



Sentencia C-571/19

Referencia: Expediente D-11907

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 145 (parcial), 184 (parcial) y 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha de la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”.

Demandante: Andrés de Zubiría Samper

Magistrado Sustanciador:
ALBERTO ROJAS RÍOS

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Gloria Stella Ortiz Delgado, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, José Fernando Reyes Cuartas, Cristina Pardo Schlesinger y Alberto Rojas Ríos, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, previo cumplimiento de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El 11 de febrero de 2017, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Andrés de Zubiría Samper, presentó demanda contra la totalidad de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración de los artículos 1, 13, 38, 58, 68, 113, 140, 145, 157, 189, 338 y 363 Superiores.

Por auto de 2 de febrero de 2017, la demanda fue parcialmente admitida, en relación con los cargos formulados contra el artículo 145 (parcial) por la presunta vulneración del artículo 13 de la Constitución y los artículos 184 (parcial) y 185 (parcial) por el supuesto desconocimiento del artículo 363 de la Carta Política. El resto de cargos, contra la totalidad de la ley, fueron inadmitidos.

En esa misma providencia se comunicó la iniciación del proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República, al Ministerio del Interior, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y a la Defensoría de Pueblo. Además, se invitó a intervenir en el mismo a las Facultades de Derecho de las universidades: de Los Andes, de Antioquia, de Cartagena, EAFIT, Santo Tomás, Externado de Colombia, Javeriana, Libre, Nacional de Colombia, del Rosario, de La Sabana y Sergio Arboleda; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a FENALCO y la Asociación Nacional de Industriales ANDI.

Por Auto de 24 de febrero de 2017, el Magistrado Sustanciador rechazó los cargos que fueron inadmitidos por medio de Auto de 2 de febrero de 2017¹. Frente a ello el ciudadano demandante presentó recurso de súplica, el cual fue decidido por la Sala Plena de la Corporación en los siguientes términos: “**CONFIRMAR** en su integridad el Auto del veinticuatro (24) de febrero de dos mil diecisiete (2017), proferido por el Magistrado Sustanciador Alberto Rojas Ríos, mediante el cual se rechazó

¹ Los cargos rechazados fueron: “Aprobación de la reforma tributaria por fuera de la sede del Congreso de la República (artículo 140 superior); Violación del principio tributario de progresividad en el impuesto de renta y complementarios de las personas jurídicas (artículo 363 superior); vulneración del derecho a la libre asociación, a la propiedad privada y a la facultad de los particulares de fundar instituciones educativas (artículos 38, 58 y 68 Superiores); Existencia de dos tributos que gravan una actividad o servicio (art. 338 Superior); Violación del principio de progresividad (art. 363 Superior); Existencia de un impuesto nacional “disfrazado” como una contribución parafiscal al combustible (art. 338 Superior); Vulneración del principio de autonomía de las entidades territoriales (artículo 287 Superior); e Inconstitucionalidad al crearse una comisión Accidental de Compilación y Organización del Régimen Tributario (artículo 150.10 superior). Cuaderno 2. Folio 149.

*parcialmente la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por el ciudadano Andrés de Zubiría Samper*².

De otra parte, en cumplimiento de lo dispuesto por la Sala Plena en el Auto 305 de 2017, se suspendieron los términos de diversos procesos de constitucionalidad, entre los cuales se encuentra el asunto de la referencia. Luego de los trámites propios de este proceso, la demanda fue fijada en la Secretaría de la Corte para permitir la participación ciudadana.

En Auto de 17 de junio de 2019, el Magistrado Ponente ordenó que se levantaran los términos del proceso de constitucionalidad de la referencia (D-11907). En el mismo se ordenó que una vez ejecutoriado se contabilizaran nuevamente los términos a partir de la instancia procesal en que se encontraba al momento de la suspensión. El Procurador General de la Nación emitió el concepto de su competencia el 4 de julio de 2019.

II. NORMA OBJETO DE REVISIÓN

A continuación, se transcribe y subraya el segmento normativo demandado:

“LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101, del 29 de diciembre 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.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

“ARTICULO 145. Modifíquese el artículo 23 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 23. Entidades no contribuyentes declarantes. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos y en

² Ibíd. Folio 170.

general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos.

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

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

A partir del año gravable 2017, del recaudo del impuesto sobre las ventas un (1) punto se destinará así:

a) 0.5 puntos se destinarán a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud;

b) 0.5 puntos se destinarán a la financiación de la educación. El cuarenta por ciento (40%) de este recaudo se destinará a la financiación de la Educación Superior Pública.

PARÁGRAFO 1o. Los directorios telefónicos quedarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se transfieran a título oneroso.

ARTÍCULO 185. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). Los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

09.01.	<u>Café</u>
10.01	<u>Trigo</u>
10.04.90.00.00	<u>Avena</u>
10.07.90.00.00	<u>Sorgo de grano</u>
12.01.90.00.00	<u>Habas de soya</u>

III. LA DEMANDA

El accionante señala que los apartes demandados de los artículos 145, 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016 desconocen los principios de igualdad y progresividad en materia tributaria. Para tal efecto establece tres cargos, los cuales serán expuestos a continuación.

Cargo primero: Violación del principio de igualdad (Artículo 13 Superior)

Expone que el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 clasificó a las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior como entidades declarantes pero no contribuyentes del impuesto de renta y no hizo lo mismo con las corporaciones, fundaciones y asociaciones, a pesar que ambas son entidades sin ánimo de lucro. En su criterio:

“Se viola en forma rampante el principio constitucional de la igualdad (artículo 13), al establecerse un trato discriminatorio de las corporaciones, fundaciones y asociaciones, al convertirlas en contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, mientras que otras entidades que también son consideradas como entidades sin ánimo de lucro, como lo son las iglesias y confesiones religiosas quedan consagradas como no contribuyentes declarantes y, por ende, no obligadas al pago del impuesto de renta.

(...)

A dos circunstancias parecidas les la (sic) Ley 1819/2016 un tratamiento diferente, discriminando entonces a las otras entidades sin ánimo de lucro”.

Afirma que la jurisprudencia de la Corte señala que, para corregir las desigualdades de hecho, el Estado debe promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva. En ese sentido debe adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados, y proteger especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental se encuentran en circunstancias de inferioridad manifiesta, como afirma el artículo 13 en sus incisos 2° y 3°.

Cargo segundo: Vulneración del principio de progresividad tributaria por el incremento del IVA (artículo 363 de la Constitución Política)

Para el actor el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 desconoce el principio de progresividad en materia tributaria dado que ordena el incremento del impuesto al valor agregado (en adelante IVA) del 16% al 19% sin tener en cuenta que todos los contribuyentes no tienen la misma capacidad de pago, por lo cual las personas de estratos bajos destinan una proporción más alta de sus ingresos a la compra de los bienes gravados que aquella sufragada por quienes se encuentran en estratos altos.

Agrega que la reforma tributaria aumenta los impuestos indirectos y reduce los directos, generando una disminución del ingreso disponible de los hogares con ingresos medios y menores a estos que conllevará a que la crisis económica que atraviesa el país se agudice, toda vez que favorecerá el contexto macroeconómico adverso de desaceleración económica, caída del consumo y aumento de la moratoria de los créditos. Sobre el particular afirma:

“al aumentarse el IVA del 16 al 19 por ciento por la Ley 1819 de 2016, es un hecho que va a generar una manifiesta regresividad, al tener que pagar más los pobres (estratos 1, 2 y 3) por los bienes gravados con la tarifa general. Al igual, que por las circunstancias de pauperización de importantes sectores de la sociedad el aumento del IVA pone en peligro el mínimo vital de miles de personas, en especial aquellas que viven del llamado rebusque o de la economía informal. Y la citada disposición de la Ley 1819 de 2016 incorporará una limitación irrazonable del principio de progresividad, porque como se ha señalado, para el año 2017 se calcula que para los más pobres el costo de vida subirá en 0,58 por ciento, mientras que las personas de ingresos altos el aumento será (sic) del 0,55 por ciento”³.

Concluye, afirmando que aunque la progresividad es principio exigible del sistema, no implica que sea ajeno al control de constitucionalidad de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos que integran el ordenamiento constitucional.

Cargo tercero: Desconocimiento del principio de progresividad por gravar elementos básicos de la canasta familiar (artículo 363 de la Constitución)

³ Segundo cuaderno de la demanda. Folio 17.

En concepto del demandante el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 vulnera el artículo 363 Superior, dado que la imposición del IVA del 5% *“atenta contra el mínimo vital de amplios sectores de la población, al restringir o impedir el consumo de elementos básicos, como son el café el trigo, la avena, el salchichón y la butifarra”*⁴.

En su criterio, la imposición de un tributo para la compra de tales bienes, sobre la totalidad de la población, sin tener en cuenta el principio de progresividad genera que las personas de menores recursos, se encuentren en la imposibilidad de adquirir productos difíciles de reemplazar.

IV. INTERVENCIONES

1. Concepto de entidades públicas

1.1. Presidencia de la República

Solicita que la Corte declare la **EXEQUIBILIDAD** frente al cargo primero, la **INHIBICIÓN** en relación con el segundo y **ESTARSE A LO RESUELTO** en el cargo tercero. Las razones para ello se resumen a continuación:

1.1.1. Frente al cargo por la supuesta vulneración del principio de igualdad, con ocasión al trato diferenciado entre las iglesias y las demás entidades sin ánimo de lucro, expuso que no le asiste razón al demandante dado que no es posible equiparar a la iglesias y asociaciones religiosas, que tienen especial protección constitucional, con otro tipo de entidades sin ánimo de lucro.

Considera que no existe discriminación al otorgar un trato más benéfico a las agrupaciones religiosas, dado que el principio de laicidad no prohíbe un trato diferente frente a asociaciones de carácter religioso. En su criterio, la medida de otorgarle a las iglesias la clasificación de no contribuyentes supera el test de igualdad toda vez que: (a) busca el fin legítimo de minimizarle la carga tributaria a entidades que tienen una importante influencia para la vida espiritual de los colombianos; (b) no está prohibida y se encuentra cobijada por la libertad de configuración tributaria del legislador; y (c) es adecuada para obtener dicha finalidad.

1.1.2. En relación con el cargo segundo solicita que la Corte se **INHIBA** de realizar un pronunciamiento dado que se fundamenta resulta inadecuado considerar que los sectores con menores ingresos de la

⁴ *Ibíd.* 19.

sociedad tengan una afectación proporcionalmente más alta por el aumento de la tarifa del IVA.

Agrega que el principio de progresividad tributaria se predica de la totalidad del sistema tributario y no de los elementos individualmente considerados, por lo cual un análisis del artículo 184 llevaría concluir que no se desconoce el principio referenciado toda vez que: (a) una parte muy importante del recaudo se destinará a fortalecer la protección social y la educación; (b) la norma no amplía los productos gravados, sino únicamente la tarifa aplicable; (c) el estatuto tributario, en su totalidad, consagra tarifas diferenciales de IVA y exenciones al mismo que dependen del tipo de producto gravable, asegurando así que los bienes de primera necesidad sean accesibles a las personas que tengan menor capacidad adquisitiva.

1.1.3. Sobre el cargo contra el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, por la inobservancia del principio de progresividad al gravar con un 5% algunos alimentos, indica que la Corte debe **ESTARSE A LO RESUELTO** en sentencia en la sentencia C-100 de 2014, en la cual declaró la exequibilidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 que establecía un gravamen prácticamente igual, por lo cual puede concluirse que existe un estudio sobre la materialidad de la norma.

1.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

1.2.1. Solicita a la Corte **ESTARSE A LO RESUELTO** en la Sentencia C-100 de 2014 en lo relacionado con el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, o subsidiariamente declarar la exequibilidad de dicha normativa, pues, en aquella decisión la Corte Constitucional estableció la constitucionalidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, norma que materialmente contiene el mismo contenido normativo. Ello, pues, a pesar de que la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 es más extensa y contiene más productos gravados, lo cierto es que el demandante limitó su cargo a ciertos productos que pueden ser considerados como “*de primera necesidad*”, los cuales no fueron modificados por la norma demandada. Para el actor existe cosa juzgada porque:

- (a) “existe una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo, esto es, dos normas que modificar el artículo 468-1 del Estatuto Tributario y contienen en esencia las mismas partidas arancelarias acusadas”; (b) “hay identidad de cargo, consistente en la presunta vulneración del principio de progresividad en materia tributaria del artículo 363 de la Constitución al gravar con IVA a una tarifa del 5% una serie

de bienes que el demandante señala como de consumo frecuente por la población colombiana”; (c) “el pronunciamiento fue de fondo y no de forma”; y (d) “el parámetro de constitucionalidad es el mismo artículo 363 de la Carta -el cual no ha sido objeto de modificaciones- y el contenido en el cual se surgieron las dos normas es el mismo”⁵.

1.2.2. Que se **INHIBA** de emitir un pronunciamiento frente a los cargos segundo y tercero, propuestos por el presunto desconocimiento del principio de progresividad (artículos 184 y 185), dado que el actor fundamenta la inconstitucionalidad de las normas demandadas en artículos de prensa y estudios publicados en revistas sin indexar que carecen de rigor técnico y no pueden ser contrastados fácticamente, razón por la cual concluye que se fundan en afirmaciones arbitrarias, incompletas y subjetivas de su entender de la norma (certeza), las cuales resultan insuficientes para generar la más mínima duda sobre la inconstitucionalidad de la norma censurada (suficiencia); y (b) se limita a hacer afirmaciones vagas e imprecisas que no tienden a demostrar la manera en que las normas acusadas desconocen la constitución (claridad y pertinencia).

Para el Ministerio el incremento del IVA es una petición de principio pues es obvio que al subir la tarifa los contribuyentes deben pagar más e incluso si se aceptara que el aumento del IVA afecta en mayor proporción a la población de menores ingresos, el actor se abstiene de analizar integralmente el sistema tributario al dejar de analizar: (i) cómo incide el gasto público en la nivelación de las cargas impuestas, (ii) las excepciones y tarifas diferenciales para los productos considerados como esenciales y (iii) que se ha gravado en mayor medida los bienes no indispensables, los cuales suelen ser adquiridos por las personas con mayor capacidad adquisitiva.

1.2.3. De manera subsidiaria solicita que se declare la exequibilidad de las disposiciones demandadas dado que el legislador tiene amplia libertad de configuración sobre la materia y su actuación se encuentra ajustada a derecho dado que:

(i) No desconoció el mínimo vital de la población con menores recursos, pues estableció exenciones y tarifas diferenciadas sobre bienes y servicios de primera necesidad, para asegurar su acceso a los diferentes sectores sociales.

(ii) A pesar de su carácter regresivo, el impuesto no es irrazonable, pues el aumento del IVA afecta en mayor medida a la población de mayores

⁵ Ibíd. Folio 280.

ingresos toda vez que recae sobre bienes que no son indispensables para garantizar la satisfacción de necesidades básicas. Debe tenerse en cuenta que una proporción considerable del IPC de las personas con menores ingresos está compuesta por bienes y servicios exentos, excluidos o gravados con una tarifa diferencial. A su vez, el mayor recaudo de recursos de la población más adinerada garantiza su reinversión en gasto público social, pues la norma destina de manera específica algunas partidas.

(iii) El tributo era necesario debido a que la bonanza económica que generó el incremento del valor del petróleo entre 2011 y 2015 se incrementó la inversión social, pero luego los precios cayeron y debe darse continuidad a las políticas iniciadas para favorecer a las personas con menores ingresos.

Finalmente, indica que la tarifa general del IVA que correspondía al 16% se adoptó mediante la Ley 223 de 1995, por tanto es razonable que, debido a la mejoría de las condiciones económicas de la población que ha tenido lugar en los últimos 22 años, el sistema tributario se ajuste para contribuir al sostenimiento de los programas sociales anteriormente referidos.

1.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Mediante escrito del 6 de junio de 2017, solicita que la Corte: (i) declare la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 y (ii) se **INHIBA** de realizar un pronunciamiento de fondo sobre los cargos segundo y tercero, relativos al presunto desconocimiento del principio de progresividad del que se acusa a los artículos 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016.

1.3.1. Respecto del cargo primero considera que el trato diferenciado que refiere el actor entre la generalidad de las entidades sin ánimo de lucro y aquellas que forman iglesias o confesiones religiosas no fue creada con la Ley 1819 de 2016, sino que se trata de una disposición normativa que se ha encontrado presente en el ordenamiento jurídico colombiano incluso con anterioridad a la actual Constitución.

De otro lado, destaca que si bien reconoce la existencia de un trato diferenciado, éste, contrario a lo afirmado por el actor, sí cuenta con una razón que lo justifica, pues en Colombia se han previsto diferentes regímenes tributarios para las entidades sin ánimo de lucro que dependen no de su naturaleza jurídica, sino del objeto social que desarrollan y del cumplimiento de determinados requisitos legales; los cuales pueden hacerlos beneficiarios de un tratamiento preferencial.

Considera que este trato diferenciado no implica necesariamente el que se desconozca el derecho a la igualdad, pues el respeto de este derecho implica el que se otorgue un trato igual a situaciones iguales y uno diferente a aquellas que no guardan similitud. Por ello, en este caso estima que, el hecho de que las entidades sin ánimo de lucro reciban un trato diferente entre ellas, permite al legislador conferirle un tratamiento preferencial a aquellas que desarrollan fines de alta importancia para la sociedad.

1.3.2. Solicita que la Corte se **INHIBA** de realizar un pronunciamiento frente a los cargos segundo y tercero por falta de aptitud sustantiva, pues los bienes gravados con el 5% (artículo 185) habían sido gravados en el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, el cual fue declarado exequible en sentencia C-100 de 2014, por el presunto desconocimiento del principio de progresividad, por tanto se configura el fenómeno de cosa juzgada.

Agrega que el aumento del IVA tiene fundamento en estudios técnicos minuciosos que propenden alcanzar una mayor calidad tributaria, elevar el nivel del recaudo y fortalecer la lucha contra la evasión, pero sobre todo afrontar la situación económica del país, sin descuidar el gasto público social.

Considera que existen impuestos que gravan directamente al individuo y tienen mayor consideración de sus circunstancias particulares, los estudios técnicos demuestran que el IVA tiene ventaja frente a otros impuestos, pues permite: (a) *“eliminar el efecto cascada y producir mejoras en su cumplimiento y administración”*; (b) *“no distorsionar la decisiones de inversión y producción”*; y (c) promueve las exportaciones pues los bienes se gravan en el lugar de consumo y no en el de producción.

Destaca que la elección del legislador de incrementar el IVA no desconoce el principio de progresividad pues es un impuesto que (a) no grava a la totalidad de la canasta familiar; (b) establece tarifas diferenciadas para los artículos de uso esencial o de primera necesidad y (c) grava en mayor medida bienes de lujo.

Finalmente, afirma que la afectación del principio de progresividad no puede fundamentarse en el estudio aislado de las normas (en este caso el incremento del IVA en los artículos 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016), sino en el análisis del sistema tributario en su conjunto.

2. Instituciones académicas

2.1. Universidad Externado de Colombia

2.1.1. La institución solicita que la Corte declare la **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, pues la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria expuso que la disparidad en el impuesto de renta aplicable a las entidades sin ánimo de lucro (en adelante ESAL) es uno de los principales problemas del sistema tributario vigente.

Considera que la norma demandada establece un trato diferenciado entre la pluralidad de ESAL y las iglesias y confesiones religiosas, el cual carece por completo de cualquier justificación que la legitime. Así, considera que el trato diferenciado anteriormente referido no superaría un test de proporcionalidad leve dado que aunque la medida es idónea (o por lo menos no prohibida), resulta innecesaria pues existen alternativas para garantizar la libertad de cultos como por ejemplo incorporar a las iglesias en el régimen tributario especial. Estas razones son suficientes para declarar la inexequibilidad de la norma, pero si se sometiera a un análisis de proporcionalidad en sentido estricto se concluiría que son mayores las afectaciones al principio de igualdad que los beneficios que reporta la exención tributaria establecida.

2.1.2. En relación con los cargos segundo y tercero considera que los artículos 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016 deben ser declarados **EXEQUIBLES** pues para argumentar la afectación al principio de progresividad tributaria en materia de impuestos indirectos se requiere que se evidencie la afectación al sistema tributario en su conjunto y no en sus partes individualmente consideradas, exigencia que no fue satisfecha en el presente asunto. Finalmente, agrega que las disposiciones acusadas replican aquellas que ya existían desde la Ley 1607 de 2012 sobre elementos de consumo esencial.

2.2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

La posición mayoritaria del instituto solicitó que la Corte declare la **EXEQUIBILIDAD** de las disposiciones demandadas.

2.2.1. En relación con el cargo primero considera que las iglesias no son contribuyentes del impuesto de renta desde la expedición de la Ley 223 de 1995 por lo cual la norma cuestionada no introdujo cambios.

Para el interviniente es constitucionalmente válido que el Estado Colombiano confiera tratos diferenciados a todas las iglesias y confesiones religiosas frente a otro tipo de instituciones como las entidades sin ánimo de lucro, pues las primeras materializan el derecho fundamental a la libertad de cultos. Esa razón también le lleva a concluir que no son sujetos comparables.

2.2.2. En relación con la presunta vulneración al principio de progresividad (artículos 184 y 185), indicó que es necesario demostrar jurídica y fácticamente que el impuesto cuestionado genera un impacto real sobre las poblaciones menos favorecidas, lo cual no fue satisfecho por el accionante quien fundamentó la inexecutable en publicaciones de medios de comunicación masivos que no tienen la fuerza necesarias para demostrar sus afirmaciones.

2.2.3. De otra parte, los ciudadanos Eleonora Lozano Rodríguez, Benjamín Cubides Pinto y Pablo Godoy Fajardo allegaron en documento anexo en el que se consigna la posición minoritaria del instituto, mediante el que exponen que el régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro *“ha resultado ser un eficaz mecanismo de evasión tributaria y un fracaso como instrumento de política pública en materia fiscal, debido a los múltiples abusos que fomenta o, al menos, permite”*⁶.

Consideran que la Ley 1819 de 2016 estableció que las ESAL tendrán que cumplir con ciertas obligaciones fiscales de carácter formal y, en algunos eventos, la obligación sustancial de pago, pero mantuvo a las iglesias como no contribuyentes lo cual genera un trato diferenciado sin justificación que impide al Estado verificar si ese tipo de organizaciones religiosas realmente cumplen con sus finalidades. Por lo anterior, solicita a esta Corte que establezca a las iglesias y organizaciones religiosas como **“contribuyentes del régimen especial”** para que puedan ser objeto del riguroso control fiscal que implantó la Ley 1819 de 2016 y tengan la obligación de tributar cuando no logren demostrar la correcta destinación de sus ingresos.

3. Organizaciones civiles

Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

La Asociación se pronunció sobre el cargo por desconocimiento del principio de progresividad tributaria y solicitó la **EXEQUIBILIDAD** de los artículos 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016.

En su concepto tales disposiciones no afectan el mínimo vital de la población porque la mayoría de los bienes necesarios para la satisfacción de las necesidades básicas han sido exentos o excluidos del pago del IVA. A su vez, considera que una tarifa del 5% para algunos bienes, como el chocolate de mesa, es baja.

⁶ Ibíd. Folio 331.

Concluye señalando que el incremento de 3 puntos en la tarifa general del IVA no es desproporcionado, máxime si con ello se propende por la estabilidad fiscal y se realizan destinaciones específicas como las efectuadas para el financiamiento de la salud y la educación.

4. Intervenciones ciudadanas

4.1. Intervención del ciudadano Juan Diego Buitrago Galindo

Solicitó que la Corte limite el cargo de inconstitucionalidad por desconocimiento del principio de progresividad, al primer inciso del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 y se abstenga de pronunciarse en relación con el resto de dicha disposición normativa, en cuanto no fue atacada en su totalidad por el accionante, sino que éste únicamente se pronunció en relación con el incremento del IVA.

Efectuada tal precisión solicita que la Corte declare la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, pues las afectaciones al principio de progresividad tributaria deben predicarse del sistema en su conjunto y no del impuesto individualmente considerado, por tanto, en el presente caso, no es posible aseverar que el incremento realizado al IVA tenga la posibilidad de desconocer el mínimo vital de la población, ni incorpora limitaciones irrazonables al principio de progresividad, pues incluso le retiró el gravamen a algunos bienes.

Agregó que en el caso que se declare la inexequibilidad del incremento del 19%, se aclare que la tarifa a aplicar será aquella que estaba vigente con anterioridad, esto es, la del 16%.

5. Concepto del Procurador General de la Nación

5.1. De conformidad con lo previsto en los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución, el Procurador General de la Nación rindió concepto número 6598 dentro del proceso de constitucionalidad correspondiente a la demanda D-11907, en el cual solicita a la Corte que declare: i) la **INHIBICIÓN** para conocer de mérito el cargo formulado contra el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 por ineptitud sustantiva de la demanda; ii) **EXEQUIBLE** el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 y iii) **EXEQUIBLES** las expresiones “café”, “trigo”, “avena”, “habas de soya”, “únicamente el salchichón y la butifarra” y “chocolate de mesa” contenidas en el artículo 185 de Ley 1819 de 2016.

5.2. Sobre el cargo primero, contra el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, afirma que la demanda no explica por qué las iglesias y confesiones religiosas se encuentran en una situación similar a las fundaciones,

corporaciones y asociaciones, presupuesto necesario para dar un tratamiento tributario benéfico consistente en excluirlos de pagar el impuesto de renta.

De hecho para la Procuraduría no son grupos comparables, porque tienen un sistema de adquisición de bienes y un régimen para su reconocimiento y control distintos. A manera de ejemplo expone que las iglesias no pueden suscribir contratos como sí lo hacen las fundaciones y demás personas jurídicas.

5.3. En relación con el cargo contra el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 aduce que el incremento del IVA no vulnera el principio de justicia en su expresión de equidad vertical dado que el legislador tiene un amplio margen de configuración sobre la materia y porque la justicia tributaria hace relación al reparto equilibrado de los deberes, de las cargas de los gastos públicos según la capacidad de pago del sujeto pasivo. En el caso particular, el porcentaje del IVA varía dependiendo del producto que se consume, lo que se traduce una revisión de la capacidad adquisitiva del contribuyente.

5.4. Sobre el cargo contra algunas expresiones del artículo 185 de la Ley 1819 estima que gravar ciertos productos que se consideran de consumo básico es una competencia que hace parte de la libertad configurativa del legislador en materia impositiva. Agregó que los bienes a los que el demandante se refiere tienen una tarifa diferencial del 5% y por lo que el impacto en el ingreso no es significativo, además que tales artículos no son de primera necesidad sino estimulantes como el café, importados y de fácil reemplazo como la avena y el trigo, no aptos para consumo humano como el sorgo de grano, para consumo suntuario de los vegetarianos como las habas de soya o de los carnívoros como el salchichón y butifarra o pueden ser sustituidos por panela como en el caso del chocolate de mesa⁷.

6. Síntesis de las intervenciones y conceptos

En el siguiente cuadro se relacionan las solicitudes presentadas por los intervinientes y los argumentos que las fundamentan:

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
Presidencia de la República	Cargo primero: la medida de otorgarle a las iglesias la clasificación de no contribuyentes supera el test de igualdad toda vez que: (a) busca el fin legítimo de minimizarle la carga tributaria a entidades que tienen una	Cargo primero: Exequibilida d

⁷ *Ibíd.* Folio 170.

	<p>importante influencia para la vida espiritual de los colombianos; (b) no está prohibida y se encuentra cobijada por la libertad de configuración tributaria del legislador; y (c) es adecuada para obtener dicha finalidad.</p> <p>Cargo segundo: el principio de progresividad tributaria se predica de la totalidad del sistema tributario y no de los elementos individualmente considerados.</p> <p>Cargo tercero: en la sentencia C-100 de 2014, en la cual declaró la exequibilidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 que establecía un gravamen prácticamente igual</p>	<p>Cargo segundo: Inhibición</p> <p>Cargo tercero: Estarse a lo resuelto</p>
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	<p>Cargo tercero: En la Sentencia C-100 de 2014 la Corte Constitucional estableció la constitucionalidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, norma que materialmente contiene el mismo contenido normativo.</p> <p>Cargos segundo y tercero: El actor fundamenta la inconstitucionalidad de las normas demandadas (art. 184 y 185) en artículos de prensa y estudios publicados en revistas sin indexar que carecen de rigor técnico y no pueden ser contrastados fácticamente, razón por la cual concluye que se fundan en afirmaciones arbitrarias, incompletas y subjetivas de su entender de la norma (certeza), las cuales resultan insuficientes para generar la más mínima duda sobre la inconstitucionalidad de la norma censurada (suficiencia); y (b) se limita a hacer afirmaciones vagas e imprecisas que no tienden a demostrar la manera en que las normas acusadas desconocen la constitución (claridad y pertinencia).</p>	<p>Cargo tercero: Estarse a lo resuelto</p> <p>Cargo segundo: Inhibición</p>
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN	<p>Cargo primero: la existencia de un trato diferenciado cuenta con una razón que lo justifica, pues en Colombia se han previsto diferentes regímenes tributarios para las entidades sin ánimo de lucro que dependen no</p>	<p>Cargo primero: Exequibilidad</p>

	<p>de su naturaleza jurídica, sino del objeto social que desarrollan y del cumplimiento de determinados requisitos legales; los cuales pueden hacerlos beneficiarios de un tratamiento preferencial.</p> <p>Cargos segundo y tercero: los bienes gravados con el 5% (artículo 185) habían sido gravados en el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, el cual fue declarado exequible en sentencia C-100 de 2014, por el presunto desconocimiento del principio de progresividad, por tanto se configura el fenómeno de cosa juzgada.</p>	<p>Cargo segundo: Inhibición</p> <p>Cargo tercero: Inhibición</p>
Universidad Externado de Colombia	<p>Cargo primero: el trato diferenciado no superaría un test de proporcionalidad leve dado que aunque la medida es idónea (o por lo menos no prohibida), resulta innecesaria pues existen alternativas para garantizar la libertad de cultos como por ejemplo incorporar a las iglesias en el régimen tributario especial.</p> <p>Cargos segundo y tercero: para argumentar la afectación al principio de progresividad tributaria en materia de impuestos indirectos se requiere que se evidencie la afectación al sistema tributario en su conjunto y no en sus partes individualmente consideradas, exigencia que no fue satisfecha en el presente asunto.</p>	<p>Cargo primero: Inexequibilidad</p> <p>Cargo segundo: Exequibilidad</p> <p>Cargo tercero: Exequibilidad</p>
Instituto Colombiano de Derecho Tributario	<p>Cargo primero: es válido que el Estado Colombiano confiera tratos diferenciados a todas las iglesias y confesiones religiosas frente a otro tipo de instituciones como las entidades sin ánimo de lucro, pues las primeras materializan el derecho fundamental a la libertad de cultos. Esa razón también le lleva a concluir que no son sujetos comparables.</p> <p>Cargos segundo y tercero: es necesario demostrar jurídica y fácticamente que el impuesto cuestionado genera un impacto real</p>	<p>Cargo primero: Exequibilidad</p> <p>Cargo segundo: Exequibilidad</p>

	sobre las poblaciones menos favorecidas, lo cual no fue satisfecho por el accionante quien fundamento la inexecutable en publicaciones de medios de comunicación masivos que no tienen la fuerza necesarias para demostrar sus afirmaciones.	Cargo tercero: Exequibilida d
Asociación Nacional de Empresarios ANDI	<p>Cargo segundo: el incremento de 3 puntos en la tarifa general del IVA no es desproporcionado, máxime si con ello se propende por la estabilidad fiscal y se realizan destinaciones específicas como las efectuadas para el financiamiento de la salud y la educación.</p> <p>Cargo tercero: disposiciones no afectan el mínimo vital de la población porque la mayoría de los bienes necesarios para la satisfacción de las necesidades básicas han sido exentos o excluidos del pago del IVA. A su vez, considera que una tarifa del 5% para algunos bienes, como el chocolate de mesa, es baja.</p> <p>No se pronunció sobre el cargo primero.</p>	<p>Cargo segundo: Exequibilida d</p> <p>Cargo tercero: Exequibilida d</p>
Ciudadano Juan Diego Buitrago Galindo	<p>Las afectaciones al principio de progresividad tributaria deben predicarse del sistema en su conjunto y no del impuesto individualmente considerado.</p> <p>No se pronunció sobre los cargos primero y tercero.</p>	Cargo segundo: Exequibilida d
Procuraduría General de la Nación	<p>Cargo primero: no son grupos comparables, porque tienen un sistema de adquisición de bienes y un régimen para su reconocimiento y control distintos.</p> <p>Cargo segundo: el legislador tiene un amplio margen de configuración sobre la materia y porque la justicia tributaria hace relación al reparto equilibrado de los deberes, de las cargas de los gastos públicos según la capacidad de pago del sujeto pasivo.</p> <p>Cargo tercero: los bienes a los que el demandante se refiere tienen una tarifa</p>	<p>Cargo primero: Inhibición</p> <p>Cargo segundo: Exequibilida d</p> <p>Cargo tercero:</p>

	diferencial del 5% y por lo que el impacto en el ingreso no es significativo, además que tales artículos no son de primera necesidad.	Exequibilida d
--	---	-------------------

VI. CONSIDERACIONES

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad formulada contra los artículos 145, 184 y 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha de la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política.

2. Aptitud sustantiva

2.1. Teniendo en cuenta que la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Universidad Externado de Colombia y la Procuraduría General de la Nación manifestaron que la demanda carecía de aptitud sustantiva y solicitaron que la Corte se declarara inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo, con fundamento en diversas razones y sobre diversos cargos, corresponde a la Sala Plena realizar un estudio previo sobre el particular.

2.2. Este Tribunal en sentencia C-1052 de 2001, estableció los presupuestos mínimos que deben cumplir las acciones públicas de inconstitucionalidad, para que la Corte las estudie. Ello tiene por objeto que se delimite de manera clara y precisa el problema jurídico, lo cual evita decisiones inhibitorias.

En efecto, la Corte ha interpretado el alcance de las condiciones que debe cumplir la demanda de inconstitucionalidad y ha sistematizado, –sin caer en formalismos incompatibles con la naturaleza popular y ciudadana de la acción– que los cargos formulados por el demandante deben ser claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes.

Al tenor de estas condiciones la demanda debe: (i) ser comprensible (claridad), (ii) recaer sobre el contenido de la disposición acusada y no sobre uno inferido por quien demanda (certeza), (iii) señalar cómo la disposición vulnera la Carta Política, mediante argumentos determinados, concretos y precisos que recaigan sobre la norma en juicio (especificidad), (iv) ofrecer razonamientos de índole constitucional que se refieran al

contenido normativo de las disposiciones demandadas (pertinencia), todo lo cual redundará en (v) suscitar una mínima duda sobre la constitucionalidad de la norma que se estima contraria a la Carta Política (suficiencia).

2.3. Para realizar el examen de aptitud sustantiva la Sala estudiará cada cargo por aparte y verificará si cumple con los requisitos expuestos.

Análisis de aptitud del cargo primero: Violación del principio de igualdad (Artículo 13 Superior)

2.4. Para estructurar un cargo por vulneración del principio de igualdad la jurisprudencia ha sostenido que deben establecerse dos grupos o situaciones de hecho susceptibles de ser contrastadas, antes de iniciar un examen de adecuación entre las normas legales y ese principio.

De conformidad con la sentencia C-178 de 2014, también debe determinarse si esos grupos o situaciones se encuentran en situación de igualdad o desigualdad desde un punto de vista fáctico, con el objeto de determinar *“si el Legislador debía aplicar idénticas consecuencias normativas, o si se hallaba facultado para dar un trato distinto a ambos grupos; en tercer término, debe definirse un criterio de comparación que permita analizar esas diferencias o similitudes fácticas a la luz del sistema normativo vigente; y, finalmente, debe constatarse si (i) un tratamiento distinto entre iguales o (ii) un tratamiento igual entre desiguales es razonable. Es decir, si persigue un fin constitucionalmente legítimo y no restringe en exceso los derechos de uno de los grupos en comparación”*⁸.

Como se puede apreciar la determinación de los sujetos comparables constituye un asunto previo al estudio de la demanda y dado que se refiere a un aspecto fáctico sobre la repercusión de una medida sobre sujetos determinados, su inobservancia puede afectar tres requisitos para su aptitud sustantiva: la certeza, la pertinencia y la suficiencia.

2.4.1. El demandante afirma que las fundaciones, asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro (en adelante FACSAL) deben tener el mismo trato, en materia tributaria, que las iglesias y confesiones religiosas, pues son sujetos iguales dado que ambas *“tienen la naturaleza jurídica de entidades sin ánimo de lucro”*⁹.

Frente a ello, la Sala considera que a pesar de que las FACSAL y las iglesias y confesiones religiosas tienen en común el ser entidades sin ánimo de lucro, las diferencias entre estos grupos es mayor que sus

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-178 de 2014.

⁹ Primer cuaderno de la demanda. Folio 13.

similitudes, desde el punto de vista de su constitución legal, su objeto, su régimen de contratación y los bienes jurídicos constitucionales que protegen y desarrollan.

En relación con la naturaleza jurídica las iglesias y confesiones religiosas tienen personería jurídica de derecho público que es otorgada por el Estado colombiano a través del Ministerio del Interior, con fundamento en los artículos 9° y 10° de la Ley 133 de 1994, en tanto que la personería jurídica de las FACSAL es de naturaleza privada regulada por el Código Civil.

Como explica el Ministerio Público¹⁰, las iglesias y confesiones religiosas adquieren bienes a partir del reconocimiento y buena voluntad de sus integrantes, mientras que las FACSAL están sujetas al cumplimiento de contratos y tienen obligaciones específicas frente a sus socios.

Finalmente, las iglesias y confesiones religiosas son instituciones que se desarrollan a partir del ejercicio del derecho fundamental a la libertad de cultos (art. 19 Superior), mientras que las FACSAL tienen fundamento en otros bienes jurídicos: el de la libertad de asociación y la garantía de los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles y formas asociativas de propiedad, de conformidad con los artículos 38 y 58 de la Constitución.

El sólo hecho de afirmar que las iglesias y las FACSAL son entidades sin ánimo de lucro, no genera que tales sujetos sean idénticos o siquiera similares; sus finalidades, su régimen de contratación, la forma en que se constituyen, los bienes jurídicos que las fundamentan y su objeto es diferente.

Por tanto, el accionante no logra demostrar que las similitudes que presentan estos grupos sobrepasan significativamente sus diferencias, por lo cual la Corte no puede realizar una comparación entre tales sujetos. En consecuencia, el cargo por vulneración del principio de igualdad no sólo pierde su fundamento, sino que afecta los argumentos que pretendían crear dudas sobre la constitucionalidad de la norma demandada.

Lo expuesto genera que el cargo no cumpla con la carga de suficiencia, pero también afecta el requisito de especificidad al no observarse una oposición verificable entre la norma demandada y el principio de igualdad, esto es, que el actor no lograr demostrar por qué el Legislador está en la obligación de ordenar un trato idéntico entre las FACSAL y las iglesias y confesiones religiosas en los términos del artículo 13 Superior.

2.4.2. De conformidad con lo expuesto la Corte se inhibirá de emitir un pronunciamiento frente al presente cargo.

¹⁰ *Ibíd.* Folio 370.

Análisis de aptitud del cargo segundo: Vulneración del principio de progresividad tributaria por el incremento del IVA (desconocimiento del artículo 363 de la Constitución Política)

2.5. El actor asevera que el incremento del IVA del 16% al 19% desconoce el principio de progresividad, dado que no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, afectando el mínimo vital los hogares con menores ingresos, los cuales deben destinar una mayor proporción de recursos económicos para satisfacer sus necesidades básicas.

2.5.1. Sobre el particular la Corte considera que el cargo cumple con el requisito de certeza dado que las consecuencias atribuidas a la norma son reales: el impuesto al valor agregado es indirecto, en su generalidad no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, pues no establece tarifas diferenciadas dependiendo del estrato socioeconómico.

Resulta cierto que los hogares con menores ingresos tienen que destinar una mayor proporción de su ingreso para comprar los bienes gravados, que la empleada por sujetos de mayores ingresos.

2.5.2. El cargo también cumple con el requisito de claridad, pues el reproche que el actor hace a la norma se entiende de manera sencilla. A su vez, la discusión que plantea tiene relevancia constitucional al encontrarse enfrentados los principios de progresividad y equidad frente a la garantía de derechos sociales (pertinencia).

Teniendo en cuenta que es posible establecer una oposición verificable entre el artículo 363 –que establece la obligación de progresividad en materia tributaria– frente al texto legal demandado –artículo 184 de la Ley 1819 de 2016– la demanda satisface la carga de especificidad.

Al señalarse que la norma demandada aumenta la base gravable de los bienes objeto del impuesto al valor agregado y que tal acción no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes sino que se aplica de manera indirecta aun cuando la Constitución establece que debe tenerse en cuenta la progresividad como una máxima de optimización al momento de imponer tributos, se genera una duda mínima sobre la conformidad del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 con el artículo 363 de la Constitución.

2.5.3. Finalmente, a pesar que la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y la DIAN manifestaron que la Corte debían inhibirse frente a tal cargo porque el principio de progresividad tributaria se predica de la totalidad del sistema y no de los elementos individualmente considerados, la Sala considera que este argumento no afecta la aptitud de la demanda,

sino su vocación de prosperidad por lo cual es una oposición de fondo, propia de un juicio de constitucionalidad. Sobre el particular esta Corte en sentencia C-117 de 2018 expuso:

“En tal sentido, la demanda en contra de una disposición que reduce o cambia la tarifa de un impuesto, no implica la imposibilidad de realizar un estudio de fondo por violación del principio de progresividad, por falta de certeza. A pesar de tal realidad, es posible adelantar un análisis respecto al contexto del tributo, como lo ha dicho la jurisprudencia. Por ello, aceptar este argumento conduciría a determinar la regla de que no se puede demandar ninguna norma referente a la reducción de una tarifa de un impuesto, porque per se tales medidas son congruentes con el principio de progresividad”¹¹.

2.5.4. Efectuadas estas precisiones, se concluye que el cargo segundo cumple con las condiciones necesarias para ser objeto de estudio por parte de esta Corporación.

Análisis de aptitud del cargo tercero: Desconocimiento del principio de progresividad por gravar elementos básicos de la canasta familiar (artículo 363 de la Constitución)

2.6. En concepto del demandante el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 vulnera el artículo 363 Superior, dado que la imposición del IVA del 5% *“atenta contra el mínimo vital de amplios sectores de la población, al restringir o impedir el consumo de elementos básicos, como son el café el trigo, la avena, el salchichón y la butifarra”*¹².

2.6.1. En la demanda no se presentan argumentos adicionales para sustentar tal afirmación, ni se explica con fundamento en cuál criterio los bienes enunciados son de primera necesidad o elementos de consumo básico. Tampoco se expone por qué se afecta el *“mínimo vital de amplios sectores de la población”* máxime si el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 no grava por primera vez tales productos, sino que reproduce de manera idéntica el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, como pasa a compararse:

ley 1607 de 2012	ley 1819 de 2016
artículo 48. modifíquese el artículo 468-1 del estatuto tributario, el cual quedará así:	artículo 185. modifíquese el artículo 468-1 del estatuto tributario el cual quedará así:

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018.

¹² *Ibíd.* 19.

artículo 468-1. bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). a partir del 1o de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):	artículo 468-1. bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):
09.01. café 10.01 trigo 10.04.90.00.00 avena 10.07.90.00.00 sorgo de grano 12.01.90.00.00 habas de soya 16.01 únicamente el salchichón y la butifarra	09.01. café 10.01 trigo 10.04.90.00.00 avena 10.07.90.00.00 sorgo de grano 12.01.90.00.00 habas de soya 16.01 únicamente el salchichón y la butifarra

2.6.2. Es pertinente resaltar que el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 establece que los bienes a los cuales hace referencia el demandante “*están*” gravados y no incorpora un gravamen nuevo o diferente al que existía en el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012. Sobre este punto, resulta imperativo recordar que la Corte Constitucional en sentencia C-100 de 2014 estudió una demanda por idénticas razones a las aducidas por el demandante, en la cual determinó la exequibilidad del incremento del 5% de los referidos productos.

2.6.3. Identificado tal precedente, la Sala Plena encuentra que aunque la norma declarada exequible se encuentre reproducida en otra disposición su contenido sustantivo no ha sufrido modificación alguna, razón por la cual existe cosa juzgada material sobre el objeto demandado. Ello impone al actor la carga de argumentar que han sobrevenido circunstancias que ameriten un nuevo estudio de la norma, concretamente un cambio en la significación material de la Constitución, en el parámetro de control, o en su contexto normativo.

2.6.4. Dado que el actor no demostró circunstancias sobrevinientes para que la Corte estudiara nuevamente la norma demandada, la Corte ordenará estarse a lo resuelto en la sentencia C-100 de 2014, en relación con el cargo por la presunta vulneración del artículo 363 de la Constitución.

3. Problema jurídico

Una vez efectuado el análisis de aptitud sustantiva se concluye que el cargo que estudiará la Sala Plena es el propuesto contra el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración del artículo 363 de la Constitución, con fundamento en la aseveración del actor según la cual el incremento del IVA del 16% al 19% desconoce el principio de

progresividad, dado que no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, afectando el mínimo vital de los hogares con menores ingresos, los cuales deben destinar una mayor proporción de recursos económicos para satisfacer sus necesidades básicas.

4. El margen de configuración del Legislador en relación con el impuesto sobre las ventas (IVA). Reiteración de jurisprudencia

4.1. La solidaridad, pilar fundamental del Estado Social de Derecho, es una máxima de optimización de las relaciones sociales que implica la destinación de recursos económicos para garantizar la igualdad y la libertad.

4.2. Es un hecho que la participación solidaria en el Estado no tiene carácter facultativo sino imperativo. Tal obligatoriedad viene dada por su naturaleza redistributiva que implica la administración de recursos para materializar fines comunes como el orden, la seguridad y el bienestar.

Para garantizar tales propósitos, el Estado se encuentra facultado para cobrar impuestos, los cuales son producto del debate democrático entre los representantes elegidos por el pueblo. Teniendo en cuenta que el Legislador encarna la voluntad popular el ejercicio de su competencia para establecer tributos goza de un amplio margen de configuración.

De manera concreta, el Legislador puede crear, modificar y suprimir tributos, con todo lo que ello conlleva, como los sujetos beneficiados y obligados (activos y pasivos), la base gravable, el hecho que los genera, la manera en que realizará el recaudo, las deducciones aplicables, su vigencia y derogatoria.

4.3. Teniendo en cuenta que todo derecho establece una correlativa limitación y que el Legislador no escapa de ello, los tributos deben respetar los principios de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad.

Esto se traduce en tributos: (a) estatuidos en leyes válidamente producidas, (b) que no sean retroactivos, (c) con todos sus elementos perfectamente delimitados, (d) que tengan en cuenta que las cargas sociales no pueden ser desproporcionadas, (e) cuyo recaudo tenga un costo significativamente inferior a lo recaudado, (f) que consulten la capacidad de pago de los contribuyentes, (g) que establezcan el principio de solidaridad como un deber de todos y todas.

4.4. En relación con el principio de progresividad, la Corte Constitucional, en las sentencias C-117 de 2018, C-551 de 2015, C-100 de 2014, C-776 de 2003 y C-364 de 1993, explicó en que consiste el deber de

contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado teniendo en cuenta, en principio, la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales.

4.5. Así, el principio de progresividad exige que se brinde un trato diferenciado entre los sujetos objeto del tributo, el cual se puede materializar en el momento en que se realiza el recaudo o cuando éste se distribuya. Ello se fundamenta en que el artículo 363 de la Constitución establece que la progresividad es una máxima de optimización del sistema tributario, más no dispone que sea de las tasas, las contribuciones y los impuestos individualmente constituidos.

Sobre el particular, en sentencia C-364 de 1993, reiterada en las sentencias C-776 de 2003, C-100 de 2014 y C-117 de 2018, la Corte sostuvo:

“La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. **El sistema tributario, en su conjunto,** ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”.

4.6. La Corte ha expuesto que en tributos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA)¹³, los cuales tienen por objeto gravar el consumo y no la capacidad económica del contribuyente, el principio de progresividad debe ser analizado frente al impacto que tal tributo genera en todo el sistema tributario y no sólo el impuesto individualmente considerado.

Son varias las razones que han llevado a la Corte a concluir que tal tipo de tributos se encuentran ajustados a la Constitución, entre estas que: (i) la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen¹⁴; (ii) quien más consume, más aporta¹⁵; (iii) las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados¹⁶; y (iv) el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de

¹³ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-117 de 2018 y C-776 de 2003.

¹⁴ Cfr. Sentencia C-333 de 1993 y C-597 de 2000.

¹⁵ Cfr. Sentencia C-094 de 1993.

¹⁶ Cfr. Sentencia C-556 de 1993.

los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto¹⁷.

4.7. Sin embargo, ello no implica que impuestos como el IVA no sean objeto de un examen de constitucionalidad, pues a pesar de que no se exija que tal tributo sea progresivo, debe analizarse si su impacto en el sistema tributario no es regresivo.

Como preciso la Corte en Sentencia C-776 de 2003: *“no existe una restricción por la cual el principio de progresividad no pueda ser tenido en cuenta al momento de evaluar una norma tributaria que se refiere a impuestos indirectos como el IVA, desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema tributario. Por ello, el juez constitucional ha de examinar si el sistema tributario, una vez incluido el impuesto indirecto en cuestión, resultará afectado en cuanto a su progresividad sistémica”*¹⁸.

4.8. A partir de ello, esta Corporación ha dispuesto que la creación de impuestos indirectos como el IVA se encuentra ajustada a la Constitución siempre y cuando¹⁹:

a. No desconozca el derecho fundamental al mínimo vital: El Legislador no puede introducir reformas tributarias cuyas consecuencias impliquen afectar significativamente la satisfacción de necesidades básicas (alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos)²⁰.

¹⁷ Sentencia C-597 de 2000. En dicha oportunidad la Corte señaló: *“Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto”*.

¹⁸ Sentencia C-776 de 2003.

¹⁹ Tales limitaciones fueron sistematizadas en la sentencia C-100 de 2014.

²⁰ En la sentencia C-776 de 2003 se controló una reforma a un impuesto indirecto (el IVA) y la Corte sostuvo *“[...] El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano”*. Con fundamento en esta, y otras consideraciones complementarias al respecto, la Corte declaró inexecutable una de las disposiciones que reformaba el impuesto al valor agregado. Pie de página 37 de la sentencia C-100 de 2014.

b. No afecte la progresividad del sistema: el establecimiento de un impuesto indirecto o su modificación, no debe introducir una dosis manifiesta de regresividad. La medida puede estar justificada en el alcance de fines constitucionalmente relevantes.

c. El impuesto indirecto, *per se*, no se opone a la Constitución: Esto es posible porque no puede prohibirse de forma absoluta y sin excepciones los tributos indirectos, afirmando que aportan alguna dosis de regresividad, pues ello implicaría *“reducir ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario -tributación ‘indirecta’- generando déficit fiscal, amén de propiciar ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia”*²¹.

Además, debe tenerse en cuenta que la Corte en sentencia C-100 de 2014 expuso que la Constitución admite que los tributos directos se complementen técnicamente con los indirectos *“mientras el sistema fiscal sea progresivo, equitativo, eficiente, justo y solidario”*²².

4.9. Mientras se observen las reglas expuestas el Legislador tiene la facultad de establecer tributos, incluso los indirectos que no consulten la capacidad de pago del contribuyente, pues resulta razonable introducir sacrificios moderados²³ para maximizar los principios de igualdad, equidad y eficiencia, satisfacer las demandas sociales y garantizar el cumplimiento de los fines del Estado Social de Derecho.

Al respecto, en la sentencia C-409 de 1996, en la cual estudió el tema de los impuestos indirectos desde la óptica de la progresividad, la Corte sostuvo que: *“determinados sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”*²⁴.

²¹ Sentencia C-364 de 1993. Respecto de la aplicación de este principio de progresividad a los impuestos indirectos ha dicho la Corte: “[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”.

²² Sentencia C-100 de 2014, la cual cita la sentencia C-364 de 1993.

²³ Cfr. Sentencia C-100 de 2014.

²⁴ Sentencia C-409 de 1996.

Estas justificaciones o criterios de razonabilidad pueden estar asociadas al beneficio posterior de las personas que están compelidas al pago de un tributo.

Sobre el particular en la sentencia C-080 de 1996, al realizar el control abstracto del impuesto de degüello, la Corte precisó que: *“tal impuesto, evaluado desde la perspectiva del sistema tributario como un todo, resultaba acorde con los principios constitucionales de equidad y progresividad, en la medida en que quienes se verían obligados a pagarlo posteriormente serían beneficiarios de proyectos de inversión con fondos públicos que se destinarían prioritariamente a su región”*.

4.10. En sentido similar, en sentencia C-100 de 2014, la Corte estudió una demanda en contra de la Ley 1607 de 2012, en la que se argumentó que al gravarse todos los bienes de la canasta familiar se desconocía los principios de progresividad y equidad tributaria, dado que el IVA es un impuesto regresivo que no consultaba la capacidad de pago de los contribuyentes, con lo cual se gravaba de la misma forma a quienes tienen mayores y menores ingresos.

En aquella oportunidad la Corte concluyó que la norma no aportaba al sistema tributario una dosis manifiesta de regresividad, además de no vulnerar el principio de progresividad, dado que no gravaba todos los bienes de primera necesidad, además de realizar una exención de aquellos con los cuales podían satisfacerse las necesidades básicas.

Aunado a ello, determinó que incluso se reducía la regresividad preexistente en el sistema al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos, con una reducción de las tarifas del 16% o del 10% al 5%, además de establecer un instrumento para la devolución parcial del impuesto pagado.

4.11. Estos ejemplos evidencian que el mandato de progresividad del sistema tributario no puede reducirse al análisis de los tributos de manera independiente sino que debe comprender el impacto de estos en la integralidad del sistema, el cual debe propender por adoptar medidas que generen que los contribuyentes aporten al sostenimiento de las políticas de Estado y reciban sus beneficios dependiendo de su capacidad económica.

4.12. Un sector de la doctrina considera que la graduación de las contribuciones que realizan los sujetos en materia tributaria obedece al principio de equidad (horizontal o vertical), pero tal principio no incorpora únicamente los aspectos del establecimiento de las tarifas impositivas de conformidad con el ingreso (progresividad), sino que apela a las obligaciones que como ciudadanos tenemos para reducir la desigualdad,

maximizar las libertades con respeto a los derechos de los otros, contribuir a la consecución de los fines sociales. Visto de esta manera, la progresividad es sólo un elemento de muchos que integran el imperativo de equidad.

4.13. En conclusión, el examen sobre la constitucionalidad de un impuesto indirecto debe tener en cuenta: “(i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363)”²⁵.

De llegarse a comprobar que alguna de las hipótesis expuestas se configura se está en presencia de una medida que generaría la regresividad del sistema, lo cual conlleva a que el tributo instituido sea inconstitucional.

Sobre la base de las consideraciones expuestas la Sala Plena analizará si la norma demandada vulnera el principio de progresividad, estatuido en el artículo 363 de Superior.

5. Análisis de constitucionalidad de la disposición demandada

Para la Corte el aparte demandado del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 no introduce una dosis de regresividad en el sistema tributario. Las razones para ello son las siguientes:

5.1. La norma no afecta el mínimo vital dado que no grava la totalidad de los bienes de primera necesidad. En efecto, productos de consumo frecuente tienen tarifas diferenciales más bajas (5% o 0%), mientras que el incremento en la tarifa respecto a otros bienes no tiene potencialidad para afectar un mínimo nivel de vida, por su carácter de no indispensables.

Hay que precisar que no todos los bienes que conforman la canasta familiar, son artículos de primera necesidad, pues los primeros son de uso frecuente, pero los últimos guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital. La jurisprudencia los ha definido en los siguientes términos:

“[artículos de primera necesidad] son aquellos que consumen "sectores muy amplios de la población" con el propósito de atender "aspectos vitales de sus necesidades básicas". Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia", es decir, para contar con "las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo

²⁵ Sentencia C-100 de 2014.

de su personalidad". Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital"²⁶.

5.1.1. En ese entendido, de gravarse todos los artículos de primera necesidad, se estaría afectando de manera intensa la materialización de los derechos fundamentales de las personas con menores ingresos, pues estos serían los principales perjudicados por tal medida, pues la compra de tales productos no es facultativa sino que obedece a una necesidad para satisfacciones básicas.

5.1.2. La Corte precisa que ello no obsta para que el Legislador grave artículos de primera necesidad, lo que se advierte aquí es tal medida no puede recaer sobre la totalidad de tales artículos, ni dejar de establecer mecanismos de compensación para sopesar las cargas tributarias de los sectores menos favorecidos. Aspecto que será verificado con posterioridad²⁷.

Al respecto la sentencia C-776 de 2003 expuso:

“Ahora bien, la Corte subraya que no hay en la Constitución prescripción alguna que prohíba, de manera general y absoluta, la imposición de cargas tributarias sobre bienes y servicios de primera necesidad. El consumo de bienes y servicios de primera necesidad puede ser objeto de cargas impositivas siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto”.

5.1.3. El artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 mantiene los artículos de consumo frecuente con una tarifa diferencial del 5% del IVA (como el café, el trigo, la avena, la harina de trigo, el aceite de cocina, las pastas alimenticias, entre otros). También mantiene una tarifa del 0% y en otros casos excluye los productos de difícil reemplazo tal como se expone a continuación:

“ARTÍCULO 175. Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

²⁶ Sentencia C-776 de 2003.

²⁷ Ver infra 5.2.2.

Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan **excluidos** del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas (...).

(...)

- 07.01 Papas (patatas) frescas o refrigeradas.
- 07.02 Tomates frescos o refrigerados.
- 07.03 Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados.
- 07.04 Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género Brassica, frescos o refrigerados.
- 07.05 Lechugas (*Lactuca sativa*) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (*Cichorium*spp.), frescas o refrigeradas.
- 07.06 Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifíes, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados.
- 07.07 Pepinos y pepinillos, frescos o refrigerados.
- 07.08 Hortalizas de vaina, aunque estén desvainadas, frescas o refrigeradas.
- 07.09 Las demás hortalizas, frescas o refrigeradas.
- 08.03 Bananas, incluidos los plátanos "plantains", frescos o secos.
- 10.05.90 Maíz para consumo humano.
- 10.06 Arroz para consumo humano.

ARTÍCULO 188. Modifíquese el artículo 477 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 477. Bienes que se encuentran **exentos** del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución, los siguientes bienes:

(...)

- 02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.
- 04.01 Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante.
- 04.02 Leche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.

- 04.06.10.00.00 Queso fresco (sin madurar), incluido el lactosuero, y requesón
- 04.07.11.00.00 Huevos de gallina de la especie Gallusdomesticus, fecundados para incubación”.

5.1.4. Como se observa, en los artículos 175 y 188 del Estatuto Tributario se encuentra un grupo de alimentos que conforman una canasta básica para garantizar el derecho fundamental a la vida en condiciones dignas. La Sala Plena sólo ha expuesto algunos de ellos pero la lista es extensa y tales productos no se han visto afectados por el incremento de los 3 puntos porcentuales del IVA.

5.2. En el caso del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, no se observa que el incremento del IVA en los productos previamente gravados en la Ley 1607 de 2012 afecte el mínimo vital, pues, si bien el incremento de los precios producto del impuesto es evidente y generan una mayor carga social, esta no recae sobre bienes indispensables, incluso en la mayoría de ellos, en una oportunidad anterior²⁸, la Corte consideró que podían ser objeto del gravamen.

5.2.1. Es un hecho notorio que con la reforma tributaria y el aumento de 3 puntos porcentuales se dificulta el acceso a algunos bienes y servicios, pero es un esfuerzo razonable que contribuye a la materialización de fines sociales que garantizan la consecución de políticas públicas y el sostenimiento de instituciones que permiten la satisfacción de derechos fundamentales.

5.2.2. De manera específica el artículo 184 establece en sus literales que la tercera parte del recaudo causado por el incremento del IVA tiene destinación específica en los rubros de salud y educación, como se desprende de su tenor literal:

“**ARTÍCULO 184.** Modifíquese el artículo 468 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

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

A partir del año gravable 2017, del recaudo del impuesto sobre las ventas un (1) punto se destinará así:

²⁸ Cfr. Sentencia C-776 de 2003.

a) 0.5 puntos se destinarán a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud;

b) 0.5 puntos se destinarán a la financiación de la educación. El cuarenta por ciento (40%) de este recaudo se destinará a la financiación de la Educación Superior Pública²⁹.

5.2.3. Si bien el IVA es un impuesto indirecto que no consulta la capacidad de pago del contribuyente un 0,5% del incremento en el porcentaje del recaudo se destinará a programas que beneficiaran en mayor medida a los sectores más vulnerables de la población, en el campo de la educación (cuyo 40% se destina a la educación superior pública) y otro tanto idéntico a la financiación del aseguramiento en salud. Su dedicación a la financiación de programas sociales cercanos a la realización de derechos fundamentales es justificación de la razonabilidad de la medida.

Tal destinación específica de recursos para inversión social que respeta el artículo 359 Superior, evidencia que aunque el tributo de manera asilada pueda parecer regresivo por tener una modalidad de cobro indirecta en realidad imprime una dosis de progresividad en el sistema tributario pues se encuentra compensado el esfuerzo de la población en general para la canalización de recursos para las poblaciones más vulnerables.

5.2.4. Con base en lo anterior, la Corte concluye que en ejercicio del amplio margen de libertad que le asiste al Legislador para imponer tributos resulta razonable que se haya incremento la tarifa del IVA en 3 puntos porcentuales, dado que ello no introduce una “*dosis de manifiesta regresividad*”³⁰ en el sistema tributario, pues no sólo persigue una finalidad legítima, sino que compensa los esfuerzos realizados por las personas con menores ingresos con una mayor inversión social de la que son principales beneficiarios.

5.2.5. Esto lleva a concluir que el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 no desconoce el artículo 363 de la Constitución, en relación con la exigencia de progresividad del sistema tributario. En consecuencia la Corte declarará su exequibilidad.

VII. SÍNTESIS

1. En el presente proceso, la Corte estudió una acción pública de inconstitucionalidad formulada contra algunos apartes de los artículos 145, 184 y 185 de la Ley 1819 de 2016 “*Por medio de la cual se adopta una*

²⁹ Congreso de la República. Ley 1819 de 2016. Artículo 184. Énfasis agregado.

³⁰ Término acuñado en sentencia C-100 de 2014.

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 vulneración de los principios de igualdad y progresividad, establecidos en los artículos 13 y 363 de la Constitución, respectivamente.

2. En relación con el cargo contra el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, la Corte consideró que no se acreditaban los requisitos para realizar un juicio por desconocimiento del principio de igualdad, dado que los sujetos propuestos por el demandante (entidades sin ánimo de lucro e iglesias y confesiones religiosas) para realizar el examen no eran comparables. Lo anterior, debido a diferencias en su conformación, régimen tributario, fines sociales y bienes jurídicos protegidos. Por tal razón, la Sala Plena decidió inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo.

3. Respecto al cargo formulado contra el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración del artículo 363 de Superior, la Sala Plena encontró que la Corte Constitucional en sentencia C-100 de 2014 estudió una demanda presentada por el mismo actor, con los mismos cargos, sobre una disposición con idéntico contenido material –artículo 48 de la Ley 1607 de 2012–, la cual fue declarada exequible.

Con fundamento en ello, la Corte concluyó que aunque la norma declarada exequible se encuentra reproducida en otra disposición, su contenido sustantivo no ha sufrido modificación alguna, razón por la cual existe cosa juzgada material sobre el objeto demandado. Ello imponía al actor la carga de argumentar que han sobrevenido circunstancias que ameriten un nuevo estudio de la norma, concretamente un cambio en la significación material de la Constitución, en el parámetro de control, o en su contexto normativo.

Teniendo en cuenta que el actor no demostró tales circunstancias sobrevenientes para que la Corte abordara un nuevo estudio, la Sala Plena determinó estarse a lo resuelto en la sentencia C-100 de 2014.

4. Luego de efectuar un análisis de los requisitos para la aptitud sustantiva de la demanda, la Corte encontró mérito para pronunciarse de fondo sobre el cargo formulado contra el aparte demandado del artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración del principio de progresividad en materia tributaria, derivada del aumento en tres (3) puntos porcentuales la tarifa general del IVA, circunstancia que, alegaban los demandantes, no tenía en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes.

Sobre el particular la Corte consideró que el Legislador tiene un amplio margen de configuración en materia tributaria y que el principio de

progresividad no se debe analizar respecto de los impuestos vistos de manera individual, sino en el efecto general que las modificaciones normativas tienen en el sistema tributario en su conjunto.

5. A partir de ello, la Sala Plena concluyó que la creación de impuestos indirectos como el IVA se encuentra ajustada a la Constitución siempre y cuando:

a. No desconozca el derecho fundamental al mínimo vital: El Legislador no puede introducir reformas tributarias cuyas consecuencias impliquen afectar significativamente la satisfacción de necesidades básicas (alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos).

b. No afecte la progresividad del sistema: el establecimiento de un impuesto indirecto o su modificación, no debe introducir una dosis manifiesta de regresividad. La medida puede estar justificada en el alcance de fines constitucionalmente relevantes.

c. El impuesto indirecto, *per se*, no se opone a la Constitución: No puede prohibirse de forma absoluta y sin excepciones los tributos indirectos, afirmando que aportan alguna dosis de regresividad, pues ello implicaría reducir ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario -tributación indirecta- generando déficit fiscal, amén de propiciar ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia.

6. Una vez confrontadas estas reglas con el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 la Corte concluyó que la norma apreciada por su efecto en el sistema tributario no desconoce el principio de progresividad. Para llegar a tal razonamiento señaló que:

(i) La norma no grava la totalidad de los bienes de primera necesidad y además establece mecanismos de compensación.

(ii) No se observa que el incremento del IVA afecte el mínimo vital. En efecto, productos de consumo frecuente tienen tarifas diferenciales más bajas (5% o 0%), mientras que el incremento en la tarifa respecto a otros bienes no tiene potencialidad para afectar un mínimo nivel de vida, por su carácter de no indispensables.

(iii) Si bien el incremento de tres (3) puntos porcentuales dificulta el acceso a algunos bienes y servicios, es un esfuerzo razonable que contribuye a la

materialización de fines sociales que garantizan la consecución de políticas públicas y el sostenimiento de instituciones que permiten la satisfacción de derechos fundamentales.

(iv) El esfuerzo en el pago del tributo se ve compensado por la destinación específica del 0,5% del mismo en la financiación del sistema de salud y porque otro tanto idéntico se apropia para la educación (cuyo 40% del medio punto porcentual se destina a la educación superior pública). Su dedicación a la financiación de programas sociales cercanos a la realización de derechos fundamentales es justificación de la razonabilidad de la medida.

Acreditados estos hechos, la Sala Plena concluyó que el incremento del IVA establecido en el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 no introduce al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad, razón por la cual no desconoce el principio de progresividad establecido en el artículo 363 de la Constitución.

Con fundamento en las razones expuestas, la Corte encontró que la disposición demandada debe ser declarada exequible, por el cargo examinado.

VIII. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO: Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustantiva de la demanda.

SEGUNDO: Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título*” contenida en el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, por el cargo formulado por el desconocimiento del principio de progresividad en materia tributaria establecido en el artículo 363 de la Constitución.

TERCERO: ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-100 de 2014, mediante la cual se declaró “**EXEQUIBLE el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, únicamente por el cargo examinado**”, en relación con el

cargo propuesto contra el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, por la vulneración del principio de progresividad en materia tributaria contenido en el artículo 363 Superior.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, cúmplase y archívese el expediente.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Presidenta
Ausente con permiso

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Ausente con permiso

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General