechos sociales y la prohibición de regresividad, los derechos a la alimentación y al mínimo vital, y los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria; iii) a la jurisprudencia constitucional sobre exclusiones y beneficios tributarios; iv) a la naturaleza del impuesto nacional al consumo y las exclusiones; v) al control de constitucionalidad de las omisiones legislativas relativas; para así vi) entrar a resolver el asunto *sub examine*.

3. La política tributaria del Estado

Uno de los deberes más importantes de los ciudadanos es el de *"contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos*

[20] Cfr. sentencias C-668 de 2015, C-600 de 2015, C-516 de 2015 y C-586 de 2014.

de justicia y equidad"[21]. En virtud del mismo, la Constitución atribuye al Congreso la función de *"establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley"*[22], así mismo, instituye que *"en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos"*[23]. De tal modo, se confiere al Congreso la potestad de establecer tributos en sus modalidades de impuestos, tasas y contribuciones.

El tributo ha sido catalogado como el principal instrumento con que cuenta el Estado para garantizar un orden político, económico y social justo[24]; cumplir los deberes sociales[25] y los fines esenciales como la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales[26]. Ha manifestado este Tribunal que atendiendo la forma organizativa de Estado social de derecho[27] se impone al poder público un papel activo respecto al conglomerado social, puesto que las autoridades no solo deben abstenerse de irrespetar la esfera de libertad de las personas, sino que además les corresponde adelantar estrategias para proveer soluciones a las necesidades básicas en lo social y económico[28]. De ahí que las autoridades públicas *"requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención (…), en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado"*[29]

La Carta Política confiere una amplia potestad de configuración legislativa de los tributos[30]. Así, el Congreso de la República *"goza de un margen de maniobra para crearlos, modificarlos, eliminarlos, así como para regular todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de cobro y recaudo"*[31]. También puede *"conceder beneficios tributarios, deducciones y derogarlos"*[32], sin que con ello desconozca los mandatos constitucionales.

---

[21] Artículo 95.9 de la Constitución.
[22] Artículo 150.12.
[23] Artículo 338.
[24] Preámbulo de la Constitución.
[25] Artículo 2º inciso segundo de la Constitución.
[26] Artículo 2º inciso primero de la Constitución.
[27] Artículo 1º de la Constitución.
[28] Sentencia C-505 de 1999. Cfr. SU.111 de 1997 y T-007 de 1995.
[29] Sentencia C-445 de 1995. Cfr. C-505 de 1999.
[30] Sentencia C-776 de 2003, que examinó la constitucionalidad de los artículos 8º, 29 (parcial), 34, 57, 69-74, 114 y 116 de la Ley 788 de 2002 por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal.. Cfr. sentencia C-492 de 2015.
[31] Sentencia C-625 de 2003.
[32] Sentencia C-1003 de 2004.

Facultad impositiva que se enmarca dentro de la función del Estado de intervenir en la economía por mandato de la ley[33] para su racionalización, con el fin de conseguir en un marco de sostenibilidad fiscal, *"el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado social de derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario. El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos"*[34]. De esta manera, se pretende corregir con medidas redistributivas las situaciones de grave desigualdad e inequidad existentes en la sociedad[35].

Ahora bien, los impuestos pueden ser del orden: i) nacional y ii) territorial, distrital, municipal y departamental. Los nacionales a su vez pueden ser: i) directos, como la renta y el patrimonio e i) *indirectos,* como el impuesto al valor agregado (IVA), impuesto de timbre y el gravamen a los movimientos financieros (GMF).

La distinción entre impuestos indirectos y directos fue expuesta por la Corte en la sentencia C-426 de 2005[36]. En dicha decisión refirió que los *impuestos indirectos*, como el IVA, en los cuales no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, *"la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo. En tal virtud, los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado pagarán proporcionalmente más que los demás, y es evidente que quienes tienen mayores recursos normalmente efectuarán erogaciones por mayor cuantía de las que tienen menos medios. En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo[37]"*. Mientras que en los *impuestos directos*, ejemplo renta o predial, como se identifica en ellos al contribuyente respectivo, *"es posible conocer la capacidad de pago del mismo mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio. En tal caso, es lógico el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que en la medida en que aumente la base gravable aumente también la medida aplicable"*[38].

---

[33] Sentencia C-776 de 2003.
[34] Artículo 334 de la Constitución.
[35] Sentencia C-1064 de 2001. Examinó el artículo 2º, parcial, de la Ley 628 de 2000, presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones 2001.
[36] Estudió el parágrafo segundo del artículo 35 de la Ley 788 de 2002 (normas en materia tributaria y penal, del orden nacional y territorial). Cfr. sentencia C-173 de 2010.
[37] Bravo Arteaga Juan Rafael. "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario". Universidad del Rosario, 1997.
[38] Sentencia C-426 de 2005. Adicionalmente, se expuso que el principio de progresividad tributaria se hace efectivo de manera específica en los impuestos directos mediante el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen. En relación con los impuestos indirectos la progresividad es más difusa que parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas los cuales son

Debe igualmente exponerse que en la obligación tributaria aparecen: i) el sujeto activo (entidades estatal con derecho a exigir el pago del tributo), ii) el sujeto pasivo (persona en quien recae la obligación correlativa), iii) el hecho generador (situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria) y iv) la base gravable y la tarifa (son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación)[39].

Sobre el *sujeto pasivo* esta Corporación ha distinguido dos tipos de obligados[40]: *"´de iure´ que son aquellos que pagan formalmente el impuesto; y ´de facto´ quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen[41]. Con el siguiente ejemplo se ilustra mejor lo expuesto: ´En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (…) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final´[42]".*

En lo correspondiente al *hecho generador*, principal elemento identificador de un gravamen[43], hace referencia *"a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal[44]".* De ahí que las normas tributarias responden a un esquema lógico: un supuesto fáctico que verificado su cumplimiento da lugar a una consecuencia jurídica[45].

Por tal razón, la determinación de los tributos se encuentra condicionada a los principios de reserva de ley y de representación popular. El establecimiento de la obligación tributaria y del hecho generador *"exige la mayor claridad por parte del legislador, lo que implica matizar el alcance de la definición fáctica del hecho imponible a través de supuestos de no sujeción, exenciones o beneficios tributarios[46]".*

---

gravados con tarifas más altas. De tal modo que el principio de progresividad puede hacerse efectivo en las dos clases de impuestos -directos e indirectos-, pero la forma concreta de lograrlo es diferente en cada uno de ellos. Cfr. sentencia C-173 de 2010.

[39] Sentencia C-583 de 1996. Cfr. sentencia C-260 de 2015.

[40] Sentencia C-260 de 2015.

[41] Sentencia C-155 de 2003.

[42] Sentencia C-412 de 1996.

[43] Sentencia C-260 de 2015.

[44] Sentencia C-987 de 1999.

[45] Sentencia C-260 de 2015. Además acogió una decisión del Consejo de Estado: *"La descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza -contribuyente- y el Estado. El hecho concreto efectivamente ocurrido, de conformidad con previsión legal, se denomina hecho imponible y, es éste el que acarrea la consecuencia de generar en cabeza del contribuyente, determinados efectos jurídicos que se derivan del vínculo que surge con el Estado*". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 14 de julio de 2000, radicado CE-SEC4-EXP2000-N9822.

[46] "La estructura jurídica del tributo: el hecho generador" en AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 309.

4. Los límites

Si bien la potestad tributaria del legislador es amplia como reflejo del principio democrático -no hay impuesto sin representación-, no por ello es ilimitada según se ha explicado. En un Estado constitucional *"los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional"*[47]. En tal medida, el legislador tiene la facultad para crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones, siempre que se ejerza dentro de los parámetros superiores[48].

A partir de los orígenes del control judicial de constitucionalidad se ha admitido que *"un poder tributario desbordado, sin límites o sin órganos independientes que ejerzan un control efectivo, puede envolver a menudo un poder destructivo[49]; es decir, capaz de hacer inviable una actividad, volviéndola en extremo onerosa, o de afectar drástica e ilegítimamente la capacidad económica de grupos de contribuyentes"*[50]. La Constitución contempla diversas limitaciones aplicables a los tributos, como acaece: i) a partir del reconocimiento como Estado social de derecho; ii) con la exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad; iii) con los derechos a la alimentación y al mínimo vital; y iv) los principios del sistema tributario de igualdad, equidad, progresividad y justicia.

Para la Corte es claro que tales limitaciones comprometen al sistema tributario en su integralidad, toda vez que *"constituyen los parámetros para determinar la legitimidad (...) y se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular"*[51], por lo que resultan indiscutiblemente también aplicables a los impuestos indirectos.

4.1. Estado social de derecho

4.1.1. La Corte ha señalado que la efectiva realización del principio de Estado social de derecho presupone el pago de tributos por los particulares[52]. En esa

---

[47] Sentencia C-776 de 2003.
[48] Ibídem.
[49] Según la expresión de John Marshall, la potestad impositiva puede envolver el poder de destruir ["the power to tax involves the power to destroy"]. Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos. Mcculloch v. State of Maryland. 17 U.S. 316 (1819) [a esta expresión se ha referido la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-776 de 2003, en la cual consideró que una reforma amplia e indiscriminada del IVA era inconstitucional]. Esta formulación debe entenderse, en todo caso, en el sentido de que el poder impositivo envuelve el de destruir, pero sólo si no se fijan límites o si, fijados estos, no se hacen efectivos. Por lo mismo, la mejor reformulación de esa verdad se encuentra en un voto disidente del juez Holmes, quien sostuvo que el poder tributario no involucra el poder de destruir, mientras exista una Corte que defienda la Constitución ["The power to tax is not the power to destroy while this Court sits"]. Panhandle Oil Co. vs. Mississippi ex Rel. Knox, 277 U.S. 218 (1928).
[50] Sentencia C-492 de 2015. Estudió los artículos 3º, 4º y 7º (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria.
[51] Sentencia C-643 de 2002, C-776 de 2003 y C-426 de 2005.
[52] Sentencia C-1064 de 2001.

medida, el concepto de obligación tributaria se erige en presupuesto fundamental para alcanzar los fines sociales del Estado, particularmente la efectividad de los principios, derechos y deberes, en la búsqueda de un orden social, económico y político justo.

Dentro de sus objetivos está *"combatir las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos o personas de la población, prestándoles asistencia y protección"*[53]. Compromete dos tipos de obligaciones: al Congreso aprobar las medidas legislativas para construir un orden político, económico y social justo (preámbulo y arts. 2º, 365, 366, 367, 368 superiores), y al Estado como a la sociedad garantizar a toda persona el derecho a una subsistencia en condiciones dignas (arts. 1º, 2º y 53 superiores)[54]. Entonces, la declaración social implica que el Estado debe velar por el bienestar de la comunidad en orden a contrarrestar las desigualdades sociales y ofrecer las oportunidades necesarias para desarrollar sus aptitudes y superar los apremios materiales. La finalidad consiste en asegurar a los asociados unas condiciones materiales mínimas de existencia digna, por lo que ha de intervenir con decisión en la sociedad[55].

El principio de Estado social de derecho impone la protección de los derechos constitucionales *"desde una perspectiva fáctica, esto es, comprometida con la satisfacción de los intereses de los grupos sociales menos favorecidos, a través de una relación de dependencia entre la ciudadanía plena y el acceso efectivo a las garantías y libertades"*[56]. Para la Corte resultan válidas las fórmulas de intervención del Estado en la economía que, bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tengan por finalidad alcanzar la igualdad de oportunidades y la distribución equitativa de los beneficios del desarrollo:

> *"Existe, por tanto, una plena consonancia entre la definición del ESDD y las modalidades constitucionales de intervención del Estado en la economía. Mientras el primero tiene por objetivo esencial alcanzar la igualdad de oportunidades y la satisfacción, en especial a las personas más vulnerables, de los derechos y garantías necesarios para una ciudadanía material, las segundas están instituidas para conducir al mercado en la consecución de esas finalidades y bajo idéntico criterio de igualdad sustantiva. En otros términos, el principio de ESDD impone a las autoridades estatales unas funciones particulares, las cuales se cumplen también de diversos modos, destacándose la intervención en la economía, que opera como instrumento para el logro de los fines esenciales del aparato estatal."*[57]

---

[53] Sentencia T-426 de 1992.
[54] Ibídem.
[55] Sentencia C-579 de 1999, estudió los arts. 36 y 65, Ley 336 de 1996. Intervención del Estado en el servicio público de transporte. Cfr. SU.747 de 1998.
[56] Sentencia C-288 de 2012. Examinó el Acto Legislativo 03 de 2011, por el cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal.
[57] Ibídem.

4.1.2. En la sentencia C-776 de 2003[58] la Corte señaló que la definición del Estado social de derecho se ve soportada en cuatro principios esenciales que delimitan la función estatal de cara a los ciudadanos, como son: la igualdad (preámbulo y arts. 1º y 13 superiores), la solidaridad (arts. 1º y 95 superiores), la dignidad humana (art. 1º superior) y el trabajo (preámbulo y arts. 1º, 25 y 53 superiores)[59].

i) La *igualdad* es un valor, principio y derecho fundamental que abarca diversas facetas como: la igualdad ante la ley; la misma protección y trato por las autoridades; el gozar de los mismos derechos, libertades y oportunidades; la promoción de una igualdad real y efectiva; la adopción de medidas a favor de grupos discriminados o marginados; y la protección especial de quienes por su condición económica, física o mental se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta. La Corte ha subrayado que comporta un mandato de trato igual frente a supuestos de hecho equivalentes y de tratamiento disímil entre situaciones diferentes, siempre que resulte objetiva, razonable y justa[60].

También ha explicado que la concepción de igualdad material que inspira el Estado social de derecho *"se manifiesta plenamente en el mandato de protección especial a los más débiles, en términos comparativos, en el manejo y el reparto de recursos escasos"*[61]. Esta Corporación expresó:

> *"La Constitución hace especial énfasis en la atención de los colombianos que se encuentran en situaciones de miseria o indigencia, cuya carencia de recursos y capacidades productivas los colocan en situaciones de manifiesta marginalidad, debilidad y vulnerabilidad. Por este motivo, los pobres absolutos quedan incluidos dentro del ámbito normativo de los incisos 2° y 3° del artículo 13 de la Carta, lo cual determina la obligación del Estado de implementar políticas de acción afirmativa que propendan la igualdad real y efectiva de este grupo de la población, que se orienten a resolver problemas acuciantes de su mínimo vital."*[62] *El artículo 1 de la Carta define al Estado colombiano como un Estado social de derecho*[63]*, de lo cual se desprende el deber de especial protección a los grupos más débiles y vulnerables de la población (C.P., artículo 13), así como la consagración de un importante catálogo de derechos económicos, sociales y culturales (C.P., artículos 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 65, 66, 67, 70 y 71). Adicionalmente, la Carta le confiere una incuestionable prioridad al*

---

[58] Estudio los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la Ley 788 de 2002 (normas en materia tributaria y penal del orden nacional). Ampliación del IVA a varios productos de la canasta familiar que antes habían sido excluidos.
[59] Cfr. sentencia C-288 de 2012.
[60] Sentencias C-509 de 2014, C-748 de 2009 y C-109 de 2002.
[61] Sentencia C-1064 de 2001.
[62] Sentencia T-499 de 1995.
[63] Al establecer que el colombiano es un Estado social de derecho (C.P., artículo 1°), la Carta hace explícito el poder deshumanizador de la pobreza y hace eco de la tesis según la cual la autonomía humana es sólo una ilusión mientras el individuo no haya resuelto sus necesidades materiales más básicas. En este sentido, la Corte ha señalado que "[l]a cláusula del Estado social de derecho, tiene el poder jurídico de movilizar a los órganos públicos en el sentido de concretar, en cada momento histórico, un modo de vida público y comunitario que ofrezca a las personas las condiciones materiales adecuadas para gozar de una igual libertad" (SU.111 de 1997).

> *gasto social (C.P., artículo 350) y le adjudica tareas sociales a las autoridades públicas (C.P., artículo 366) entre otras."*[64]

Representa así la garantía más tangible del Estado social para el individuo o grupos de personas que estén expuestos a un deterioro de las condiciones de vida como integrantes de una sociedad. Luego las medidas adoptadas por las autoridades deben consultar la *"realidad fáctica"*, con el objeto de materializar la promoción de condiciones de vida dignas y equitativas para el conjunto de la población[65].

ii) La *solidaridad* como principio y deber constitucional *"envuelve el deber positivo de socorrer a quien se encuentra en una situación de necesidad con medidas humanitarias"*[66]. No corresponde a una declaración retórica sino a una obligación social que vincula el actuar del Estado, la sociedad y la familia[67]. Es un desarrollo de los conceptos de justicia y democracia participativa, de suerte que el nexo justicia-solidaridad es evidente porque *"en un régimen de carencia de recursos suficientes como Colombia una parte de la sociedad civil está llamada a participar en la solución de las necesidades de los más pobres"*[68]. También es manifiesta la relación dignidad-solidaridad por cuanto gracias a ésta se puede arribar a aquella partiendo de una realidad de desequilibrios sociales y territoriales[69].

iii) La *dignidad humana* es un valor, principio y derecho fundamental autónomo del Estado social. Equivale *"al merecimiento de un trato especial que tiene toda persona por el hecho de ser tal y así se convierte en la facultad que tiene de exigir de los demás un trato acorde con su condición humana"*[70]. Según Kant la persona existe como un fin en sí misma, no solo como un medio para usos cualesquiera de esta o aquella voluntad[71]. La persona es el sujeto, la razón de ser y fin último del poder político, por lo que no basta con que exista sino que a su materialidad ontológica se le debe agregar una cualidad indisoluble que implica calidad de vida[72]. Hoy es apreciada bajo lineamientos diferenciables: i) ciertas condiciones materiales concretas de existencias (vivir bien); ii) intangibilidad de los bienes no patrimoniales (vivir sin humillaciones); y iii) autonomía según sus características (vivir como quiera)[73].

iv) El *trabajo* como valor, principio, derecho y obligación social fue catalogado por el Constituyente de 1991 como un *principio informador*, sobre

---

[64] Sentencia T-1083 de 2000.
[65] Sentencia C-776 de 2003.
[66] Sentencias C-239 de 1997 y T-550 de 1994.
[67] Sentencia T-667 de 2002.
[68] Sentencia C-575 de 1992,
[69] Ibídem.
[70] Sentencia T-572 de 1999.
[71] Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres y otros escritos, Ed. Porrúa S.A., México 1990, pág. 44. Cfr. sentencia T-618 de 2000.
[72] Sentencia C-575 de 1992.
[73] Sentencia T-881 de 2002. Acogida en la sentencia C-397 de 2006.

el cual gira la configuración de Estado social de derecho[74]. La Asamblea Constituyente pretendió señalar *"un rumbo inequívoco y fundamental para la constitución de una nueva legitimidad, para la convivencia democrática, que debe nutrir el espíritu de la estructura toda de la nueva Carta*[75]*."* Por esta razón, se constituye en una herramienta de interpretación de la acción estatal, de los derechos y deberes incluidos en la Constitución, así como un factor indispensable de integración social[76]. Tiene múltiples formas de expresión, puesto que no es solamente un derecho a través del cual el individuo obtiene recursos que le permiten sufragar sus necesidades básicas, sino que también constituye una obligación social que se traduce en un mecanismo de incorporación de la persona a la colectividad como sujeto que se dignifica a través del aporte que hace al desarrollo de la comunidad[77].

Como se abordará, la Corte también ha referido a la relevancia del Estado social de derecho para la interpretación de los principios que rigen el sistema tributario[78].

4.2. La exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad

4.2.1. *Naturaleza jurídica*. La unidad normativa de la Constitución y su interpretación sistemática y teleológica vinculan directamente la forma organizativa de Estado social de derecho con las disposiciones que conforman el Título XII denominado "del régimen económico y de la hacienda pública", empezando con los *"derechos económicos, sociales y culturales"* (DESC), que vienen a implicar acciones positivas del Estado y de los particulares (deberes sociales) en orden a garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales (fines esenciales del Estado, art. 2º).

Respecto a la posibilidad de exigir del Estado ejecutar una determinada prestación -erogación económica que depende por lo general de una decisión política-, ha determinado la Corte que de acuerdo con los postulados del Estado social de derecho: *"la actividad de las autoridades públicas no puede circunscribirse simplemente a deberes de abstención para la realización de ciertos derechos de los individuos*[79]*, sino que debe, además, extenderse de*

---

[74] Sentencias C-221 de 1992.
[75] Proyecto de Acto Reformatorio número 63. El Trabajo como valor fundamental. Autores: Guillermo Perry, Horacio Serpa y Eduardo Verano. Gaceta Constitucional Número 23. Marzo 19 de 1991, pág. 2.
[76] Sentencia C-1064 de 2001.
[77] Ibídem.
[78] Sentencia C-776 de 2003.
[79] Esta Corporación ha insistido en que la adopción de la noción de Estado social y democrático de derecho, como modelo político e ideológico del Estado Colombiano, supone, no sólo brindar a las personas la garantía del Estado frente a su deber de abstención, es decir, el desarrollo de órbitas de acción sin lugar a interferencia alguna, de conformidad con los postulados de la filosofía liberal (derechos de libertad), sino también, la realización de prestaciones positivas en materia social, a fin de asegurar las condiciones materiales mínimas para el logro de una vida en condiciones dignas (derechos prestacionales). De esta forma se incluyen tanto derechos subjetivos y garantías constitucionales a través de los cuales el individuo se defiende frente a las actuaciones de las autoridades públicas como deberes positivos que vinculan a todas las ramas del poder público. Así, existe, de un lado, la obligación negativa por parte del Estado de no lesionar la esfera individual, y, de otro lado, la obligación positiva de contribuir a la realización efectiva de tales derechos. La razón jurídica que explica este compromiso positivo del Estado se encuentra en el mandato constitucional

forma paralela a la ejecución de actos y formulación de políticas de intervención que supongan la realización de medidas positivas encaminadas a la realización gradual de los derechos, con el objetivo de brindar bienestar general a los habitantes del territorio nacional"[80]. Así surgen los denominados *"derechos de protección"*, como mecanismos de respuesta que exige del Estado la ejecución de medidas de carácter fáctico y de orden normativo con el objetivo de remover los obstáculos que se encuentren en la organización política económica para de esta manera garantizar la igualdad material[81].

4.2.2. *El carácter progresivo de estos derechos y su exigibilidad*. Ha sentado este Tribunal[82] que atendiendo la filosofía de los convenios internacionales[83], *"los derechos humanos forman una unidad, pues son interdependientes, integrales y universales"*. Las personas no solo tienen órbitas de acción libres de interferencia ajenas (liberalismo), sino que es necesario que dispongan de posibilidades de participación en los destinos colectivos de la sociedad (democracia), además que *"se les aseguren unas mínimas condiciones materiales de existencia, según los postulados de las filosofías políticas de orientación social"*[84].

La Corte atendiendo la doctrina internacional más autorizada sobre la materia[85] señaló que dicho carácter progresivo *"no implica que los Estados pueden demorar la toma de medidas necesarias para hacerlos efectivos. Por*

---

según el cual, el Estado colombiano se funda en el valor de la *dignidad humana*, lo cual determina, no sólo un deber negativo de no intromisión, sino también, un deber positivo de protección y mantenimiento de condiciones de vida digna.

[80] Sentencias T-212 de 2009 y C-1165 de 2000.

[81] Ibídem. En la sentencia C-1064 de 2001 se expuso que entre las manifestaciones concretas del principio fundamental del Estado social de derecho pueden mencionarse: *"los mandatos generales dirigidos a promover la igualdad real y efectiva mediante la adopción de medidas a favor de grupos marginados o discriminados (artículo 13 inciso 2 C.P.); proteger especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta (artículo 13 inciso 3 C.P.); proteger a la mujer embarazada, a la mujer cabeza de familia, a la niñez, a los adolescentes, a las personas de la tercera edad, a los discapacitados, a los pensionados y a los enfermos (artículos 43 a 49 C.P.); apoyar a los desempleados (artículo 54 C.P.) y promover el pleno empleo así como el mejoramiento de la calidad de vida de las personas de menores ingresos (artículo 334, inciso 2); y, en general, dar prioridad sobre cualquier otra asignación al gasto social para la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales (artículo 366 C.P.). (…) Por la concepción material de la igualdad, el grado y tipo de protección requerido varía entre situaciones diferentes, cuando se trata de distribuir y asignar recursos escasos en un contexto en el que existen objetivamente necesidades insatisfechas que el Estado debe prioritariamente atender"*.

[82] Sentencia C-251 de 1997. Revisó la constitucionalidad del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, "Protocolo de San Salvador, y de la Ley aprobatoria 319 de 1996.

[83] Particularmente el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 (aprobado por la Ley 74 de 1968) y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1988 (aprobado por la Ley (aprobado por la Ley 319 de 1996). El artículo 2.1. del PIDESC señala: *"cada uno de los Estados partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos"*.

[84] Ibídem.

[85] Relator y Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, y los Principios de Limburgo (1986)

el contrario, el deber de adoptar todas las medidas posibles es inmediato, ya que tienen la obligación de iniciar inmediatamente el proceso encaminado a la completa realización de los derechos contenidos en el Pacto"[86].

Entonces, la progresividad de ciertas prestaciones protegidas por un derecho exige del Estado que incorpore en sus políticas planes y recursos encaminados a avanzar en el logro de las metas que se haya fijado para que sus habilitantes puedan gozar efectivamente de sus derechos[87]. Del principio de progresividad de los derechos sociales, que consiste en la obligación del Estado de seguir hacia adelante en la consecución del goce pleno de tales garantías[88], se deriva la prohibición *prima facie* de retrocesos constitucionales frente al nivel de protección alcanzado, por lo que las medidas deliberadamente regresivas en esta materia requerirán la consideración más cuidadosa y deberán justificarse plenamente[89].

El Estado se encuentra obligado a incrementar progresivamente la satisfacción de los derechos sociales y tiene prohibido en principio retroceder en los avances obtenidos[90]. Lo anterior implica que *"las autoridades están obligadas –por los medios que estimen conducentes- a corregir las visibles desigualdades sociales, a facilitar la inclusión y participación de sectores débiles, marginados y vulnerables de la población en la vida económica y social de la Nación, y a estimular un mejoramiento progresivo de las condiciones materiales de existencia de los sectores más deprimidos de la sociedad"*[91]. Esta prohibición *prima facie* de regresividad se ha aplicado en el control de constitucionalidad de diversas leyes[92] concernientes a vivienda[93], educación[94], seguridad social[95], entre otras.

En una reciente decisión, C-492 de 2015[96], la Corte refirió al principio de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales en su implicación de prohibición de regresividad, como límite a la potestad de configuración de la ley tributaria. Trajo a colación dos precedentes[97] para

---

[86] Sentencia C-251 de 1997.
[87] Ibídem.
[88] Sentencia C-288 de 2012.
[89] Sentencia C-507 de 2008.
[90] Sentencia C-038 de 2004.
[91] Sentencia T-025 de 2004.
[92] Sentencia C-492 de 2015.
[93] En la sentencia C-444 de 2009, la Corte opinó que una norma resultaba inconstitucional, porque era injustificadamente regresiva, en relación con el nivel de protección del derecho a la vivienda digna alcanzado previamente. Para decidir dijo, sobre el particular, que el precepto cuestionado contenía "una medida regresiva en materia de protección del derecho a la vivienda digna de interés social".
[94] Sentencia C-507 de 2008.
[95] Sentencia C-671 de 2002.
[96] Examinó los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012. Extensión de exención tributaria en impuestos de periodo en virtud del principio de progresividad tributaria. Cálculo de la renta gravable alternativa para empleados obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas.
[97] La sentencia C-182 de 2010 examinó, entre otros, los artículos 1º, 2º, 5º y 6º de la Ley 1233 de 2008, que precisan los elementos estructurales de las contribuciones a la seguridad social y crean las contribuciones especiales a cargo de las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado) y la sentencia C-503 de 2014 estudio el artículo 3º de la Ley 1276 de 2009, que establece nuevos criterios de atención integral del adulto mayor en los centros de vida (estampilla, tasa parafiscal).

colegir que constituyen jurisprudencia relevante en la medida que aplican el principio de progresividad en derechos sociales al ámbito del control de constitucionalidad de disposiciones tributarias, diferenciándolos conceptualmente del alcance dado al principio de equidad vertical o de progresividad tributaria[98].

También explicó esta decisión[99] que cuando en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente una institución tributaria con el fin garantizar necesidades básicas de las personas, como la alimentación, la educación, la salud y la vivienda, toda reforma que pretenda desmontarla o reducirla en sus alcances protectores de los derechos sociales debe reunir dos condiciones indispensables para ajustarse a la Constitución[100]: i) *tener un mínimo de deliberación democrática específica en el Congreso*, como sucedió en la sentencia C-776 de 2003 donde se constató que en la conformación histórica del IVA el legislador había mantenido excluidos del gravamen toda una serie de bienes porque era necesario para promover la igualdad real y efectiva y beneficiar a los sectores de la población más necesitados y, sin embargo, resultaran gravados sin un mínimo de deliberación congresual; y ii) *exponer argumentos que justifiquen de forma suficiente la regresión*, como se descartó en la sentencia C-182 de 2010 al no haber regresividad o existiendo se encontraba plenamente justificada (C-503 de 2014). En tanto que en la sentencia C-507 de 2008[101] si bien se presentó un mínimo de deliberación democrática los argumentos resultaron manifiestamente insuficientes por ser ambiguos y poco contundentes.

4.2.3. *La justiciabilidad de los derechos sociales*. Desde sus inicios ha expresado esta Corporación que la intervención judicial en el caso de un derecho económico, social y cultural es necesaria cuando resulte indispensable para hacer respetar un principio constitucional o un derecho fundamental[102]. En la mayoría de estos casos el juez se enfrenta a un problema de justicia distributiva por lo que se debe consultar no solo la gravedad de la violación del derecho fundamental a la luz de la Constitución, sino también las posibilidades económicas de solución que tenga en cuenta las condiciones de recursos y los propósitos de igualdad y justicia social, cuyo resultado final cualesquiera que sean los beneficiarios o afectados por la repartición, no desmejore la situación de aquellos que poseen menos recursos[103].

---

[98] Sobre el análisis de constitucionalidad de normas o decisiones regresivas, este Tribunal en la sentencia C-493 de 2015, que estudio el artículo 96 -parcial- de la Ley 1593 de 2012 –presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones-, estableció: *"(i) sobre toda medida de carácter regresivo recae una presunción de inconstitucionalidad; (ii) esa presunción puede ser desvirtuada por el Estado, demostrando que el retroceso obedece a la consecución de fines constitucionales imperiosos. Por lo tanto, (iii) la carga argumentativa y probatoria necesaria para justificar una norma o medida regresiva corresponde a las autoridades públicas. En ese marco, (iv) cuando el juez constitucional evalúa la compatibilidad de tales decisiones con la vigencia de los derechos constitucionales debe ejercer un análisis riguroso de proporcionalidad de las mismas. Ese análisis, (v) debe ser aún más intenso cuando la decisión estatal regresiva afecta grupos vulnerables o sujetos de especial protección constitucional".*

[99] Cfr. sentencias C-038 de 2004, C-776 de 2003 y C-1165 de 2000.

[100] A falta de uno de ellos la disposición legal debe considerarse contraria a la Constitución.

[101] Examinó los artículos 10, 27, 38 y 129 de la Ley 1151 de 2007. Reducción de partidas destinadas a la educación pública.

[102] Sentencia T-406 de 1992.

[103] Ibídem.

De igual modo, la doctrina internacional ha aceptado que dentro de las *"medidas de otro carácter"* aptas para el desarrollo y la realización de los derechos sociales caben las decisiones y controles judiciales[104]. Dijo la Corte que *"deben incluirse las sentencias de los jueces, y muy particularmente las decisiones de esta Corporación, pues la rama judicial es uno de los órganos del Estado colombiano, y éste se ha comprometido a tomar las medidas que sean necesarias para hacer efectivos los derechos de las personas. Por consiguiente, las sentencias de los jueces -como medidas de otro carácter diferentes a las leyes- deben buscar hacer efectivos los derechos reconocidos por los pactos de derechos humanos. Es pues legítimo que los jueces, y en particular la Corte Constitucional, integren a la normatividad, al momento de tomar sus decisiones, los derechos reconocidos en la Constitución y en los pactos*[105]*"*.

4.3. Derechos a la alimentación y al mínimo vital

4.3.1. *El derecho fundamental a la alimentación*. Se encuentra establecido en el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales[106], al disponer que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluida la alimentación, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Instituye para el Estado el tomar las medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho y reconoce el derecho fundamental a estar protegida contra el hambre determinando en el Estado la adopción de las medidas incluidos los programas concretos[107].

El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en la Observación General 12 de 1999, estableció algunas premisas básicas sobre *"el derecho a una alimentación adecuada"* que aplica a todas las personas[108]:

---

[104] Sentencia C-251 de 1997.
[105] Sentencia C-109 de 1995.
[106] Hace parte del bloque de constitucionalidad.
[107] Artículo 11. 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento. 2. Los Estados Partes en el presente Pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda persona a estar protegida contra el hambre, adoptarán, individualmente y mediante la cooperación internacional, las medidas, incluidos los programas concretos, que se necesitan para: a) Mejorar los métodos de producción, conservación y distribución de alimentos mediante la plena utilización de los conocimientos técnicos y científicos, la divulgación de principios sobre nutrición y el perfeccionamiento o la reforma de los regímenes agrarios de modo que se logren la explotación y la utilización más eficaces de las riquezas naturales; b) Asegurar una distribución equitativa de los alimentos mundiales en relación con las necesidades, teniendo en cuenta los problemas que se plantean tanto a los países que importan productos alimenticios como a los que los exportan.
El artículo 25 de la Declaración Universal de Derechos humanos señala: 1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.
[108] Punto 1.

i) Está inseparablemente vinculado a la dignidad humana y resulta indispensable para el disfrute de los demás derechos humanos (punto 4).
ii) Es inseparable de la justicia social al requerir la adopción de políticas sociales, económicas y ambientales adecuadas para la erradicación de la pobreza (punto 4).
iii) El contenido básico comprende i) la disponibilidad[109] de alimentos en cantidad y calidad suficientes para satisfacer las necesidades alimentarias[110] de los individuos, sin sustancias nocivas[111] y aceptables para una cultura determinada, y ii) la accesibilidad[112] de esos alimentos en formas que sean sostenibles y que no dificulten el goce de otros derechos fundamentales (punto 8).
iv) La principal obligación para los Estados partes es la de *"adoptar medidas para lograr progresivamente el pleno ejercicio del derecho a la alimentación adecuada. Ello impone la obligación de avanzar lo más rápidamente posible para alcanzar ese objetivo. Cada uno de los Estados partes se compromete a adoptar medidas para garantizar que toda persona que se encuentre bajo su jurisdicción tenga acceso al mínimo de alimentos esenciales suficientes inocuos y nutritivamente adecuados para protegerla contra el hambre"* (punto 14).
v) Impone tres tipos o niveles de obligaciones a los Estados partes: respetar, proteger y realizar. Esta última entraña a su vez las de facilitar y de hacer efectivo[113] (punto 15).
vi) Es importante distinguir entre la falta de capacidad y la falta de voluntad de un Estado para cumplir sus obligaciones[114] (punto 17).

---

[109] Por disponibilidad se entienden las posibilidades de alimentación ya sea directamente explotando la tierra u otras fuentes o mediante sistemas de distribución, elaboración y de comercialización que funcionen adecuadamente (punto 12).
[110] Por necesidades alimentarias se entiende que el régimen de alimentación aporta una combinación de productos nutritivos para el crecimiento físico y mental, el desarrollo y el mantenimiento, y la actividad física que sea suficiente para satisfacer las necesidades fisiológicas en todas las etapas del ciclo vital (punto 9).
[111] Sin sustancias nocivas implican una gama de medidas de protección tanto por medios públicos como privados para evitar la contaminación de los productos alimenticios debido a la adulteración, la mala higiene ambiental o la manipulación incorrecta en la cadena alimentaria, además que debe procurarse determinar y evitar o destruir las toxinas (punto 10).
[112] La accesibilidad económica implica que los costos financieros personales o familiares asociados con la adquisición de alimentos necesarios para un régimen de alimentación adecuado *"deben estar a un nivel tal que no se vean amenazados o en peligro la provisión y la satisfacción de otras necesidades básicas. (…) Se aplica a cualquier tipo o derecho de adquisición por el que las personas obtienen sus alimentos (…) Los grupos socialmente vulnerables como las personas sin tierra y otros segmentos particularmente empobrecidos de la población pueden requerir la atención de programas especiales"* (punto 13). La accesibilidad física implica que llegue a todos, incluidos los individuos físicamente vulnerables como los lactantes y menores, tercera edad, discapacitados, moribundos y personas con problemas médicos persistentes. Es necesario *"prestar especial atención y, a veces, conceder prioridad con respecto a la accesibilidad de los alimentos a las personas que viven en zonas propensas a los desastres y a otros grupos particularmente desfavorecidos"* (punto 13).
[113] En esa medida, *"la obligación de respetar el acceso existente a una alimentación adecuada requiere que los Estados no adopten medidas de ningún tipo que tengan por resultado impedir ese acceso. La obligación de proteger requiere que el Estado Parte adopte medidas para velar por que las empresas o los particulares no priven a las personas del acceso a una alimentación adecuada. La obligación de realizar (facilitar) significa que el Estado debe procurar iniciar actividades con el fin de fortalecer el acceso y la utilización por parte de la población de los recursos y medios que aseguren sus medios de vida, incluida la seguridad alimentaria. Por último, cuando un individuo o un grupo sea incapaz, por razones que escapen a su control, de disfrutar el derecho a una alimentación adecuada por los medios a su alcance, los Estados tienen la obligación de realizar (hacer efectivo) ese derecho directamente"*
[114] En el caso de que un Estado Parte aduzca que la limitación de sus recursos le impiden facilitar el acceso a la alimentación a aquellas personas que no son capaces de obtenerla por sí mismas, el Estado ha de demostrar

vii) Toda discriminación en el acceso a los alimentos, así como a los medios y derechos para obtenerlos, por motivos de raza, color, sexo, idioma, edad, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento u otra condición social, con el fin de anular u obstaculizar la igualdad en el disfrute o ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales constituye una violación del Pacto (punto 18).
viii) Las violaciones del derecho a la alimentación pueden producirse por actos realizados directamente por los Estados o por otras entidades insuficientemente reguladas. Entre ellos cabe señalar: derogar o suspender la legislación necesaria para seguir disfrutando el derecho; negar el acceso a determinados individuos o grupos, tanto si la discriminación se basa en la legislación como si es activa; adoptar legislación o políticas que sean manifiestamente incompatibles con obligaciones jurídicas anteriores de alimentación; y no controlar las actividades de individuos o grupos para evitar que violen el derecho a la alimentación de otras personas.

Lo esbozado ha permitido a la Corte sostener que *"cuando una persona o grupo no puede proveerse por sus propios medios la alimentación que requiere, por causas ajenas a su voluntad, como sería el caso de encontrarse en una situación vulnerable por ausencia de medios económicos, el Estado tiene la obligación de realizar (lo cual se torna en un deber de cumplimiento inmediato) este derecho directamente, mediante diversos programas que atiendan las necesidades nutricionales al mayor número de beneficiarios mientras se adoptan las medidas estructurales (por ejemplo, acceso al mercado laboral) que rompan los niveles de dependencia que pueden generarse con estas poblaciones*[115]*. En consecuencia, la alimentación adecuada debe ser accesible a todos, aún más, si se trata de grupos vulnerables por su situación de pobreza o extrema pobreza, como los niños y niñas, a quienes el Estado debe prestarles atención prioritaria en los programas que promuevan su acceso a la alimentación"*[116].

El artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948) expresa que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure así como a su familia la alimentación. Por su parte, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1988)[117], instituye el derecho a la alimentación:

---

que ha hecho todos los esfuerzos posibles por utilizar todos los recursos de que dispone con el fin de cumplir, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas. El Estado que aduzca que es incapaz de cumplir esta obligación por razones que están fuera de su control, tiene, por tanto, la obligación de probar que ello es cierto y que no ha logrado recabar apoyo internacional para garantizar la disponibilidad y accesibilidad de los alimentos necesarios.

[115] Primer Informe del Derecho Humano a la Alimentación. Defensoría del Pueblo, 2012.

[116] Sentencia T-029 de 2014. Expuso que "la adopción de medidas para garantizar que toda persona tenga acceso al mínimo de alimentos esenciales suficientes para protegerla contra el hambre implica para el Estado colombiano una obligación de cumplimiento inmediato. En particular, cumplir con este deber garantiza la realización de otros derechos como la salud, vida digna, libertad de las peores formas de trabajo infantil, educación, entre otros".

[117] Aprobado por la Ley 319 de 1996.

"1. Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuada que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual.

2. Con el objeto de hacer efectivo este derecho y a erradicar la desnutrición, los Estados partes se comprometen a perfeccionar los métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, para lo cual se comprometen a promover una mayor cooperación internacional en apoyo de las políticas nacionales sobre la materia".

Tal instrumento internacional prevé también que los Estados partes se comprometen a garantizar a los niños una adecuada alimentación, tanto en la época de lactancia como durante la edad escolar (art. 15). Respecto de las personas de la tercera edad a proporcionar alimentación en la medida en que carezcan de ella y no se encuentren en condiciones de suministrarla por sí mismas (art. 17).

A su vez, la Constitución Política reconoce el derecho fundamental de los menores a la "alimentación equilibrada"[118], lo cual está en correspondencia con la Convención sobre los Derechos del Niño[119] que establecen como deberes de los Estados partes asegurar: i) la plena aplicación de medidas apropiadas para combatir las enfermedades y la malnutrición mediante la aplicación de la tecnología disponible y el suministro de alimentos nutritivos adecuados y agua potable salubre; y ii) que los sectores de la sociedad conozcan los principios básicos de la salud y la nutrición de los niños[120]. Así mismo, iii) adoptar las medidas apropiadas para ayudar a los padres y a otras personas responsables por el menor a dar efectividad a este derecho y, en caso necesario, proporcionarán asistencia material y programas de apoyo, particularmente con respecto a la nutrición, el vestuario y la vivienda[121].

De igual forma, el artículo 43 de la Carta Política señala que la mujer durante el embarazo y después del parto gozará de especial asistencia y protección del Estado, y recibirá de éste *"subsidio alimentario si entonces estuviere desempleada o desamparada. El Estado apoyará de manera especial a la mujer cabeza de familia"*. En sentido similar, el artículo 46 establece que el Estado garantizará a las personas de la tercera edad los servicios de la seguridad social integral y *"el subsidio alimentario en caso de indigencia"*[122]. Igualmente, el artículo 47, *ejusdem*, prevé respecto de las personas en condición de discapacidad la obligación del Estado de adelantar una política de previsión, rehabilitación e integración social, a quienes se prestará la atención especializada que requieran.

---

[118] Artículo 44.
[119] Aprobada por la Ley 12 de 1991.
[120] Artículo 24.
[121] Artículo 27.
[122] Recientemente la Corte en la sentencia T-025 de 2016 refirió al derecho al mínimo vital de los adultos mayores, en relación con el reconocimiento y pago de subsidios.

De este modo, del Estado social de derecho y su compromiso con la igualdad material surge un deber particular de protección especial de los más débiles como los menores de edad, los adultos mayores, las personas en situación de pobreza, las víctimas de la violencia[123], las personas en condición de discapacidad, entre otros.

4.3.2. *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"*.

Desde el inicio de sus funciones este Tribunal ha determinado que tal derecho fundamental se desprende de la filosofía que inspira al Estado social de derecho, específicamente de los principios de solidaridad y dignidad humana, en correspondencia con los derechos a la vida, integridad personal e igualdad, en torno a las decisiones que comprometen la protección de sujetos en circunstancias de debilidad manifiesta[124]. Presenta una faceta positiva y otra negativa:

> *"La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado[125], y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia[126], y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional,[127] están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para*

---

[123] En la sentenciaT-367 de 2010 se manifestó: *"Entre los derechos constitucionales fundamentales que resultan amenazados o vulnerados por las situaciones de desplazamiento forzoso, la jurisprudencia de esta Corte ha señalado los siguientes: (…) El derecho a una alimentación mínima, que resulta insatisfecho en un gran número de casos por los altísimos niveles de pobreza extrema a los que llegan numerosas personas desplazadas, que les impiden satisfacer sus necesidades biológicas más esenciales que repercuten, por ende, sobre el disfrute cabal de todos sus demás derechos fundamentales, en particular sobre los derechos a la vida, a la integridad personal y a la salud. Ello es especialmente grave cuando el afectado es un menor de edad"*.

[124] Sentencia T-426 de 1992. La sentencia C-776 de 2003 añadió: *"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"*.

[125] Cfr. sentencia C-251 de 1997. En esta ocasión la Corte sostuvo: *"El Estado tiene frente a los particulares no sólo deberes de abstención sino que debe igualmente realizar prestaciones positivas, sobre todo en materia social, a fin de asegurar las condiciones materiales mínimas, sin las cuales no es posible vivir una vida digna"*. Sobre la dimensión positiva de los derechos fundamentales consultar además la sentencia T-595 de 2002.

[126] Cfr. Sentencias T-680 de 2003; T-259 de 2003; T-850 de 2002.

[127] Sentencia SU.111 de 1997.

sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna".

Al referirse la Corte al ejercicio de la potestad tributaria ha advertido que al Estado le está prohibido desconocer la supervivencia digna de las personas, en particular de aquellas que solo cuentan con lo indispensable para sobrevivir, y así evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano[128]. Si bien el deber de tributar es general al recaer sobre la persona y el ciudadano, 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[129], cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados"*[130].

Esta posición de la Corte ha sido reiterada en varias oportunidades como en la sentencia C-492 de 2015[131], que al referir al derecho al mínimo vital como límite al ejercicio del poder fiscal añadió: *"el legislador tiene el deber constitucional de configurar los tributos de tal suerte que garantice a los contribuyentes la conservación de recursos suficientes para tener una existencia humana verdaderamente digna".*

4.4. Los principios del sistema tributario

La misma Constitución señala como límite a la potestad impositiva del Estado los principios de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario, además que prohíbe su retroactividad (art. 363). De igual modo, el

---

[128] Sentencia C-776 de 2003.

[129] Al respecto, desde las primeras sentencias de los jueces constitucionales sobre el ejercicio de la potestad tributaria se ha advertido que el poder de imponer tributos es el poder de destruir ("the power to tax maybe exercised as to destroy"). Ver el célebre caso donde por primera vez en una decisión del Justicia Marshall, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos sostuvo que la potestad impositiva de los estados federados no era absoluta. Mccullorh v. State of Maryland. 17 U.S. 316 (1819).

[130] Sentencia C-776 de 2003. A nivel ilustrativo, esta decisión señala: *"en Alemania, en donde el Estado social de derecho es un principio fundamental, se ha igualmente precisado en la jurisprudencia constitucional que una persona humana requiere del mínimo existencial necesario para poder vivir dignamente, mínimo éste que no puede ser desconocido por el Estado, en particular, el Legislador en ejercicio de la potestad tributaria. (...)* [BVerfGE del 25.9.1992]. *En Francia (...) se han abordado cuestiones semejantes sin que el concepto de mínimo existencial o vital haya sido invocado, pero con un resultado jurídico equivalente en tanto que cargas tributarias excesivas sobre las personas que tienen un ingreso básico para vivir dignamente, han sido declaradas contrarias a la Constitución (...)* [Decisión del 16 de enero de 1986. Comentario en Thierry Lambert. L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, en idem. Égalité et Équité: antagonisme ou complémentarité? Economica, París, 1999, p. 117 y ss.]*".*

[131] Examinó los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012. Extensión de exención tributaria en impuestos de periodo en virtud del principio de progresividad tributaria. Cálculo de la renta gravable alternativa para empleados obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas.

deber de tributar lo enmarca dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95.9)[132].

4.4.1. Sobre el *principio de igualdad* este Tribunal, en la sentencia C-600 de 2015[133], señaló que el artículo 13 de la Constitución establece: *"un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados".*

En su momento la sentencia C-776 de 2003[134] había expuesto que dicho principio debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, que 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[135]".*

4.4.2. En cuanto al *principio de equidad tributaria*, desde la sentencia C-183 de 1998[136] este Tribunal ha sostenido que como medida de justicia fiscal, se encuentra compaginado con los principios de igualdad y de generalidad del tributo. Según se ha explicado, el principio de igualdad constituye un límite formal y material del poder tributario del Estado y, por consiguiente, *"las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad*

---

[132] La Corte ha referido al *principio de legalidad tributaria* en los siguientes términos: *"el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas, debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo 'nullum tributum sine lege', señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función"*. En esa medida, 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"*. Sentencias C-776 de 2003 y C-583 de 1996.

[133] Estudió el artículo 1º de la Ley 1184 de 2008. Cuota de compensación militar.

[134] Reiterada en la sentencia C-1261 de 2005.

[135] Sentencia C-183 de 1998.

[136] Examinó el artículo 476, parcial, del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales), en relación con los ingresos de las instituciones financieras y del mercado de valores excluidos del impuesto sobre las ventas. Esta decisión fue acogida en las sentencias C-711 de 2001, C-1197 de 2001 y C-508 de 2006, entre otras.

aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional"[137].

En tanto que el *principio de generalidad* del tributo parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago, incluso al establecer los criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo en función de la capacidad contributiva de los sujetos llamados a soportarlas[138]. Tiene un componente i) subjetivo dado en que el universo de los obligados comprende sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad de contribución y uno ii) objetivo consistente en que si grava un hecho, acto o negocio no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes, salvo existan razones poderosas de política fiscal en cuyo caso deben estar al servicio de los bienes o metas protegidos por la Constitución[139].

En este orden de ideas, la *equidad tributaria* ha sido entendida como[140] *"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*[141]*"*. Tiene tres implicaciones: *"Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual. Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias"*[142].

La jurisprudencia constitucional ha insistido en que el principio de equidad comprende dos exigencias: la primera, horizontal conforme a la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que antes de tributar gozan de la misma capacidad económica, de modo que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. La segunda, vertical identificado con la exigencia de progresividad que ordena distribuir la carga tributaria de manera que quienes tengan mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto[143].

Este *principio de progresividad tributaria*, diferenciable de la equidad (horizontal) y de la progresividad en derechos sociales, demanda que[144]

---

[137] Sentencia C-183 de 1998. Cfr. sentencias C-711 de 2001, C-1197 de 2001 y C-508 de 2006, entre otras.
[138] Sentencia C-600 de 2015.
[139] Sentencia C-183 de 1998. Cfr. sentencias C-711 de 2001, C-1197 de 2001 y C-508 de 2006, entre otras.
[140] Sentencia C-600 de 2015.
[141] Sentencia T-734 de 2002. Reiterada en la C-169 de 2014.
[142] Sentencia C-492 de 2015.
[143] Sentencia C-600 de 2015 y C-804 de 2001.
[144] Sentencia C-492 de 2015.

"quienes tienen más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades desiguales de pago[145]". 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 esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados"*[146].

La capacidad contributiva, ha sostenido la Corte[147], es la posibilidad económica de tributar, esto es, *"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[148]"*. Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva[149].

4.4.3. Por su parte, el *principio de justicia tributaria* ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado[150]. Luego, además de la equidad y progresividad, también exige el *principio de eficiencia* para otorgar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos que asegure una justa distribución de la carga fiscal[151]. Este se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador como en su recaudo por la administración[152].

5. Las exclusiones y demás beneficios tributarios

Si como se ha explicado el legislador tiene la facultad para crear tributos, dentro de los límites impuestos por la Constitución, también está autorizado para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios, por razones de política económica, social, ambiental, fiscal o para

---

[145] Una aproximación al enfoque de progresividad de los tributos, puede obtenerse contraponiéndolo a otros (a los enfoques regresivos y proporcionales), como lo hacen en la doctrina nacional, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 230. Dicen: "[…] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base. […] En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) […]. Los impuestos regresivos son aquellos en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa)".
[146] Sentencia C-776 de 2003.
[147] Ibídem.
[148] Sentencias C-250 de 2003 y C-183 de 1998.
[149] Sentencia C-776 de 2003.
[150] Sentencia C-492 de 2015.
[151] Ibídem.
[152] Sentencia C-776 de 2003.

realizar la igualdad real y efectiva, claro bajo las restricciones impuestas por el Constituyente[153].

5.1. En la sentencia C-657 de 2015 la Corte examinó una disposición del Estatuto Tributario que excluía el asfalto del impuesto sobre las ventas[154]. Al distinguir entre exclusiones y exenciones tributarias, aun cuando ambas pueden significar el reconocimiento de beneficios fiscales, expresó:

> *"Las exclusiones tienen que ver con aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto. En palabras de la Corte, se refieren a los ´actos o situaciones fácticas que no están sujetos, es decir, aquellos que no encuadran en la definición abstracta del hecho generador y cuya realización no acaece el nacimiento de la relación jurídica-tributaria y por esta razón, no están cobijados por el impuesto´[155].*
>
> *Por su parte, las exenciones tienen lugar cuando una norma exonera del tributo determinados actos o personas que normalmente estarían gravados; es decir, cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial. Al respecto el Consejo de Estado ha explicado lo siguiente: ´La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador[156´157]".*

---

[153] Sentencias C-657 de 2015, C-602 de 2015, C-260 de 2015, C-168 de 2014, C-1023 de 2012, C-397 de 2011, C-508 de 2006, C-717 de 2003 y C-393 de 1996. La sentencia C-1060A de 2001 refirió al poder de eximir como poder jurídico. En la sentencia C-397 de 2011 se indicó que en materia de exclusiones y demás beneficios tributarios esta Corporación ha señalado que el Congreso puede decretar las que encuentre convenientes bajo la condición de que la iniciativa provenga del Gobierno (art. 154 C.P.) y no podrá concederlas en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (art. 294 C.P.). Adicionalmente, la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria no es de por sí inconstitucional siempre que para ello exista una razón válida para el trato diferencial.

[154] Artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 424, numeral adicional 12, del Estatuto Tributario.

[155] Cfr. sentencias C-992 de 2001 y C-260 de 2015.

[156] C.P. Artículo 294. "La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales". Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (XXII: 1.998, febrero 25 al 27: Cartagena). Memorias: XXII jornadas colombianas de derecho tributario. Bogotá, ICDT, 1.998, Capítulo III, Incentivos Tributarios: "Pero el artículo 294 de la Constitución "exenciones y tratamientos preferenciales" creemos necesario que se precise el contenido del término exención consagrado en la norma. En nuestro criterio, este término debería ser entendido en el sentido de beneficio o estímulo tributario y con un criterio amplio, es decir no solamente referido a las exenciones propiamente dichas sino a cualquier norma tributaria que pretenda establecer estímulos o incentivos con fines predominantemente extra fiscales. En otras palabras creemos que el término de "exención" consagrado en el artículo 294 debería ser sustituido por los términos "incentivos o beneficios" casi como sinónimos de la expresión "tratamientos preferenciales" contenida en la misma norma". La Exención Tributaria. Pedro Manuel Herrera Molina, Ed. Colex, 1.990: "La doctrina de Berliri acierta con la clave del problema (...) en la no sujeción se está en presencia de una situación en la que resta algo para ser el presupuesto de hecho previsto por el legislador

De ello dedujo esta Corporación que *"los bienes excluidos no causan IVA y quien los comercializa no se convierte en responsable tributario ni adquiere obligación alguna en relación con ese gravamen, motivo por el cual no es posible descontar los valores pagados por dicho concepto. Por el contrario, los bienes exentos si causan IVA, aunque son gravados con una tarifa del cero por ciento (0%), y los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables tributarios aun cuando pueden obtener la devolución del IVA pagado en la compra de materia prima y demás gastos relacionados con la producción o comercialización de esos bienes".* Además, reconoció que en ciertos casos las exclusiones guardan cierta similitud con las exenciones, particularmente cuando se traducen en el reconocimiento de un beneficio fiscal[158].

Dejó en claro que todo beneficio fiscal que introduzca el legislador *"debe atender los principios de generalidad y homogeneidad, puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros[159]. Ha sentado la premisa según la cual el principio de generalidad de los beneficios tributarios ´cobija a todos los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas´[160]".*

La amplia facultad de regulación del Congreso en materia de beneficios fiscales deben atender los mismos parámetros constitucionales que se han referidos a lo largo de esta providencia. La validez de las exclusiones tributarias dependerá 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[161].

---

como idóneo para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. En la exención, al contrario, se está en presencia de una situación que representa algo más que el presupuesto de hecho. (...) La obligación tributaria no nace porque no ha tenido lugar el hecho imponible, sino una situación que representa algo más del presupuesto de hecho: el hecho imponible exento"..."Para terminar este apartado haremos referencia a la postura del profesor Tesauro que elabora un concepto de exclusión tributaria muy semejante a lo que la doctrina española denomina supuestos de no sujeción: "las exenciones constituyen una derogación de la disciplina general del tributo, mientras que las exclusiones derivan de enunciados con los que el legislador aclara los límites de aplicación del tributo sin derogar las consecuencias de sus enunciados generales". Cfr. sentencia C-260 de 2015.

[157] Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-260 de 2015.

[158] Sentencia C-657 de 2015.

[159] Cfr., Sentencias C-1060 A de 2001, C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

[160] Sentencias C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

[161] La sentencia C-1107 de 2001 destacó 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 esa medida, básicamente los principios de igualdad y equidad delimitan la actividad del legislador para avalar la existencia de un beneficio fiscal y exigir *"su aplicación uniforme a quienes se encuentran en la misma circunstancia de hecho"*[162]. Proscriben aquellas normas que contemplan tratamientos fiscales injustificados por desconocer *"el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual"*[163]. La sentencia C-657 de 2015 resaltó lo siguiente:

> *"El principio general de igualdad (art. 13 CP) reclama el mismo tratamiento jurídico para supuestos fácticos equivalentes, al tiempo que demanda uno diferente ante situaciones que son sustancialmente disímiles: "esos dos contenidos iniciales del principio de igualdad pueden a su vez ser descompuestos en cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes"*[164].
>
> *La igualdad supone entonces, desde una dimensión formal, que todas las personas que se hallan en una misma condición tienen el derecho a recibir el mismo tratamiento de parte del legislador, mientras que quienes están en situación diferente (constitucionalmente relevante) deben ser tratados en forma diferente. Se proyecta también desde una dimensión sustantiva o material, que impone al Estado el compromiso ético y jurídico de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas a favor de aquellos grupos discriminados, marginados o en situación de debilidad manifiestas (acciones afirmativas). La Corte también ha explicado que "el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos*[165]*".*

5.2. En la sentencia C-168 de 2014 la Corte sostuvo que tratándose de la asignación de beneficios tributarios cuando el legislador establece una exclusión a un grupo de contribuyentes en virtud de una condición específica

---

[162] Cfr., sentencias C-419 de 1995, C-711 de 2001, C-1060A de 2001, C-1170 de 2001, C-1003 de 2004, C-913 de 2011, C-1021 de 2012.
[163] Sentencia C-397 de 2011. Cfr. sentencia C-643 de 2002.
[164] Sentencia C-1125 de 2008.
[165] Sentencia C-711 de 2001.

que otro también comparte, dicho beneficio debe extenderse a tales sujetos, y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios debe obedecer a un criterio válido de diferenciación, además que la medida debe guardar correspondencia con tal criterio. Tal proceder debe articularse con las disposiciones constitucionales que otorgan un tratamiento especial a ciertas categorías de sujetos en razón de la función que cumplen en la sociedad, su condición de vulnerabilidad o ciertas actividades o bienes importantes dentro del Estado social de derecho. Por ejemplo, se consideran como sujetos de especial protección constitucional a las personas que se encuentran en una situación de indefensión o de debilidad manifiesta dentro del conglomerado social, como ocurre con las personas de la tercera edad, los menores, las personas con discapacidad, entre otros.

Para la Sala es evidente que las exclusiones y demás beneficios fiscales son medidas que por su naturaleza implican una excepción al principio de igualdad aunque no por ello significan su vulneración[166]. Esta Corporación en varias oportunidades ha constatado que los beneficios fiscales establecidos por el Congreso resultan constitucionalmente inválidos cuando no han tenido en cuenta los sujetos o hechos que por encontrarse en la misma condición fáctica merecían recibir el mismo tratamiento tributario, desconociendo entre otros principios la igualdad, equidad y justicia tributaria (dimensión horizontal). Siguiendo la línea anterior, la Corte ha manifestado que las regulaciones adoptadas por el legislador que establecen exclusiones y otros beneficios tributarios son constitucionalmente válidas cuando el tratamiento diferencial se encuentra razonablemente justificado[167].

---

[166] Sentencia C-657 de 2015. En la sentencia C-717 de 2003 esta Corporación señaló: *"la imposición de un tributo a cargo de un sujeto determinado per se no es inconstitucional, como tampoco la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria para otro, ya sea en forma total o parcial, siempre que para ello exista una razón, así sea mínima, para el trato diferencial. (...) Para su validez es necesario que se encuentren fundadas en razones objetivas, y el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable".*

[167] La sentencia C-657 de 2015 trajo a colación los siguientes ejemplos: *"Por ejemplo, en la Sentencia C-349 de 1995 la Corte declaró inexequible la norma que concedía una exclusión de IVA sobre la venta de un servicio financiero, sin que hubiera razón para que servicios de similar naturaleza no quedaran también cubiertos por dicho beneficio. El único criterio de diferenciación era la naturaleza de quien ejercía la vigilancia administrativa, lo cual no tenía justificación constitucionalmente válida.En la Sentencia C-183 de 1998 esta corporación declaró la exequibilidad condicionada de las normas que excluían a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, bajo el entendido "de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de las operaciones y servicios en que prestan los dos tipos de sociedades". La Corte reiteró que la vigilancia administrativa es un elemento externo que por lo tanto no puede tener incidencia en materia fiscal cuando se desarrolla la misma actividad económica y no existen diferencias jurídicas, estructurales o funcionales. En la Sentencia C-748 de 2009 la Corte declaró la constitucionalidad condicionada de una norma que consagraba una exención a las rentas del trabajo para que la misma comprendiera también a quienes se encontraban en supuestos fácticos análogos[167]. Su razonamiento se apoyó en el principio de equidad tributaria en perspectiva horizontal. En la Sentencia C-913 de 2011 se examinaron varias normas del Estatuto Tributario que establecían un descuento por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior pero excluían de dicho beneficio al contribuyente nacional que tuviese una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibía dividendos o participaciones. La Corte decide que la medida es contraria a los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, "toda vez que no se evidencia justificación para que los inversionistas menores no reciban un beneficio tributario que sí se reconoce a los mayores inversionistas, con lo cual, aquella se torna discriminatoria e igualmente arbitraria, pues tampoco responde, en estricto sentido, al propósito general de la política fiscal acogida por el propio legislador, de impedir la doble tributación en los inversionistas nacionales que tengan participación directa o indirecta en sociedades extranjeras y que perciban de ellas dividendos, generando diferencias de trato injustificadas frente a dicho fin". En la Sentencia C-1021 de 2012 la Corte conoció de una demanda contra varias normas de la Ley 1450 de 2011*

5.3. La sentencia C-776 de 2003 declaró la inexequibilidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que extendió la base gravable del IVA para el consumo de bienes y servicios de primera necesidad. La Corte consideró que si bien el legislador dispone de un margen de configuración de la política tributaria y tiene la potestad de decidir qué bienes y servicios grava con el IVA o excluye de dicho tributo, el ejercicio de esta facultad no es ilimitado, por lo que debe respetar el marco constitucional en su integridad (artículo 1, 2, 3, y 4 C. Pol.). Coligió que 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, el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario, interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital, si *"(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".*

5.4. En consecuencia, dentro de la amplia potestad de configuración del legislador éste puede establecer las exclusiones y beneficios tributarios que estime convenientes en el diseño de la política fiscal del Estado, sin que la sola existencia de dichos tratamientos diferenciales pueda ser interpretada como inconstitucional. Empero, atendiendo los principios de igualdad, equidad horizontal, progresividad y justicia tributaria será necesario otorgar el mismo beneficio tributario a los sujetos o hechos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos para proceder de otro modo.

6. La naturaleza del impuesto nacional al consumo y las exclusiones

6.1. *Regulación legal y reglamentaria*. En el Estatuto Tributario, dentro del Libro Tercero sobre "impuesto sobre las ventas", el título IX[168] refiere al "impuesto nacional al consumo". La Ley 1607 de 2012 instituyó el capítulo III

(Plan nacional de desarrollo) que eximían del gravamen a los movimientos financieros (4x1000) solamente a las sociedades de factoring vigiladas por la Superintendencia de Sociedades. Concluyó que la exclusión de las demás empresas de factoring generaba un trato discriminatorio e inequitativo en comparación con el resto de empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio que desarrollaban el mismo objeto social principal, por lo que declaró su inexequibilidad. Una decisión similar fue adoptada en la Sentencia C-766 de 2013.Finalmente, en la Sentencia C-1023 de 2012 este Tribunal examinó la norma que excluía a las historietas gráficas y las fotonovelas de las prerrogativas fiscales consagradas en la ley de fomento del libro. Una vez se desvirtuó la premisa en la que se fundaba el tratamiento diferencial (la descalificación de las historietas y fotonovelas como bienes de contenido cultural), la Corte concluyó que el trato diferenciado carecía de justificación (era irrazonable) por lo que declaró inexequible dicha exclusión".

[168] Procedimientos y actuaciones especiales en el impuesto sobre las ventas.

sobre "impuesto sobre las ventas (IVA) e impuesto nacional al consumo", cuyos los artículos 71 a 83 adicionaron el Estatuto Tributario en los artículos 512-1 a 512-13.

El artículo 71[169] creo el impuesto nacional al consumo a partir del 1 de enero de 2013[170]. El *hecho generador* es la prestación o venta al consumidor final o la importación por el consumidor final de bienes y servicios. Tratándose de estos últimos (servicios) se contemplan i) la telefonía móvil, ii) el expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes[171], cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio; iii) el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas[172]; y iv) la *alimentación bajo contrato* (aparte acusado en este asunto)[173]. A nivel de bienes corporales muebles se contemplan los automotores y aeronaves.

Este impuesto *se causa* al momento de la nacionalización del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final. *Son responsables* del impuesto al consumo el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo, entre otros. Constituye para el comprador un *costo deducible* del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido, no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA), el no cumplimiento de las obligaciones dará lugar a las sanciones aplicables al IVA y el periodo gravable para la declaración y pago es bimestral[174].

La *base gravable* en el servicio prestado por los restaurantes está conformada por el precio total del consumo, incluidas las bebidas acompañantes y demás valores adicionales. No harán parte de la base gravable los alimentos excluidos del impuesto sobre las ventas que se vendan sin transformaciones o preparaciones adicionales. La *tarifa* para el servicio de restaurante es del 8%

---

[169] Adicionó el artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

[170] El artículo 76, Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 512-6 del Estatuto Tributario prevé el contenido de la declaración del impuesto al consumo.

[171] Para los efectos del numeral tercero del artículo 512-1 de este Estatuto, *se entiende por restaurantes*, aquellos establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento. También se considera que presta el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías y los establecimientos, que adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas según lo descrito en el presente inciso. Artículo 78, Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 512-8 del Estatuto Tributario.

[172] Para efectos del numeral tercero del artículo 512-1 de este Estatuto, se entiende por bares, tabernas y discotecas, aquellos establecimientos, con o sin pista de baile o presentación de espectáculos, en los cuales se expenden bebidas alcohólicas y accesoriamente comidas, para ser consumidas en los mismos, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento. Artículo 80, Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 512-10 del Estatuto Tributario.

[173] Artículo 71.

[174] Artículo 71.

sobre todo consumo[175]. Al *régimen simplificado* del impuesto al consumo de restaurantes y bares[176] pertenecen las personas naturales que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferior a 4.000 UVT. Si dentro de un mismo establecimiento se prestan independientemente y en reciento separado el servicio de restaurante y el de bar, taberna o discoteca, se grava como servicio integral al 8%. El prestado en clubes sociales está gravado con el impuesto al consumo.

La Ley 1607 de 2012 establece varias *exclusiones* del impuesto al consumo: i) a nivel territorial el departamento del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina, bajo determinadas excepciones[177]; ii) sobre determinados bienes como vehículos usados y vehículos automóviles que se determinan[178]; y iii) a nivel de servicios se consagran los servicios de restaurante y cafetería prestados por los establecimiento de educación conforme al artículo 476 del Estatuto Tributario[179], así como los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (catering[180])[181]. Estas disposiciones tributaria fueron reglamentadas por los decretos 0187 de 2013[182], 0803 de 2013[183], 1794 de 2013[184] y 2972 de 2013[185], entre otras. El Decreto reglamentario 1794 de 2013 (art. 30) establece que, conforme al artículo 512-1 del Estatuto Tributario, los servicios de restaurante y bar prestados por fundaciones y corporaciones, ya sea directamente o a través de terceros, se encuentran gravados con el impuesto nacional al consumo.

6.2. *Antecedentes legislativos*. La exposición de motivos al proyecto de ley 166 de 2012 Cámara y 134 de 2012 Senado, por el cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, se registra inicialmente como artículo 60 (adiciona art. 512-1 Estatuto Tributario) la creación del impuesto nacional al consumo a partir del 1 de enero de 2013, que se causará sobre bienes y servicios como *"1. El expendio de comidas preparadas en*

---

[175] Artículo 79, que adicionó el artículo 512-9 del Estatuto Tributario. Además, el parágrafo señala: *"Lo previsto en el presente artículo no se aplicará para los establecimientos de comercio, locales o negocios en donde se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles y estarán gravados por la tarifa general del impuesto sobre las ventas".*
De otra parte, tratándose de bares, tabernas y discotecas la base gravable está integrada por el valor total del consumo, incluidas comidas, precios de entrada y demás valores adicionales del mismo. La tarifa aplicable al servicio es del 8% sobre todo consumo. Artículo 81, Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 512 -11 del Estatuto Tributario.
[176] Numera 3 artículo 512-1 del Estatuto Tributario.
[177] Parágrafo 3, artículo 71.
[178] Artículos 73 parágrafo 5, 74 parágrafo 5 y 75.
[179] Artículo 78, parágrafo.
[180] Se entiende como el suministro de comidas o bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante. Artículo 2, Decreto reglamentario 0803de 2013.
[181] Artículo 78, parágrafo. De otro lado, el artículo 79, que adicionó el artículo 512-9 del Estatuto Tributario, establece en su parágrafo que lo previsto en el presente artículo no se aplicará para los establecimientos de comercio, locales o negocios en donde se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles y estarán gravados por la tarifa general del impuesto sobre las ventas.
[182] Por el cual se modifica y adiciona el Decreto número 2634 de 2012.
[183] Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012.
[184] Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012.
[185] Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

restaurantes, cafeterías, autoservicios, los servicios de alimentación bajo contrato, y el expendio de bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, griles, tabernas y discotecas, según lo dispuesto en los artículos 512-2, 512-3, 512-4, 512-5 y 512-6 del Estatuto Tributario"[186].

Tuvo como principal objetivo *"la generación de empleo y la reducción de la desigualdad"*[187]. En efecto, la propuesta formulada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público:

> *"busca mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. (...) El proyecto de reforma se presenta en un contexto favorable, en el que la economía nacional crece a una tasa saludable y la inversión llega a niveles máximos históricos. (...) Estas condiciones permiten que el proyecto no tenga objetivos de recaudo sino corregir inequidades en la actual estructura tributaria que han afectado negativamente a la clase trabajadora"*[188].

El fundamento presentado por el Gobierno consistió que *"en Colombia persisten altos niveles de desigualdad, informalidad y desempleo que constituyen importantes barreras al desarrollo, algunas de ellas causadas, por lo menos parcialmente, por factores asociados al sistema tributario".* Como objetivo de la reforma se señala *"busca dar un paso en un proceso, que debería ser contínuo, para lograr un sistema tributario progresivo y que propenda por la formalidad laboral"*. En materia de regresividad se expone:

> *"2.1. Medido por el coeficiente de Gini, Colombia es el séptimo país más desigual del mundo, con un nivel de desigualdad que no ha caído sustancialmente en los últimos años, a diferencia del resto de los países de América Latina (Gráfico 5). Los impuestos directos e indirectos, así como las transferencias directas, podrían contribuir a aliviar esta situación si se distribuye de manera progresiva la carga fiscal entre la población. No obstante, y para el caso colombiano, el sistema tributario no tiene ningún efecto redistributivo (Gráfico 6)"*[189].

En materia de impuesto a cargo como proporción de los ingresos brutos, se recoge en la exposición de motivos que el impuesto al valor agregado (IVA) en Colombia es regresivo e incrementa la desigualdad en los ingresos en 1,2 puntos Gini, precisando que puede sorprender *"debido a las exenciones tributarias de muchos bienes básicos que consumen las clases más bajas*[190]*"*, y se anota:

---

[186] Gaceta del Congreso 666 de 2012. Cámara de Representanes. Pág. 23.
[187] Gaceta del Congreso 666 de 2012. Cámara de Representanes. Pág. 35.
[188] Ibídem.
[189] Ibídem. Pág. 37.
[190] En 2011, el costo fiscal de las principales devoluciones y compensaciones de IVA efectuadas por la DIAN, con cargo a dichas exenciones ascendió a $2.5 b (cerca de 0,5% del PIB).

"Moller (2012) demuestra que el IVA en Colombia es regresivo a pesar de las exenciones tributarias de muchos bienes de la canasta básica de los hogares de bajos ingresos. De hecho, el estudio revela que el gasto tributario (exenciones y exclusiones de bienes de consumo básico o preferente) se concentra en mayor medida en los hogares de mayores ingresos y, por ello, no ha sido suficientemente efectivo para mejorar la distribución del ingreso y mejorar las condiciones de los más pobres, teniendo en cuenta su elevado costo fiscal.

Parte de este hecho se manifiesta en que, si bien el IVA pagado por los deciles más altos de ingreso es mayor que el de los deciles más bajos -lo que denota una progresividad del impuesto- el gasto de los hogares en bienes excluidos y exentos también se comporta de la misma manera (Gráfico 8). En suma, los deciles altos, si bien pagan una mayor proporción del impuesto, también se quedan con una mayor proporción del gasto tributario que hace el Estado. Todo ello redunda en una neutralidad del impuesto en la redistribución del ingreso como se muestra en Moller (2012) (Gráfico 9)"[191].

Al explicar el articulado, específicamente *"la reforma del IVA"*, se recuerda que por naturaleza es un *impuesto indirecto* que busca gravar el consumo de bienes y servicios:

"La concepción original del IVA, era fijar un gravamen sobre el valor agregado, para lo cual es necesario que el impuesto sea aplicado en cascada a lo largo de la cadena de producción, iniciando con los insumos, pasando por el proceso de transformación y comercialización hasta llegar al consumidor final del bien. (...) Sin embargo, su diseño posa retos importantes, sobre todo en cuanto a equidad y costos de cumplimiento, especialmente en una economía con altos niveles de informalidad y en un país donde la pobreza y desigualdad hacen necesario establecer tratamientos exceptivos a ciertos bienes y servicios.
(...)
En particular en Colombia, la estructura actual es el resultado de presiones de los diversos grupos de interés, que a lo largo de la historia tributaria del país han logrado obtener exclusiones, exenciones o tratamientos diferenciales, que generan distorsiones y arbitrajes entre las decisiones de ahorro, consumo e inversión de los agentes económicos. La diferenciación de tasas, las exenciones y los regímenes especiales son, en general, contraproducentes y de dudosa eficacia. Estas soluciones distorsionan los principios de diseño simple que hacen del IVA lo que es: un gravamen general a tasa única que aplica a toda la cadena de transacciones hasta llegar al consumidor final"[192].

Como diagnóstico se señala que *"el esquema actual del IVA implica una multiplicidad de tratamientos (excluidos, exentos y gravados) y una alta*

[191] Ibídem. Pág. 38.
[192] Ibídem. Pág. 49.

dispersión de tarifas diferenciales (o, 1.6, 10, 16, 20, 25 y 35%), lo que contradice, como ya se mencionó, los principios de diseño y administración de este tipo de impuestos, que establecen que la menor dispersión de tarifas y menor número de excepciones posibles para facilitar su administración y cumplimiento"[193]. Bajo el acápite de modificaciones propuestas al estatuto tributario, se señala:

> *"Las modificaciones que se señalan a continuación, conservan las características propias de la naturaleza del tributo, basada principalmente en la técnica de valor agregado plurifásico, que grava dicho componente en todas las etapas del ciclo económico. Los principios que se buscan promover con estas modificaciones: equidad, limpieza y simplificación"*[194].

Se observa en la exposición de motivos que se excluye el servicio de restaurantes y bares del impuesto sobre las ventas, *"con el fin de crear un impuesto al consumo"*, cuyo objetivo es:

> *"facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión que se presenta en este sector. Promoviendo la formalización de los negocios y la competencia libre de arbitraje tributario entre establecimientos similares.*
>
> *En relación con las tarifas de 20, 25 y 35% de IVA la propuesta consiste en llevar estos bienes a la tarifa general de 16% y crear un impuesto nuevo al consumo como resultado del cual, la suma del IVA y el nuevo impuesto grave los bienes en un agregado que sea más o menos equivalente a la tarifa de IVA que tiene hoy en día.*
> *Este impuesto al consumo a diferencia del impuesto sobre las ventas, no genera impuestos descontables, y su base es el valor total del bien sin incluir el IVA, la justificación de este tipo de impuestos es gravar el consumo de bienes considerados de consumo restringido por tratarse de bienes de lujo o de bienes costosos. Otra justificación para la existencia de este tipo de bienes es desincentivar su consumo haciendo que vía precio, los adquirentes paguen una prima por consumir un bien que genera externalidades negativas en la sociedad que no son compensadas sino con una intervención directa del Estado.*
> *La inclusión de los restaurantes y bares dentro de esta categoría responde a un esfuerzo del Gobierno Nacional por facilitar la formalización de los contribuyentes y disminuir sus costos de cumplimiento al sistema tributario, permitiéndoles cobrar y declarar un impuesto mucho más simplificado y que no requiere llevar una contabilidad exhaustiva para poder cumplir la obligación. Todo esto acompañado de la creciente preocupación por evasión en el sector del servicio de alimentos y bebidas"*[195].

---

[193] Ibídem. Pág. 50.
[194] Ibídem. Pág. 51.
[195] Ibídem. Pág. 52.

En la ponencia para primer debate, concretamente en la justificación al pliego de modificaciones, se recoge entre los principales objetivos del proyecto de ley:

> *"(iii) la corrección de las inequidades tarifarias y procedimentales del impuesto sobre las ventas y la creación de un impuesto selectivo al consumo; (iv) la actualización de normas tributarias aplicables a los procesos de reorganización empresarial; (v) la introducción de un régimen general antievasión"*[196].

En la sesión conjunta de las comisiones terceras de Cámara y Senado, el representante Ángel Custodio Cabrera Báez, señaló[197]:

> *"Hemos venido hablando para otros temas que tienen que ver con la Reforma Tributaria; primer lugar, hay una cantidad en el tema de IVA, una cantidad de productos, el Gobierno quiso que de alguna manera se agilizara o se presentara frente al país las diferentes bases gravables para lo que tiene que ver con el Impuesto a las Ventas IVA. Se han elaborado varias; hoy existen 7 tarifas y la idea es que esto concluya con 4 tarifas o un poquito más si hablamos del Impuesto al Consumo, pero básicamente se busca que existan los excluidos, los exentos, una tarifa del 5% y una del 16% y creando otra figura con el 8%."*

Posteriormente, el representante Orlando Clavijo en las sesiones conjuntas anotó lo siguiente[198]:

> *"yo quiero ya que estamos hablando del tema de San Andrés pedirle al Gobierno que estudiemos la posibilidad de excluir del Impuesto al Consumo a San Andrés también; yo creo que nosotros estuvimos en una sesión muy importante el martes y tenemos desde el Congreso que tratar de hacer algo por ellos, de demostrar que el Congreso está pensando y podemos ayudarles en su futuro, ya que no pudimos hacer nada más. Que el recurso del IVA sea con destino a San Andrés y excluyamos del Impuesto de Consumo a San Andrés, señor Ministro y Presidente".*

En el informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la Cámara[199] y del Senado[200], contiene pliego de modificaciones, cuyo artículo 68 establece el impuesto al consumo, de los siguientes servicios y bienes:

> *"3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el*

---

[196] Gaceta del Congreso 829 de 2012, Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate. Justificación al pliego de modificaciones. Pág. 2.
[197] Gaceta del Congreso 424 de 2013. Pág. 35.
[198] Gaceta del Congreso 425 de 2013. Pág. 50.
[199] Gaceta del Congreso 913 de 2012. Págs. 35 y 36.
[200] Gaceta del Congreso 914 de 2012. Págs. 35 y 36.

servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.
(…)
El impuesto nacional al consumo de que trata el presente artículo constituye para el comprador un impuesto deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido"

6.3. *El impuesto sobre las ventas y la reforma por la Ley 1607 de 2012*. Como es sabido el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, organizado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final, por lo que solo grava el mayor valor que se genera por transformarlo o por la utilidad percibida al enajenarlo o prestar el servicio[201].

En cuanto a los servicios que se encuentran excluidos del IVA se aprecian los siguientes:

i) Destinados o realizados en los departamentos de San Andrés y Providencia (art. 423 Estatuto Tributario, Ley 47/93 art. 22) y del Amazonas (art. 22 Ley 233/95);
ii) Servicios prestados por establecimientos de educación: restaurante, cafetería y transporte (art. 476 num. 6, Ley 1607/12 art. 50);
iii) Los servicios de alimentación, contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública (art. 476 num. 19 Estatuto Tributario, Ley 788/02 art. 36);
iv) *"Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurante, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para llevar a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas y está sujeta al impuesto nacional al consumo al que hace referencias el artículo 512-1 de este Estatuto. Parágrafo. Los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, presados bajo contrato (catering), estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas"* (art. 426 Estatuto Tributario, Ley 1607/12 art. 39)

6.4. *El impuesto nacional al consumo y su concurrencia o independencia con el impuesto sobre las ventas*. Ha expresado la doctrina que el impuesto sobre

[201] Manual práctico de IVA y facturación. 2016. Legis. Pág. 37. Además se señala: *"El mayor valor (valor agregado), es considerado como la diferencia entre el precio de venta del bien o prestación del servicio y los costos/gastos en que se incurre para obtenerlo. Fiscalmente, se determina entre la base gravable de venta del bien o prestación del servicio y la base gravable de los insumos en que se incurrió y sobre los cuales se pagó el impuesto. De esta manera, se grava la porción del valor agregado que no haya sido sometida a imposición por concepto de este tributo".*

el valor añadido que grava al consumo es un tributo de relativa simplicidad en su concepción teórica pero de gran complejidad en su aplicación práctica:

> *"Su estructura básica responde a un planteamiento muy cartesiano que guarda estrecha relación con la formación de la actual Unión Europea. Para lograr un mínimo de unidad en el mercado había que asegurar cierta uniformidad en los gravámenes que recaen sobre las transacciones; de ahí la necesidad de crear un impuesto común que garantizara un equilibrio en los intercambios entre los países comunitarios. El IVA nació con esta finalidad, y desde el primer momento estuvo impregnado de una sólida lógica que compaginaba la sujeción de la generalidad de las operaciones económicas con el hecho de gravar únicamente el consumo, lo que se conseguía a través de la técnica de la repercusión-deducción, mediante la cual se traslada la carga tributaria hacia delante logrando que no sea el sujeto pasivo quien soporte económicamente el peso del impuesto, sino que lo asuma quien no puede repercutirlo a nadie más, esto es, el consumidor final. La referida técnica pretendía dotar de neutralidad al tributo, evitando que incidiera en el proceso productivo como un coste más, finalidad que no siempre se consigue debido a la existencia de algunos elementos que interfieren en el impuesto, tales como las exenciones parciales, la prorrata y los regímenes especiales"*[202].

La Ley 1607 de 2012 creó el impuesto nacional al consumo de carácter monofásico[203], el cual recae sobre la venta o prestación de servicios al consumidor final, sin impuestos descontables en IVA, en relación con los bienes y servicios establecidos en el artículo 512-1, numerales 1 a 3 del Estatuto Tributario. Constituye un costo deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, contabilizado como un mayor valor del costo del bien o servicio adquirido[204]. Entonces, *el sujeto económico es el consumidor final* o la importación por parte del consumidor final, por lo que las fases intermedias de la producción no califican en este tributo del consumo. Así mismo, quien vende servicios gravados con impuesto al consumo, como los expendios de comida con tarifa del 8%, no tienen derecho a ningún impuesto descontable cuando paguen a sus proveedores del IVA correspondiente.

La doctrina ha señalado que como impuesto indirecto sobre el gasto[205], la característica principal consiste en que no se calcula por el sistema del IVA, ni es susceptible de restar contra el IVA generado por quienes lo sufragan, sino que con sujeción a las reglas generales sobre la procedencia de costos y gastos en el impuesto sobre la renta, únicamente puede ser materia de uno u otro componente de la base para la depuración del mismo. De ahí que pueda señalarse que en algunos eventos actúa como una suerte de impuesto

---

[202] La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido. Carlota Ruiz de Velasco Punín. Prólogo de Juan Enrique Varona Alabern. Marcial Pons. 2012. Prólogo. Pág. 9.
[203] Se causa en una sola de las fases o etapas dentro del proceso de producción o comercialización del bien.
[204] Manual práctico de IVA y facturación. 2016. Legis. Pág. 342.
[205] Desde el punto de vista económico, diferentes personas tienen la condición de contribuyente y deudor. En tanto que en el impuesto directo los conceptos de contribuyente del impuesto y deudor de la obligación coinciden.

complementario del IVA aunque sin las ventajas de ésta y con los graves inconvenientes de toda imposición en cascada. Su objetivo radica en incrementar la incidencia de la imposición indirecta sobre el consumidor de manera que además del IVA comprenda al nuevo tributo[206]. No es excluyente con el IVA, toda vez que en ocasiones pueden coexistir los dos impuestos como para el caso del servicio de telefonía móvil y de algunos vehículos. Por tanto, el impuesto al consumo guarda similitudes y presenta algunas diferencias con el IVA.

En la sentencia C-776 de 2003 la Corte recordó que el impuesto sobre las ventas comenzó como un gravamen de una sola etapa, aplicable sobre bienes elaborados de consumo final, que más adelante adquirió el diseño de un impuesto al valor agregado, aplicable en las distintas etapas del proceso productivo sobre una base de gran amplitud la cual comprende tanto bienes como servicios. En la sentencia C-197 de 1997[207], que examinó los artículos 207, 210, 211 y 212 de la Ley 223 de 1995[208], sobre cigarrillo y tabaco elaborado, la Corte aludió a la naturaleza y características del impuesto al consumo. Explicó que se le cataloga como un impuesto de carácter indirecto, al gravar manifestaciones o hechos específicos, siendo el hecho generador el consumo de un producto concreto con independencia de quien ejecute el acto gravado, por lo que se afirma que es un impuesto anónimo o impersonal, sin consideración del individuo gravado.

Esta decisión recordó que la imposición de este tributo fue objeto de grandes críticas *"cuando se utilizó en distintos regímenes para gravar artículos de primera necesidad como la leche, el pan, el trigo, incluso la carne. Sin embargo, se aceptó su conveniencia cuando con él se gravaban artículos que se consideraban superfluos o de lujo, no indispensables para el bienestar del individuo".* Precisó esta Corporación que su naturaleza de impuesto indirecto hace que el legislador al establecer el hecho que genera la obligación *"no distinga entre la capacidad contributiva de los distintos individuos que participan en la ejecución del acto correspondiente. Pues, en estos casos, existe una especie de presunción de esa capacidad"*[209]. Agregó este Tribunal que opera la figura denominada *"incidencia o traslación del impuesto"*, según la cual los impuestos de conformidad con su clasificación pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes: uno, de *jure* (deudor legal) y, otro, de *facto* (destinatario del gravamen)[210].

En la sentencia C-412 de 1996, que estudió el artículo 189 parcial de la Ley 223 de 1995[211], respecto al impuesto a las cervezas importadas, la Sala señaló que en el impuesto al consumo el sujeto pasivo de *iure* no soporta económicamente la contribución, puesto que traslada su costo al consumidor final y, en esa medida, *"no es relevante constitucionalmente la capacidad de*

---

[206] El impuesto sobre el valor agregado. Tercera edición. Mauricio A. Plazas Vega. Temis. 2015. Pág. 261.
[207] Cfr. sentencia C-664 de 2009.
[208] Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.
[209] Cfr. sentencia C-992 de 2001.
[210] Sentencia C-412 de 1996.
[211] Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.

pago de los importadores y productores, a pesar de ser los responsables del impuesto, pues no son ellos quienes soportan realmente la carga tributaria, la cual es trasladada al usuario[212]*"*. De suerte que el responsable jurídico del impuesto traslada integralmente el peso del gravamen al consumidor, que es en última instancia el sujeto pasivo de facto o socioeconómico del impuesto.

En suma, la Corte ha manifestado que la forma organizativa del Estado como social de derecho, el derecho al mínimo vital, el principio de igualdad y los principios del sistema tributario (equidad, progresividad y justicia), se proyectan sobre los impuestos indirectos, como en este caso, el impuesto nacional al consumo[213]. De manera que el diseño legislativo tiene que ser cuidadoso y respetuoso de las garantías fundamentales; de lo contrario, su establecimiento afectaría a sujetos de especial protección constitucional al no exceptuar las situaciones mediante las cuales el Estado cumple la función de asegurar el acceso a bienes y servicios básicos a la población vulnerable. Finalmente, el sujeto económico viene a ser el consumidor final.

7. El control de constitucionalidad de las omisiones legislativas relativas en materia tributaria

7.1. *La doctrina sobre la materia*[214]. Ha enfatizado que el modelo del Estado constitucional contemporáneo ha favorecido el advenimiento de una Constitución dotada de riqueza y potencia normativa, impregnada de valores, principios, derechos y deberes que han de estar presentes en todos los espacios y conflictos jurídicos. El control judicial de constitucionalidad sería insuficiente si solo se limitara a corregir las conductas positivas inconstitucionales (preceptos legales) y no hiciera lo propio respecto de las omisiones violatorias de la Constitución[215].

La afrenta a la Carta Política puede darse por acción y por omisión. Este segundo caso se configura cuando no se actúa o se hace de manera deficiente o discriminatoriamente, generando una situación de inconstitucionalidad. Algunos autores[216] reconocen que en el silencio legislativo existe una norma implícita que puede ser objeto de control jurídico. El que el Congreso no hubiera diseñado los mecanismos procesales conducentes para el control de la pretericiones inconstitucionales no puede constituirse en un obstáculo insalvable, porque paradójicamente llevaría a hacer depender la solución del problema de quien lo genera, de quien no ha actuado[217].

Es razonable además esperar del juez de constitucionalidad un *"activismo prudente y equilibrado"*, que sin generar un desborde de su marco

---

[212]En el mismo sentido ver sentencia C-094 de 1993.
[213] Sentencia C-426 de 2005.
[214] Estas primeras páginas recogen de manera significativa el texto "control de las omisiones inconstitucionales e inconvencionales". Recorrido por el derecho y la jurisprudencia americanos y europeos. Víctor Bazán. Konrad Adenauer Stiftung. 2014.
[215] Ibídem. Pág. 931.
[216] Villaverde Menéndez, Ignacio. La inconstitucionalidad por omisión. Pág. 109 y ss.
[217] Ibídem. Págs. 97, 101 y 932. Las omisiones inconstitucionales no son lagunas del derecho.

competencial, tampoco lo conduzca a incumplir la exigencia axial en punto a garantizar los mandatos constitucionales. Bien expone el texto en cita que: *"La Constitución no es poesía o mera retórica, sino por el contrario, contenido normativo con vocación de operatividad"*[218]. Siguiendo a Franz Wessel[219] las modalidades más difundidas son la absoluta (total) y relativa (parcial). Esta última se presenta cuando se ha sancionado un dispositivo legislativo pero de modo ineficiente, *"excluyendo arbitrariamente de su cobertura a determinados grupos o personas y violando así el principio de igualdad"* o en otros el debido proceso. Es decir, se está ante el supuesto de insuficiencia de desarrollo de una disposición constitucional o actividad deficiente del legislador[220]. Para Miranda la omisión legislativa relativa consiste en la falta de cumplimiento del mandato constitucional en cuanto a alguno de sus aspectos o de sus destinatarios[221].

Una decisión de la CSJN argentina del 24 de abril de 2012[222] ilustra este punto. Respecto de los derechos fundamentales (ej, vivienda digna) manifestó que consagran obligaciones de hacer a cargo del Estado, con las características siguientes: i) no son meras declaraciones sino normas jurídicas operativas con vocación de efectividad; ii) esa operatividad tiene un carácter derivado, no directo; y iii) están sujetas al control de razonabilidad por el poder judicial, que significa que *"sin perjuicio de las decisiones políticas discrecionales, los poderes deben atender a las garantías mínimas indispensables para que una persona sea considerada como tal en situaciones de extrema vulnerabilidad".* De tal modo que la efectividad de las normas constitucionales es una de las preocupaciones acuciantes de la doctrina de la inconstitucionalidad por omisión[223].

Entonces, la omisión relativa que hace viable el estudio de constitucionalidad es aquella cuyos efectos y textura son constitucionalmente relevantes y no concretan de manera completa un determinado imperativo constitucional. La solución por el órgano jurisdiccional parte de la complementación de la norma desigual para graduarla equitativamente con la finalidad de restablecer la igualdad, pudiendo prevalerse de las sentencias aditivas[224].

7.2. *La jurisprudencia constitucional.* La Corte ha adoptado algunas determinaciones sobre normas tributarias en las cuales ha encontrado configurada omisiones legislativas relativas por violación del derecho a la igualdad, entre otros, para cuya solución se ha valido de las sentencias integradoras. Pueden destacarse las siguientes:

---

[218] Ibídem. Pág. 935.
[219] Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsbeschwerde. 1952.
[220] Ibídem. Pág. 103.
[221] Miranda Jorge. Manual de Direito Constitucional. T. II. Coimbra Edit. 1993. Pág. 339.
[222] Recaído in re "Q.C., S.Y. c/ Gobierno de la ciudad de Buenos Aires s/ Amparo. Fallos, 335:452.
[223] Ibídem. Págs. 104, 107 y 108.
[224] Ibídem. Pág. 121.

i) En la sentencia C-586 de 2014[225] se examinó la incursión en una omisión legislativa relativa por violación del derecho a la igualdad, entre otros[226], al definir los sujetos exentos de un tributo (cuota de compensación militar), sin incluir a los jóvenes que se encuentran bajo la custodia del ICBF. Esta Corporación empezó reiterando su jurisprudencia sobre los presupuestos que deben verificarse a efectos de declarar la inconstitucionalidad por silencios parciales del legislador:

> *"i) La existencia de una norma frente a la cual se predique la omisión; ii) la norma acusada debe excluir un ingrediente, condición normativa o consecuencia jurídica que a partir de un análisis inicial o de una visión global de su contenido, permita concluir que su consagración normativa resulta esencial e indispensable para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; iii) que la omisión en tal norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico; iv) que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente; v) que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma y; vi) que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador*[227]*".*

Seguidamente determinó si la Corte era competente para subsanar omisiones legislativas parciales, que por tratarse de beneficios tributarios ha reconocido la validez de proferir sentencias integradoras:

> *"El recuento permite concluir que: (i) la Corte Constitucional es competente para efectuar control constitucional sobre las omisiones legislativas, siempre que estas no sean absolutas sino relativas; (ii) la procedencia de esta modalidad de control está sujeta a que el demandante satisfaga unas cargas argumentativas específicas, orientadas a poner en evidencia este tipo de omisión y mostrar su manifiesta contrariedad con el orden constitucional; (iii) al momento de establecer el remedio para una inconstitucionalidad por omisión relativa del legislador se plantea una tensión entre la competencia de la Corte para garantizar la supremacía y efectividad de los principios constitucionales y la competencia reguladora que, en democracia, corresponde en primer lugar al órgano legislativo; (iv) tratándose de normas en las que el legislador establece un beneficio tributario para algunos sujetos, omitiendo a otros que deberían recibir el mismo trato en atención a exigencias de igualdad, equidad y justicia*

---

[225] Estudió el artículo 6º de la Ley 1184 de 2008, por la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones.

[226] También se alegó el desconocimiento del interés superior del menor y los derechos al trabajo, escoger profesión u oficio, acceder al desempeño de funciones y cargos públicos y educación.

[227] La cita corresponde a la sentencia C-359 de 2013, que contiene una síntesis de la jurisprudencia constitucional relativa a omisión legislativa relativa. En este pronunciamiento se constata la existencia de una omisión de este tipo, debido a la no inclusión del pueblo Rrom o Gitano y de las comunidades raizales dentro de la lista de beneficiarios del subsidio para acceder a proyectos de vivienda de interés social y de interés prioritario, donde sí estaban contemplados otros grupos étnicos de la Nación como los indígenas y los afrodescendientes.

tributaria, la Corte ha reconocido su competencia para proferir sentencias integradoras que extiendan el beneficio previsto en la norma demandada a los sujetos que fueron indebidamente excluidos".

Al resolver el asunto este Tribunal determinó la existencia de la omisión endilgada *"al no incluir dentro de los beneficiarios con la exención del pago de la cuota de compensación militar a los jóvenes en situación de adoptabilidad que se encuentran bajo el cuidado y protección del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. Dicha omisión contraría la Constitución por cuanto desatiende mandatos específicos dirigidos al legislador, derivados de los principios de igualdad (…), equidad y progresividad tributaria (…) y los que ordenan dispensar especial protección a los menores de edad, en particular a aquellos que se encuentran en situación más vulnerable, como es el caso de los jóvenes que carecen de una familia".* Como había sucedido en anteriores oportunidades en el tratamiento de beneficios tributarios *"la Corte Constitucional es competente para subsanar a través de una sentencia integradora, por lo que procede a declarar exequible el artículo 6º de la Ley 1184 de 2008, en el entendido que los jóvenes que se encuentren bajo el cuidado del ICBF y que sean eximidos de prestar el servicio militar, también quedarán exentos del pago de la cuota de compensación militar y de los costos de expedición de la libreta militar. Para tal efecto, los beneficiarios deberán aportar copia de la resolución de declaratoria de adoptabilidad y la certificación en la que se haga constar su inclusión en el Listado Censal".*

ii) En la sentencia C-837 de 2013[228] esta Corporación valoró si se incurre en una omisión legislativa relativa por tratamiento discriminatorio injustificado (igualdad y equidad tributaria), cuando la ley demandada excluye de sus beneficios, particularmente de índole fiscal, a la prensa digital y escrita, brindándolos de forma específica a algunos impresos propios de la industria editorial. La Corte al resolver el asunto reiteró los criterios cuando queda entredicha la constitucionalidad de los beneficios tributarios: *"(i) efectivamente concurra una norma legal que disponga el tratamiento tributario diferenciado; (ii) la exención tributaria no se predica de determinados sujetos o hechos generadores que prima facie guardan analogía fáctica con los sujetos o hechos que sí ostentan el beneficio fiscal. (…); (iii) no concurra una razón suficiente para la mencionada exclusión, esto es, que tanto uno como otro fenómeno sean económica o jurídicamente asimilables y, además, no se evidencie el cumplimiento de ningún fin esencial del Estado que sustente el trato diferente; (iv) la comprobación acerca de una discriminación injustificada contra una persona, o bien la vulneración de alguno de sus derechos fundamentales, en razón de la exclusión; y (v) la existencia de un mandato constitucional específico que ordene incluir a los sujetos o hechos generadores como beneficiarios del tratamiento tributario más beneficioso".*

---

[228] Estudió los artículos 2°, 3° y 21, parciales, de la Ley 98 de 1993, por medio de la cual se dictan normas sobre democratización y fomento del libro colombiano. Salvamento de voto del magistrado Alberto Rojas Ríos.

iii) En la sentencia C-291 de 2015[229] la Corte expuso que la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012[230], incurrió en una omisión legislativa relativa por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Dicha omisión resulta contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, que no era razonable ni proporcionado. La exclusión de ese descuento afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, generó rasgos confiscatorios en el gravamen e impactó el sistema tributario con su carácter regresivo. No obstante, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexequibilidad simple, esta Corporación adoptó un fallo integrador en el que incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE.

iv) En la sentencia C-173 de 2010[231] la Corte evaluó si la no exclusión de las leches de crecimiento que son necesarias para los menores como las otras (leches maternizadas) para la alimentación, resultan contrarias a la igualdad, la alimentación equilibrada y el acceso de personas de menores ingresos, al estar gravadas con el IVA (impuesto indirecto sobre los bienes básicos de consumo) mientras que las demás se encuentran exentas del mismo. Aunque se declaró la exequibilidad de las disposiciones impugnadas, pudo concluirse que:

> *"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[232]. 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[233]. 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´[234]. 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´[235].*
>
> *e. ´El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar*

[229] Salvamento de voto de Mauricio González Cuervo.
[230] Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
[231] Estudió los artículos 420 y 477, parciales, del Estatuto Tributario (Decreto Extraordinario 624 de 1989).
[232] Cfr. sentencia C-094 de 1993.
[233] Cfr. sentencia C-183 de 1998.
[234] Sentencia C-183 de 1998.
[235] Sentencia C-776 de 2003.

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´[236]*. 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*[237]*. 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*[238]*. 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*[239]*, lo cual no impide que se juzgue una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema*[240]*".*

En consecuencia, 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"*[241]. Así mismo, el derecho fundamental al mínimo vital, en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar la supervivencia digna y autónoma, *"constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía"*[242].

v) En otra decisión, C-875 de 2005[243] se abordó la existencia de una omisión legislativa relativa por excluir injustificadamente de los beneficios tributarios[244] a los compañeros (as) permanentes, vulnerando los artículos 13 y 42 del Texto Superior. La Corte encontró configurado los presupuestos cuando se endilga al legislador un silencio parcial por desconocimiento de la igualdad familiar, declarando la exequibilidad de las normas acusadas en el entendido que deben ser también aplicables respecto de la sociedad patrimonial entre compañeros o compañeras permanentes que reúnan esa condición conforme a la ley vigente[245].

---

[236] Ibídem
[237] Ibídem
[238] Cfr. sentencia C-776 de 2003.
[239] Cfr. sentencia C-643 de 2002.
[240] Cfr. sentencia C-333 de 1993.
[241] Sentencia C-183 de 1998.
[242] Ibídem.
[243] Examinó los artículos 8º, 108-1, 238 y 387, parciales, del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales), conforme a las modificaciones realizadas por la Ley 6ª de 1992.
[244] Impuesto de renta y complementarios (art. 8º), deducción especial en la renta (art. 108-1), diferencia patrimonial en la primera declaración en la renta (art. 238) y disminución base de retención en la fuente (art. 387).
[245] En la sentencia C-341 de 2007 la Corte examinó el artículo 36, parcial, y 8º de la Ley 788 de 2002 por vulneración del derecho a la igualdad (omisión legislativa relativa), al no conceder el mismo tratamiento de exclusión tributaria a favor de los servicios vinculados al sistema general de seguridad social, concretamente a aquellos prestados por las Cajas de Compensación Familiar en tanto que administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar. La Corte al reiterar la jurisprudencia vertida sobre la materia, las diversas

En conclusión, tratándose de normas en las cuales el legislador establece un beneficio tributario para algunos pero omite a otros que deben recibir el mismo tratamiento atendiendo los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, esta Corporación ha ratificado su competencia para adoptar decisiones integradoras que extiendan el beneficio a los sujetos que resultaron indebidamente excluidos.

8. El asunto sub examine. Constitucionalidad condicionada de la norma acusada

8.1. Expone el accionante que al establecerse como hecho generador del impuesto nacional al consumo, *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, cuya tarifa se fija en un 8%, se vulneran los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47 y 363 de la Constitución. La pretensión está dada en que la creación del impuesto se cumplió de manera generalizada, sin excluir de su contenido los contratos celebrados por entidades del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social, y si bien el parágrafo 3 previó algunas exclusiones (ej. a nivel territorial: Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina), no se extendió a los alimentos contratados por entidades, como la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, a favor de los sectores vulnerables de la población.

Afirma que han debido excepcionarse los contratos de alimentación prestados a través de comedores comunitarios, centros de acogida, establecimientos para personas con discapacidad, entre otros, suscritos con entidades de derecho público o privado sin ánimo de lucro, con destino a la población vulnerable (menores abandonados, adultos mayores, habitantes de la calle, personas en situación de discapacidad, etc.). Estima la norma tributaria violatoria de principios y derechos constitucionales al no proteger a dichas personas por vía de acción o de excepción.

También alega la existencia de un tratamiento diferenciado por el legislador entre aquellas personas con posibilidad de consumo suficiente para la adquisición de bienes y servicios suntuarios, y quienes ni siquiera pueden atender los gastos congruos para su subsistencia (requieren de acciones afirmativas). Desigualdad negativa que se expresa al legislarse de manera similar para restaurantes, bares y locales comerciales, y las instituciones estatales que cumplen funciones de protección comunitaria.

Cuestiona que en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 se hubiere alegado como fundamento de la medida legislativa una finalidad de índole presupuestal, como es la sostenibilidad fiscal. Además, señala que para el caso

---

modalidades de exclusión que pueden presentarse: *"subjetiva, objetiva o mixta. La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera; la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta"*.

del impuesto sobre las ventas (IVA) sí se contemplan exclusiones para los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social (art. 476 num. 19, Estatuto Tributario).

La mayoría de las intervenciones solicitan la exequibilidad condicionada a la exclusión de los servicios de alimentación contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social[246]. Otros encuentran exequible la disposición de manera pura y simple al hacer parte de la potestad de configuración legislativa, además que el sujeto pasivo vendría a ser a quien se le adjudicó el contrato[247]. La Procuraduría acompaña esta posición final bajo el principio de eficiencia tributaria al haberse permitido su deducción del impuesto sobre la renta.

8.2 La Corte considera que el aparte normativo impugnado desconoce 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.

El artículo 71 de la Ley 1607 de 2012[248], que creó el impuesto nacional al consumo a partir del 1 de enero de 2013, estableció expresamente como hecho generador la prestación o venta al *consumidor final* o la importación por el *consumidor final* de bienes y servicios. Impuesto que se causa al momento de la entrega material del bien, la *prestación del servicio* o la expedición de la cuenta de cobro, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final, entre otros.

Según se ha explicado, el hecho generador de este impuesto indirecto lo constituye el consumo de un producto específico con independencia de quien ejecute el acto gravado, que ha llevado a catalogarlo como impersonal. Ello hace que el legislador no distinga entre la capacidad contributiva de los distintos sujetos bajo una forma de presunción de capacidad. Así, se han generado dos tipos de contribuyentes: el de *iure* (deudor legal) y el de facto (consumidor final).

La Constitución estableció que el Gobierno (nacional, departamental, distrital o municipal) podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad

---

[246] ICDT, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Universidad Santo Tomás y Dirección Territorial de Secretaría Distrital de Integración Social.
[247] Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN.
[248] Adiciona el artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

para impulsar programas y actividades de interés público acordes con el plan nacional y los planes seccionales de desarrollo (art. 355). Así, en materia de prestación del servicio de educación la Ley 715 de 2001[249] contempló los programas de alimentación escolar.

Por su parte, la Ley 80 de 1993, con sus modificaciones y reglamentaciones, contiene el estatuto general de contratación de la administración pública, estableciendo en términos generales la existencia de dos partes: una, las entidades requirentes de bienes y servicios, y otra las entidades, empresas o personas interesadas en proveerlos. Los particulares tendrán en cuenta al celebrar y ejecutar contratos con las entidades estatales que habrán de colaborar en el logro de sus fines y cumplir una función social que implica obligaciones[250].

El contrato constituye el medio para la realización de la venta o la prestación del servicio, que puede cobijar actividades como: i) contratar a una persona independiente para la preparación de alimentos, poniendo el contratante los insumos, que constituye una prestación del servicio; ii) contratar a una empresa para el suministro y preparación de alimentos, que constituye una venta; y iii) contratar el servicio de restaurante, evento en el cual se está ante un servicio[251].

En los impuestos indirectos, como el de consumo, la Corte ha sostenido que el sujeto pasivo de *iure* como responsable jurídico del impuesto *traslada integralmente el peso del gravamen al consumidor final*, que es el sujeto pasivo de *facto* o socioeconómico del impuesto. De ahí que para la Corte la solicitud de exequibilidad pura y simple de la expresión acusada formulada por algunos intervinientes[252] ocasiona en la práctica que resulten gravados los recursos públicos que las entidades de asistencia social destinan a la compra de alimentos por contratación, con la consecuencia de disminuir el monto efectivo destinado a cubrir las necesidades básicas de la población vulnerable, dado que están gravados a una tarifa del 8%, que encarece el servicio.

Los programas de asistencia social alimentaria desarrollados por entidades del Estado vendrían a perder capacidad de ampliación, al establecerse un tributo que termina incrementando el valor de los contratos de prestación del servicio de alimentación. Acarrea para el Estado y sus instituciones el aumento injustificado en los gastos de inversión destinados a dichos programas, que generan disminución de la cobertura.

Ello indefectiblemente incide en última instancia sobre el consumidor final, afectando indiscriminada e irremediablemente a grupos amplios de la población de bajos recursos en aspectos vitales como la alimentación y su

---

[249] Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.
[250] Artículo 3º.
[251] Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
[252] Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN.

subsistencia. No está en discusión que los participantes del servicio social de los comedores comunitarios no son sujetos gravables del impuesto al consumo, sino que por sus especiales condiciones de vulnerabilidad reciben los beneficios del servicio social que presta el Estado a través de la disposición de los recursos indispensables, que al gravarse en el proceso de contratación alimentaria repercute desfavorablemente en su cobertura[253].

8.3. Del contexto general en que se inscribe la Ley 1607 de 2012 pudo apreciarse que el legislador estableció algunas *exclusiones del impuesto nacional al consumo*, como acaeció respecto a: i) los departamentos del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina; ii) determinados vehículos usados y vehículos automóviles; y iii) los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimientos de educación, así como servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas bajo contrato catering. Además, el Decreto reglamentario 1794 de 2013 (art. 30) señala que los servicios de restaurante y bar prestados por fundaciones y corporaciones se encuentran gravados con el impuesto al consumo. Es relevante indicar que este impuesto constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido. Por último, no genera impuestos descontables en el IVA.

Atendiendo su concurrencia e independencia con el IVA, se destacó también las *exclusiones* predicadas de este último gravamen: i) los departamentos del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina; ii) servicios prestados por establecimientos de educación: restaurante, cafetería y transporte; iii) servicios de alimentación, contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública; y iv) tratándose de establecimiento de comercio para expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurante, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, los servicios de alimentación bajo contrato, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas, se entiende que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas y está sujeta al impuesto al consumo. Los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestados bajo contrato (catering), están gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

Una primera aproximación entre las exclusiones previstas por el legislador para el impuesto al consumo y para el IVA, con independencia de su complementariedad, permite afirmar que este último establece mayores exclusiones que las determinadas para el primero, al excepcionar expresamente, por ejemplo, los demás servicios de alimentación contratados

---

[253] Una muestra de los efectos perjudiciales presentados lo expuso la dirección territorial de la secretaría distrital de integración social de Bogotá. Hizo referencia al servicio social *"Mi Vital Alimentario",* el cual explica que cuenta con modalidades de atención como los comedores comunitarios, la canasta complementaria de alimentos y el Bono Canjeable por Alimentos, cuya prestación del servicio se brinda de lunes a sábado, y no son establecimientos comerciales. Informa que la entidad invierte al año un presupuesto de $64.746.966.000, que bajo el escenario del impuesto nacional al consumo tendría actualmente que destinarse $5.180 millones adicionales aproximadamente, equivalente a 1.163.990 raciones de alimentos, es decir, la alimentación de 3.930 personas, durante 12 meses de operación.

con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, al sistema penitenciario y a las escuelas de educación pública, que es lo que precisamente echa de menos el accionante.

Las inquietudes que pudieran generarse en orden a establecer si realmente se encuentran excluidos del impuesto al consumo los contratos de alimentación celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social[254], no vienen a desestimar para la Corte que no se hubieran excluido expresamente por el legislador todos los programas de alimentación públicos[255].

8.4. El legislador, al crear obligaciones tributarias y determinar las exclusiones y demás beneficios, debe tomar en consideración los límites que le imparten la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos. El Estado social de derecho impone asegurar condiciones indispensables de subsistencia digna y equitativa, especialmente respecto de quienes se encuentran en situación de vulnerabilidad, en virtud de los principios de igualdad, solidaridad, dignidad humana y trabajo. El derecho a un nivel de vida digna para sí y la familia comprende la alimentación adecuada y nutricional, bajo contenidos de disponibilidad y accesibilidad. Impone para el Estado obligaciones de respetar, proteger y garantizar de manera efectiva. El Gobierno y el Congreso no pueden ser indiferentes a ciertos sectores de la población por sus condiciones sociales, económicas o de discapacidad, en aras de estimular el mejoramiento progresivo de las condiciones materiales de existencia.

Según se ha podido establecer, la Ley 1607 de 2012 creó el impuesto nacional al consumo que se consagró en el capítulo del impuesto sobre las ventas (IVA), en algunos eventos con carácter complementario y en otros conservando su independencia. De los antecedentes legislativos no se desprende justificación constitucional alguna a no haber consagrado expresamente la exclusión de la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social[256].

---

[254] Por ejemplo, por resultar compensados, hacer referencia a los servicios de alimentación institucional, prever deducciones del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y hacer parte de bienes de consumo restringido o externalidades negativas.

[255] La subdirección administrativa y financiera de la Secretaría Distrital de Integración Social de Bogotá, al elevar una consulta a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, expuso que a través de convenios de asociación y contratos para el impulso de programas y actividades de interés público, contrata servicios de alimentación para diferentes grupos poblacionales como son infancia, adolescencia, adultos mayores, habitantes de la calle, etc., motivo por el cual solicitó si tales contratos se encuentran gravados o excluidos del impuesto nacional al consumo. La DIAN concluyó: *"De las normas descritas, se infiere que los contratos de servicios de alimentación diferentes al contrato catering, prestados a través de los comedores comunitarios, jardines infantiles, centros de autocuidado, centros de acogida, suscritos por la SDIS con diferentes entidades de derecho público y privado sin ánimo de lucro, con destino a la población vulnerable beneficiaria del desarrollo de una política pública, no se encuentran excluidos expresamente por la ley del impuesto nacional al consumo. En consecuencia, dichos contratos para la prestación del servicio de alimentación están gravados con el impuesto nacional al consumo"* (Oficio No. 100208221 -000508- del 03 de julio de 2014).

[256] Es relevante señalar que el examen de constitucionalidad se hace a partir del concepto de exclusión y no de exención, lo cual obedece a la dimensión de los principios y derechos que se buscan garantizar. Además, facilita la articulación de las autoridades responsables haciendo más oportuno y eficiente la consecución de los objetivos constitucionales. Finalmente, está prevista como exclusión tratándose del IVA que tiene naturaleza indirecta y relación complementaria con el impuesto al consumo.

De la exposición de motivos que dio lugar a la Ley 1607 de 2012 se deduce que: i) el marco general de la ley radica en la generación de empleo y reducción de la desigualdad para mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal; ii) el IVA en Colombia es regresivo a pesar de las exenciones tributarias de bienes de la canasta básica de los hogares de bajos ingresos y de hecho el gasto tributario (exclusiones y exenciones de bienes de consumo básico o preferente) se concentra en los hogares de mayores ingresos; iii) la reforma a operar sobre el IVA busca desterrar presiones de los grupos de interés que han logrado exclusiones, exenciones y tratamientos diferenciales que generan distorsiones; iv) el esquema actual del IVA implica multiplicidad de tratamientos (excluidos, exentos y gravados) y alta dispersión de tarifas diferenciales, por lo que se busca la equidad, limpieza y simplificación; v) la creación del impuesto al consumo atiende la exclusión del servicios de restaurante y bares del impuesto sobre las ventas, persiguiendo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión del sector; y vi) se pretende corregir inequidades tarifarias y procedimentales del impuesto sobre las ventas y crear un impuesto selectivo al consumo.

En esa medida, para guardar coherencia con lo pretendido al presentarse el proyecto de ley, se imponía sobre el legislador tributario, tal como se hizo respecto de otros bienes y servicios[257], excepcionar también de manera expresa o de manera integral la alimentación contratada con recursos públicos y dirigidos a programas de asistencia social[258], toda vez que i) se acompasaban con los objetivos de la ley aprobada, ii) por su reconocimiento constitucional los recursos a recaudar hacen parte del Estado y los entes territoriales, y iii) no se cumplían las características de los bienes a gravar.

Lo primero, al existir una finalidad constitucional de hacer más igualitaria, justa y equitativa la distribución de la carga tributaria, y de controlar la evasión en el sector de alimentos y bebidas. Lo segundo, por cuanto el dinero que busca recaudarse por esta vía hace parte de las arcas del Estado, alcanzando una redistribución de ingresos públicos en los niveles local y nacional, no presentándose un aumento efectivo del recaudo público. Lo tercero, porque la alimentación bajo contrato celebrado con recursos estatales y destinados a la asistencia social no son bienes suntuarios, ni de aquellos que generan externalidades negativas (restaurantes, bares y locales comerciales), sino que pretenden satisfacer las necesidades básicas de quienes no tienen recursos o no pueden asegurarse la alimentación.

Tampoco es posible evidenciar que se hubiere sido debatido este punto con la rigurosidad requerida, en orden a cumplir los fines esenciales del Estado como la efectividad de los principios y derechos constitucionales, como el artículo

[257] Ejemplo, los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimientos de educación.
[258] Ejemplo, los comedores comunitarios para menores de edad, adultos mayores, habitantes de la calle; los centros para personas con discapacidad; y los centros penitenciarios; entre otros.

13 (igualdad real y efectiva, medidas a favor de grupos discriminados y marginados, personas en debilidad manifiesta por su condición económica, física o mental), 43 (subsidio alimentario para mujer embarazada y después del parto), 44 (alimentación equilibrada de los menores de edad), 46 (subsidio alimentario en caso de indigencia para mayores adultos y habitantes de la calle), 47 (política de previsión, rehabilitación e integración para personas en condición de discapacidad) y 334 (asegurar a las personas de menores ingresos acceso efectivo a los bienes y servicios básicos).

8.5. Un enfoque centrado en el derecho a la igualdad y los principios de equidad y justicia del sistema tributario lleva a la Corte a determinar sin ambages que las excepciones del impuesto al consumo que se dieron a nivel de algunos bienes y servicios[259], que no se predicaron de otros como los alimentos contratados con recursos públicos y destinados a la asistencia social[260], desconocieron tales mandatos constitucionales al no haberlo reconocido el legislador como una exclusión tributaria.

El legislador puede conceder beneficios tributarios pero dicho poder implica que lo realice equilibrando las cargas tributarias, que corresponde al concepto de justicia distributiva. La Corte ha declarado la inexequibilidad de ciertas normas relativas al IVA cuando conceden beneficios a un universo de contribuyentes al tiempo que lo niegan a otros que se encuentran en igualdad de condiciones[261]. Toda beneficio tributario debe distinguir entre los sujetos pasivos excluyendo a unos y exceptuando a otros, no obstante, la ruptura del equilibrio constitucional se presenta cuando al otorgarse ciertas exclusiones no se atiende otras similares o incluso distintas pero que ameritan constitucionalmente su atención y garantía.

El legislador acudió a la exclusión del impuesto al consumo respecto de varias situaciones: i) las que presentan los departamentos de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, y el Amazonas; ii) los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimientos de educación; y iii) los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestados bajo contrato catering, entre otras. No obstante, no quedaron incluidos con carácter de exclusiones tributarias la generalidad de los servicios como la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, *verbi gratia*, los comedores comunitarios para menores de edad, adultos mayores, habitantes de la calle, et.; centros de atención para personas con discapacidad; centros penitenciarios; entre otros.

---

[259] i) a nivel territorial el departamento del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina bajo excepciones; ii) sobre determinados bienes como vehículos usados y vehículos automóviles; y iii) los servicios de restaurante y cafetería prestados por establecimiento de educación conforme al artículo 476 del Estatuto Tributario, así como de alimentación institucional o alimentación a empresas prestado bajo contrato (catering). En materia de base gravable y tarifa en el servicio de restaurante no se aplicará para los establecimientos de comercio, locales o negocios en donde se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización u otro sistema que implique explotación de intangibles y estarán gravados por tarifa general del impuesto sobre las ventas.

[260] Por ejemplo los comedores comunitarios para menores, adultos mayores, habitantes de la calle, etc.; los centros para personas con discapacidad; los centros penitenciarios.

[261] Sentencias C-349 de 1995 y C-173 de 2010.

No se atendió el *principio de homogeneidad* según el cual toda exclusión se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria[262]. En la sentencia C-168 de 2014 se señaló: *"cosa distinta ocurre con la asignación de beneficios tributarios, pues en este caso, por tratase de un asunto sustancial, cuando el legislador establece una exención, una deducción o una exclusión a un grupo de contribuyentes en virtud de una condición específica que otro grupo también comparte, el beneficio debe extenderse a tales sujetos, y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios, debe obedecer a un criterio válido de diferenciación, y la medida debe guardar correspondencia con tal criterio".*

La Corte no desconoce que algunas exclusiones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan adoptarse como en efecto se presentó. Lo que quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa[263].

En el presente asunto, se advierte que la medida legislativa de exclusión tributaria involucra un tratamiento desventajoso y gravoso que sacrifica significativamente los derechos de los demás grupos de personas merecedoras de programas públicos alimentarios, constituyendo un trato diferenciado negativo que se torna discriminatorio sin que exista un criterio razonable que lo justifique. Como lo explicó esta Corporación en la sentencia C-776 de 2003: *"el ejercicio de la potestad impositiva del Estado no puede estar encaminado ni tener el claro significado de empujar a los estratos bajos hacia la pobreza y a los pobres hacia la indigencia, ni mantenerlos debajo de tales niveles, habida cuenta de la insuficiencia de medidas de gasto social efectivas que compensen la afectación del mínimo vital de las personas más necesitadas. Como se recordó, la Corte ha señalado desde sus primeras sentencias que corresponde al legislador velar por la "efectiva idoneidad" de los sujetos obligados por las normas tributarias, de tal manera que no se impongan cargas sobre personas cuyo nivel de ingresos "se agota en la satisfacción de sus necesidades vitales mínimas"[264]. En efecto, las normas tributarias no pueden "poner en grave riesgo a personas de bajos recursos"[265], dada su precaria capacidad contributiva que no puede ser equiparada a su capacidad adquisitiva".*

La mencionada decisión respecto del caso que examinaba[266] concluyó que *"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*

---

[262] Sentencia C-766 de 2013.
[263] Sentencias C-183 de 1998 y C-173 de 2010.
[264] Sentencia C-333 de 1993.
[265] Sentencia C-094 de 1993.
[266] Ampliación del IVA a varios productos de la canasta familiar que antes habían sido excluidos.

C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1° de la C.P.), el legislador tributario vulnera 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.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1° 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 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".

Tampoco existen elementos que evidencien la existencia de medidas estatales por medio de las cuales se compense la afectación concreta que supone la imposición de las cargas contenidas en la norma acusada. Pareciera más bien una medida regresiva, toda vez que para el IVA, según pudo verificarse en esta decisión, sí están previstas las exclusiones que se echan de menos en el impuesto al consumo, lo cual llevaría a afirmar la existencia de una medida regresiva frente al nivel de protección constitucional alcanzado.

8.6. Ahora bien, la Corte también encuentra configurada la omisión legislativa relativa por violación del derecho a la igualdad y con ello del deber de asegurar respecto de las personas de menores ingresos el acceso efectivo a los bienes y servicios básicos (arts. 13 y 334 superiores).

Como lo ha expuesto la Corte, la preterición inconstitucional se presenta cuando el legislador al regular una materia omite referirse a una hipótesis que viene exigida por la Constitución. El precepto incompleto excluye de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que por ser asimilables tendrían que estar contenidos en él u omite incluir un ingrediente o condición que resulta esencial para armonizarlo con la Constitución, pudiendo resultar el incumplimiento de un deber específico impuesto por el Constituyente o un desigualdad negativa para los casos excluidos de la regulación legal. También puede presentarse una falta de regulación normativa en torno a materias sobre las cuales tiene una específica obligación de hacer constitucionalmente[267]. De suerte que el poder impositivo implica que atendiendo circunstancias de orden fiscal o extrafiscal el legislador esté obligado a establecer algunos beneficios para fomentar determinados sectores de la economía o equilibrar las cargas tributarias, siempre que dicha medida se encuentre debidamente justificada[268].

[267] Sentencias C-584 de 2015, C-497 de 2015, C-185 de 2002 y C-041 de 2002.
[268] Sentencias C-508 de 2006 y C-1060A de 2001.

Aplicando la metodología para determinar la existencia de una omisión legislativa relativa se observa que se cumplen tales presupuestos, como pasa a explicarse a continuación.

(i) *La existencia de una norma respecto de la cual se predique el cargo*. La disposición legal de la cual se predica el cargo de inconstitucionalidad es el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 512-1 del Estatuto Tributario. Específicamente, se acusa del numeral 3 la expresión *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, que queda gravado con el impuesto nacional al consumo. De igual modo, como se ha podido explicar, la Ley 1607 de 2012 contempló varias *exclusiones*: i) departamentos del Amazonas y San Andrés, Providencia y Santa Catalina; ii) determinados bienes como vehículos usados y vehículos automóviles; y iii) servicios de restaurante y cafetería prestados por los establecimiento de educación, así como servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (catering).

(ii) *Que la norma omita incluir un ingrediente o condición que resulta esencial para armonizar el texto legal con la Constitución*. La exclusión tributaria se dio para determinados bienes y servicios, sin incluir otros como la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, prestados por ejemplo a través de los comedores comunitarios para sujetos en situación de desprotección como menores de edad, adultos mayores, habitantes de la calle, etc.; centros de atención para personas con discapacidad; y centros penitenciarios; entre otros. En esa medida, el legislador al asignar un beneficio tributario a un grupo de personas en virtud de una condición específica que otro grupo en principio también comparte, ante la omisión de brindar un tratamiento homogéneo, debió ampliar a estos últimos los mismos beneficios so pena de desconocer la igualdad y la equidad tributaria, según se ha explicado.

(iii) *Que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente*. Observados los antecedentes legislativos pudo determinarse la ausencia de razones que justifiquen no haber excluido la alimentación por contrato que hace parte de los programas públicos encaminados a poblaciones vulnerables. No fue factible evidenciar que este asunto hubiere sido debatido con la hondura y rigurosidad requerida.

(iv) *La generación de una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos*. La medida legislativa de exclusión tributaria involucra un tratamiento discriminatorio que sacrifica sustancialmente los derechos de los demás grupos de personas merecedoras de programas públicos alimentarios, constituyendo un trato diferenciado negativo sin un criterio razonable que lo justifique.

(v) *La existencia de un mandato constitucional específico que obligue al legislador a contemplar los grupos o ingredientes excluidos*. Los deberes constitucionales desconocidos están dados en promover la igualdad real y

efectiva, y adoptar las medidas en favor de los grupos discriminados o marginados (art. 13 superior) y la progresividad de los derechos que asegure a todas las personas y en particular a las de menores ingresos que tengan acceso efectivo al conjunto de bienes y servicios básicos (art. 334 superior).

8.7. Tratándose de programas de alimentación bajo contrato celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social, la Corte llama la atención del Estado y sus instituciones con la finalidad de que garanticen la prestación oportuna, adecuada y efectiva de tales servicios, en orden a la consecución de una buena gobernanza y la ejecución de una política pública clara, transparente y sería, que proscriba todo acto de corrupción o ineficiencia. La Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de la República y la Fiscalía General de la Nación, dentro del ámbito de sus competencias, deben cumplir una función preventiva y sancionatoria permanente y rigurosa respecto de las conductas que se desplieguen en sentido opuesto a lo ordenado por la Constitución.

8.8. En suma, se ha podido establecer por la Corte que el legislador al no haber incluido la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, dentro de los bienes y servicios excluidos del impuesto al consumo, desconoció varios deberes específicos impuestos por el Constituyente de 1991, que acarreó una desigualdad negativa sin que hubiera mediado una justificación suficiente para tal proceder. Como se recogió y ha ocurrido en varias oportunidades en el tratamiento de beneficios tributarios, la Corte es competente para subsanar a través de una sentencia integradora la omisión legislativa relativa endilgada, por lo que procederá a declarar la exequibilidad condicionada de la expresión acusada.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo examinado, la expresión: *"los servicios de alimentación bajo contrato"*, contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

Cópiese, notifíquese, comuníquese al Gobierno, publíquese y cúmplase.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidenta

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con salvamento de voto

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada
Con salvamento de voto

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General