



Referencia: Expediente D-12529

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 3 del artículo 850 del Decreto 624 de 1989 “*Estatuto Tributario*”, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016.

Demandante: Ricardo Tomás Mario Hoyos Cock

Magistrada Ponente:  
DIANA FAJARDO RIVERA

Bogotá, D.C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial la prevista en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, una vez cumplidos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

## **SENTENCIA**

### **I. Antecedentes**

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, el ciudadano Ricardo Tomás Mario Hoyos Cock demandó el párrafo 3 del artículo 850 del Decreto 624 de 1989 “*Estatuto Tributario*”<sup>1</sup>, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016<sup>2</sup>.

En su concepto, la norma que deriva del enunciado cuestionado incurre en las siguientes vulneraciones: (i) a los principios de igualdad y de equidad, artículos 13 y 363 de la C.P.; (ii) a los mandatos de progresividad tributaria y de solidaridad, artículos 363 y 95.9 de la C.P.; (iii) a la prohibición de confiscación, artículos 58 y 333 de la C.P.; (iv) al principio de legalidad en materia tributaria, artículos 150, 300, 313 y 338 de la C.P.; (v) a la confianza legítima y al debido proceso, artículos 83 y 29 de la C.P. Además, citó como parámetro de control de los cargos propuestos los artículos 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

---

<sup>1</sup> “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales.”

<sup>2</sup> Folios 1 a 46.

2. Mediante Auto del 8 de febrero de 2018<sup>3</sup>, el Despacho ponente inadmitió la demanda por adolecer de falta de certeza y especificidad, y concedió 3 días al accionante para que la subsanara<sup>4</sup>. Dentro del término de ejecutoria, el actor corrigió la demanda y circunscribió la misma a los cargos por violación de los artículos 13 (igualdad) y 363 (equidad y progresividad tributaria) de la Carta Política<sup>5</sup>.

3. En Auto del 1 de marzo de 2018<sup>6</sup>, se admitió la demanda en relación a los referidos cargos, “*frente a los artículos 13 y 363 de la Constitución Política*”; se dispuso su fijación en lista; se corrió traslado al Procurador General de la Nación; y, se comunicó el inicio del proceso al Presidente de la República y al Presidente del Congreso, así como a los Ministros de Hacienda y Crédito Público; de Minas y Energía; de Comercio, Industria y Turismo; y, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

4. De igual forma, con el objeto de que emitieran concepto técnico sobre la demanda de la referencia, conforme a lo previsto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, se invitó a participar a las facultades de Derecho de las universidades Javeriana, del Rosario, Nacional, Libre y Externado de Colombia, así como a la Defensoría del Pueblo y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-.

5. Asimismo, se ordenó suspender los términos dentro del proceso, según lo ordenado en el numeral 2 del Auto 305 de 2017, proferido por esta Corporación. Posteriormente, mediante Auto del 19 de septiembre de 2018<sup>7</sup>, la Sala Plena de esta corporación levantó la referida suspensión de términos.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

## **II. Norma demandada**

6. A continuación se transcribe la norma demandada y se subraya el aparte objeto de cuestionamiento por el accionante:

### ***“DECRETO 624 de 1989***

*(30 de marzo de 1989)*

*Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989*

*‘Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales’*

---

<sup>3</sup> Folios 48 a 53.

<sup>4</sup> El Despacho manifestó que la demanda no satisfacía la exigencia de formular por lo menos un cargo concreto de constitucionalidad. Por otro lado, advirtió que: (i) el ciudadano Juan Antonio Gil Gaviria ya había presentado una demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 3 del artículo 850 del Decreto 624 de 1989 “*Estatuto Tributario*”, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016 –radicada bajo el expediente D-12227-, la cual se inadmitió por no cumplir los requisitos de certeza y especificidad, y finalmente se rechazó, al no haber sido subsanada; y (ii) la demanda que se estudia reproduce literalmente casi la totalidad del expediente D-12227, por lo cual se llamó la atención del demandante por la cuestionable práctica de presentar la misma demanda pero con otro actor y desestimar las consideraciones previas adoptadas en las decisiones de esta Corporación.

<sup>5</sup> Folios 55 a 59.

<sup>6</sup> Folios 61 y 62.

<sup>7</sup> Folios 134 a 136.

**EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA**  
*en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5o., de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,*

**DECRETA:**

(...)

**TITULO X.**

**DEVOLUCIONES.**

**“ARTÍCULO 850. DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.** *Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.*

(...)

**PARÁGRAFO 3o. El exportador de oro podrá solicitar la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se certifique que el oro exportado proviene de una producción que se adelantó al amparo de un título minero vigente e inscrito en el Registro Minero Nacional y con el cumplimiento de los requisitos legales para su extracción, transporte y comercialización, y la debida licencia ambiental otorgada por las autoridades competentes”.**

### **III. La demanda**

7. El actor considera que la norma acusada vulnera los principios de igualdad, de equidad y de progresividad tributaria establecidos en los artículos 13 y 363 de la Constitución Política. Como cuestión previa, hace un breve recuento sobre la legislación y regulación de la minería de oro en Colombia, para precisar el alcance de la disposición demandada.

8. En este sentido sostiene que: (i) al tenor de lo previsto en el artículo 479 del Estatuto Tributario, la venta de oro a sociedades de comercialización para exportación, en los siguientes 6 meses, es una operación exenta de IVA, y (ii) según lo dispuesto en los artículos 477 y 479 ibídem, la exportación de bienes, entre ellos el oro, también es una operación exenta, pero el mismo beneficio no lo tienen las operaciones que realiza el exportador con otro objeto. En este marco, la disposición en comento genera la posibilidad de que los exportadores que acrediten haber adquirido el oro de una fuente con título minero y demás requisitos allí previstos, soliciten la devolución de los saldos originados en la Declaración de IVA.

9. Advierte que, actualmente, la actividad legal de producción de oro está regulada

de manera estricta a través de la inscripción en el Registro de Comercialización de Minerales - RUCOM por parte de todos los explotadores autorizados, en los términos del Decreto Único Reglamentario 1076 de 2015; razón por la cual, no existe un motivo constitucional que impida la concesión del beneficio tributario referido en la disposición demandada a los barequeros o mineros de subsistencia<sup>8</sup> y a otros proveedores legales. Precisa que esta es la interpretación dada por la DIAN a la norma demandada, que en concepto 100208221 de 2017, “*ha confirmado que no es posible solicitar la devolución de IVA por parte de exportadores de oro adquirido a barequeros y otros proveedores legales diferentes a titulares mineros*”.

10. En este marco, afirma que el enunciado demandado lesiona el principio de igualdad pues “*hace que los exportadores de oro que adquieren este producto a titulares mineros estén en una situación tributaria preferencial con relación a los exportadores de oro que adquieren este metal de barequeros o de mineros de subsistencia sin que exista una justificación legal o constitucional para tal diferenciación (cuando en esta demanda se haga referencia a barequeros, debe entenderse que se hace alusión a cualquier tipo de minero diferente al que detenta un título minero).*”<sup>9</sup> Negrilla fuera de texto.

Agrega que, si bien el legislador goza de una amplia configuración normativa en materia tributaria y, en particular, a la hora de determinar beneficios tributarios, dicha potestad tiene límites y no puede utilizarse para favorecer a un sector del mercado (los exportadores de oro que adquieren el metal a titulares mineros) y desincentivar una actividad económica válida como la minería de subsistencia.

11. A partir de la metodología del test de igualdad integrado, construido por esta Corporación, el ciudadano Hoyos Cock sostiene que la norma demandada (i) no persigue ningún objetivo constitucional, “*por el contrario, la norma desequilibra la competencia natural que en el mercado del oro debe existir entre la compra de oro extraído con título minero y la compra de oro extraído con otros medios legales*”; (ii) no es válido luchar contra la minería ilegal, argumento aducido por el Legislador, a través de medios discriminatorios al confundirla con la minería informal<sup>10</sup>, la cual, según lo sostenido por esta Corporación, “*es una actividad digna de protección estatal cuando se lleva a cabo como forma de subsistencia, existiendo en tal caso motivos para protegerla, y no para acabarla, como busca la norma demandada.*”; y, finalmente (iii) no se configuran los principios de razonabilidad y proporcionalidad entre el trato y el fin perseguido<sup>11</sup>.

12. Además, el demandante considera que se lesiona el principio de equidad tributaria horizontal, al imponer una carga superior al exportador que tiene como fuente del oro que exporta a un barequero, generando que se desincentive la actividad de este último o que, para continuar, deba bajar el precio del metal que vende.

---

<sup>8</sup> Folio 9 de la demanda.

<sup>9</sup> Negrilla fuera de texto.

<sup>10</sup> Situaciones diferenciadas y precisadas en la Sentencia C-259 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>11</sup> “*Resumiendo, la norma acusada es contraria al derecho a la igualdad entre titulares mineros y otros productores legales de oro al castigar tributariamente a los exportadores y/o comercializadores de oro que adquieren el materia de barequeros por no alas mismas empresas cuando compran este metal a titulares mineros.*” Fl. 16 de la demanda.

En sentido similar al expuesto para el anterior cargo, advierte que la norma ubica en una posición diferente situaciones que deben gozar de igual protección, esto es, *“dos personas que ejercen la misma actividad, en un caso un exportador de oro proveniente de un titular minero y en el otro un exportador de oro proveniente de un barequero, están sujetos a un régimen tributario diferencial por cuanto el primero puede solicitar la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, mientras que el segundo no lo podrá hacer, viendo su rentabilidad castigada.”*

13. Por último, el actor estima que se lesiona el principio de progresividad en razón a que los exportadores de oro cuyos proveedores sean titulares mineros, recibirán el mismo beneficio tributario con independencia de su capacidad económica, *“mientras que un exportador de oro que lo adquiriera a un titular minero y otro que lo adquiriera a un barequero recibirán un tratamiento diferente a pesar de que podría suceder de (sic) que su capacidad económica es muy similar”*.

14. En síntesis, el demandante estima que la norma cuestionada: *“viola (i) el derecho a la igualdad - artículo 13 de la Constitución, porque le da un tratamiento tributario diferente a dos sociedades en iguales circunstancias: los exportadores de oro adquirido a titulares mineros y los exportadores de oro adquirido a otros mineros, sin que esta diferencia justifique un trato diferencial; (ii) el principio de equidad tributaria – artículo 363 de la Constitución, que es la expresión en materia fiscal del derecho a la igualdad, por las mismas razones; y, (iii) el principio de progresividad tributaria – artículo 363 de la Constitución, porque dos exportadores de oro cuyos proveedores sean titulares mineros recibirán el mismo beneficio en cuanto la IVA a pesar de que su capacidad económica sea muy diferente, mientras que un exportador de oro que lo adquiriera a un titular minero y otro que lo adquiriera a un barequero recibirán un tratamiento diferente a pesar de que podría suceder que su capacidad económica sea muy similar.”*<sup>12</sup>

Por lo anterior, en la demanda el accionante solicita que esta Corporación declare que el parágrafo 3 del artículo 850 del Estatuto Tributario es contrario a la Constitución Política.

#### **IV. Síntesis de las intervenciones**

15. Dentro del término de fijación en lista<sup>13</sup>, presentaron intervenciones dentro del presente proceso los Ministerios de Minas y Energía<sup>14</sup>; de Hacienda y Crédito Público<sup>15</sup>; y, de Comercio, Industria y Turismo<sup>16</sup>, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-<sup>17</sup>, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -

---

<sup>12</sup> Escrito de corrección, folio 57.

<sup>13</sup> Según la constancia de la Secretaría General de la Corte Constitucional que obra a folio 199. Cuatro, de las siete, intervenciones se presentaron antes de que se levantara la suspensión de términos que se decretó al admitir la demanda.

<sup>14</sup> Folios 90 a 102.

<sup>15</sup> Folios 183 a 195.

<sup>16</sup> Folios 173 a 176.

<sup>17</sup> Folios 126 a 133.

DIAN-<sup>18</sup>, y las universidades Externado de Colombia<sup>19</sup> y del Rosario<sup>20</sup>.

16. Esencialmente tres posiciones se adoptaron en torno al debate de constitucionalidad suscitado por la demanda. Uno de los intervinientes comparte la tesis de la impugnación, en el sentido de que la diferencia en el tratamiento fiscal entre explotadores de oro no se justifica constitucionalmente y, por ello, se vulneran los principios de igualdad y de equidad tributaria. En contraste, el conjunto mayoritario de intervenciones considera que la disposición demandada no contempla un trato discriminatorio y, por el contrario, se ajusta a la Carta Política. Finalmente, uno de los intervinientes estima que la demanda es inepta por incumplir los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia. Estos argumentos son desarrollados a continuación.

17. La primera posición<sup>21</sup> advierte que el artículo 155 del Código de Minas considera legal la extracción de minerales por parte de los barequeros y que su actividad está sujeta a control estatal, ya que se requiere de Inscripción ante la alcaldía respectiva, Certificado de Origen, Inscripción en el Registro único Tributario -RUT-, e Inscripción en el Registro Único de Comercializadores de minerales -RUCOM-.

Frente a la norma acusada, señala el interviniente que la diferencia en el tratamiento fiscal entre los diferentes explotadores de oro carece de justificación constitucional puesto que: (i) las normas vigentes permiten que el oro pueda ser legalmente comercializado por los explotadores que tienen un título minero vigente, así como por parte de los barequeros; (ii) todos los explotadores y comercializadores de oro deben cumplir con unos registros estatales; (iii) los explotadores de oro que cuentan con título minero se ven más favorecidos a la hora de vender el mineral a los exportadores, por cuanto estos últimos van a preferir adquirir el oro a dichas personas con el fin de solicitar el descuento del IVA pagado, y obtener su posterior devolución o compensación con otras obligaciones tributarias nacionales.

Y, (iv) *“aunque se pudiera argumentar que en el test de razonabilidad podría justificarse la norma demandada, con el argumento de que la finalidad de ella es la lucha contra la minería ilegal, no sería de recibo esta tesis, ya que no es razonable que se excluyan de esta consideración a los demás explotadores lícitos de oro, quienes por lo demás deben cumplir con una serie de registros y certificaciones de carácter estatal, por lo cual ese argumento carece de razonabilidad y genera una inequidad no justificable.”* Con base en lo anterior, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, solicita a esta Corporación declarar la inexecutable del precepto demandado.

18. La segunda perspectiva<sup>22</sup>, con ligeras diferencias de énfasis, estima que la norma

---

<sup>18</sup> Folios 160 a 165.

<sup>19</sup> Folios 83 a 88.

<sup>20</sup> Folios 79 a 82.

<sup>21</sup> Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-.

<sup>22</sup> Ministerios de Minas y Energía, y de Comercio, Industria y Turismo; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, y Universidades Externado de Colombia y del Rosario. El Ministerio de Minas y Energía realiza un amplio estudio sobre las condiciones de explotación minera en Colombia, los mecanismos para la formalización, entre otros aspectos.

demandada no resulta discriminatoria y, por el contrario, se ajusta a los preceptos constitucionales. Para los intervinientes que la comparten, la disposición en comento: (i) surge con el propósito de controlar la explotación ilícita de minerales, la cual tiene impactos a nivel económico, social, ambiental y de seguridad nacional<sup>23</sup>; y (ii) no impone restricciones a la compra y venta de oro y tampoco obstaculiza el proceso de exportación. Este argumento, desarrollado en concreto por la DIAN, fue planteado en los siguientes términos:

“...la disposición enjuiciada no contempla un trato diferenciador entre los exportadores de oro con título minero o sin él y tampoco hace un juicio discriminatorio, referente a la devolución del impuesto pagado, por el contrario con este incentivo tributario lo pretendido por el Gobierno Nacional, es desestimular las malas prácticas del sector, sin que se pretenda crear un grupo de privilegios; por el contrario el parágrafo 3° al artículo 850 del E.T., no dispone una prohibición a la compra y venta de oro, como lo trata de encausar el demandante, lo que prevé el contenido normativo es que solo los exportadores que demuestren en el proceso de devolución del impuesto pagado que su producto fue adquirido en una concesión regente [de] un título minero... podrán acceder al beneficio tributario, si el exportador no quiere adelantar el proceso de devolución por no cumplir con la plenitud de los requisitos para la devolución, no le está vedado realizar su exportación, dado que la disposición jurídica aquí cuestionada, no está prohibiendo la circulación de oro y tampoco está vedando el libre albedrío del exportador en la compra y venta del metal precioso y tampoco está obstaculizando el proceso de exportación.// La norma cuestionada no impone una restricción a la compra y venta de oro, sino a la devolución del impuesto pagado, situación completamente diferente.”<sup>24</sup>

En este sentido, desde la óptica de este grupo de intervinientes, el precepto acusado cumple una finalidad legítima, cual es, abogar por la formalización de la actividad minera a través de la exigencia de requisitos legales<sup>25</sup>, y la protección del medio ambiente y de los recursos renovables y no renovables del Estado, por lo cual, este grupo de intervinientes solicita a la Corte que declare la exequibilidad de la norma

---

La Dian, al inicio de su intervención, parece considerar la inexistencia de un cargo claro en la demanda, sin embargo, su solicitud es de exequibilidad: *“aunque trata [el actor] de hacer un esfuerzo argumentativo, basado en el trato discriminatorio referente al título minero, no expone de manera clara y precisa en qué consiste ese trato desigual a los exportadores que compren el oro derivado de la minería de subsistencia, tan solo se limita a exponer que la norma no tiene un contenido justificativo, sino, preferencial, sin llegar a determinar en qué consiste ese criterio...”* Fl. 162, vto.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo considera al inicio de su intervención que la demanda fue admitida, pese a que el actor no corrigió los defectos indicados en el Auto inadmisorio. Sostiene que la presunta corrección es un escrito en el que se exponen *“meras apreciaciones personales subjetivas, cuestionando los procedimientos de la Corte, sobre los requisitos exigidos por dicha Corporación, dejando de lado el traslado para reformar la demanda...”* Fl. 173 vto.

<sup>23</sup> Este punto es desarrollado en detalle por el Ministerio de Minas y Energía.

<sup>24</sup> Folio 164 vto.

<sup>25</sup> Para la Universidad Externado, *“no se vulnera el principio de igualdad, pues de acuerdo con la libertad de empresa cada exportador es libre de adquirir el oro a quien considere pertinente, pero si desea solicitar las devoluciones de IVA pagados deberá acreditar los requisitos determinados en la disposición objeto de estudio, los cuales tienen como objeto formalizar la actividad ilegal, de oro que afecta la economía y el medio ambiente, tal como lo consideró el Legislador en su momento.”* Fl. 86.

demandada.

19. Finalmente, la tercera postura<sup>26</sup> señala que los cargos planteados en la demanda carecen de los presupuestos de certeza, especificidad y suficiencia, en tanto: (i) se le atribuye a la norma acusada unos efectos que no están contenidos ni se desprenden de la misma, cuestionado su constitucionalidad a partir de las supuestas consecuencias económicas adversas que, en criterio del actor, pueden derivarse para los exportadores que adquieren el oro de los mineros tradicionales y para estos últimos<sup>27</sup>; (ii) se fundamentan en afirmaciones vagas e indeterminadas, sin justificar de manera clara la presunta oposición entre la disposición demandada y la Constitución; y (iii) no concretan razones objetivas por las cuales deba considerarse que los sujetos comparados (exportadores de oro que lo adquieren de un titular minero, y quienes lo exportan de otros productores), demandan el mismo trato y que el legislador desbordó sus competencias al establecer un tratamiento diferenciado.

20. En consecuencia, este interviniente solicita a la Sala Plena declararse inhibida para pronunciarse de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda y, en caso de que se considere apta, declarar la exequibilidad de la norma acusada, por cuanto concede un incentivo a aquellos exportadores de oro que cumplan con los requisitos ahí establecidos, lo cual constituye una medida razonable y proporcional para la consecución de un fin constitucionalmente válido, cual es, el estímulo de la adquisición del mineral a quienes lo exploten de manera formal y legal.

## V. Concepto del Procurador General de la Nación

21. Mediante escrito radicado en esta Corporación, el Procurador General de la Nación presentó el concepto previsto en los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución Política. Solicita a la Corte declarar: (i) la exequibilidad del artículo 267 de la Ley 1819 de 2016<sup>28</sup>, únicamente por los cargos de violación de los principios de igualdad y de equidad tributaria; y, (ii) la inhibición para conocer del cargo de violación del principio de progresividad tributaria, por ineptitud de la demanda ante el incumplimiento de los requisitos de claridad y certeza, o subsidiariamente, declarar exequible la norma acusada frente a ese cargo.

22. Como punto de partida el Procurador General señala que, en forma general, los bienes destinados a la exportación están exentos del IVA, y frente a esa exención general el legislador estableció una restricción para la exportación de oro en los términos de la norma demandada. De otra parte, advierte que existe una diferencia de orden jurídico entre los productores de oro amparados en un título minero y los restantes productores de oro, en tanto los primeros encuadran dentro de la *minería formal*, y los segundos dentro de la *minería sin título o de hecho*, cuya característica

---

<sup>26</sup> Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para la Universidad del Rosario: “*la medida propende, dentro de la libertad de configuración normativa del legislador, estimular la formalización de la explotación minera a través de la exigencia de requisitos legales, como los señalados en el artículo 267 de la Ley 1816 de 2016. Al efecto, busca proteger un interés colectivo como lo es el medio ambiente sano (artículo 79 C.P.) y la explotación racional y trazable de los recursos no renovables.*” Fl. 81.

<sup>27</sup> Al respecto, expuso en su intervención la referida Cartera: “*desde el punto de vista de la teoría y la lógica económica, son diversos los factores que podrían incidir en las alteraciones del mercado minero para causar los efectos que el actor sugiere, por lo que mal podría atribuir éste tales supuestos efectos a uno solo: el beneficio tributario aquí concedido*” Fl. 185 vto.

<sup>28</sup> Norma que adiciona un párrafo al artículo 850 del Estatuto Tributario.

es ser ocasional y no permanente.

23. Aclara que el Código de Minas reconoce dicha diferencia y busca que los mineros se formalicen para que tengan acceso a los derechos mineros y cumplan sus obligaciones contributivas así como las de respeto y preservación de las normas ambientales<sup>29</sup>.

En este sentido, manifiesta que el incentivo tributario establecido en la norma acusada no resulta contrario al orden superior por trato discriminatorio, y sí responde en forma razonable y proporcionada al ejercicio de configuración que le asiste al legislador, *“en la medida que busca la preservación de un orden justo a partir del comportamiento formal en la producción de oro en función de la propiedad conforme a derecho y de preservación del medio ambiente y, aun del derecho a la vida y la seguridad de los mismos productores informales de oro ante las presiones de los grupos armados al margen de la ley que los pueden utilizar para el lavado de activos de oro de procedencia ilegal...”*.

24. Por otro lado, indica que el cargo por violación del principio de progresividad tributaria carece de certeza y de claridad, puesto que: (i) no existe violación del derecho a la igualdad, en tanto la norma acusada regula situaciones mineras y tributarias diferentes y con finalidades admisibles y soportadas desde el punto de vista legal y constitucional; (ii) el actor no señala, ni tampoco se desprende de sus expresiones, cómo la capacidad económica del sujeto pasivo tiene que ver con la posibilidad que tiene el exportador de oro de solicitar la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas -IVA-, en los términos del precepto acusado.

Frente a este punto, precisa que, si la Corte decide abordar de fondo el estudio del referido cargo, este debe desestimarse toda vez que la capacidad económica del sujeto pasivo no tiene ninguna relación con el impuesto a las ventas para efectos de tributación y de devolución de saldos por tal tributo, ya que dicho impuesto no depende, *per se*, de esa condición sino que, por tratarse de un impuesto indirecto, su causación se produce por la relación de compra venta de bienes en sí misma considerada.

25. Finalmente, manifiesta que el legislador puede delimitar el alcance de la libertad económica por razones de interés general, lo que incluye asuntos tributarios y ambientales, tal como ocurre con la delimitación del beneficio tributario establecido en la norma demandada.

## **VI. Consideraciones de la Corte Constitucional**

### **Competencia de la Corte**

26. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir

---

<sup>29</sup> Refiere que el contrato de concesión implica, obligatoriamente, la concesión del título minero y tener la correspondiente licencia ambiental, así como estar inscrito en el Registro Minero Nacional.

definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la expresión acusada hace parte de una Ley -la 1819 de 2016- proferida por el Congreso de la República.

### **Cuestión Previa**

27. La Corte estudia la demanda presentada por el ciudadano Ricardo Tomás Mario Hoyos Cock contra el parágrafo 3 del artículo 850 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016, “*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”, por considerar que lesiona los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

28. Los Ministerios de Minas y Energía, y de Comercio, Industria y Turismo; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, y las Universidades Externado de Colombia y del Rosario consideran que la disposición es constitucional. Dentro de este grupo, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la Dian inician sus intervenciones poniendo en tela de juicio la aptitud de la demanda, aunque posteriormente se decantan simplemente por solicitar que la norma se declare ajustada al Ordenamiento Superior. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita una decisión inhibitoria, por estimar que el accionante no satisfizo los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia. Por su parte, la Procuraduría General de la Nación juzga que la demanda adolece de falta de claridad y de certeza en relación con el cargo por presunto desconocimiento del principio de progresividad.

29. En el anterior marco, la Sala Plena deberá analizar como cuestión previa si la demanda presentada por el señor Ricardo Tomás Mario Hoyos Cock cumple con los requisitos para considerar su aptitud y, por lo tanto, afirmar la competencia de la Corte Constitucional para analizar de fondo el asunto sometido a su consideración.

Solo en caso de concluir afirmativamente el anterior análisis, deberá ocuparse de establecer si: una disposición que prevé la *devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas* a exportadores de oro que certifican que su origen está amparado por un título minero, lesiona los principios de igualdad, equidad tributaria y progresividad, por no incluir a los exportadores que obtienen el mismo mineral de otra fuente.

### **Requisitos de aptitud de la demanda en la acción pública de inconstitucionalidad - reiteración de jurisprudencia<sup>30</sup>**

30. La Corte Constitucional se ha pronunciado en distintas oportunidades sobre los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitucionalidad, para efectos de que el asunto sometido a su consideración pueda ser decidido de fondo. En dichas

---

<sup>30</sup> Ver entre otras, las sentencias C-1095 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-1143 de 2001. M.P. Clara Inés Vargas Hernández; C-041 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-405 de 2009. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; C-128 de 2011. M.P. Juan Carlos Hena Pérez; C-673 de 2015. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; C-658 de 2016. M.P. María Victoria Calle Correa; y, C-148 de 2018. M.P. Diana Fajardo Rivera.

ocasiones, ha enfatizado que la acción pública de inconstitucionalidad es expresión del derecho de participación en una democracia<sup>31</sup>, y que constituye un instrumento de control sobre el poder de configuración normativa que radica, de manera principal, en el Congreso de la República<sup>32</sup>.

31. El ejercicio de dicho mecanismo, sin embargo, no está desprovisto de exigencias que, si bien no pueden constituirse en barreras para el acceso a la administración de justicia, están orientadas a dar cuenta (i) de la presunción de corrección de las Leyes, que deriva del carácter epistemológico del proceso democrático, y de la pretensión de estabilidad del ordenamiento jurídico en beneficio de la seguridad que debe brindar a sus destinatarios; y, (ii) del ejercicio ponderado de la competencia del Juez Constitucional, que, por un lado, no debe asumir por sí mismo la carga de formular acusaciones contra las normas que luego debe estudiar con imparcialidad; y, por el otro, debe garantizar un escenario en el que el escrito de la demanda permita orientar la participación y el debate ciudadano.

32. Por lo anterior, aunque en aplicación del principio *pro actione* es preferible, en beneficio de un ordenamiento jurídico coherente y consistente, dictar una decisión de fondo a una inhibitoria, no le es dable a la Corte Constitucional corregir de oficio, ni subsanar aspectos oscuros, débiles o no inteligibles dejados por el accionante, “*pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso*”<sup>33</sup>. Así entonces, las exigencias que rigen en esta materia no resultan contrarias al carácter público de la acción de inconstitucionalidad, sino que responden a la necesidad de establecer una carga procesal mínima que tiene como finalidad permitir que la Corte Constitucional cumpla de manera eficaz las funciones que le han sido asignadas por la Carta Política en esta materia<sup>34</sup>, armonizando diversos principios institucionales y sustantivos.

33. Bajo tal premisa, y partiendo del contenido del artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, la jurisprudencia ha precisado que, para que exista demanda en forma, el promotor del respectivo escrito de acusación debe (i) señalar las normas que se acusan como inconstitucionales, (ii) las disposiciones superiores que estima infringidas, y (iii) exponer las razones o motivos por los cuales la norma acusada viola la Constitución, lo que se traduce, a su vez, en la formulación de por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad<sup>35</sup>.

34. Las dos primeras exigencias cumplen un doble propósito. De un lado, la determinación clara y precisa del *objeto* sobre el que versa la acusación, esto es, la identificación de las normas que se demandan como inconstitucionales, lo que se

---

<sup>31</sup> Concretando los mandatos previstos en los artículos 1, 2 y 3 de la C.P. Ahora bien, el artículo 40.6 expresamente prevé como derecho político la interposición de acciones públicas en defensa de la Constitución.

<sup>32</sup> Artículos 114 y 150 de la C.P.

<sup>33</sup> Sentencia C-304 de 2013. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>34</sup> Ver, entre otras, las sentencias C-980 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-501 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>35</sup> Consultar, entre otras, las sentencias C-236 de 1997. M.P. Antonio Barrera Carbonell; C-447 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-426 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil; y, C-170 de 2004. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

cumple con la transcripción literal de las mismas por cualquier medio, o con la inclusión en la demanda de un ejemplar de la publicación oficial, de acuerdo con las previsiones del artículo 2° del citado Decreto 2067 de 1991; y, del otro, la indicación de forma relativamente clara de las normas constitucionales que, en criterio del actor, resultan vulneradas por las disposiciones que se acusan y que son relevantes para el juicio.

35. Ahora bien, el tercero de los presupuestos exige consignar en el texto de la demanda las razones o motivos a partir de los cuales se entiende que la norma acusada infringe la Constitución. Al respecto, ha hecho énfasis este Tribunal en que el mismo impone al ciudadano que hace uso de la acción pública una carga particular, consistente en la formulación de por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad contra la norma que pone en tela de juicio, y en que este se encuentre respaldado en razones “*claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*”<sup>36</sup> que permitan establecer la existencia de una oposición objetiva y verificable entre la norma impugnada y el conjunto de las disposiciones constitucionales. Dicho en otros términos, la proposición de una verdadera controversia de raigambre constitucional<sup>37</sup>.

Sobre estos requisitos, en la Sentencia C-1052 de 2001<sup>38</sup>, se sostuvo:

“(i) **claras**, es decir, seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución; (ii) **ciertas**, lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; (iii) **específicas**, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos; (iv) **pertinentes**, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior; y (v) **suficientes**, esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada.”

36. Cuando se satisfacen los requisitos atrás señalados, la Corte se encuentra en condiciones de adelantar el proceso judicial con el objetivo de establecer si lo acusado “*se somete o no al ordenamiento supralegal que se dice desconocido*”<sup>39</sup>; de lo contrario, al juez constitucional le será imposible “*entrar en el examen material de los preceptos atacados con miras a establecer si se avienen o no a la Constitución*”<sup>40</sup> y, en tales circunstancias, no habrá lugar a darle curso al proceso o habiéndolo adelantado, culminará con una sentencia inhibitoria, sin que en este caso pueda oponerse una primera decisión de admisión dado que es en la Sala Plena

---

<sup>36</sup> Consultar, entre otras, las sentencias C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-1115 de 2004. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>37</sup> Consultar, entre otras, las sentencias C-509 de 1996. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-237 de 1997. M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-447 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero; y, C-426 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>38</sup> M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>39</sup> Ver, entre otras, la Sentencia C-353 de 1998. Antonio Barrera Carbonell.

<sup>40</sup> Consultar, entre otras, la Sentencia C-357 de 1997. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

de la Corporación, integrada por todos sus Magistrados, en quien recae la competencia de proferir un fallo, determinando, previa deliberación, si la demanda es apta o no<sup>41</sup>.

37. Por último, cuando exista un cargo que dentro de la solicitud de inconstitucionalidad se construya por violación al derecho a la igualdad, corresponde al actor presentar argumentos que demuestren la existencia de dos grupos en torno a los que gira la comparación; ofrecer razones que permitan evidenciar que estando en la misma situación de hecho recibieron un trato distinto; y que este último no fue justificado, o carece de justificación constitucional.

### **Algunas consideraciones sobre los principios de equidad tributaria y progresividad<sup>42</sup>**

38. Según lo dispuesto en el artículo 95.9 de la Constitución Política, es deber de la persona y el ciudadano contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de justicia y equidad<sup>43</sup>; y, al tenor del artículo 363 *ibídem*, el sistema tributario debe fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad<sup>44</sup>. Por su parte, a la construcción del Estado colombiano subyace, entre otras, la pretensión de un orden que, en convivencia y solidaridad, sea política, económica y socialmente justo<sup>45</sup>; y, que dirija su actuación a la satisfacción de fines tales como la promoción de la prosperidad, y la efectividad de principios, derechos y deberes constitucionales<sup>46</sup>.

39. Ahora bien, en el diseño institucional acogido por el Constituyente de 1991 se le confirió a los órganos representativos -garantes de un proceso de deliberación suficiente y plural- la competencia exclusiva para imponer contribuciones fiscales o parafiscales en tiempo de paz<sup>47</sup>, esto es, en síntesis, para diseñar la política

---

<sup>41</sup> En la Sentencia C-894 de 2009. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, se afirmó que: *la propia jurisprudencia ha dejado claro, que la Corte se encuentra habilitada para adelantar un nuevo estudio de procedibilidad de la demanda en la Sentencia, cuando de la valoración de los elementos fácticos allegados al proceso, se infiere una inobservancia de los requisitos mínimos de procedibilidad en la acusación, que a su vez no permite delimitar el ámbito de competencia de la Corte para pronunciarse. Se ha explicado al respecto, que en esa instancia procesal, el análisis resulta de mayor relevancia, si se tiene en cuenta que para ese momento, “además del contenido de la demanda, la Corte cuenta con la opinión expresada por los distintos intervinientes y con el concepto del Ministerio Público, quienes de acuerdo con el régimen legal aplicable al proceso de inconstitucionalidad, [sólo] participan en el juicio con posterioridad al auto admisorio.”*

<sup>42</sup> Este apartado retoma la jurisprudencia que de manera consistente ha venido construyendo y reiterando la Sala Plena. Ver, entre otras, las sentencias C-056 de 2019. M.P. Gloria Ortiz Delgado; C-010 de 2018. M.P. Gloria Ortiz Delgado; C-743 de 2015. M.P. Myriam Ávila Roldán; C-587 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-169 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa; C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa; C-833 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa; C-748 de 2009. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-766 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-1107 de 2001. M.P. Jaime Araujo Rentería.

<sup>43</sup> En la Sentencia C-183 de 1998, reiterada por la Sentencia C-776 de 2003, se sostuvo que los principios de justicia y equidad se concretan en las fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público.

<sup>44</sup> “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisar esta Corporación se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”, Sentencia C-989 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Cita reiterada de las decisiones C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño; y, C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>45</sup> Preámbulo de la Carta Política.

<sup>46</sup> Artículo 2 *ibídem*.

<sup>47</sup> Artículo 338. La competencia de Asambleas Departamentales y Concejos debe leerse, sin embargo, conjuntamente con lo dispuesto en los artículos 300.4 y 313.4.

tributaria a través de la selección de sus fines y de los medios que juzgue adecuados para su consecución.

La Corte Constitucional ha precisado que el amplio margen de configuración otorgado al Congreso de la República<sup>48</sup> en este campo, no puede entenderse como una habilitación liberada del sometimiento a un importante contenido sustancial - que encuentra su base en los principios y fines<sup>49</sup> anotados anteriormente-, razón por la cual, sin tal compromiso, la actuación derivaría en un ejercicio irrazonable y, por lo tanto, no protegido por el Ordenamiento Superior<sup>50</sup>.

También debe precisarse que la facultad impositiva que se le otorgó al Legislador, comprende no solo la regulación sobre tributos en el sentido amplio<sup>51</sup>, sino la inclusión de beneficios<sup>52</sup>, entre los que se encuentran las exenciones y las deducciones de base<sup>53</sup>, cuya función principal consiste en influenciar la acción de algunos sujetos con miras a la satisfacción de fines constitucionales<sup>54</sup>, por supuesto, en el marco sustantivo ya mencionado<sup>55</sup>.

---

Detrás de esta *elección*, y por consiguiente del *principio de legalidad* del tributo, se encuentra el principio de “*no taxation without representation*” previsto en la Carta Magna inglesa de 1215. Ver, entre otras, las sentencias C-583 de 1996. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-1383 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz; y, C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>48</sup> Artículo 150. 12 de la C.P. La facultad de decretar impuestos, incluso, no puede conferirse al Presidente de la República en los términos del numeral 10 ídem.

En la Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte reiteró que “*ha partido del reconocimiento de que “el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”*”

<sup>49</sup> En la Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo, se afirmó que el Congreso ejerce su competencia en esta materia “*según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado*”.

<sup>50</sup> En la Sentencia C-743 de 2015. M.P. Myriam Ávila Roldán, se afirmó que: “*No obstante su amplitud, el margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene límites. Estos límites obedecen a dos fundamentos constitucionales<sup>50</sup>: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 CP) dentro de criterios de justicia y equidad y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 CP). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución; ni ejercerse de forma contraria a los derechos fundamentales<sup>50</sup>; ni desconocer en su ejercicio que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva<sup>50</sup>.*”

<sup>51</sup> En la Sentencia C-587 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, se afirmó que tal competencia comprende: “*crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los procedimientos y métodos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, conforme a los condicionamientos previstos en la Constitución y la ley... esta potestad... es amplia, pues el Congreso de la República goza de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación e gravámenes disponer la configuración de sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas.*”

<sup>52</sup> Competencia a la que se ha referido esta Corporación en no pocas ocasiones. Por ejemplo, en la Sentencia C-925 de 2000. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

<sup>53</sup> “*Pero debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los mas elementales principios de tributación... si bien existen en la legislación tributaria disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria, no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades sino que pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad.*” Sentencia C-989 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>54</sup> Ver, en relación con las exenciones, los objetivos sintetizados en las Sentencias C-1107 de 2001. M.P. Jaime Araujo Rentería, C-748 de 2009. M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-587 de 2014. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>55</sup> Sobre esto último, en la Sentencia C-250 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil, se sostuvo que “[l]a validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional”.

40. Sobre la **equidad tributaria** esta Corporación ha considerado que, además de vincular al Congreso de la República en la determinación de la política tributaria<sup>56</sup>, (i) deriva del principio general de igualdad; (ii) posee dos orientaciones, una horizontal y otra vertical, asociada esta última al **principio de progresividad**; y, (iii) se predica del sistema tributario en su conjunto, y no a un impuesto en específico. A continuación la Sala efectuará algunas reflexiones sobre cada una de estas notas relevantes.

40.1. La equidad en esta materia se vincula a los principios de igualdad -o se auxilia en el juicio de igualdad-<sup>57</sup>, y de generalidad, que están en la base de la concepción de una justicia tributaria; y, se materializa en la ponderación de *“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”*<sup>58</sup> En la providencia C-833 de 2013<sup>59</sup>, se afirmó que en esta materia la equidad incorporaba el principio de generalidad, *“en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago. Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales”*, al incorporar las dos dimensiones a las que se hará referencia más adelante, una horizontal y otra vertical.

En la Sentencia C-010 de 2018<sup>60</sup> la Sala Plena realizó algunas consideraciones sobre la razón y el alcance del vínculo entre los principios de igualdad y equidad tributaria, advirtiendo que en algunas ocasiones la Corporación los ha analizado conjuntamente, pero que, sin embargo, no son idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa<sup>61</sup>.

Sin la pretensión de taxatividad, la jurisprudencia constitucional ha identificado varios supuestos en los que se lesiona este principio<sup>62</sup>. Uno de ellos se presenta cuando se regula el tributo o beneficio de manera tal que dos sujetos ubicados en la misma posición son tratados de manera diferente. Tal situación fue verificada,

---

<sup>56</sup> La sujeción del Congreso de la República al principio de equidad tributaria ha sido expuesta expresa y recientemente, entre otras, en la sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Ortiz Delgado.

<sup>57</sup> En la Sentencia C-1107 de 2001. M.P. Jaime Araujo Rentería, se afirmó lo siguiente: *“Ahora bien, el principio de equidad tributaria acusa un parentesco íntimo con el derecho a la igualdad que contempla el artículo 13 ibídem, con la diferencia de que mientras éste corresponde al universo general de los habitantes del país, aquél por su parte es propio del ámbito tributario.”*

<sup>58</sup> Sentencia C-600 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa. En la Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, se sostuvo que *“el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.”*

<sup>59</sup> M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>60</sup> M.P. Gloria Ortiz Delgado.

<sup>61</sup> En este preciso punto, la Sala Plena se apoyó en lo considerado previamente en la providencia C-587 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>62</sup> Ver las sentencias C-169 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa; y, C-010 de 2018 y C-056 de 2019. M.P. Gloria Ortiz Delgado.

por ejemplo, en la Sentencia C-748 de 2009<sup>63</sup>, en la que la Sala Plena consideró que una disposición que preveía una exención sobre parte del salario -relacionada con los gastos de representación- a los Magistrados de Tribunales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios<sup>64</sup>, lesionaba el principio de equidad tributaria, pues excluía a funcionarios ubicados en una posición similar<sup>65</sup>. La decisión fue de exequibilidad condicionada, en el entendido que también se extendía a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, y de los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.

40.2. La equidad posee dos dimensiones, una horizontal y otra vertical. La primera, se refiere a la obligación de regular de la misma manera las situaciones asimilables dado que se está ante personas con capacidad económica o una situación fáctica similar; se materializa en una distribución de los tributos y beneficios que atienda al mandato de igualdad de trato, esto es, que se conceda un tratamiento similar a quienes se encuentran en una situación, en lo sustancial, similar, y un tratamiento diferenciado a quienes, por el contrario, están en una situación que es diferente en lo relevante; y, la segunda, a la obligación de imponer una mayor carga a quien está en mejores condiciones de asumirla, *“a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades.”*<sup>66</sup> Al respecto, en la Sentencia C-169 de 2014<sup>67</sup>, se sostuvo que:

“Mientras la equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9), la equidad vertical demanda que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. Por lo mismo, la Corte ha señalado que la Constitución exige gravar *“en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”*.<sup>68</sup>

---

<sup>63</sup> M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>64</sup> Artículo 206.7 del Estatuto Tributario que estableció que, en un porcentaje del 50% del salario, los gastos de representación de los magistrados de tribunales y sus fiscales estarían exentos del impuesto sobre la renta y complementarios.

<sup>65</sup> El cargo de la demanda, según la síntesis efectuada por la Corporación en la providencia, se dirigía expresamente a estos grupos: “[e]n efecto, aduce que la expresión acusada contempla una exención tributaria a favor de los magistrados de Tribunales, sin incluir expresamente a funcionarios judiciales que cumplen funciones de naturaleza similar, como son los magistrados que integran la Sala Jurisdiccional Disciplinaria y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura y los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes, con lo que se concreta un trato diferenciado injustificado constitucionalmente.”

<sup>66</sup> Sentencia C-426 de 2005. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, reiterada en la Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. En la Sentencia C-643 de 2002, se sostuvo lo siguiente: *“el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”*

<sup>67</sup> M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>68</sup> Sentencia C-426 de 2005 (...) En similar sentido, en la Sentencia C-833 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa, se afirmó que: *“equidad horizontal según 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 tal que queden situadas en el*

Asociada a la dimensión vertical del principio de equidad se encuentra la **progresividad**, conexión que fue advertida desde pronunciamientos tempranos de este Tribunal<sup>69</sup>, en razón a que el primero “*permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.*” Recientemente, en la Sentencia C-056 de 2019<sup>70</sup>, se sostuvo que la equidad vertical “*identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.*”

40.3. La Corporación<sup>71</sup> ha insistido, al tenor de lo dispuesto en el artículo 363 de la Carta Política, en la cualidad *sistémica* de los principios de equidad, eficiencia y progresividad del régimen tributario, esto es, ha precisado que su satisfacción se predica del sistema, y no de cada uno de los elementos que lo componen. Lo anterior, empero, no implica la imposibilidad de analizar un tributo o beneficio en específico o uno de sus elementos en particular, dado su efecto sobre el conjunto<sup>72</sup>.

### **La demanda no reúne los requisitos de aptitud para promover un pronunciamiento de fondo**

41. El artículo 850, parágrafo 3, del Estatuto Tributario forma parte del título X, *Devoluciones*. Adicionalmente, puede afirmarse, se expidió para configurar una situación tributaria dirigida a un grupo específico de exportadores de oro<sup>73</sup> que se da en un escenario en el que (i) el artículo 479 del citado Estatuto, prevé que están exentos del impuesto sobre las ventas los bienes que se exportan; y (ii) el artículo 481 *ibídem*, establece entre los casos en los que procede la devolución de IVA los bienes corporales muebles que se exporten y los bienes corporales muebles que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre que vayan a ser exportados (literales a y b).

42. Por lo anterior es válido afirmar que la previsión del Legislador ahora confrontada es expresión del margen de configuración del Congreso de la República y, en consecuencia, su estipulación está sometida a los principios que regulan la potestad impositiva del Estado (párrafo 39, *supra*).

Ahora bien, la adopción de este tipo de medidas no es extraña a la Política Tributaria en Colombia. En ocasiones anteriores, la devolución adquiere la condición de beneficio tributario del Impuesto sobre las Ventas. En tal sentido, por

---

mismo nivel después de pagar sus contribuciones. También postula un mandato de *equidad vertical*, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”

<sup>69</sup> Sentencia C-419 de 1995. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

<sup>70</sup> M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>71</sup> Ver, entre otras, las sentencias C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-C-748 de 2009. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa y C-056 de 2019. M.P. Gloria Ortiz Delgado.

<sup>72</sup> En la Sentencia C-776 de 2003 se consideró que: “el principio de progresividad –como sucede con los principios de equidad y eficiencia– puede predicarse, bien sea del sistema tributario, o bien de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto.”

<sup>73</sup> Un proyecto minero cobija, por regla general, las diferentes etapas: (i) exploración, (ii) construcción – montaje, (iii) explotación, (iv) transporte y (v) comercialización.

ejemplo, en la Sentencia C-989 de 2004<sup>74</sup> se analizó la devolución del IVA por adquisiciones con tarjetas de crédito o débito<sup>75</sup>; y, en la providencia C-1035 de 2003<sup>76</sup>, se estudió una disposición que concedía la posibilidad de devolución del IVA a los productores oficiales de licores<sup>77</sup>. En este caso, teniendo en cuenta la precisión efectuada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-117 de 2018<sup>78</sup>, debe tenerse en cuenta que la consideración de la exportación como actividad exenta, y no excluida, del IVA debe comprenderse más como, según se lee en los antecedentes legislativos y algunos intervinientes lo expresan, medida de desincentivo.

43. Así entonces, debe precisarse que la norma cuestionada concede la posibilidad de solicitar devolución de saldos originados en la declaración del Impuesto sobre las Ventas a un grupo que, dentro de los exportadores de oro, cuenta con un requisito específico, que se relaciona con el origen del producto que se comercializa.

Aunque la disposición no regula de manera expresa la minería en Colombia - privilegiando a un sector sobre el otro- el criterio de diferenciación sí se fundamenta en este aspecto, dado que la referida devolución se concede sí y solo sí se acredita que el oro proviene de un minero que cuenta con un título y, con otros requisitos adicionales. La intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en este proceso, confirma lo afirmado al referirse a la intención del Legislador al elevar a norma tal medida tributaria:

“... la importancia y necesidad de regulaciones como la establecida en la disposición ahora cuestionada, cuyo propósito fue (y es) precisamente contribuir al control de “la explotación ilícita de minerales”, una de las mas devastadoras actividades contra el medio ambiente y las comunidades.

Así se explica en los antecedentes legislativos de la Ley 1819 de 2016, según los cuales el cometido inmediato de la disposición es “imponer un requisito para las devoluciones de oro para controlar la ilegalidad en dicho sector”. En efecto, el Congreso de la República consideró que esta medida era eficaz para materializar esos propósitos... según consta en las memorias de las Reuniones de Ponentes del Proyecto de Ley de que da cuenta la Gaceta del Congreso 1090 de 5 de diciembre de 2016, lo que efectivamente derivó en la adopción de la respectiva regulación.

...

Así las cosas..., la norma en cuestión nace con el fin de contribuir a controlar una de las problemáticas más complejas que enfrenta la actividad minera, que no es menor...”<sup>79</sup>

44. En consecuencia, en razón a que el análisis constitucional con miras a establecer la presunta lesión de los *principios igualdad y de equidad tributaria* horizontal así

---

<sup>74</sup> M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>75</sup> Artículo 850.1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 33 de la Ley 863 de 2003.

<sup>76</sup> Marco Gerardo Monroy Cabra.

<sup>77</sup> Artículo 54 de la Ley 788 de 2002.

<sup>78</sup> M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>79</sup> Folio 189 vto.

lo requiere, el actor consideró que en este caso el Legislador regulaba de manera diferente dos situaciones que ameritaban el mismo trato, ubicando, de un lado, a los exportadores de oro que derivan el metal de un minero con el título respectivo, y, del otro, a los exportadores de oro que derivan el metal de un minero que no ostenta título. Dentro de esta última categoría, el actor se refirió a los *barequeros*, precisando que cuando hiciera referencia a tal término cobijaba *“a cualquier tipo de minero diferente al que detenta un título minero.”*<sup>80</sup>

45. Esta categorización, a juicio de la Sala, además que no es aquella que por convención se elevó a norma jurídica, impide realizar un control de fondo, dado que no se encuentran adecuadamente identificados los grupos o sujetos que, estando presuntamente en similares circunstancias, han recibido un tratamiento diferente por el Legislador.

46. Tal como lo reconoce el actor, según el artículo 2.2.5.6.1.1.1. *“definiciones”*<sup>81</sup> de la Sección 1 del Capítulo 6 – Título V – Parte 2 – Libro 2 del Decreto 1073 de 2015, *“Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía”*, por explorador minero autorizado se entienden las siguientes personas: (i) el titular minero en etapa de explotación, (ii) los solicitantes de programas de legalización o de formalización minera siempre y cuando cuenten con autorización legal para su resolución; (iii) beneficiarios de áreas de reserva especial mientras se resuelvan dichas solicitudes; (iv) subcontratista de formalización minera; y, (v) mineros de subsistencia. Dentro de esta última categoría, se incluyen las labores de barequeo y las de recolección propias de los denominados chatarreros.

La minería de subsistencia, según la misma disposición, se entiende como aquella *“actividad minera desarrollada por personas naturales o grupo de personas que se dedican a la extracción y recolección a cielo abierto de arenas y gravas de río destinadas a la industria de la construcción, arcillas, metales preciosos, piedras preciosas y semipreciosas, por medios y herramientas manuales, sin la utilización de ningún tipo de equipo mecanizado o maquinaria para su arranque. // En la minería de subsistencia se entienden incluidas las labores de barequeo y las de recolección de minerales mencionados en este artículo que se encuentren presentes en los desechos de explotaciones mineras, independientemente del calificativo que estas últimas asuman en las diferentes zonas del territorio nacional. // Por razones de seguridad minera y en atención a que su ejecución requiere la utilización de maquinaria o medios mecanizados prohibidos en la minería sin título minero, la minería de subsistencia no comprenderá las actividades mineras que se desarrollen de manera subterránea.”*

47. En la jurisprudencia de la Corte Constitucional, también es clara la existencia de diferencias entre formas legales, informales e ilegales de minería. Al respecto, en la Sentencia C-259 de 2016<sup>82</sup>, se advirtió que: (i) a partir de la Ley 685 de 2001 o Código de Minas se exige un título minero, que se materializa en la celebración de una concesión, para acreditar el derecho a explorar y explotar minas de

---

<sup>80</sup> Negrilla fuera de texto.

<sup>81</sup> Modificado por el Decreto 1102 de 2017.

<sup>82</sup> M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

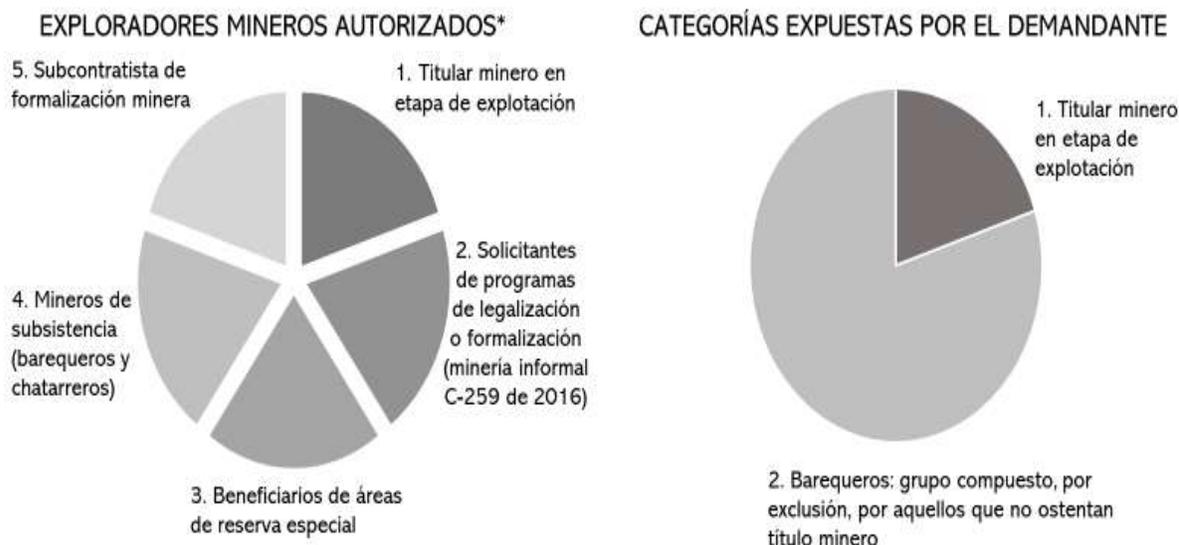
propiedad del Estado; (ii) como excepción a dicho título minero, se encuentran las actividades relacionadas con la denominada minería ocasional (artículo 152 ibídem) y el barequeo (artículo 155 ibídem); (iii) a partir del derecho internacional y de la jurisprudencia, la exploración y explotación fuera de dichas posibilidades se sub-clasificó como ilegal e informal o de hecho, así:

“En la primera se encuentra aquella que se asocia con el patrocinio de actividades ilícitas, como lo es, por ejemplo, la realizada por los grupos armados ilegales o las bandas criminales, que utilizan este negocio como un medio de financiación de sus actividades<sup>[133]</sup>. Por el contrario, en la segunda, se estaría en presencia de aquella minería de pequeña escala, generalmente tradicional, artesanal o de subsistencia<sup>[134]</sup>, que se desarrolla en las zonas rurales del país, como una alternativa económica frente a la pobreza y como una forma de obtención de recursos económicos, que permite asegurar la satisfacción del mínimo vital de familias que por tradición se han ocupado del oficio minero como herramienta de trabajo<sup>[135]</sup>.

El principal elemento distintivo entre ambas formas de minería es que mientras la ilícita no tiene la intención de legalizarse, pues la destinación de sus recursos es eminentemente ilegal; en la minería de hecho o informal, sí existe la vocación de acceder al otorgamiento de un título que, según lo visto, permita preservar la posibilidad de desarrollar una actividad de subsistencia”

Y, finalmente, (iv) es tan clara la distinción entre minería informal o de hecho y aquella ejercida por los barequeros, que el programa de formalización previsto en el Decreto 2390 de 2002 para la minería informal, excluyó de su aplicación a la minería ocasional, el barequeo y a los proyectos mineros especiales y de desarrollo comunitario (artículo 1.1).

48. Por lo anterior, el demandante debió asumir la carga de acreditar por qué todos o algunos de los grupos de mineros sin título, no ilegales, se encuentran en la misma posición de aquellos que cuentan con un contrato de concesión suscrito para la exploración y explotación de oro. O, dicho de otra forma, era carga del accionante identificar claramente los grupos que presuntamente excluye el parágrafo 3 del artículo 850 del Estatuto Tributario y, a partir de allí, justificar por qué se encuentran en la misma posición del minero con título que, además de otros requisitos, permite conceder al exportador de oro solicitar la devolución prevista en la disposición cuestionada. Esta situación se pone de manifiesto a través de la siguiente gráfica:



\* La categoría de los exploradores mineros autorizados, según el Decreto 1102 de 2017, incluye la minería en formalización y excluye la ilegal.

49. La carga a la que aquí se hace referencia es aquella que, en otras ocasiones, ha permitido a la Corte Constitucional realizar un control de constitucionalidad informado y adecuado frente a medidas relacionadas con la devolución del IVA, en las que el cargo precisamente recaía en que un grupo que, estando en las mismas condiciones de hecho del tenido en cuenta por el Legislador, quedó por fuera de la medida tributaria. En este sentido, v. Gr, en las sentencias C-989 de 2004 y C-1035 de 2003 (referidas en el apartado 42, *supra*) se confrontaron los siguientes grupos: en la primera, los que utilizaban tarjetas débito y crédito para adquirir bienes y servicios, de un lado, y los que utilizaban para los mismos efectos moneda de curso legal, del otro<sup>83</sup>; y, en la segunda, los productores oficiales de licor, por un lado, y los productores privados de licor, por el otro<sup>84</sup>.

50. Por lo anterior, teniendo en cuenta que recientemente esta Corporación destacó que, aunque “*la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo*”<sup>85</sup>, es evidente que en este caso la demanda no identificó adecuadamente los grupos a comparar, pues en el extremo opuesto a aquél que origina la medida tributaria a favor de los exportadores de oro -mineros con título- se encuentra un complejo escenario de actores, que cuentan con diversidad de posiciones dentro de la exploración y explotación minera, y sin cuya precisión de régimen, beneficios y condiciones de habilitación dentro del sistema de minería no es dable adelantar un juicio de constitucionalidad.

<sup>83</sup> En dicha oportunidad la Corte consideró que la medida no lesionaba el principio de equidad tributaria, concluyendo que la norma demandada era constitucional.

<sup>84</sup> En esta decisión la Corte llegó a una decisión condicionada, en la que precisó lo que debía entenderse por productor oficial.

<sup>85</sup> Sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Ortiz Delgado.

51. Tal oscuridad y ausencia argumentativa en la demanda, afecta directamente los cargos por presunto desconocimiento de los principios de igualdad y equidad horizontal, y, en consecuencia, la Corte se declarará inhibida para efectuar un pronunciamiento de fondo ante el incumplimiento de los requisitos de *especificidad y suficiencia*.

51.1. La demanda no atiende al requisito de especificidad pues, dado el uso ambiguo que efectúa del término “*barequero*” -como se afirmó previamente, incluso contraviniendo el uso convencional dado al mismo dentro del ordenamiento jurídico- no logra exponer por qué frente a un grupo o varios grupos determinados, ubicados en la base de la medida tributaria prevista para los exportadores de oro, se lesiona el mandado de trato igual.

Carga que, además, reviste especial trascendencia en este asunto pues no se expone argumento alguno del que se permita inferir la existencia de mineros con título, por un lado (i), la de mineros ilegales, por otro (ii), y la de los **demás mineros, por último (iii)**, los cuales, por encontrarse en una misma situación fáctica y jurídica, deben ser asumidos como unidad. Al no justificarse esta última hipótesis, se insiste, no existe un grupo claro a ser comparado relacionalmente con los mineros que sí cuentan con un contrato de concesión y que viabilizan el descuento del IVA a favor de los exportadores de oro.

51.2. Bajo dicha línea argumentativa, no se acredita el requisito de suficiencia pues, a partir de las falencias al identificar los grupos sujetos de comparación, no se genera una duda inicial acerca de la constitucionalidad del párrafo demandado. Así, la Corte ha considerado que cuando se alega la violación al principio de igualdad en materia tributaria “*la potestad de configuración normativa que en materia tributaria tiene el legislador no es absoluta sino que encuentra límites en los principios constitucionales, dentro de los que se destacan los de igualdad y equidad tributaria, de manera que la creación, modificación o supresión de tributos, así como exenciones tributarias, debe atender al respeto de los principios señalados y, en general, de los derechos constitucionales fundamentales.*”<sup>86</sup>

En este contexto, le corresponde al accionante exponer asertiva y persuasivamente los motivos que lo llevan a considerar que la disposición legal es inconstitucional, pues “*no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada- con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como ha dicho la Corte, “tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”*”<sup>87</sup>, carga que el ciudadano Hoyos Cock no satisfizo en esta oportunidad.

---

<sup>86</sup> Sentencia C-748 de 2009. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>87</sup> C-010 de 2018. M.P. Gloria Ortiz Delgado.

52. Pero, además de lo anterior y como se cuestionó al momento de admitir la demanda, el accionante no satisface el requisito de *certeza*, en la medida en que, dado que los sujetos destinatarios de la disposición son quienes exportan oro, la demanda debió partir de una interpretación razonable de la disposición, y no subjetiva a partir de los efectos contingentes que se derivarían de su aplicación, y, a partir de allí, formular el reparo constitucional.

53. Desechados los motivos de inconstitucionalidad fundados en los principios de igualdad y equidad horizontal, resta a la Sala analizar la existencia o no de un cargo por la presunta lesión del *principio de progresividad*, cuya sustentación se sintetizó por el accionante en los siguientes términos: “*porque dos exportadores de oro cuyos proveedores sean titulares mineros recibirán el mismo beneficio en cuanto al IVA a pesar de que su capacidad económica sea muy diferente, mientras que un exportador de oro que lo adquiera a un titular minero y otro que lo adquiera a un barequero recibirán un tratamiento diferente a pesar de que podría suceder que su capacidad económica es muy similar.*”

54. Para el análisis de este cargo, la Sala estima oportuno ampliar el estudio de la jurisprudencia constitucional sobre la sistematicidad del principio de progresividad en materia tributaria, ya anticipada (párrafo 40.3, *supra*). Al respecto, en la Sentencia C-100 de 2014<sup>88</sup>, se afirmó que:

“19. Ciertamente, la Carta exige que el *sistema* sea progresivo, y no que cada uno de los singulares elementos del mismo tenga esa característica. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia, esto no significa que sea inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad, sino que la eventual regresividad de un tributo o de un específico precepto del ordenamiento tributario no debe considerarse por sí misma como una razón suficiente para declararlo inconstitucional.

En cada caso, el juicio de progresividad sobre una norma tributaria consiste, no en establecer si individualmente se compadece o no con el principio de progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento “*podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad*”.<sup>89</sup>

Más recientemente, en la providencia C-056 de 2019<sup>90</sup>, se afirmó que “*el componente vertical [del principio de equidad tributaria] guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto[20].*”

55. A partir de lo anterior, debe advertirse que el actor no expone por qué la disposición demandada genera una dosis de regresividad, teniendo en cuenta que

---

<sup>88</sup> M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>89</sup> Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados.

<sup>90</sup> M.P. Gloria Ortiz Delgado.

detrás de la medida se encuentra la regulación del régimen impositivo del Impuesto sobre las Ventas. Sus afirmaciones parten de supuestos que, en términos de probabilidad, podrían presentarse ante exportadores pequeños y exportadores de grandes cantidades de oro, sin que afirme, por ejemplo, la existencia de un criterio constitucional para definir tal beneficio, esto, evidentemente, respetando el ámbito de regulación del Legislador. La ausencia de una identificación clara de un grupo de “barequeros”, además, impide realizar un juicio de constitucionalidad a partir del cual se establezca la existencia de una regulación que afecte al sistema tributario en su conjunto, por introducirle una dosis de inequidad sin sustento constitucional, no razonable ni proporcionada.

56. En consecuencia, la Sala Plena encuentra que frente a este cargo tampoco se satisfacen los requisitos de *especificidad* y *suficiencia*, razón por la que se proferirá un fallo inhibitorio sobre este cargo. El primero, en razón a que no se evidencia un análisis que permita inscribir la medida en un sistema de tributación en el que actúan diversidad de sujetos como mineros autorizados y con tratamientos diferenciales atendiendo a la forma de exploración y explotación del oro, destinatarios, igualmente, de diferentes medidas de política pública. Así, no se verifica un ejercicio de confrontación de la medida con el parámetro de control de constitucional. En consecuencia, tampoco se genera una duda inicial de inconstitucionalidad que satisfaga el requisito de suficiencia.

### **Síntesis de la decisión**

57. La Corporación asumió el conocimiento de la demanda presentada contra el parágrafo 3 del artículo 850 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, por la presunta lesión de los principios de igualdad, equidad tributaria y progresividad, artículos 13 y 363 de la C.P.

58. La mayoría de los intervinientes consideraron que la disposición demandada, que prevé una medida tributaria de devolución de saldos por el IVA a los exportadores de oro que adquieran este bien de mineros con título, es constitucional, al inscribirse en el margen de configuración del Legislador y atender a un fin constitucionalmente válido. De manera directa, uno de los intervinientes -el Ministerio de Hacienda y Crédito Público- y el Ministerio Público -de manera parcial, frente al cargo por presunta lesión del principio de progresividad- solicitaron que la Corte Constitucional se declarara inhibida para pronunciarse sobre las pretensiones de la demanda.

59. Como cuestión previa, en consecuencia, la Sala estudió la aptitud de la demanda presentada por el ciudadano Ricardo Tomás Mario Hoyos Cock, para lo cual reiteró la jurisprudencia sobre dos aspectos: (i) los requisitos de aptitud de la demanda en la acción pública de inconstitucionalidad, párrafo 30 y siguientes; y, (ii) el alcance de los principios de equidad y progresividad tributaria, párrafo 38 y siguientes. A partir de lo anterior, encontró que (i) el cargo por lesión de los principios de igualdad y equidad tributaria horizontal, adolecía de falta de certeza, especificidad

y suficiencia, fundamentalmente, porque el sustento de la demanda lo constituían apreciaciones sobre las posibles consecuencias de la disposición, y que el accionante no identificó los grupos a comparar, esto es, aquellos que, en su opinión, debiendo ser cubiertos por la disposición demandada, no lo eran, pese a encontrarse en las mismas circunstancias, de hecho y normativas, relevantes; y, (ii) el cargo por violación al principio de progresividad, no satisfacía los mismos criterios porque el actor no adelantó un estudio de la medida tributaria como parte del sistema; en su lugar, presentó un estudio aislado y singular de la disposición cuestionada, situación que impidió, además, ubicar a unos grupos claramente determinados en el marco del ordenamiento tributario.

## VII. DECISIÓN

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

### RESUELVE

**Declararse INHIBIDA** para emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad del parágrafo 3 del artículo 850 del Decreto 624 de 1989 “*Estatuto Tributario*”, adicionado por el artículo 267 de la Ley 1819 de 2016.

**Notifíquese, comuníquese y cúmplase.**

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO  
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado  
*Ausente en comisión*

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada  
*Ausente en comisión*

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General