Sentencia C-057/21

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Definición y fundamento

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL FORMAL Y COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL MATERIAL-Concepto

COSA JUZGADA ABSOLUTA Y COSA JUZGADA RELATIVA-Conceptos

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Inexistencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Cumple con los requisitos de aptitud sustantiva

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Dimensiones

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Mandatos que comprende

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Fundamento en juicio de igualdad

JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Etapas de su análisis y modalidades del test de igualdad según el grado de intensidad

JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Proporcionalidad y niveles de intensidad

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Definición

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Jurisprudencia constitucional

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Potestad legislativa en impuestos indirectos

SISTEMA TRIBUTARIO-Principio de equidad

(…) el principio de equidad es de naturaleza estructural, esto es, se predica del sistema tributario y no de un tributo en particular, de tal manera que el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad. Así lo reconoció la Corte en la sentencia C-606 de 2019, y lo ha venido sosteniendo de forma pacífica desde mediados de los años noventa. La sistematicidad también se predica en relación con la tarifa del tributo. En esa línea, la Corte ha dicho que el principio de equidad no se predica de los contribuyentes individualmente considerados, se insiste, sino del sistema impositivo en su conjunto, lo que supone que, al verificar la posible infracción al principio de equidad por cuenta de un tributo o la configuración particular de alguno de sus elementos, es necesario tener en cuenta los beneficios tributarios que el ordenamiento jurídico reconoce a los contribuyentes frente a los que se alega el quebrantamiento del principio de equidad en materia tributaria.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Tarifa nominal/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Tarifa efectiva

Desde esa perspectiva estructural del impuesto sobre la renta, es posible distinguir la tarifa nominal de la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta. Aquella recae sobre la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el año (ingresos brutos), mientras que esta última es la que resulta del ejercicio de depuración que establece la ley (ingresos líquidos).

BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Catalogados como taxativos, limitados, personales e intransferibles

POTESTAD DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA DE EXENCIONES, DEDUCCIONES, DESCUENTOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Límites

NORMA ACUSADA-Finalidad que persigue es constitucionalmente válida

PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA-Significado

PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA-Excepciones

El EOP y la Constitución Política reconocen excepciones a dicha regla de principio, pues refieren eventos en los cuales los recursos, por un lado, no hacen unidad de caja con el resto de los ingresos de la Nación y, por el otro, son destinados a una finalidad diferente a la financiación del gasto público. Una de esas excepciones la constituyen las rentas de

destinación específica (desde ahora, RDE).

RENTAS DE DESTINACION ESPECIFICA-Alcance

RENTAS DE DESTINACION ESPECIFICA-Carácter excepcional

RENTAS DE DESTINACION ESPECIFICA-Prohibición

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Naturaleza

El impuesto sobre la renta es un impuesto del orden nacional. Lo primero, porque "se trata de una "imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano". Lo segundo, debido a que estatuye un ingreso tributario a favor de la Nación, pues su recaudo ingresa directamente al presupuesto de esta última.

RENTAS NACIONALES DE DESTINACION ESPECIFICA-Inversión social

GASTOS DE INVERSION SOCIAL-Noción/GASTOS SOCIALES DE MANTENIMIENTO-Noción

(…) la noción gastos de inversión no es incompatible con la expresión gastos sociales de mantenimiento. La Sala precisa que tales nociones son compatibles, siempre que el mantenimiento sea entendido en función de detener la depreciación del patrimonio público y asegurar el objeto de la inversión en el largo plazo, no como gastos recurrentes. De esta forma, no cualquier gasto social de mantenimiento puede estar cubierto por la excepción que permite establecer rentas nacionales de destinación específica, ya que es necesario demostrar una relación como la que se indicó.

INFRAESTRUCTURA VIAL TERCIARIA-Finalidad

(…) a juicio de la Sala, la comprensión de la "financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria" en la especie "inversión social", del género "gasto público social", no es manifiestamente irrazonable, por tres razones: (i) porque promueve la "prosperidad general", finalidad esencial del Estado Social de Derecho, de acuerdo con el artículo 2 de la Constitución política, (ii) debido a que contribuye al mejoramiento de la calidad de vida de la población, la distribución equitativa de las oportunidades, la superación de la pobreza y la

participación en los beneficios del desarrollo; y (iii) porque contribuye a lograr la integración regional y el acceso a los servicios sociales y los mercados, en los términos del punto 1.3.1. del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (en adelante, el Acuerdo de Paz).

POBREZA-Relevancia

Referencia: Expediente D-13725

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, "por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones".

Demandantes: Juan Rafael Bravo Arteaga, Juan Carlos Esguerra Portocarrero y Santiago Castro Gómez.

Magistrada ponente:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., once (11) de marzo de dos mil veintiuno (2021).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El 19 de marzo de 2020, los ciudadanos Juan Rafael Bravo Arteaga, Juan Carlos Esguerra

Portocarrero y Santiago Castro Gómez (en adelante, los demandantes) presentaron acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, publicada en el Diario Oficial No. 51179 del 27 de diciembre 2019.

1. Mediante auto del 22 de mayo de 2020, se admitió la demanda en relación con unos cargos (infra Num. II, 2) y se inadmitió frente otro. Igualmente, en auto del 17 de junio de 2020, se rechazó el cargo inadmitido y el retiro de la demanda, y se ordenó: (i) fijar en lista el proceso de la referencia; (ii) correr traslado al Procurador General de la Nación; (iii) comunicar el inicio del proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República y a los ministros del Interior, de Hacienda y Crédito Público y de Transporte y, finalmente, (iv) invitar a participar en este proceso a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la Superintendencia Financiera de Colombia, a la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), a la Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia (ASOBANCARIA), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a los decanos de las facultades de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, Universidad Externado de Colombia, Pontificia Universidad Javeriana, Universidad de los Andes, Universidad del Rosario, Universidad de Antioquia, Universidad de Caldas, Universidad del Norte, Universidad Tecnológica del Chocó (UTCH), Universidad Industrial de Santander (UIS) y de la Universidad de Popayán.

1. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional decide la demanda de la referencia1.

I. DEMANDA

1. Norma demandada

1. A continuación, se trascribe la disposición demandada y se resalta, con subrayado y negrilla, el parágrafo que se cuestiona, en los términos propuestos por los accionantes:

“LEY 2010 DE 2019

(diciembre 27)

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

(…)

CAPÍTULO V

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS JURÍDICAS

(…)

ARTÍCULO 92. Modifíquense el inciso primero y el parágrafo 5 y adiciónese el parágrafo 7, al artículo 240 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Artículo 240. Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.

(…)

1. Para el año gravable 2020, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y seis por ciento (36%).

2. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%).

3. Para el año gravable 2022, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y tres por ciento (33%).

Los puntos adicionales de los que trata el presente parágrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.

La sobretasa de que trata este parágrafo está sujeta, para los tres periodos gravables aplicables, a un anticipo del ciento por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este parágrafo se destinará a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria. El Gobierno nacional determinará las condiciones y la forma de asignación de los recursos recaudados, así como el mecanismo para la ejecución de los mismos."

1. Cargos de inconstitucionalidad

1. Los actores argumentan que el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, en particular, la adición del parágrafo 7º al artículo 240 del Estatuto Tributario, es contrario a la Constitución. En términos generales, exponen dos cargos de inconstitucionalidad: (i) la infracción del principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 de la CP); y (ii) la vulneración del artículo 359 de la

Constitución Política, “por cuanto [se] establece una renta de destinación específica”2.

1. Cargo por violación del principio de equidad tributaria. Los demandantes sostienen que la norma acusada prevé una diferencia de trato tributario entre las “instituciones financieras” y las demás sociedades. Esta diferencia consiste en que la norma establece una sobre tarifa del impuesto de renta para las instituciones financieras. En su criterio, el trato diferenciado es contrario a la Constitución Política y carece de justificación, principalmente, por dos razones.

1. Por un lado, los demandantes señalan que el principio de equidad tributaria “exige que la tarifa se aplique en función de la capacidad contributiva, la cual se determina por la cuantía de la base gravable y no de la actividad del contribuyente”3. En ese sentido, alegan que la norma acusada viola esta directriz, debido a que “la mayor tarifa del impuesto de renta se aplica en función de la actividad desarrollada por determinados contribuyentes y no en razón de su capacidad contributiva, determinada por la cuantía de su renta líquida”4.

1. Por otro lado, los accionantes aseguran que la diferencia de trato que establece la norma acusada carece de justificación, a partir de la aplicación de un test estricto de igualdad5. Al respecto, indican que el patrón de comparación relevante para valorar las diferencias y similitudes entre las entidades financieras y las demás sociedades es la “producción de utilidades, que es la medida de la capacidad económica”6. Frente a la producción de utilidades, sostienen que entre las instituciones financieras y las demás sociedades “son más importantes las semejanzas que las diferencias” y, por lo tanto, debería existir un trato igual. Lo anterior, porque “todas operan en un régimen económico y jurídico igual”7, y la circunstancia de que las instituciones financieras tengan una función primordial en la economía del país y estén autorizadas para el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos públicos, no implica que “desarrollen una actividad que per se les genere mayor capacidad de tributación”8.

1. Adicionalmente, a partir de la aplicación de un test de razonabilidad, los actores sostienen que las finalidades que la norma acusada persigue, a saber, el "mayor ingreso fiscal" y el "fortalecimiento de las finanzas públicas", no justifican la diferencia de trato. Admiten que, en virtud del amplio margen de configuración en materia tributaria, es legítimo que el legislador afecte en alguna medida el principio de equidad tributaria con el objeto de perseguir otros fines de política fiscal. Sin embargo, en este caso, el fin empleado por el legislador para lograr un mayor recaudo no es razonable, porque el crecimiento del sector financiero entre los años 2005 y 2019 no demuestra que las instituciones financieras tengan una mayor capacidad contributiva. Por el contrario, en este periodo las instituciones financieras solo obtuvieron el 16% de las utilidades totales de otras empresas grandes de Colombia. Por lo tanto, concluyen que el medio empleado "no es el que conduce razonablemente al fin buscado"9.

1. Cargo por violación del artículo 359 de la Constitución Política. Los actores argumentan que la norma acusada crea una renta nacional de destinación específica10 que "no corresponde a ninguno de los casos excepcionales en los que el artículo 359 de la Constitución Política las permite"11. Sobre esta premisa argumentativa, en la demanda se exponen dos reproches en concreto.

1. Por una parte, los ciudadanos demandantes sostienen que una inversión en la red vial terciaria no es una inversión social. En su criterio, esto es así porque (i) no está destinada a salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable y vivienda; y (ii) tampoco lo está "al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población". Aseguran que dicha inversión no está destinada a ninguna de las necesidades insatisfechas previstas en los artículos 366 de la Constitución Política y 41 del Decreto 111 del 5 de enero de 1996 (en adelante, el Estatuto Orgánico del Presupuesto o EOP).

1. Los actores señalan que, para los efectos del numeral 2º del artículo 359 de la Constitución Política, la "inversión social" es toda erogación del Estado que "esté destinada a atender las necesidades insatisfechas de los ciudadanos en las materias a las que expresamente se refieren los artículos 366 de la Constitución y 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto"12. De acuerdo con estos artículos, agregan, la inversión social es aquella inversión destinada a atender únicamente las siguientes necesidades insatisfechas: "salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población".

1. En ese mismo sentido, los demandantes señalan que no es posible concluir que la inversión en la red vial terciaria es una inversión destinada al "bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población", porque (i) la Corte Constitucional13 ha señalado que el "lenguaje amplio del artículo 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, cuando se refiere a «las (sic) tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población», no puede ser especificado en una ley ordinaria, pues la definición de qué es gasto público social está, como se vio, reservada a una ley orgánica"14; (ii) el concepto de "inversión social" es de interpretación restrictiva; y (iii) incluso cuando la Corte Constitucional ha utilizado estándares más amplios para la identificación de este concepto, no ha hecho "referencia a la infraestructura vial como parte de aquella"15.

1. Por otra parte, los accionantes sostienen que, en cualquier caso, la norma demandada no cumple con los requisitos señalados en la jurisprudencia para que una renta nacional de destinación específica a la inversión social sea constitucionalmente válida. Al respecto, ponen de presente que, para poder destinar una renta nacional a inversión social, es necesario que (i) el legislador "pruebe que las necesidades sociales no pueden razonable y adecuadamente satisfacerse a través del proceso normal de presentación, aprobación y ejecución del presupuesto y de planificación de la acción pública"16; y (ii) que la ley establezca métodos para determinar "el número de personas con necesidades insatisfechas, la población y la eficiencia fiscal y administrativa"17. Los actores sostienen que la norma demandada no cumple con estos requisitos, porque ni en los antecedentes ni en el texto de la norma se

evidencia que se “hayan realizado tales análisis o hayan establecido tales mecanismos de verificación”18 y, además, los atrasos de la política pública de la red vial terciaria no se explican por la falta de recursos, “sino por la acción o la omisión de los funcionarios encargados de ejecutar dicha política”19.

1. Intervenciones

1. Durante el término de fijación en lista, que venció el 15 de septiembre de 2020, intervinieron diferentes autoridades y entidades. Igualmente, dentro de término, se recibió el concepto del Procurador General de la Nación20. El sentido de las intervenciones21 y del concepto del Procurador General de la Nación fue el siguiente:

Exequibilidad

Inexequibilidad

Procurador General de la Nación

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Universidad Externado de Colombia

Universidad del Rosario (Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario)

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Ministerio de Transporte

Universidad del Rosario (Grupo de Acciones Públicas)

1. A continuación, se relacionan las razones propuestas por los intervinientes y el Procurador General de la Nación para defender, de un lado, la exequibilidad de la disposición demandada y, de otro lado, solicitar su inexequibilidad.

1. Solicitudes de inexequibilidad

1. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario señaló que sí se configura el cargo de transgresión del principio de equidad tributaria, pues "el aparte demandado hace una diferenciación arbitraria en perjuicio de las instituciones financieras. Si bien la norma demandada se limita a las entidades financieras que dentro de un universo de potenciales contribuyentes poseen una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT, se evidencia que esta disposición responde a la actividad económica del contribuyente y no a su capacidad contributiva."22. Adicionalmente, expuso que, "al analizar la finalidad del aparte demandado, encuentra el Instituto que no hay una relación entre el medio y el fin de la norma que permita asegurar que es la medida pertinente para aumentar el recaudo tributario"23. Por el contrario, agregó, "se hubieran podido adoptar otras medidas que no implicaran una vulneración al principio de equidad, como es el caso de aumentar la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios o eliminar tratamientos preferenciales"24.

1. Por otro lado, en relación con el cargo por violación de la prohibición de establecer una renta nacional con destinación específica (art. 359 CP), indicó que "la destinación específica prevista en el aparte demandado carece de todo fundamento, pues su naturaleza no es la de una renta nacional cedida a las entidades territoriales y tampoco está concebida dentro de las tres excepciones previstas en el artículo 359 de la CP". De acuerdo con esto, concluyó:

"Ciertamente el numeral 2 del artículo mencionado contempla la inversión social como una de las destinaciones permitidas en la configuración de rentas nacionales. No obstante, la financiación de la Red Vial Terciaria no responde a dicha naturaleza, incluso cuando el Legislador la haya sustentado con «el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento

de la calidad de vida de la población (…)».”25

1. El Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario destacó que “la norma introduce un trato diferencial en cuanto a la asunción de la carga tributaria, puesto que crea una sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios cuyo criterio de aplicación es de orden subjetivo, condicionado, posteriormente, a un elemento objetivo”26.

1. En relación con la violación del principio de equidad tributaria, afirmó que “[a]ún, cuando prima facie esta sobretasa puede contribuir a las finanzas estatales, la medida no es la adecuada por el hecho de que es arbitraria y además existen otro tipo de medidas que podrían adoptarse respetando la progresividad del sistema tributario y evitando los tratos diferenciales en virtud de asuntos subjetivos – como el objeto social –.”27. Al respecto, solicitó tener en cuenta que “el legislador no actuó bajo las condiciones legales y constitucionales establecidas que reconocen el principio de equidad tributaria puesto que impuso una carga tributaria adicional con fundamento en un asunto netamente subjetivo, la calificación como entidad financiera, ignorando que existen otros contribuyentes que efectivamente pueden percibir las mismas utilidades”28. Igualmente, alegó que “la imposición tributaria se fundamentó en el potencial crecimiento económico de las entidades financieras, aspecto que escapa del espectro de depuración y determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta” 29.

1. Solicitudes de exequibilidad

“[…] es válido que el legislador establezca cargas tributarias mayores a un grupo específico, pues no es una prohibición per se, y dado que existe una motivación suficiente, aunque sea formal, no se demuestra de la existencia de un trato inequitativo inconstitucional”31.

1. Para llegar a tal conclusión, la institución educativa puso de presente que la finalidad de la medida “es legítima y no está prohibida por la Constitución, pues corresponde, entre otras, al fortalecimiento de las finanzas públicas (…), esto es, la Ley acusada tiene una finalidad recaudatoria y redistributiva”32. Agregó que la norma acusada “es adecuada, lo cual se puede evidenciar a partir del mismo análisis cuantitativo presentado en la exposición de motivos, en la demanda y en hechos notorios, pues la medida adoptada si está dirigida a lograr un mayor recaudo del impuesto, cumple el fin propuesto y resulta un medio adecuado a su realización”33.

1. Por otro lado, la Universidad descartó que “la configuración del hecho imponible del impuesto sobre la renta, en su aspecto cuantitativo (particularmente en la tarifa), según la cual las entidades del sector financiero deban pagar una sobretasa[,] constituya un criterio problemático o sospechoso de discriminación que vulnere la Constitución de forma tal que deba ser declarado inexequible pues, entre otras, se atentaría contra el Principio democrático, la separación de poderes y el Estado de Derecho pues el tratamiento tributario diferenciado no es injustificado y las situaciones objeto de la comparación SÍ soportan un trato diferente desde la Constitución en el impuesto analizado”34.

1. El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Transporte presentaron intervención conjunta defendiendo la constitucionalidad de la norma acusada. En criterio de estas autoridades, ninguno de los cargos de la demanda tiene vocación de prosperidad, pues no se vulnera el principio de equidad tributaria y tampoco se desconoce el artículo 359 de la Constitución Política.

1. Frente al primer cargo, señalaron que, “en desarrollo de [la] facultad de configuración en materia tributaria, y conforme a un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, el legislador

fijó la sobre tarifa al impuesto sobre la renta a cargo de las instituciones financieras con una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT, para los años gravables 2020, 2021 y 2022, en observancia del marco constitucional vigente"35. Agregaron que "la disposición que establece unos puntos adicionales al impuesto sobre la renta a cargo de las instituciones financieras aprobada en la Ley de Crecimiento Ley 2010 de 2019- no vulnera el principio de equidad en materia tributaria, toda vez que existe una justificación claramente vinculada a la capacidad contributiva que ampara la diferencia en el tratamiento"36.

1. Aseguraron que la medida que contiene la norma acusada es razonable. Al respecto, afirmaron que "[e]l fin buscado por el legislador consiste, entre otros, en el «fortalecimiento de las finanzas públicas» como se deduce del título de la Ley 2010 de 2019 y específicamente, en los términos del parágrafo 7 demandado, en «contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población», al destinar el recaudo por concepto de la sobre tarifa «a la financiación de carreteras y vías de la red vial terciaria»"37 (negrillas propias). En ese mismo sentido, consideraron que "[e]l medio empleado para ello es el aumento temporal -por tres (3) años- de unos puntos adicionales sobre el impuesto de renta y complementarios a cargo de las instituciones financieras, medida que no desconoce la capacidad contributiva de dichas entidades, pues la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta del sector financiero es menor que la del promedio de la economía, siendo por lo tanto viable la asignación de unos puntos adicionales en el impuesto sobre la renta para dichas instituciones financieras bajo los postulados del principio de equidad tributaria"38 (negrillas propias).

1. También precisaron que es clara la relación entre el medio empleado y el fin que se pretende, pues es plausible "imponer una sobre tarifa temporal a las instituciones financieras, generando mayores ingresos para las arcas públicas con un fin específico -inversión social a través de la financiación de carreteras y vías de la red vial terciaria-, sin que ello implique en momento alguno desconocer la verdadera capacidad contributiva de estas entidades o una imposición arbitraria sobre las mismas"39.

1. Por otro lado, aseguraron que la norma demandada no vulnera el artículo 359 de la Constitución Política. En términos generales, presentaron dos argumentos: “i) la destinación del recaudo por concepto de la sobretasa para las instituciones financieras de que trata dicho parágrafo, a la financiación de la Red Vial Terciaria, ciertamente se enmarca dentro del concepto de inversión social, como una de las excepciones establecidas en la misma norma superior a la prohibición referida, y ii) tiene plena validez constitucional dada la insuficiencia de recursos presupuestales disponibles para su atención”40.

1. El Grupo de Acciones Públicas de la Universidad del Rosario señaló que “se ha entendido que la progresividad del sistema implica que aquellas personas que tienen una capacidad económica más grande que el resto deban soportar una mayor carga tributaria, pues la sobretasa del artículo 92 de la Ley 2010 de 2019 materializa el principio de progresividad, por lo que es un medio adecuado y conducente para alcanzar el fin.”41. En primer lugar, señaló que “la sobretasa es una medida necesaria, ya que es adecuada para obtener la finalidad y no lesiona de manera sustancial otros derechos o principios”42. En segundo lugar, manifestó que la norma no contiene una medida desproporcionada, pues “la diferencia porcentual entre la tasa y la sobretasa no es tan grande, por lo que los costos de las medidas son inferiores a los beneficios alcanzados”43.

1. Por otro lado, señaló que la norma demandada no vulnera el artículo 359 de la Constitución Política, puesto que:

“[…] la inversión en vías terciarias efectivamente está incluida en el concepto de gasto público social, por ser garantía para la satisfacción de muchos derechos fundamentales, además de desarrollar finalidades del Estado de Derecho. Igualmente, es claro que pretende mejorar la calidad de vida de las personas de manera directa, en tanto que permite el mayor acceso a bienes y servicios indispensables para llevar una vida digna, permitiendo la consolidación del modelo de estado social de derecho.”44

1. El Procurador General de la Nación indicó:

"[…] el Ministerio Público le solicita a la Corte Constitucional que declare EXEQUIBLES los incisos 1, 2 y 4 del parágrafo 7 del artículo 240 del E.T. en la forma que fueron adicionados por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, por los cargos analizados."45

1. En opinión del Ministerio Público, "la mayor capacidad contributiva de las entidades financieras no se explica en función de su objeto social, sino en su capacidad de captar recursos del público, lo que les otorga una ventaja adicional (…) que las diferencia de los demás sectores económicos del mercado, por lo que no se desconoce la igualdad y, en consecuencia, la equidad tributaria"46.

1. Adicionalmente, señaló que "podría argumentarse que en un contexto de pandemia no se justifica un trato diferenciado a las entidades financieras de cara a imponer el pago de puntos adicionales al impuesto de renta, pues estas entidades vieron disminuidos sus ingresos. Sin embargo, el Ministerio Público considera que hay varios factores que se deben tener en cuenta para evaluar esta postura, pues las entidades financieras tienen capacidad contributiva actual y, además, potencial, lo que justifica el trato establecido por el parágrafo 7 del artículo 92 de la Ley 2010 de 2019"47.

1. Finalmente, en relación con el cargo de violación del artículo 359 advirtió:

"[…] las carreteras que se clasifican en la red vial terciaria forman parte del concepto de inversión social expresado y materializado en gasto público social, por disposición legal orgánica en desarrollo del concepto constitucional de inversión social. // Así las cosas, la regulación contenida en el inciso cuarto del parágrafo 7 del artículo 240 del Estatuto Tributario en su forma adicionada por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, que establece que los puntos adicionales en materia de renta aplicable a las instituciones financieras a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria, no desconoce la prohibición constitucional de establecer rentas nacionales de destinación específica"48.

I. CONSIDERACIONES

1. Competencia

1. De conformidad con el artículo 241.4 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para ejercer el control de constitucionalidad de los enunciados normativos demandados.

1. Cuestiones previas.

1. Inexistencia de la cosa juzgada constitucional.

1. La Corte ha abordado el fenómeno de cosa juzgada constitucional desde dos perspectivas. Por un lado, como una "institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política"49, de la cual se deriva que las sentencias de constitucionalidad son inmutables, vinculantes y definitivas50. Por otro lado, como un atributo de dichas providencias que "caracteriza un determinado conjunto de hechos o de normas que han sido objeto de un juicio por parte de un tribunal con competencia para ello y en aplicación de las normas procedimentales y sustantivas pertinentes"51.

1. Desde una perspectiva u otra, una vez configurada, de la cosa juzgada constitucional emana una prohibición para el tribunal constitucional de volver a conocer y decidir sobre lo ya resuelto y, para las autoridades, de reproducir el contenido material del acto jurídico

declarado inexequible. Esto último lo establece directamente el artículo 243.2 de la Constitución Política.

1. La cosa juzgada se clasifica en formal y material y estas, a su vez, en absoluta y relativa. Recientemente, en la sentencia C-484 de 2020, citando la C-744 de 2015, la Corte consideró que "[s]e tratará de una cosa juzgada constitucional formal cuando (…) existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio (…), o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual. (…) De otra parte, habrá cosa juzgada constitucional material cuando: (…) existen dos disposiciones distintas que, sin embargo, tienen el mismo contenido normativo". La cosa juzgada absoluta, normalmente asociada al control automático de constitucionalidad52, implica que no será posible emprender un nuevo examen constitucional. La cosa juzgada relativa, usualmente asociada con la acción pública de inconstitucionalidad y las objeciones gubernamentales, tiene como consecuencia que la Corte solo se pronuncia respecto de los reproches planteados, por lo que resulta importante distinguir entre los cargos o cuestionamientos concretos de inconstitucionalidad que formulan los ciudadanos o el Gobierno Nacional, según el caso.

1. Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario establecer si se presenta el fenómeno de cosa juzgada frente al primer cargo de la demanda sub examine y en relación con la sentencia C-510 de 2019. Esto, debido a que: (i) el texto de la norma acusada en este proceso es prima facie equivalente al que se demandó anteriormente, esto es, el artículo 80 de la Ley 1943 de 201853; (ii) uno de los tres cargos planteados y admitidos en esa ocasión, es idéntico al que se promueve en la presente demanda54; y (iii) el mencionado artículo 80 fue declarado inexequible por la Corte Constitucional, mediante dicha providencia.

"[d]ado que (…) el parágrafo demandado no es compatible con los artículos 346 y 347 superiores y ello es suficiente para declarar su inexequibilidad, la Corte considera que no se hace necesario pronunciarse sobre los demás cargos de la demanda".

1. Así, ante la inexistencia de cosa juzgada constitucional, la Sala procederá a estudiar la aptitud sustantiva de los cargos de la demanda y, de ser necesario, planteará y resolverá los problemas jurídicos sustantivos (infra num. 3).

1. Aptitud de los cargos de inconstitucionalidad

1. En el auto admisorio de la demanda, el despacho sustanciador valora si ésta cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad. Sin embargo, tal estudio corresponde a una revisión sumaria, que "no compromete ni define la competencia […] de la Corte, […] en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos […] (C.P. art. 241-4-5)"55.

1. El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 regula el contenido de las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad. A partir de esta disposición, la jurisprudencia ha considerado necesario que, para producir un pronunciamiento de fondo, la demanda contenga: (i) la delimitación precisa del objeto demandado; (ii) el concepto de violación; (iii) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto56; y, cuando esto fuere del caso57, (iv) el señalamiento del trámite legislativo impuesto para la expedición de la disposición demandada. Asimismo, a partir de la Sentencia C-1052 de 2001, este tribunal ha considerado como exigencias mínimas y generales de los cargos de inconstitucionalidad las de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia58.

1. Para la Sala, los dos cargos propuestos son aptos para proferir sentencia.

1. El cargo por violación del principio de equidad tributaria es apto. El cargo es claro en la

exposición de los argumentos que lo sustentan, pues señala de manera comprensible y lógica las razones por las cuales se considera que la norma demandada desconoce disposiciones constitucionales. Los actores alegan que la norma acusada discrimina injustificadamente a las instituciones financieras. Igualmente, acusan al legislador de no haber valorado la capacidad contributiva de dichas instituciones, a la hora de fijar la sobre tarifa del impuesto de renta a su cargo, en lo que respecta a los periodos gravables 2020 a 2022.

1. El cargo es cierto, toda vez que se deriva de una interpretación razonable y, al menos, prima facie atribuible a la disposición acusada. Los actores cuestionan que el legislador hubiere establecido unos puntos adicionales a la tarifa del impuesto sobre la renta a cargo de las instituciones financieras, lo cual, efectivamente, dispuso la norma. En este punto, es importante precisar que el cargo por violación del principio de igualdad cumple las exigencias argumentativas específicas, toda vez que los demandantes plantearon el criterio de comparación a partir de las cargas tributarias, alegaron la existencia de un trato desigual para las entidades financieras y aseguraron que dicho trato no tiene justificación constitucional59. Al respecto, en la demanda sub examine se lee:

"Por lo tanto, para aplicar el «test de igualdad» de que trata la jurisprudencia citada, es preciso comparar la actividad de las instituciones financieras con la actividad de las otras sociedades mercantiles, con el objeto de establecer sus semejanzas y sus diferencias y, posteriormente, examinar si son más relevantes sus semejanzas que sus diferencias. Tal razonamiento permite concluir si el tratamiento tributario debe ser igual para los sujetos comparados o debe ser más gravoso para unos que para otros. (…)

En síntesis, la circunstancia de que las instituciones financieras estén autorizadas para el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos del público, que es su objeto social, no justifica el establecimiento de tasas adicionales del impuesto de renta a su cargo, pues dicha facultad no está establecida como un privilegio del sector, sino como una función económica que le está encomendada, para obtener la seguridad de los ahorradores e inversionistas, sin detrimento de la disponibilidad de sus recursos y con el fin de encausar tales fondos hacia el desarrollo económico del país, todo lo anterior bajo estricta intervención, regulación y

vigilancia del Estado, como se detalló anteriormente.

El «test de la igualdad», de que trata la Corte Constitucional, aplicado al caso que se estudia, demuestra que son más importantes las semejanzas que las diferencias entre las «instituciones financieras» y el resto de las sociedades, razón por la cual no resulta conforme al «test de la igualdad» que aquellas entidades soporten una tarifa del impuesto de renta superior al de éstas".

1. Igualmente, el primer cargo es específico, pues es concreto, determinado y no se sustenta en afirmaciones vagas, abstractas o globales, así como tampoco en apreciaciones subjetivas de los demandantes. Estos últimos exponen de manera concreta y precisa las razones por las cuales consideran que la referida diferencia de trato sería contraria a la Constitución Política y a la jurisprudencia constitucional60, así como también explican las razones por las que entienden que la norma tiene como parámetro la actividad de las instituciones financieras en sí, y no su capacidad contributiva.

1. Adicionalmente, la Corte considera que el cargo es pertinente, porque se basa en razones de carácter constitucional que confrontan la norma acusada y las disposiciones de la Constitución Política que reconocen el principio de equidad tributaria. Por último, habida cuenta de lo dicho en los párrafos precedentes, el cargo es suficiente, pues despierta una duda de constitucionalidad que hace necesaria la intervención del juez constitucional.

1. El segundo cargo es apto. El cargo es claro en cuanto a la argumentación, dado que los demandantes siguen una estructura lógica que permite identificar las premisas sobre las que fundan su solicitud. También lo es debido a que permite derivar el contenido normativo acusado para poder determinar si la disposición cuestionada desconoce la prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica (art. 359 CP).

1. Además, el cargo es cierto, pues el texto de la disposición demandada sí contiene la proposición jurídica que los demandantes consideran contraria a la Constitución Política. Los argumentos que fundamentan la acusación recaen sobre una proposición jurídica real y existente en la que, entre otras cosas, se establece la destinación de los recursos recaudados con ocasión de un tributo, cuya tarifa es diferente para unas personas jurídicas en específico.

1. Asimismo, los argumentos de la demanda se sustentan en afirmaciones concretas y determinadas que obedecen a razones de naturaleza constitucional, por lo cual los argumentos expuestos para sustentar este cargo son pertinentes y específicos. Por un lado, los actores sostienen que la destinación de los recursos recaudados no puede ser entendida como "inversión social", para los fines del artículo 359.2 de la Constitución Política. Por el otro, ponen de presente que, en todo caso, el legislador incumplió las exigencias jurisprudenciales para establecer rentas de dicha naturaleza, primero, porque no demostró la imposibilidad de satisfacer las necesidades a financiar, por medio de los recursos asignados en el Presupuesto General de la Nación (desde aquí, PGN), y, segundo, debido a que no hizo explícitos en el texto de la norma los métodos para determinar las personas cuyas necesidades se pretenden satisfacer.

1. Finalmente, habida cuenta de lo dicho previamente, el cargo es suficiente, pues despierta una duda sobre la constitucionalidad de la norma que se acusa.

1. En suma, dado que los dos cargos se fundan en una interpretación razonable y atribuible al texto demandado y, además, plantean un problema de constitucionalidad por el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria y de la prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica, la Sala encuentra satisfechas las exigencias de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

1. Sin perjuicio de lo anterior, en relación con el cargo segundo, la Sala no se pronunciará sobre los argumentos relacionados con “los atrasos en la política pública”61 para la gestión de la red vial terciaria, específicamente, sobre el alegato de que el déficit de dicha política se debe a las omisiones y malas prácticas contractuales de los funcionarios públicos encargados de la ejecución de los recursos del erario. Tales alegatos dan lugar a una discusión ajena al control de constitucionalidad. Este tribunal no tiene competencia para analizar asuntos como este:

“[…] la norma demandada señala que el Gobierno Nacional determinará las condiciones y la forma de asignación de los recursos recaudados, así como el mecanismo para su ejecución. Esto no solo es contrario a la Ley Orgánica del Presupuesto y a la Constitución, sino que, como se sigue del análisis que atrás se hizo, lleva necesariamente a cuestionar (i) a qué serán realmente dirigidos estos recursos y (ii) cómo determinará el Gobierno Nacional su asignación. Estas preguntas son especialmente relevantes si se tienen en consideración otros casos en los que se ha dejado en manos del Gobierno la determinación libre de cómo se deben usarlos recursos públicos.”62

1. En los mismos términos, un argumento como el siguiente no constituye un auténtico cargo de constitucionalidad: “[s]i los recursos a los que hace referencia la norma demandada ya no van a tener la destinación que la norma les señaló, mantener la sobre tarifa de impuesto carecería de justificación y de sustento.”63. Los anteriores asuntos, no pueden ser valorados en la presente providencia, debido la falta de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en la argumentación, la cual se ve reflejada en la subjetividad de tales apreciaciones.

1. En consecuencia, se planteará y resolverá el problema jurídico, de acuerdo con la delimitación de los cargos contenida en las consideraciones que anteceden.

1. Problema jurídico y metodología de la decisión

1. En atención a los cargos propuestos, corresponde a la Corte Constitucional determinar si el

parágrafo 7º del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por la norma acusada, vulnera los artículos 95.9, 359 y 363 de la Constitución Política, normas a las que se adscriben el principio de equidad tributaria y la prohibición de establecer rentas nacionales con destinación específica.

1. Para responder esta pregunta, la Corte determinará el alcance y las finalidades de los principios de igualdad y de equidad tributaria y, con fundamento en esto, definirá si la norma acusada vulnera dichos principios (infra num. 4). Por otro lado, la Sala precisará el alcance de la prohibición que contiene el artículo 359 de la Constitución Política, así como también el de las excepciones que la misma norma contempla, y, con base en lo anterior, examinará la constitucionalidad de las disposiciones demandadas (infra num. 5).

1. La norma acusada no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria

1. Los ciudadanos demandantes consideran que, al expedir la norma acusada, el legislador vulneró el principio de equidad tributaria, dada la diferencia de trato entre las "instituciones financieras" y las demás sociedades comerciales. Por un lado, sostienen que dicho trato diferencial carece de justificación constitucional. Por el otro, que la sobre tarifa cuestionada se fijó teniendo como parámetro la actividad de las instituciones gravadas y al margen de su capacidad contributiva. Con fundamento en esto, aseguraron que el parágrafo acusado comporta la violación del principio constitucional de igualdad.

1. El artículo 13 de la Constitución Política reconoce el principio de igualdad y, particularmente, su inciso 1º dispone que todas las personas "recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos libertades y oportunidades". Igualmente, prohíbe la discriminación "por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica". El inciso 2º ibídem prescribe que el Estado debe promover las condiciones para que "la igualdad sea real y efectiva". Por último, el inciso 3º

ejusdem prevé que el Estado protegerá especialmente a “aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta”.

1. El principio de igualdad tiene dos dimensiones: formal y material64. En la primera (art. 13.1 CP), el principio de igualdad implica que el Estado debe otorgar a los individuos un trato igual “ante la ley” y “en la ley”. Esto implica que la ley debe ser aplicada “de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho”65. En la dimensión formal del principio de igualdad se inscribe la prohibición de discriminación66 “basada en motivos definidos como prohibidos por la Constitución Política”67. En la segunda (art. 13.2 y 13.3 CP), el principio de igualdad obliga al Estado a promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva68. A la luz de la dimensión material, el Estado debe implementar políticas “destinadas a beneficiar a grupos discriminados o marginados de manera sistemática o histórica, a través de prestaciones concretas o cambios en el diseño institucional (acciones afirmativas)”69. En estos términos, el principio de igualdad exige que los derechos, los privilegios, los deberes y las cargas, se distribuyan de manera justa y equitativa entre los individuos70.

1. La igualdad es un concepto de “carácter relacional”71. Esto significa que su aplicación siempre “presupone una comparación entre personas, grupos de personas”72 o supuestos, a partir de un determinado criterio de comparación73. Las situaciones de igualdad o desigualdad entre las personas o los supuestos “no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista”74. De esta forma, el principio de igualdad no exige que el legislador otorgue un trato “mecánico y matemáticamente” 75 paritario a los individuos y cree “una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias”76. Por el contrario, el legislador está facultado para “simplificar las relaciones sociales”77 y ordenar “de manera similar situaciones de hecho diferentes”78 siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación79 sean razonables en atención a la finalidad que la

norma persigue80.

1. Del principio de igualdad se derivan cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que "se encuentren en circunstancias idénticas"81; (ii) un mandato de trato diferente a destinatarios "cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común"82; (iii) un mandato de trato similar a destinatarios "cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias"83; y (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que "se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes"84.

1. Tales mandatos son exigibles a las normas que imponen deberes y cargas públicas85. En efecto, el Estado, "en ejercicio de legítimas funciones, debe distribuir igualitaria o equitativamente las cargas derivadas de sus decisiones normativas o sus actuaciones"86. El principio de igualdad en las cargas públicas se deriva de los artículos 1, 13 y 9587 de la Constitución Política88. La jurisprudencia constitucional ha señalado que, por virtud de este principio, en la configuración del sistema tributario, el legislador debe abstenerse de imponer cargas o beneficios fiscales injustificados89. No obstante, también ha señalado que, dada la necesidad de garantizar el funcionamiento del aparato estatal, los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política conceden al legislador amplia facultad para establecer, modificar90 o derogar91 los tributos y, correlativamente, fijar sus sujetos pasivos y activos, los hechos, las bases gravables y las tarifas92. Incluso, en la sentencia C-665 de 2014, la Corte consideró que dicha facultad configurativa es "bastante amplia y discrecional", al grado que entrañaría "la más amplia discrecionalidad" que otorga al Congreso de la República "poder suficiente".

1. Con todo, la misma Carta Política establece límites al ejercicio de dicha facultad93. Este tribunal encontró en los principios del sistema tributario el límite para el ejercicio de la facultad impositiva: por un lado, aquellos que se refieren a los tributos individualmente

considerados, esto es, los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (artículo 338 CP); y, por el otro, los atinentes a la determinación general de los tributos94, es decir, los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículos 95.9 y 363 CP). Adicionalmente, en algunos casos la Corte ha considerado que el principio de razonabilidad95 y el respeto por los derechos fundamentales96, particularmente, del derecho-principio a la igualdad97, también se erigen como limitantes a la "bastante amplia y discrecional" potestad del Congreso de la República.

1. Según el alcance que le ha dado la jurisprudencia constitucional98, el principio de equidad constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, pese a lo cual no puede ser entendido como un deber formal99 que impone que "todos los contribuyentes paguen necesariamente los impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero"100. Tampoco es posible pretender "una igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados"101. Entonces, este principio no se concreta en el "señalamiento de reglas uniformes que cobijen todas las situaciones bajo disposiciones idénticas"102, pues no supone la paridad entre todos los contribuyentes, y tampoco la "igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados"103.

1. Lo que el principio de equidad exige es que, en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados104105. Para esto, es necesario tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de equidad horizontal y equidad vertical. La primera impone que "los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago"106; mientras que la segunda, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena "distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen"107.

1. En reciente decisión108, la Corte precisó que "(i) la 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 mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada 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". En otras palabras, mientras la equidad horizontal se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo"109, la equidad vertical se refiere a que el mayor peso, en cuanto al deber de contribuir al financiamiento de los gastos de funcionamiento e inversión del Estado, debe recaer sobre aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica, lo que supone que este tipo de equidad "deliberadamente comporta un trato diferenciado[,] pero no inequitativo ni injusto"110.

1. La Corte Constitucional ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es una clara manifestación del principio igualdad en las cargas públicas111. Lo anterior, en tanto dicho principio (i) "es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo"112; y (ii) exige que, en la "formulación singular de las normas impositivas, [el legislador] respete en la mayor medida posible"113 los mandatos que derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos114.

1. El juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para valorar la constitucionalidad de normas que (i) "plantean una aparente violación al principio de igualdad"115, y (ii) afectan prima facie el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal116. Este juicio fue originalmente formulado por la Corte Constitucional en la sentencia C-093 de 2001 con el objetivo de combinar las ventajas analíticas del "juicio de proporcionalidad europeo con los niveles de escrutinio norteamericano"117. Desde entonces, la Corte ha aplicado esta metodología de manera reiterada y pacífica.

1. En la sentencia C-345 de 2019, la Corte Constitucional unificó su jurisprudencia en relación con la estructura metodológica de este juicio. Al respecto, señaló que el juicio integrado de igualdad implica, en primer lugar, verificar la existencia de una afectación prima facie al principio de igualdad118. Posteriormente, el juez constitucional debe determinar si dicha afectación prima facie se encuentra constitucionalmente justificada, para lo cual debe: (i) definir la intensidad del juicio a partir de la escala triádica: débil, intermedia o estricta, y (ii) analizar la proporcionalidad de la medida a la luz del juicio de proporcionalidad119.

1. El juez constitucional debe verificar que la norma afecte una posición jurídica adscrita prima facie al principio de igualdad. Para esto, el juez debe (i) identificar cuál es el criterio de comparación "patrón de igualdad o tertium comparationis"120 y (ii) determinar si, a la luz de dicho criterio de comparación, los sujetos y situaciones son comparables desde la perspectiva fáctica y jurídica121. En términos generales, existe una afectación prima facie al principio de igualdad si la norma objeto de control es infra-inclusiva122123 o supra-inclusiva124 y, en ese sentido, prevé una carga o beneficio diferenciado entre sujetos comparables125.

1. El juez constitucional debe definir la intensidad del juicio, en atención a tres niveles: débil, intermedia, o estricta126. La intensidad del juicio se determina a partir del grado de margen de configuración que la Constitución Política reconoce al legislador y a la administración127. La jurisprudencia constitucional ha precisado que, para definir dicho grado de margen de configuración, el juez debe tener en cuenta los siguientes criterios orientadores: (i) la materia regulada128, (ii) los principios constitucionales o derechos fundamentales comprometidos129 y (iii) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con la medida sometida a escrutinio130.

1. Alcance de la disposición acusada

1. El impuesto sobre la renta está regulado en el Libro Primero del Decreto 624 de 1989, por el cual se adopta el Estatuto Tributario (arts. 5 a 364.6). En ejercicio de la facultad de configuración en materia tributaria133, el Congreso de la República ha introducido diversas modificaciones a dicho tributo. Este impuesto: "(i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales[42]; (…) (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias [y (iv) es] un tributo directo y obligatorio para el comerciante persona natural o jurídica, consistente en entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas"134.

1. El artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, regula la tarifa general del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas. Según lo que establece la referida normativa, dicha tarifa es "del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022".

1. Ahora bien, el parágrafo acusado establece una sobre tarifa para las entidades financieras. Estas entidades tendrán que liquidar unos puntos adicionales al impuesto sobre la renta, durante los siguientes periodos gravables: "1. Para el año gravable 2020, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y seis por ciento (36%); 2. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%); y 3. Para el año gravable 2022, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y tres por ciento (33%)". Con todo, tales puntos "solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable

correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT". La sobretarifa está sujeta a un anticipo del 100%135, para los tres periodos gravables mencionados.

1. Verificación de la afectación prima facie del principio de igualdad

1. La Sala identificará quiénes son los sujetos objeto de comparación y cuál es el criterio de comparación o tertium comparationis. Luego, determinará si, a la luz de dicho criterio de comparación, los sujetos y situaciones son comparables desde la perspectiva fáctica y jurídica. El ejercicio argumentativo consiste en determinar si deben ser tratadas de la misma forma dos situaciones similares, desde un punto de vista que sea relevante y de acuerdo con la finalidad perseguida por la norma analizada136. No se busca, pues, establecer cuáles son las diferencias y similitudes entre las dos situaciones, pues, de ser así, se estaría vaciando de contenido el test de igualdad, ya que, desde un punto de vista ontológico, todos los sujetos, situaciones y cosas se pueden describir con diferencias y similitudes.

1. Los sujetos objeto de comparación son las entidades financieras que tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT y las "demás sociedades". Los accionantes consideran que estas se encuentran en una misma situación de hecho frente al ordenamiento jurídico137 y, por ende, deberían quedar sujetas a las mismas reglas tributarias. En ese sentido, entienden que una carga impuesta sólo a las entidades financieras las coloca en una posición de desventaja contraria a la Constitución Política, máxime cuando la carga tributaria se fijó teniendo como referente la actividad económica y no la capacidad tributaria de estas últimas. Así, el criterio de comparación para este caso es la capacidad tributaria de unas y otras.

1. Previo a llevar a cabo la primera fase del test integrado de igualdad, con miras a agotar el debate jurídico propuesto en la demanda de la referencia, la Sala definirá si la sobretarifa acusada se fijó teniendo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras

(infra num. 4.2.1.). Posteriormente, estudiará si, de acuerdo con tal criterio, los sujetos en comparación son o no comparables (infra num. 4.2.2.).

1. La norma acusada sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras

1. En la base de los principios de justicia y equidad tributaria se encuentra la noción de capacidad contributiva, entendida como "la posibilidad económica de tributar"138, esto es, como "la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos"139. En la sentencia C-293 de 2020, la Corte aclaró que la capacidad contributiva "no se agota en la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo", pues, continúa, debe "observar la capacidad económica del obligado". En el mismo sentido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dicho que la capacidad contributiva busca establecer una correlación entre la obligación tributaria y la capacidad económica del contribuyente, de tal manera que sea esta última la que, en general, sirva de parámetro para cumplir con el deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, en cumplimiento del deber consagrado en el artículo 95.9 de la Constitución Política140.

1. De esta manera, la capacidad contributiva determina el alcance de la potestad impositiva del Estado y, particularmente, la manera de distribuir las cargas tributarias. Corresponde al legislador, pues, definir los elementos esenciales de los tributos a partir de criterios objetivos basados en la realidad económica del contribuyente, usualmente la renta o el patrimonio, aunque esto no significa que la estimación de la capacidad económica de los contribuyentes siempre se determine a través de indicadores directos de renta o de patrimonio.

1. Como lo dijo la Corte en la sentencia C-252 de 1997, "[s]i bien los indicadores directos tienen la ventaja de probar de manera más segura el potencial de sacrificio fiscal que puede

soportar teóricamente una persona, no puede eliminarse la posibilidad de que el legislador, en aras de la justicia y de la eficiencia fiscal, pueda acudir a parámetros indirectos de medición del bienestar económico del contribuyente que pese a ello puedan ser validados socialmente como indicadores de riqueza". Lo relevante es que se trate de parámetros objetivos y verificables, desde una perspectiva económica o jurídica.

1. En lo que respecta a los impuestos directos, por regla general, es improcedente inferir la capacidad contributiva141, así como definir un tributo o sus elementos sobre la base de realidades económicas y jurídicas que no sean indicativas de capacidad de pago142. Tratándose de impuestos indirectos, el legislador no evalúa directamente la capacidad contributiva, ya que lo hace de forma indirecta y a través de la inferencia. Esto es así porque presume un hecho, esto es, la capacidad contributiva, a partir de otro hecho, que, a título ilustrativo, puede ser la adquisición de determinados bienes o servicios por parte del contribuyente, así como la venta o la importación de ciertos bienes143.

1. A juicio de los accionantes, la sobre tarifa del impuesto sobre la renta se fijó atendiendo al objeto social de las entidades financieras y a la naturaleza de sus actividades, pero no a su capacidad contributiva. Tal afirmación, según lo que se puede extraer de la demanda, tiene como fundamento dos argumentos: (i) que la sobre tarifa "del impuesto de renta para el sector financiero pudo haber tenido en cuenta la entidad estatal encargada del control y vigilancia de estas compañías" (demanda, pág. 10), esto es, que el legislador asumió que del hecho que se trate de actividades vigiladas y controladas, por ser de interés público, se deriva que dichas actividades generan per se mayores ingresos o una mayor capacidad de tributación (demanda, pág. 16). Del otro lado, (ii) que "[e]l crecimiento económico de los diferentes sectores de la economía no constituye un factor indicativo de una mayor capacidad contributiva" (demanda, pág. 19).

1. Frente al primer argumento de la demanda, basta con tener en cuenta que se trata de una conjetura de los accionantes, ya que los antecedentes legislativos no dan cuenta de que la

capacidad contributiva de las entidades financieras hubiera sido relacionada, en forma alguna, con el hecho de que sus actividades estén vigiladas y controladas y, mucho menos, que se hubiera fijado a partir de una presunción, según la cual el control y vigilancia hace suponer que se trata de una actividad rentable.

1. Frente al segundo argumento de los demandantes, observa la Sala que es cierto que, en el informe para primer debate en comisiones conjuntas, el ponente trajo a colación las cifras del crecimiento económico del año 2019, así como también es cierto que allí se mencionaron las cifras de crecimiento comparado de los diferentes sectores de la economía, incluido el financiero. Igualmente, es verdad que el ponente, luego de referirse a la información antes mencionada, afirmó que "este proyecto de ley contiene una sobretasa al impuesto de renta a las empresas del sector financiero de 3% para el 2020 y el 2021, la cual saludamos". De todo esto dan cuenta las páginas 14 a 20 de la Gaceta 1130 de 2019.

1. Sin embargo, analizados en detalle el objeto de la norma acusada y sus antecedentes legislativos, se observa que la sobre tarifa acusada no se fijó en función de la información macroeconómica antes referida y que sí se estableció teniendo como parámetro la capacidad contributiva de las entidades financieras. Esto, por tres razones. La primera razón es que, de acuerdo con lo que establece el inciso segundo del parágrafo acusado, la sobre tarifa únicamente la deben pagar quienes tuvieron una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT, en el año gravable correspondiente. Esto quiere decir que los obligados son las instituciones financieras que cumplen esta exigencia material y objetiva, y no las que hubieren reportado operaciones relevantes para poder determinar el crecimiento económico del país.

1. Puede pasar, por ejemplo, que una entidad financiera reporte actividades económicas que representan grandes sumas de dinero, pero que estas sumas no sean directamente proporcionales a las ganancias generadas por tales actividades por diversas razones, como pueden ser los costos o los pasivos de la compañía. En este caso, es posible que las

actividades reportadas por la entidad financiera reflejen un crecimiento en términos económicos para el país, pero no por esto se puede asumir que las actividades reportadas constituyen ingresos gravables para la empresa que las reportó; en otras palabras, puede que los ingresos brutos no den cuenta de capacidad contributiva. Ahora, de ser cierto lo que suponen los demandantes, esto es, que la sobretarifa sub examine fue impuesta en atención a la actividad en sí misma o por el crecimiento económico del sector financiero, en la referida hipótesis habría surgido la obligación de pagar la sobretarifa, sin embargo, en aplicación del parágrafo acusado, esto solo ocurre si la entidad financiera reporta una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT, esto es, si ostenta capacidad de tributar.

1. La capacidad de tributar de las entidades financieras que deben asumir la sobretarifa sub examine, se ve reflejada en la posibilidad económica en la que estas se encuentran para cumplir con el deber de pagar tributos, en relación con la cual la Sala resalta dos indicadores de realidad económica: de un lado, el hecho de que la sobretarifa solo la pagan quienes tengan un renta gravable y, del otro, que, dentro de las empresas que tienen rentas gravables, únicamente se imponen los puntos extra a las que registran rentas gravables iguales superiores a 120.000 UVT. Así, encuentra la Sala que, al determinar la capacidad tributaria de las entidades financieras, el legislador no se limitó a la simple verificación de sus ingresos o de su renta bruta.

1. El surgimiento de la obligación tributaria no lo determina la existencia de renta bruta no depurada sino la identificación de renta gravable, esto es, la renta luego de haber tenido en cuenta deducciones, exenciones y otros beneficios tributarios. Esta línea de argumentación, incluso, corresponde a la que exponen los accionantes, ya que ellos reconocen que “la capacidad contributiva en el impuesto sobre la renta depende de la cantidad que representa la renta líquida de cada contribuyente, equivalente a los ingresos brutos menos los costos y gastos para producir esa renta” (demanda, pág. 11). De esta forma, la Sala resalta que únicamente son obligados a pagar la sobre tarifa quienes tengan utilidades disponibles, aspecto que, por un lado, es indicativo de capacidad contributiva y, por el otro, está directamente relacionado con el hecho generador del impuesto sobre la renta.

1. En la sentencia C-209 de 2016, la Corte Constitucional manifestó que, en materia de impuestos directos, como es el caso del impuesto sobre la renta, es posible determinar la capacidad de pago del contribuyente en función de la información relativa a sus rentas. En el referido fallo, la Sala Plena se pronunció diciendo:

"(…) en los impuestos directos, ejemplo renta o predial, como se identifica en ellos al contribuyente respectivo, «es posible conocer la capacidad de pago del mismo mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio. En tal caso, es lógico el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que en la medida en que aumente la base gravable aumente también la medida aplicable»."

1. Como allí se dijo, el impuesto sobre la renta es un impuesto directo y, por ende, el tributo en sí mismo, así como sus elementos esenciales, deben ser fijados teniendo como parámetro la capacidad contributiva. En reciente sentencia de unificación, la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó que el impuesto sobre la renta se guía por el principio de capacidad contributiva, razón por la que, agregó, se requiere que "el procedimiento de depuración de la base gravable del tributo se encamine a identificar la renta efectiva del contribuyente para gravar su utilidad disponible y no sus ingresos brutos no depurados (i.e. rentas brutas) destinados a su actividad empresarial"144, de tal forma que "no se someten a imposición aquellos recursos que demanda el contribuyente en un contexto de negocio"145. Nótese que, en lo relacionado con el impuesto sobre la renta, lo que es reprochable a la hora de identificar la capacidad del contribuyente, es hacerlo en atención a los ingresos brutos no depurados de los contribuyentes.

1. La segunda razón, es que las cifras sobre crecimiento económico fueron traídas a la ponencia con el objetivo de cuestionar el hecho de que algunas personas jurídicas han sido objeto de beneficios tributarios, pero no han contribuido significativamente con la creación de empleos formales. En este punto, es necesario recordar que la Ley 2010 de 2019 tiene dentro de sus objetivos fomentar el empleo, situación que le permite a la Sala inferir que la información macroeconómica estaba relacionada con ese objetivo directamente, no con la creación de una sobre tarifa al impuesto sobre la renta. En efecto, en la gaceta arriba

mencionada se lee lo siguiente:

“A partir del cuadro 1, se puede concluir que para 2019 el crecimiento económico se basa en los servicios y no en la generación de valor. Esta situación no es un tema coyuntural sino que ha sido el comportamiento económico del país a lo largo de su historia reciente. En la siguiente gráfica se calcula el crecimiento de los diferentes sectores entre 2019 y 2005. Se puede observar que el sector financiero crece 2,5 veces mientras que la economía crece en promedio 1,7 y la industria 1,3 veces. Es decir, la economía colombiana se basa en rentas y no en generación de valor ni aumentos de productividad. (…)

A pesar de que la inversión en bienes de capital tuvo aumentos extraordinarios, esto no se tradujo en la creación de valor en la economía. Como consecuencia, la tasa de desempleo se encuentra al alza ubicándose para septiembre de 2019 en 10,2%. En efecto, la disminución del costo del capital pudo haber incentivado a las empresas a sustituir trabajadores por maquinaria, con lo cual esta medida podría haber contribuido al aumento en la tasa de empleo. (…)

Esto permite concluir que el descuento de impuestos que tuvieron las empresas en la ley de financiamiento no se tradujo en mayor creación de empleo.

Esta situación es preocupante toda vez que existe un gran consenso de que la productividad y el desempleo son los grandes problemas de la economía colombiana. Se esperaría que la política tributaria estuviese apuntando a solucionar estos males, pero en lo corrido del año 2019, con los descuentos tributarios que se han aplicado a personas jurídicas, no se ha fortalecido la productividad ni el empleo.

Esta forma de crecimiento no permite mejorar la productividad ni el empleo, esto se explica porque los sectores que más crecen no son generadores de trabajo como se corrobora en el cuadro 2. El sector financiero es el que más crece para 2019 pero apenas crea el 1,5% del empleo en el país. (…)

1. Reducción en la tarifa general de renta para personas jurídicas

Se afirma que toda reducción de impuestos en la economía trae consigo más inversión y por

tanto más empleo. Esta medida podría ser cierta si las utilidades adicionales no se reparten entre los accionistas y si el sector económico que ha recibido dichos beneficios es intensivo en trabajo. En el siguiente cuadro se observa que los dos sectores con menor tasa efectiva de tributación en Colombia son los que menos empleo generan en la economía.

Esto implica que, en Colombia, la reducción de impuestos no ha traído más empleo en el país toda vez que los sectores más beneficiados son intensivos en el uso de capital.

Sumado a esto, diferentes estudios como Auerbach (2018) y Hernández et al (2000) demuestran que no toda reducción de impuestos trae una mejora en empleo. (…)" (Negrillas propias)

1. La tercera razón es que, al consultar el proyecto de ley que radicó el Gobierno Nacional ante el Congreso de la República, así como la correspondiente exposición de motivos, contenidos ambos en la Gaceta 1055 de 2019, se pudo establecer que no hay referencias directas que permitan vincular la sobre tarifa acusada, contenida inicialmente en el artículo 72 del proyecto de ley, con la información sobre crecimiento económico de las entidades financieras, menos para suponer que la capacidad tributaria fue establecida teniendo como parámetro el crecimiento económico de las entidades financieras.

1. La sobre tarifa sub examine, entonces, no fue planeada con fundamento en el crecimiento económico de las entidades financieras, ya que la información macroeconómica en comento fue introducida por el ponente para el primer debate en comisiones conjuntas, pero no estaba presente en la exposición de motivos, al menos no con el alcance que pretenden darle los accionantes. El proyecto inicial ya consideraba la sobre tarifa, sin hacer referencia alguna al crecimiento económico de las entidades financieras. Se trató, pues, de información que el ponente en las comisiones conjuntas consideró relevante para la discusión política, específicamente, sobre la utilidad de disminuir los tributos a las personas jurídicas, pero no la razón o motivo de la sobre tarifa objeto de este proceso.

1. En la misma línea, la Corte encuentra que la capacidad contributiva de las entidades financieras no fue establecida en función de la simple verificación de sus ingresos “brutos” propiamente dichos; de haber sido así, se hubiera tenido que declarar la inexequibilidad de la norma, en acatamiento del precedente constitucional contenido en la sentencia C-293 de 2020. Para la Sala, una cosa es fijar la capacidad de contribuir según la simple verificación de los ingresos, esto es, presumir que el contribuyente puede tributar porque tiene ingresos “brutos”; y otra, diferente, derivar dicha capacidad del hecho de que el contribuyente reporte renta liquida. En la primera hipótesis, se estarían teniendo en cuenta todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, mientras que en la segunda, únicamente los que constituyen la renta gravable, que, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, se determina así: “de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida”. Esta última, por regla general, constituye la renta gravable del contribuyente y estará sometida a la sobretarifa objeto de la presente demanda, siempre que sea superior a 120.000 UVT.

1. En conclusión, no les asiste razón a los demandantes cuando alegan que la sobretarifa cuestionada se fijó por la actividad económica de las instituciones financieras y al margen de su capacidad contributiva, pues, según se explicó en las ideas precedentes, la sobretarifa sub examine se fijó en atención a la posibilidad económica de tributar (capacidad contributiva) de las entidades financieras que cumplen con supuesto fáctico de configuración de la norma objeto de reproches, esto es, en función de la posibilidad económica de estas para cumplir con el deber de pagar tributos.

1. Desde la perspectiva de la capacidad contributiva, las entidades financieras y las “otras

empresas” no son sujetos comparables.

1. Para efectos impositivos, las entidades financieras gozan de algunos beneficios tributarios con los que no cuentan las “otras empresas” o de los que se ven beneficiados en menor medida, por lo que unos y otros no son sujetos comparables. Esta conclusión se fundamenta en las razones que se pasan a explicar.

1. La Constitución Política tiene como objeto “asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz”146. En ese sentido, el artículo 2 ibídem establece que son fines esenciales del Estado: “servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo”.

1. Perseguir tales fines les exige a las autoridades actividades de planeación y de regulación económica, tanto en el nivel nacional como territorial. El Gobierno Nacional debe presentar el Presupuesto General de la Nación (PGN), y el Congreso de la Republica tramitarlo y aprobarlo. Todo, en atención a los parámetros que establece el Capítulo 3 del Título XII de la Constitución Política, en concordancia con las disposiciones del EOP.

1. Según el artículo 11 del EOP, el PGN está conformado por el presupuesto de rentas y por el presupuesto de gastos o ley de apropiaciones147. Este último incluye los gastos de funcionamiento, el servicio de deuda pública y los gastos de inversión; mientras que aquel los ingresos de los fondos especiales, los recursos de capital, los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional y los ingresos corrientes de la Nación. Estos últimos, a su vez, pueden ser tributarios o no tributarios148. En términos generales, el PGN

registra el gasto público y también su forma de financiación149.

1. Los ingresos tributarios de la Nación han sido clasificados en impuestos, tasas y contribuciones150. Tales tributos contribuyen al financiamiento del PGN. Es del caso resaltar que el pago de los tributos se encuentra a cargo de los ciudadanos, según lo establece el artículo 95.9 de la Constitución Política151, disposición que establece que aquellos deben "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". El referido deber, para la Corte, se enmarca en los principios de solidaridad y de reciprocidad152.

1. El impuesto sobre la renta es una de las formas con las que las personas naturales y jurídicas contribuyen al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Las características esenciales de dicho tributo fueron referidas en el numeral 4.1. supra. Como allí se dijo, la tarifa general del impuesto para las personas jurídicas es "del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022", según el artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019. Esta tarifa es aplicable a las entidades financieras, dada su condición de persona jurídica. Sin embargo, para los periodos gravables 2020 a 2022, las entidades financieras con rentas gravables iguales o superiores a 120.000 UVT deben liquidar unos puntos adicionales a la tarifa correspondiente, esto es, cuatro puntos porcentuales adicionales para el año 2020 y tres puntos para los años 2021 y 2022. De esta forma, durante estos años, la tarifa del impuesto sobre la renta para tales entidades financieras será del treinta y seis por ciento (36%), del treinta y cuatro por ciento (34%) y del treinta y tres por ciento (33%), respectivamente. Esta es la tarifa nominal del impuesto sobre la renta para las entidades del sector financiero en la situación fáctica antes referenciada.

1. Como ya se dijo, el principio de equidad es de naturaleza estructural, esto es, se predica del sistema tributario y no de un tributo en particular, de tal manera que el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad. Así lo reconoció la Corte en la sentencia C-606 de 2019, y lo ha venido sosteniendo de forma pacífica desde mediados de los años noventa153. La

sistematicidad también se predica en relación con la tarifa del tributo. En esa línea, la Corte ha dicho que el principio de equidad no se predica de los contribuyentes individualmente considerados, se insiste, sino del sistema impositivo en su conjunto154, lo que supone que, al verificar la posible infracción al principio de equidad por cuenta de un tributo o la configuración particular de alguno de sus elementos, es necesario tener en cuenta los beneficios tributarios que el ordenamiento jurídico reconoce a los contribuyentes frente a los que se alega el quebrantamiento del principio de equidad en materia tributaria.

1. Desde esa perspectiva estructural del impuesto sobre la renta, es posible distinguir la tarifa nominal de la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta. Aquella recae sobre la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el año (ingresos brutos), mientras que esta última es la que resulta del ejercicio de depuración que establece la ley (ingresos líquidos). El sistema tributario reconoce diversos beneficios tributarios a ciertos individuos o negocios, dentro de los que se encuentran las exenciones, deducciones, descuentos, las tarifas reducidas y los diferimientos tributarios. Estos beneficios tienen como objeto incentivar ciertos tipos de comportamientos, tales como inversión, ahorro o empleo, esto es, lograr diversos objetivos de política pública y, con esto, la igualdad real en materia fiscal155.

1. En ejercicio de la soberanía fiscal, el legislador puede establecer los tributos y modificarlos o derogarlos, así como también consagrar los beneficios que estime necesarios. Esta facultad se entiende inmersa en el poder impositivo del legislador y, por lo tanto, aun cuando es amplia, está sometida a los límites constitucionales. Al respecto, en la sentencia C-748 de 2009, la Corte precisó que “el otorgamiento de beneficios tributarios, no obstante el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador sobre la materia, no queda librado simplemente a su opción política, sino que debe atender a una valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal” (cfr. supra f.j. 65). De todos modos, los beneficios tributarios son, en general, taxativos, limitados, personales e intransferibles, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional156.

1. Una vez se ha depurado la renta bruta con fundamento en los diferentes beneficios tributarios que establece el ordenamiento jurídico, es posible establecer renta líquida gravable y, con ello, se hace posible determinar la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta, la cual resulta ser menor en relación con la tarifa nominal. En la sentencia C-521 de 2019, la Corte retomó la línea argumentativa expuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y resaltó que "las tarifas efectivas, en contraste a las nominales, toman en consideración las diferentes depuraciones, tales como las deducciones y rentas exentas; (…) por lo que las tarifas nominales (…) son mayores a las [tarifas] efectivas".

1. En ese contexto, encuentra la Sala que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por medio del informe El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas157, expedido en el año en el que se expidió la norma demandada, resaltó que en el año gravable 2018 "el Estado colombiano, a través del sistema tributario, concedió beneficios fiscales en el impuesto de renta a las personas jurídicas relacionados con las rentas exentas, la deducción por inversión en activos fijos y los descuentos tributarios por valor de $15,2 billones, cuyo costo fiscal se aproxima a los $6,3 billones, es decir, 0.6% del PIB"158. Igualmente, la DIAN informó que el monto de beneficios tributarios en el impuesto de renta se encuentra representado: (i) el setenta y siete punto cuatro por ciento (77.4%) por las rentas exentas; (ii) las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos, que representa el quince punto ocho por ciento (15.8%); y (iii) los descuentos tributarios, que corresponden al seis punto nueve por ciento (6.9%)159.

1. Rentas exentas. La DIAN informó que, en el año 2018, "el valor total de las rentas exentas solicitadas por las personas jurídicas ascendió a $11.782 mm"160, de los cuales "el 63.5% corresponde a lo registrado por los contribuyentes" 161. De este subconjunto, el subsector económico de actividades financieras y de seguros y el de construcción, encabezan la lista de mayor uso de las rentas exentas por el último año gravable, "cobijando el 71.0% del valor total de ese año, destacándose el registro de las rentas exentas por los contribuyentes de las actividades económicas de Seguros de vida, Bancos comerciales y Construcción de edificios residenciales"162. La información comentada se refleja en la siguiente gráfica del informe de

la DIAN:

1. Nótese que, durante los dos años anteriores a la expedición de la norma acusada, el sector económico de actividades financieras y de seguros tuvo una participación del sesenta y uno punto dos por ciento (61.2%) y del cuarenta y siete punto siete por ciento (47.7%), en relación con las rentas exentas de las personas jurídicas.

1. Incluso, según el informe de la DIAN, al discriminar en el grupo de grandes contribuyentes a las empresas público/mixtas y privadas, se tiene que "los subsectores Actividades financieras y de seguros, y Actividades inmobiliarias, presentan la mayor participación dentro de las rentas exentas solicitadas por los grandes contribuyentes (63.4% del total declarado en el año gravable 2018)"163 (negrillas propias).

1. Deducción por activos fijos reales. La DIAN reportó que "[l]a deducción por inversión en activos fijos reales productivos, utilizada por los declarantes personas jurídicas del impuesto de renta del año gravable 2018, ascendió a $2.399 mm"164. El informe sub examine da cuenta de que, si bien es cierto que la mayoría de las deducciones por inversión en activos fijos fueron reportadas por sectores económicos distintos al de las actividades financieras y de seguros, también lo es que las deducciones de este último representan una participación significativa en términos porcentuales para el año gravable 2018, tal y como se puede ver en este gráfico:

1. Se destaca que las deducciones que corresponden al sector financiero y de seguros representa ciento sesenta mil millones, esto es, el seis punto seis por ciento (6.6%) del total

de las deducciones por inversión en activos fijos del periodo 2018. La relevancia de la cifra se refleja en el siguiente gráfico:

1. Descuentos tributarios. El monto de los descuentos tributarios para las personas jurídicas contribuyentes fue de "$1.049 mm durante el año gravable 2018"165. Las empresas del sector financiero y de seguros ocupan el tercer lugar en las que se hicieron acreedores de dichos beneficios tributarios, con una participación aproximada del doce punto cinco por ciento (12.5%), para el año 2017, y el once punto ocho por ciento (11.8%), para el año 2018. La información es la siguiente:

1. De acuerdo con el informe "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas", la Sala resalta, que, para el periodo gravable 2018, año anterior a la expedición de la ley que contiene la norma acusada, los beneficios tributarios de las empresas del sector financiero y de seguros representaba el veintinueve por ciento (29%) del total de las rentas exentas, deducciones por activos fijos y descuentos tributarios, pues, de los 15.2 billones que estas representan, dicho sector se favoreció con 4.4. billones, aproximadamente.

1. La Corte resalta la intervención del Gobierno Nacional en el presente proceso, en la que afirmó que "la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta para el sector financiero es menor que la del promedio de la economía, y por lo tanto este sector tiene la capacidad de pagar temporalmente una mayor tarifa en este impuesto"167. Las utilidades generadas por las empresas del sector financiero están gravadas minoritariamente en relación con las demás actividades económicas, dado el reconocimiento de diversos beneficios tributarios. Por un lado, en el escrito de intervención se manifestó que, de "acuerdo con la información contenida en las declaraciones del impuesto sobre la renta de personas jurídicas para el año

gravable 2018, la tarifa efectiva del impuesto de renta sobre las empresas del sector de actividades financieras y de seguros fue 26,2%, incluyendo la sobretarifa de 4 puntos pagada, mientras que esta tarifa sobre el total de contribuyentes ascendió a 31,0%”168 (negrillas propias). Esto, de acuerdo con información aportada al proceso, proveniente de la DIAN y la Dirección General de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

1. Las referidas entidades públicas, en el escrito de intervención le informaron a la Corte que, “mientras que las actividades financieras y de seguros representan el 4,8% del valor agregado generado en la economía, son sujetos del 36,3% de las rentas exentas y del 11,9% de los descuentos tributarios”169.

1. De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, la Sala encuentra que las sociedades del sector financiero tienen unos beneficios tributarios que las “otras sociedades” no tienen, al menos, no en la misma proporción, razón por la que estas y aquellas no son sujetos comparables, de cara al criterio de comparación planteado, pues no tienen la misma capacidad contributiva. Esta situación impide entrar a definir si hubo un tratamiento inequitativo cuando se estableció la sobretarifa objeto de este fallo.

1. En consecuencia, como los sujetos a los que se refieren los demandantes no son comparables y, por ende, que no está superado el primer paso del test integrado de igualdad, no se considera necesario continuar con el análisis de proporcionalidad.

1. Sin perjuicio de lo anterior, en gracia de discusión advierte la Sala que la medida objeto de reproche supera el test débil de razonabilidad170. Esto debido a que la medida adoptada por el legislador (i) persigue finalidades que no están constitucionalmente prohibidas; y (ii) es idónea y adecuada para la consecución de las finalidades que persigue. Tales conclusiones por las razones que se explicarán.

1. La norma acusada persigue dos fines constitucionales, por un lado, busca contribuir al incremento del presupuesto público171, necesario para el funcionamiento del aparato estatal y la ejecución de los proyectos y programas que redundan en beneficios para la comunidad, y, por el otro, persigue la financiación de proyectos de infraestructura vial172. Ninguna de las dos finalidades está prohibida por la Constitución Política. Por el contrario, la primera encuentra respaldo en diversas normas constitucionales sobre presupuesto, especialmente en los artículos 150.12, 189.20, 189.25 y 345 a 347; mientras que la segunda, lo encuentra en el artículo 65 de la Constitución Política, que ordena priorizar "las obras de infraestructura física"173 para garantizar la producción de alimentos, lo que no quiere decir que estas obras no contribuyan para la consecución de otros fines de relevancia constitucional, como "promover la prosperidad general" (art. 2 CP), aspecto del cual se ocupará la Sala al analizar el segundo cargo de inexequibilidad.

1. La norma busca incrementar el recaudo fiscal y, materialmente hablando, la sobre tarifa en el impuesto de renta sí conduce a la obtención del fin propuesto, pues, precisamente, genera mayores ingresos al erario. Por otro lado, la disposición acusada contiene una medida efectiva para el desarrollo de la infraestructura de transporte del país, debido a que contribuye a su financiación. En relación con esto último, se destaca que el Gobierno Nacional informó que la red vial terciaria del país tiene una extensión aproximada de 142.000 kilómetros y que su pavimentación convencional requiere de una inversión aproximada a los 320 billones de pesos o, lo que es lo mismo, una inversión anual de 16 billones, que corresponde al cuatrocientos por ciento (400%) del presupuesto anual del Instituto Nacional de Vías (en adelante, INVIAS)174. En contraste, informó el Gobierno Nacional, los recursos Nación están destinados a la administración de la red vial nacional no concesionada –vías primarias– y de los canales de acceso a puertos marítimos, al monitoreo y gestión de las vías y a la continuidad de proyectos de impacto en ejecución. Los recursos de las entidades territoriales, agregó, tampoco son suficientes, a lo que se suma que el INVIAS no cuenta con "disponibilidades presupuestales que le permitan cofinanciar la atención de la red terciaria que está a cargo de las entidades territoriales"175.

1. A título de conclusión, encuentra la Sala que no les asiste razón a los actores cuando alegan que, al expedir la norma acusada, el legislador vulneró los principios de igualdad y de equidad tributaria, debido a las razones expuestas en el numeral 4.2. supra. En consecuencia, al primer cargo no le asiste vocación de prosperidad.

1. Finalmente, resulta del caso precisar que las competencias de la Corte están limitadas por los principios democrático y de separación de poderes. En consecuencia, al tribunal le corresponde definir si las medidas tributarias aprobadas por el legislador, adoptadas en ejercicio de la amplia facultad impositiva que le confiere la Constitución Política, no desbordan los cauces trazados por el constituyente, pero no determinar si la regulación fue o no la más deseable, conveniente o suficiente176. Al respecto, en la sentencia C-657 de 2015, esta Sala resaltó que no le corresponde "definir cuál es la «mejor» política tributaria, porque con ello podría suplantar al órgano democrático, sino simplemente establecer si el Congreso se ha excedido en el ejercicio de sus atribuciones, para eventualmente enmendar los errores en los cuales pudo haber incurrido. De manera que su función, antes que de diseño institucional, es de corrección y ajuste en perspectiva constitucional" (negrillas propias).

1. La norma acusada no viola el artículo 359 de la Constitución Política

1. El principio de unidad de caja es inherente al sistema presupuestal, según lo establecido en el artículo 11 del EOP. De acuerdo con este principio, "[c]on el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el presupuesto general de la Nación". Así lo establece el artículo 16 ibídem. En la práctica, el principio supone "que la totalidad de los [recursos] públicos deben ingresar sin previa destinación a un fondo común desde donde se asignan a la financiación del gasto público"177.

1. Sin embargo, no se trata de un principio absoluto. El EOP y la Constitución Política reconocen excepciones a dicha regla de principio, pues refieren eventos en los cuales los recursos, por un lado, no hacen unidad de caja con el resto de los ingresos de la Nación y, por el otro, son destinados a una finalidad diferente a la financiación del gasto público. Una de esas excepciones la constituyen las rentas de destinación específica (desde ahora, RDE). Según lo consideró esta Corte desde sus primeras decisiones, las RDE se traducen "en la técnica presupuestal de asignar una determinada renta recibida por una carga impositiva para la financiación de una actividad gubernamental previamente establecida en la ley de presupuesto"178. Su razón de ser es la de "garantizar un piso mínimo de gasto social en Colombia"179. En ese sentido, la destinación específica no puede simplemente coincidir con el objetivo genérico de una entidad pública o con la previsión de que la destinación será la que corresponda al respectivo proceso de planificación de la entidad180.

1. Las RDE son excepcionales porque le restan flexibilidad al presupuesto nacional, pues, haciendo parte del PGN, detraen de él recursos que, usualmente, serían destinados a satisfacer las necesidades de la comunidad, tomada en su conjunto. Al respecto, en la sentencia C-317 de 1998, la Corte consideró:

"(…) sólo por vía excepcional, siempre que se den los presupuestos taxativamente señalados en el artículo 359 de la Constitución, puede el Congreso establecer una renta nacional de destinación específica. La prohibición constitucional, como se ha expuesto de manera repetida, busca reivindicar las funciones que el presupuesto está llamado a cumplir como el más decisivo instrumento de política fiscal en manos de la democracia y al cual se confía la eficiente y justa asignación de los recursos y el desarrollo económico. El proceso presupuestal, en principio, esto es, salvo las excepciones introducidas en la propia Constitución, no puede ser obstaculizado con mecanismos de preasignación de rentas a determinados fines que le restan la necesaria flexibilidad al manejo de las finanzas públicas y, por consiguiente, menoscaban la función política de orientar el gasto y los recursos existentes a satisfacer las necesidades que en cada momento histórico se estiman prioritarias.

De otro lado, la proliferación de rentas de destinación específica – fenómeno al que se puede

llegar con una interpretación expansiva de las excepciones -, al "feudalizar" y "lastrar" el proceso presupuestal, tienden no sólo a restarle significado político, sino que además debilita enormemente el presupuesto como instrumento de cumplimiento del plan de desarrollo. La delicada tarea de gestionar globalmente las metas del plan y hacerlas compatibles con las políticas y posibilidades reales de gasto dentro de cada vigencia fiscal, se torna en extremo difícil cuando una porción sustancial de los ingresos queda inexorablemente atada a los destinos fijados por las leyes creadoras de rentas con destinación específica que limitan por definición el ingreso de los caudales públicos a una caja común para luego, de manera racional, asegurar la ejecución ordenada y justa de las prioridades trazadas en la ley de presupuesto y en el plan de desarrollo."

1. El artículo 359 de la Constitución Política establece que "[n]o habrá rentas nacionales de destinación específica". Sin embargo, la misma norma establece que se exceptúan de esa prohibición181 "1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios. 2. Las destinadas para inversión social. 3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías" (negrillas propias). Solo en estos tres eventos, pues, es constitucionalmente válido que el legislador establezca RDE.

1. La Corte fijó las siguientes reglas sobre la prohibición de establecer RDE: "a. La prohibición consagrada en el artículo 359 de la Carta Política recae sobre rentas tributarias del orden nacional y no territorial, es decir sobre impuestos nacionales. b. Las rentas de destinación específica proceden únicamente con carácter excepcional y siempre que se den los presupuestos taxativamente señalados en el artículo 359 de la Constitución. c. La consagración de rentas de destinación específica no puede darse simplemente por el objeto del ente beneficiario. d. La prohibición de las rentas nacionales de destinación específica se justifica como un instrumento de significación política y de cumplimiento del plan de desarrollo. [y] e. La prohibición constitucional de las rentas de destinación específica tiene como finalidad consolidar las funciones del presupuesto como instrumento democrático de política fiscal, de promoción del desarrollo económico y de asignación eficiente y justa de los

recursos”182.

1. Los recursos recaudados con ocasión de la sobre tarifa objeto de la presente demanda, estarán destinados “a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria”, con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población. Así lo establece el último inciso de la norma acusada. A juicio de los accionantes, el referido inciso establece una destinación específica que no se corresponde con alguna de las excepciones establecidas en los numerales 1 a 3 del artículo 359 de la Constitución Política.

1. Para definir si les asiste razón a los actores, lo primero es determinar si el impuesto sobre la renta es un impuesto propiamente dicho y si es del orden nacional, pues, de no ser así, no habría lugar a verificar si se enmarca en alguna de las referidas excepciones183, ya que la prohibición no es aplicable a las tasas184 ni a las contribuciones185, debido a que los recursos recaudados con ocasión de éstas siempre tienen destinación específica; así como tampoco lo es en relación con los impuestos territoriales186 ni las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales187.

1. El impuesto sobre la renta es un impuesto del orden nacional. Lo primero, porque “se trata de una “imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano”188. Lo segundo, debido a que estatuye un ingreso tributario a favor de la Nación, pues su recaudo ingresa directamente al presupuesto de esta última. Adicionalmente, la Sala advierte que la destinación de los recursos recaudados sí es específica. Esto es así porque “el recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este parágrafo se destinará a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria”, con la finalidad de “contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población”, según lo que se lee en el último inciso de la norma que se demanda.

1. La Sala comparte el argumento de los accionantes, según el cual "[l]a destinación de recursos provenientes de la sobre tarifa del impuesto a la renta para «instituciones financieras» no hace parte (i) de las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios, ni (ii) de las asignaciones a entidades de previsión social, ni a antiguas intendencias o comisarias"189. En consecuencia, es necesario establecer si la destinación es equiparable a una inversión social, esto es, si se configura la excepción del numeral 2 del artículo 359 de la Constitución Política, lo que la Sala considera que sí ocurre, por las razones que se explicarán.

1. En la jurisprudencia de los años noventa, la Corte definió la inversión social como "todos los gastos incluidos dentro del presupuesto de inversión, que tienen como finalidad la de satisfacer las necesidades mínimas vitales del hombre como ser social, bien sea a través de la prestación de los servicios públicos, el subsidio de ellos para las clases más necesitadas o marginadas y las partidas incorporadas al presupuesto de gastos para la realización de aquellas obras que por su importancia y contenido social, le reportan un beneficio general a la población"190. La noción se debe compaginar con el sentido mismo de la finalidad social del Estado. Su objetivo, desde esa perspectiva, no es aumentar la producción de determinados bienes físicos sino mejorar el bienestar general y satisfacer las necesidades de la comunidad, particularmente, de los "sectores sociales discriminados (CP art. 13), que, por no haber tenido una equitativa participación en los beneficios del desarrollo, presentan necesidades básicas insatisfechas (CP art. 324, 350, 357 y 366)."191.

1. En la jurisprudencia posterior al Decreto 111 de 1996, surgió la discusión sobre la determinación de lo que constituye inversión social, en el contexto de la prohibición de establecer RDE, frente a lo cual la Corte concluyó que tal determinación no resulta de un ejercicio semántico, dada la dificultad de distinguir dentro del género gasto social, lo que tiene que ver con la inversión y el funcionamiento192. Al respecto, sobre el artículo 41 ibídem, en la sentencia C-734 de 2002 la Corte manifestó:

“Esta Corporación también ha puesto de presente que la determinación de lo que es inversión social, «no resulta de un ejercicio semántico» pues «no siempre es fácil distinguir dentro del género gasto social, lo que tiene que ver con la inversión y lo que concierne al funcionamiento», es decir, la inversión social es una especie que pertenece al género del gasto social.” (Negrillas propias)

1. De la transcripción anterior se derivan, al menos, dos consecuencias jurídicas: primero, que prima facie la noción gastos de inversión no es incompatible con la expresión gastos sociales de mantenimiento193. La Sala precisa que tales nociones son compatibles, siempre que el mantenimiento sea entendido en función de detener la depreciación del patrimonio público y asegurar el objeto de la inversión en el largo plazo, no como gastos recurrentes. De esta forma, no cualquier gasto social de mantenimiento puede estar cubierto por la excepción que permite establecer rentas nacionales de destinación específica, ya que es necesario demostrar una relación como la que se indicó.

1. Segundo, que, si el contenido de la noción inversión social no está dado por su alcance semántico, esto es, por el significado de sus palabras, lo procedente es fijarlo en cada caso concreto con base en los parámetros generales que ya fueron advertidos por el legislador orgánico (EOP, art. 41). De todos modos, es necesario tener en cuenta que, por tratarse de una excepción a una regla constitucional, el concepto deber ser interpretado de forma restrictiva, tal y como lo reconoció expresamente la Corte en la sentencia C-504 de 2020194.

1. En aplicación de los principios democrático y de separación de poderes, y en ejercicio de la facultad de configuración del legislador, a este último le compete “dentro de la órbita de sus competencias decidir quiénes serán los beneficiarios concretos de la inversión social que se realice con tales recursos, así como determinar los programas que éstos financiarán”195. En

ese sentido, por medio de reciente decisión, este tribunal constitucional resaltó que “solo el Legislador puede establecer cuáles gastos pueden adscribirse a la categoría de «inversión social», para que puedan estar amparados con la garantía de «rentas nacionales de destinación específica», que regula el artículo 359”196. No le compete a la Corte, pues, definir en abstracto cuáles son los gastos que se pueden adscribir a la noción de inversión social.

1. El estándar de razonabilidad que se debe aplicar en casos como el presente, es el reflejo de la jurisprudencia vigente, contenida en la sentencia C-221 de 2019, según el cual se: “debe (…) determinar si dada la amplia libertad de configuración del Legislador, la comprensión de alguna de aquellas en la especie “inversión”, del género “gasto público social”, es manifiestamente irrazonable. Solo en caso de que lo sea debe la Corte declarar su inexequibilidad. Por el contrario, en caso de que su inclusión sea razonable lo procedente es su declaratoria de exequibilidad. Este estándar de valoración se justifica no solo en la amplia libertad de configuración del Legislador en materia impositiva, sino en la finalidad específica de realizar uno de los fines sociales del Estado, como es el de satisfacer una particular necesidad básica insatisfecha, mediante la determinación de una específica renta para su garantía”.

1. La Corte debe valorar el objeto de la inversión a la luz del sentido mismo de la finalidad social del Estado, en términos de necesidades básicas insatisfechas, población objetivo y alcance de la política pública, entre otros aspectos. Esto no quiere decir, como lo suponen los demandantes197, que tales cuestiones tengan que hacerse explícitas en la norma objeto de control constitucional, ni que el legislador tenga una carga probatoria respecto de tales elementos, pues basta con que los mismos se hagan explícitos durante el trámite legislativo, que se trate de hechos notorios o de comprobación sumaria o, en su defecto, que los elementos de juicio requeridos sean puestos a disposición de la Corte, durante el control de constitucionalidad, incluso por parte del Gobierno Nacional. Por ejemplo, en casos análogos la Corte ha afirmado que “la jurisprudencia constitucional proporciona información suficiente de las razones que justifican la consagración de manera temporal de la renta nacional de

destinación específica”198, aun ante la ausencia de argumentos al respecto.

1. Aceptar lo contrario implicaría imponer al legislador una carga probatoria que no determinó el constituyente para el establecimiento de rentas de destinación específica para inversión social, la cual, además, desconoce la naturaleza política y deliberativa del proceso de formación de la ley, particularmente, que la voluntad del legislador, a diferencia de las sentencias o los actos administrativos, se forma alrededor de consensos políticos y no, necesariamente, a partir de elementos materiales probatorios o de evidencias.

1. Ahora bien, a juicio de la Sala, la comprensión de la “financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria” en la especie “inversión social”, del género “gasto público social”, no es manifiestamente irrazonable, por tres razones: (i) porque promueve la “prosperidad general”, finalidad esencial del Estado Social de Derecho, de acuerdo con el artículo 2 de la Constitución política, (ii) debido a que contribuye al mejoramiento de la calidad de vida de la población, la distribución equitativa de las oportunidades, la superación de la pobreza y la participación en los beneficios del desarrollo; y (iii) porque contribuye a lograr la integración regional y el acceso a los servicios sociales y los mercados, en los términos del punto 1.3.1. del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (en adelante, el Acuerdo de Paz).

1. La financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria promueve la prosperidad general. De acuerdo con la Agencia Nacional de Contratación Pública199, este tipo de carreteras, también denominadas de tercer orden200, son las que unen las cabeceras municipales con sus veredas o las veredas entre sí, a diferencia de las vías secundarias, que conectan las cabeceras municipales entre sí y con las vías primarias, y de las vías primarias, que son aquellas “troncales, transversales y accesos a capitales de Departamento que cumplen la función básica de integración de las principales zonas de producción y consumo del país y de éste con los demás países”201. Igualmente, el Documento CONPES 2965 de 1997, definió la red de carreteras terciarias o de tercer orden como aquella red compuesta

por las vías de acceso que unen las cabeceras municipales con sus veredas o que unen sus veredas entre sí.

1. Las carreteras terciarias suelen estar ubicadas en zonas rurales del país o en lugares de difícil acceso y conectividad. Esto supone que la población que transita por ellas, igualmente, se encuentra apartada de las principales zonas de producción y consumo del país, con todo lo que ello implica económica y socialmente. De allí que el transporte goce de especial protección estatal, en los términos del artículo 4º de la Ley 336 de 1996, por la cual se adopta el Estatuto Nacional del Trasporte. En ese contexto, una norma que tenga como finalidad la inversión de recursos en la red vial terciaria del país, además de generar empleo en estas zonas, ayudaría a la conexión de aquellas con el resto del país y al desarrollo económico y social de las regiones.

1. Por ejemplo, las vías terciarias conectan los diferentes mercados rurales y municipales, facilitando con ello el intercambio de mercancías y la reactivación de las economías lícitas de aquellas zonas apartadas del país. De tal magnitud es la importancia de la conexión de los mercados rurales y municipales, que el Gobierno Nacional diseñó el Programa Colombia Rural, que tiene como objeto el mantenimiento y mejoramiento de los corredores viales con potencialidad de incrementar la productividad del campo en las regiones (economía campesina). Este programa se desarrolla bajo diferentes esquemas de financiación y ejecución y tiene los siguientes lineamientos: (i) vías de integración regional que impulsen el desarrollo socioeconómico; (ii) aporte de capacidad operativa de los municipios; (iii) esquemas de participación comunitaria; y (iv) mantenimiento con el apoyo de los batallones de ingenieros militares202. Incluso, el INVIAS es llamado a financiar proyectos de intervención de vías a cargo de las entidades territoriales, en los términos del artículo 103 de la Ley 1955 de 2019.

1. Igualmente, mejorar las vías terciarias contribuye a la disminución de los costos de producción agrícola203, con lo cual, normalmente, el productor incrementa su utilidad y se

disminuye el precio de los alimentos204. Al respecto, en el Documento CONPES 3857 de 2016, se puede leer lo siguiente:

“Por su parte, los costos logísticos en el sector agrícola corresponden al 14,9% del total del valor de las ventas, por encima de los costos en otros sectores como lo son el extractivo (6,8%), y el comercio (6,9%)27. Colombia es Logística explica que factores como la ubicación geográfica y la calidad de la infraestructura están detrás de los mayores costos y tiempos requeridos para transportar los productos agrícolas a las zonas de comercialización.

En efecto, el transporte terrestre en Colombia impone costos monetarios y en tiempo sobre el comercio, tanto doméstico como internacional. Según el informe Doing Business 2016 del Banco Mundial, Colombia es el país de América Latina con los mayores costos asociados al transporte doméstico para el comercio internacional (Gráfico 9). Por ejemplo, en Colombia se toman, en promedio, 44 horas para transportar una mercancía desde el principal centro económico hasta el principal puerto, casi el doble del tiempo que toma en países como México y Argentina, y muy por encima de países como Panamá o Perú en los que esta actividad toma solo una hora. En términos monetarios, el costo de ese desplazamiento en Colombia equivale a 1.525 dólares para una exportación y 1.900 dólares para una importación, también más elevados que en todas las economías de América Latina excepto Argentina.”

1. Igualmente, la construcción y mejoramiento de las carreteras terciarias redundan positivamente en el acceso205 a los servicios sociales y de salud en aquellos lugares del país en donde solo hay centros de salud de primer nivel206, particularmente, facilita el acceso a servicios médicos complejos, que, en estos lugares, suponen la necesidad de transportar al paciente hacia las cabeceras municipales y de allí a las capitales de departamento, pues hay especialistas y servicios clínicos que solo se prestan en hospitales de segundo y tercer nivel207.

1. En igual sentido, la financiación de la infraestructura vial promueve el desarrollo de sectores económicos como el turístico, particularmente, del turismo comunitario rural y el

ecoturismo al que se refieren los artículos 16 y 17 de la Ley 2068 de 2020. Todo, porque "[l]a actividad turística, conforme al artículo 52 de la Constitución Política, es un derecho social y económico que contribuye al desarrollo integral de las personas, de los seres sintientes y de los territorios y comunidades, que fomenta el aprovechamiento del tiempo libre y revaloriza la identidad cultural de las comunidades y se desarrolla con base en que todo ser humano y sintiente tiene derecho a una vida saludable productiva en armonía con la naturaleza"208.

1. La infraestructura de transporte es indispensable para el fomento y la promoción de la actividad turística, en cualquiera de las cuatro modalidades del turismo por "desplazamiento" que reconoce el artículo 3.1 de la Ley 2068 de 2020, pues dichas tipologías de turismo suponen el traslado terrestre de los viajeros desde las cabeceras municipales a ciudades capitales o, incluso, desde otros países, cuando en el lugar no se presta el servicio de transporte aéreo de personas.

1. En suma, los ejemplos mencionados dan cuenta de que la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria cumple con la finalidad social del Estado, porque promueve la prosperidad general de las personas que se benefician de tales proyectos en los territorios y regionales del país, según se explicó anteriormente.

1. La financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria contribuye a mejorar la calidad de vida de la población, la distribución equitativa de las oportunidades, la superación de la pobreza y la participación en los beneficios del desarrollo. La destinación específica de los recursos provenientes de la sobre tarifa sub examine contribuye al bienestar general de la población, finalidad característica del "gasto público social", de acuerdo con lo que establecen los artículos 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto y 344 y 366 de la Constitución Política. La norma contribuye, por un lado, a la disminución de la pobreza y, por el otro, al desarrollo de las regiones. Frente a lo segundo, la Corte se remite a los argumentos previamente expuestos. Lo primero se explicará a continuación.

1. La calidad de la infraestructura de transporte está asociada con el aislamiento de los territorios, situación que, a juicio de la Sala, se encuentra estrechamente vinculada con los indicadores de pobreza209. Por un lado, existe una "relación inversa (…) entre la densidad de la red terciaria y el Índice de Pobreza Multidimensional"210, ya que "los municipios con mayores densidades de vías terciarias tienden a tener menores tasas de incidencia de la pobreza"211. Por el otro, según cifras del Banco Mundial y el Departamento Nacional de Planeación212, entre mayor es la distancia a los centros de producción y consumo del país, las poblaciones son más pequeñas y sus condiciones de vida son inferiores, así como también lo es la posibilidad de disminuir los índices multidimensionales de pobreza, como, por ejemplo, el acceso al empleo, al sistema de salud y a los servicios públicos domiciliarios213.

1. El papel de la infraestructura de transporte en la superación de la pobreza es protagónico, al punto que, en el Plan Nacional de Desarrollo, el Gobierno Nacional hizo explícita la necesidad de priorizar recursos para proyectos de inversión en vías terciarias y saneamiento básico, entre otros más (artículo 119). Dicho protagonismo se explica en que la superación de la pobreza no se logra al mejorar el poder adquisitivo de la población214, ya que también es necesario verificar mejoras representativas en diferentes condiciones asociadas al enfoque de pobreza multidimensional y a la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas215.

1. Algunos de los índices de medición de pobreza que se relacionan con la satisfacción de las necesidades básicas, se encuentran indirectamente relacionados con la infraestructura vial del territorio nacional, como es el caso de los servicios de educación y salud o del acceso a los servicios públicos, lo que, a juicio de la Sala, justifica que las inversiones directa e inmediatamente relacionadas con la reducción de la pobreza puedan llegar a ser entendidas como "inversión social". Lo anterior, máxime en el contexto social y económico por el que atraviesa el país, pues cifras de autoridades internacionales dan cuenta de que la pobreza extrema aumentará como resultado de la pandemia de la Covid-19, situación, además,

agravada por los problemas de orden público y por el cambio climático216.

1. La lucha contra la pobreza es una tarea importante para el Estado y la comunidad internacional. De un lado, la condición de pobreza sirvió como justificante para la adopción del Estado Social de Derecho como forma de organización política217, así como también sirvió para la implementación de un Sistema General de Participaciones en el que la satisfacción de las necesidades básicas de la población en tal condición fuera prioritaria218. Del otro, autoridades como el Comité de Derechos Humanos219 y la Asamblea General de las Naciones Unidas220 han insistido en que los Estados deben adoptar medidas positivas para garantizar "instrumentos legislativos, ejecutivos, administrativos, presupuestarios y reguladores, y políticas, programas y medidas afirmativas concretas en los ámbitos vulnerables a la pobreza, como el empleo, la vivienda, la alimentación, la seguridad social, el agua y el saneamiento, la salud, la educación, la cultura y la participación en la vida pública"221. Igualmente, han llamado a los Estados para que adopten medidas tendientes a garantizar un nivel de vida adecuada a quienes se encuentran en condición de pobreza, dentro de las que se encuentra "[i]nvertir en infraestructura a fin de mejorar el acceso a los servicios básicos necesarios para un nivel de vida adecuado, y crear mejores opciones de energía y tecnología para las personas que viven en la pobreza"222. Tales implicaciones han sido reconocidas por la Corte anteriormente, en las sentencias C-1154 de 2008 y C-110 de 2017223.

1. Por último, advierte la Sala que el acceso efectivo al saneamiento básico, relacionado con el saneamiento ambiental al que se refieren los artículos 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto y 344 y 366 de la Constitución Política, también se incrementa al invertir en la construcción de vías terciarias. Esto, porque los servicios de abastecimiento de agua y saneamiento suponen la existencia de una infraestructura de transporte que permita trasladar insumos, personal y los demás elementos necesarios para efectuar el tratamiento del agua para consumo y del tratamiento de las aguas residuales.

1. La financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria contribuye a lograr la integración regional y el acceso a los servicios sociales y los mercados, en los términos del punto 1.3.1. del Acuerdo Final de Paz. La Reforma Rural Integral (RRI) es el objeto del primer punto del Acuerdo de Paz224. Su implementación impone el deber de transformar estructuralmente el campo225 y crear condiciones de bienestar para la población rural, lo que supone, según lo acordado, adoptar medidas para el desarrollo rural integral y reconocer el "papel fundamental de la economía campesina, familiar y comunitaria en el desarrollo del campo, la erradicación del hambre, la generación de empleo e ingresos, la dignificación y formalización del trabajo, la producción de alimentos y, en general, en el desarrollo de la nación, en coexistencia y articulación complementaria con otras formas de producción agraria"226.

1. Tales medidas se sintetizan en los cuatro Planes Nacionales para la Reforma Rural Integral: (i) Sistema para la Garantía Progresiva del Derecho a la Alimentación; (ii) Estímulos a la producción agropecuaria y a la economía solidaria y cooperativa227; (iii) Desarrollo social228; y (iv) Infraestructura y adecuación de Tierras (Acuerdo de Paz, punto 1.3.1.). Este último, a su vez, tiene tres componentes, a saber; (a) Infraestructura Eléctrica y de Conectividad; (b) Infraestructura de Riego y (c) la Infraestructura Vial (Acuerdo de Paz, punto 1.3.1.1.)229.

1. En relación con el componente de Infraestructura Vial, con el propósito de "lograr la integración regional y el acceso a los servicios sociales y a los mercados, incidir favorablemente sobre el precio de los alimentos como garantía del derecho a la alimentación y mejorar el ingreso de la población campesina"230, el Gobierno Nacional se comprometió a crear e implementar el Plan Nacional de Vías Terciarias, el cual fue adoptado mediante la Resolución 03260 del 3 de agosto de 2018, con la denominación Plan Nacional de Vías para la Integración Regional. Sus objetivos principales son conectar los territorios de producción con sus puntos de entrega final, garantizar el acceso de la población a los servicios sociales, crear equidad y la "unificación nacional en el escenario del postconflicto"231, articulando para ello todos los modos de transporte, incluido el terrestre.

1. Al respecto, en el Plan se precisó que "[l]a integración vial regional en óptimas condiciones (…) le permite al Estado llegar con inversiones a las zonas más apartadas y afectadas por el conflicto generando el cierre de brechas entre el campo y la ciudad"232 y el desarrollo de las regiones que se sirven del transporte terrestre para su desarrollo económico, el cual impacta directamente el desarrollo económico nacional. En efecto, el aporte de los departamentos que concentran el 28% de la malla vial terciaria 233, representa, aproximadamente, el treinta por ciento del total que dicho sector económico le aporta al PIB nacional234.

1. Conseguir los objetivos del Plan Nacional de Vías Terciarias exige recursos, pues, para "lograr el desarrollo e integración regional[,] se hace necesario intervenir [en] la red vial regional[,] incluyendo las vías de segundo y tercer orden, la red fluvial y transporte aéreo, conectando las zonas más alejadas y marginadas del país permitiendo mejorar las condiciones"235 (negrillas propias). De allí que la "financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria" pueda ser considerada "inversión social", para los efectos del artículo 359.2 de la Constitución Política, pues los recursos económicos se convierten en una herramienta sine qua non para lograr la integración regional y el acceso a los servicios sociales y los mercados, con todo lo que ello implica en términos económicos, y frente al cumplimiento del Acuerdo de Paz.

1. Al disponer la destinación de los recursos para la "financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria", además de contribuir con la implementación del Acuerdo de Paz, se busca garantizar la presencia del Estado en los territorios afectados por la violencia, presupuesto de efectividad de los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), así como de otros programas asociados a las Zonas de Reserva Campesina (ZRC)236 y a las Zonas Estratégicas de Intervención Integral (ZEIT)237. Es del caso precisar que el objetivo general de los PDET es lograr el relacionamiento equitativo entre el campo y la ciudad, por medio de la integración de las regiones afectadas por el conflicto armado interno, lo cual supone realizar "inversiones públicas progresivas"238. Igualmente, para los fines de esta providencia, es importante tener en cuenta que las Zonas de Reserva Campesina tienen como propósito promover la economía en el campo (economía campesina), a partir de la

producción de alimentos y su consecuente distribución por el territorio nacional. En el mismo sentido, resulta imperioso resaltar que las ZEIT son lugares caracterizados por la precaria institucionalidad y los bajos índices de necesidades básicas insatisfechas y la pobreza extrema, según lo que se lee en el artículo 2.6.1.2.1. del Decreto 1081 de 2015239. De cualquier modo, la necesidad de contar con "inversión social" constituye una exigencia común de estos programas.

1. Como se dijo antes, invertir en las carreteras terciarias contribuye con la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas y, por ende, con la superación de la pobreza de la población rural de las zonas apartadas del territorio nacional, habida cuenta de que la condición de pobreza es determinada con criterios e índices relacionados con la infraestructura vial, como es el caso del acceso a los servicios de salud y educación y la prestación efectiva de los servicios públicos domiciliarios.

1. Igualmente, el déficit de infraestructura vial se asocia con mayor presencia del conflicto armado en el territorio. Al respecto, en el en el Documento CONPES 3857 de 2016 se dijo:

"Este contexto evidencia que gran parte del conflicto armado interno se ha desarrollado en regiones con déficit en infraestructura vial, lo que no solamente ha retrasado su inserción económica y social, sino que ha facilitado el accionar de los grupos armados ilegales. Si bien algunas de estas zonas cuentan con una vocación de transporte diferente al modo carretero, es claro que la consolidación de la paz territorial, en sus dimensiones institucionales, económicas y políticas, tiene como condición necesaria el desarrollo de una infraestructura de transporte que reduzca las barreras de acceso a las diferentes poblaciones." (Negrillas propias)

1. En suma, la Sala encuentra que la "financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria" contribuye con la Reforma Rural Integral, pues la infraestructura es un presupuesto de la presencia del Estado en los territorios afectados por el conflicto armado y las

economías ilegales. La presencia estatal constituye uno de los presupuestos de transformación estructural del campo y del bienestar de la población rural.

1. Colofón de lo dicho en los párrafos precedentes, encuentra la Sala que la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria es compatible con el sentido social del Estado, debido a que: (i) promueve la "prosperidad general"; (ii) el mejoramiento de la calidad de vida de la población y la superación de la pobreza, esto es, la distribución equitativa de las oportunidades y la participación en los beneficios del desarrollo en las zonas apartadas del territorio nacional; y (iii) contribuye a la integración regional y el acceso a los servicios sociales y los mercados y, con ello a cumplir con el Acuerdo de Paz.

1. A título de conclusión, puede decirse que la comprensión de la "financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria" en la especie "inversión social", del género "gasto público social", no es manifiestamente irrazonable. Por lo tanto, la norma acusada constituye una excepción a la prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica. En consecuencia, el segundo cargo de la demanda tampoco está llamado a prosperar.

1. Síntesis de la decisión

1. La Corte examinó si el parágrafo 7º del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por la norma acusada, vulnera los artículos 95.9, 359 y 363 de la Constitución Política, normas a las que se adscriben el principio de equidad tributaria y la prohibición de establecer rentas nacionales con destinación específica.

1. Luego de (i) estudiar la aptitud de los cargos de la demanda y (ii) determinar el alcance y la finalidad de los principios de igualdad y equidad tributaria, (iii) precisar el alcance de la

prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica, determinada en el artículo 359 de la Constitución Política, y (iv) definir el contenido de la disposición demandada, la Sala Plena concluyó que la norma cuestionada no vulneró los principios de igualdad y equidad tributaria, así como tampoco desconoció la prohibición contenida en el artículo 359 de la Constitución Política.

1. En relación con la vulneración del principio de equidad tributaria, la Sala Plena, por un lado, determinó que, al establecer la sobretarifa cuestionada, el Legislador sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras, con lo que descartó que la sobretarifa se hubiera establecido en atención a la actividad económica de estas o al crecimiento económico del sector financiero. Además, determinó que, para efectos tributarios, las entidades financieras gozan de algunos beneficios tributarios con los que no cuentan las demás sociedades comerciales, por lo que no son sujetos comparables. Por otro lado, la Corte aclaró que, en gracia de discusión, la disposición superaría el examen de proporcionalidad.

1. En relación con la vulneración del artículo 359 de la Constitución Política, la Sala Plena concluyó que la norma acusada constituye una excepción a la prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica. Para tales fines, tuvo en cuenta que la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria es compatible con el sentido social del Estado y contribuye a la implementación del Acuerdo de Paz. Consideró que la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria promueve la prosperidad general, e igualmente contribuye a mejorar la calidad de vida de la población, la superación de la pobreza y la distribución equitativa de las oportunidades y la participación en los beneficios del desarrollo.

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

RESUELVE:

Primero.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, “por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”, por los cargos aquí analizados.

Comuníquese y cúmplase,

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Presidente

ALBERTO ROJAS RIOS

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con salvamento de voto

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

Con aclaración de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

Con aclaración de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

A LA SENTENCIA C-057/21

EQUIDAD TRIBUTARIA-Manifestación del derecho a la igualdad en materia tributaria (Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Alcance (Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Se auxilia en el juicio de igualdad (Aclaración de voto)

DISTINCION ENTRE PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional (Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Metodología de análisis (Aclaración de voto)

INVERSION SOCIAL-Alcance (Aclaración de voto)

INFRAESTRUCTURA VIAL TERCIARIA-Relación con la pobreza (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente D-13725

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, "por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones."

Magistrada Sustanciadora:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte Constitucional, presento las razones que me conducen a aclarar mi voto a la decisión adoptada por la Sala Plena en sesión del 11 de marzo de 2021, que por votación mayoritaria profirió la Sentencia C-057 de 2021 de la misma fecha.

1. Ese fallo declaró exequible el parágrafo 7º del artículo 92 de la Ley 2010 de 2019. Aquel consagró que las instituciones financieras que tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT deben liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios. Lo anterior, durante los periodos gravables 2020, 2021 y 2022. Los recursos recaudados están destinados a la financiación de carreteras y vías de la red vial terciaria. La Corte admitió los siguientes cargos: i) la supuesta vulneración del principio de equidad tributaria porque el impuesto gravó la actividad económica de los bancos y no tuvo en cuenta su capacidad tributaria; y, ii) el presunto desconocimiento del artículo 359 superior porque la norma estableció una renta de destinación específica para financiar la infraestructura vial terciaria. Para los demandantes, esta actividad no constituye inversión social.

En relación con el primer reproche, la postura mayoritaria aplicó el juicio integrado de igualdad de intensidad leve y consideró que el gravamen tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras. De igual forma, estableció que los bancos cuentan con beneficios tributarios exclusivos a los que no tienen acceso las demás sociedades comerciales. Por tal razón, concluyó que no son sujetos comparables. Finalmente, aclaró que, en gracia de discusión, el impuesto supera el examen de proporcionalidad porque el trato diferenciado está justificado en términos constitucionales. En efecto, estaba acreditado que los sujetos gravados tienen una carga tributaria menor que otras personas jurídicas con

rentas similares, la medida busca incrementar el recaudo fiscal y es efectiva para destinar recursos para el desarrollo de la infraestructura vial. Sobre el segundo reproche, precisó que la norma acusada constituye una excepción constitucional a la prohibición de establecer rentas nacionales de destinación específica. Lo anterior, porque la financiación de vías de la red vial terciaria es compatible con el Estado Social de Derecho y contribuye a la implementación del Acuerdo de Paz. En efecto, la medida promueve la prosperidad general y contribuye a mejorar la calidad de vida de la población, la superación de la pobreza, la distribución equitativa de oportunidades y la participación en los beneficios del desarrollo.

Aclaré el voto en el asunto de la referencia porque, si bien acompañé la decisión de declarar exequible la norma acusada, me aparto de algunos fundamentos de la sentencia. En efecto, considero que el fallo: i) analizó la vulneración del principio de equidad con imprecisiones metodológicas; y, ii) estudió la noción de gasto público social mediante conceptos que no comparto. Paso a explicar mi posición:

El análisis de la equidad tributaria con base en el principio de igualdad y sus imprecisiones metodológicas

2. El primer cargo estudiado por la sentencia fue la supuesta vulneración del principio de equidad tributaria en los términos de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. Para tal efecto, la postura mayoritaria analizó las generalidades de los principios de igualdad y de equidad tributaria. Particularmente, enfatizó en el juicio integrado de igualdad como metodología para examinar la constitucionalidad de normas que plantean una aparente violación al mencionado postulado y afectan la equidad tributaria240. Con base en estas premisas, indicó que en la primera fase del test debe verificar si la medida impositiva tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras y luego, si los sujetos en comparación, esto es, los bancos y las demás sociedades que tengan una renta gravable igual o superior a los 120.000 UVT son o no comparables241.

La posición mayoritaria concluyó que el impuesto si tuvo en cuenta la capacidad contributiva de los bancos. Sin embargo, precisó que las entidades financieras y las otras sociedades no son comparables. En efecto, indicó lo siguiente:

“(…) la Sala encuentra que las sociedades del sector financiero tienen unos beneficios tributarios que las “otras sociedades” no tienen, al menos, no en la misma proporción, razón

por las que estas y aquellas no son sujetos comparables, de cara al criterio de comparación planteado, pues no tienen la misma capacidad contributiva.”242

No obstante, la postura de la mayoría resolvió, en gracia de discusión, aplicar un test débil de razonabilidad. Bajo ese entendido, advirtió que la medida persigue finalidades constitucionales que no están prohibidas y están relacionadas con el mayor recaudo fiscal y la financiación de vías terciarias y, además, es idónea y adecuada para la consecución de los objetivos que pretende satisfacer243.

3. Me aparto de esta argumentación porque genera confusión en la comprensión de la metodología utilizada por la Corte para el análisis de la constitucionalidad de una norma que, presuntamente, vulnera el principio de equidad tributaria. Lo anterior, porque utilizó indistintamente los juicios de proporcionalidad, razonabilidad y el integrado de igualdad, pese a que aquellos responden a dinámicas y presupuestos particulares. La jurisprudencia ha explicado en muchas oportunidades la especialidad de los juicios y su aplicación. De otra parte, la mayoría vació de contenido el principio de equidad tributaria debido a que redujo su análisis al alcance y metodología predicable del postulado de igualdad. A continuación, expongo mis argumentos:

4. El alcance del principio de equidad tributaria y su relación con la igualdad: la Sentencia C-293 de 2020244 reiteró que la equidad tributaria es la expresión concreta del principio de igualdad. El contenido de este postulado se refiere a la prohibición de que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. La sentencia C-249 de 2013245 precisó que no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una medida impositiva es suficiente para considerarla contraria a la Constitución. Un tributo puede incidir en dicho postulado si es proporcionado y busca satisfacer otros principios constitucionales relevantes. Por su parte, la Sentencia C-169 de 2014246 expuso las dimensiones estructural e individual del principio mencionado. De esta suerte, el artículo 363 superior exige que el sistema tributario-como integridad- sea equitativo y las medidas tributarias deben efectivizar en mayor medida posible dicho mandato (art. 95.9 CP). De esta manera, el estudio constitucional de la equidad tributaria no se hace de manera aislada e individual, sino que comprende el análisis del sistema tributario en su conjunto.

La sentencia C-293 de 2020247 insistió en que el principio de equidad se auxilia en el juicio

de igualdad. Lo anterior, con la finalidad de establecer si una medida impositiva otorga o no el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Sin embargo, la Corte advirtió que "No se trata de principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cuestionamientos por violación de la equidad y viceversa248."

En suma, el principio de equidad tributaria tiene las siguientes características: i) es la expresión concreta de la igualdad en materia impositiva. En tal sentido, se auxilia del juicio de igualdad para establecer si una medida impositiva o exención otorgan o no el mismo trato a situaciones o sujetos en circunstancias similares. Sin embargo, no son principios idénticos, pues cada uno responde a requisitos específicos; ii) el análisis de dicho postulado comprende una aproximación sistemática y estructural del sistema tributario en su conjunto. En tal sentido, no procede el examen individual y aislado de un impuesto; y, iii) una norma puede afectar la equidad siempre que sea proporcionada y satisfaga otros principios constitucionales relevantes.

La postura mayoritaria se aproximó de manera imprecisa al análisis del principio de equidad tributaria. Pese a que los demandantes no formularon un cargo por igualdad, la sentencia estudió la constitucionalidad de la norma acusada con fundamento en dicho postulado y confundió los contenidos y la metodología de ambos principios. En otras palabras, definió el alcance y el análisis de la equidad tributaria en términos de igualdad. Esta argumentación vacía de contenido la equidad tributaria y dificulta el control constitucional que ejerce esta Corporación sobre normas que pueden desconocer dicho postulado. Lo anterior, porque la decisión generó confusión sobre el instrumento hermenéutico aplicable a estos casos.

5. El uso del juicio integrado de igualdad para analizar el principio de equidad tributaria horizontal fue impreciso: La Sentencia C-293 de 2020249 reiteró la metodología de análisis de la equidad tributaria horizontal con base en los siguientes elementos: i) el tributo fue definido o no con base en la capacidad de pago del contribuyente250; y, ii) el impuesto grava dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones de manera desigual, sin justificación suficiente251.

En este último punto, la Corte precisó que dicha aproximación debe verificar lo siguiente: i) si

hay un sacrificio real de la equidad horizontal, es decir, si existe un trato asimétrico entre los obligados y quienes, con las mismas condiciones contributivas, no fueron llamados a cumplir con el deber fiscal o, existe un trato idéntico de los sujetos pasivos que no tuvo en cuenta sus diferencias; y, ii) la razonabilidad y proporcionalidad del sacrificio a la equidad tributaria en su dimensión horizontal. En este escenario, no es suficiente que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (art. 363 constitucional), sino que, este Tribunal debe examinar si aquel resulta razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos252.

Conforme a lo expuesto, la Corte ha decantado una metodología para el análisis de la constitucionalidad de normas que pueden afectar el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Dicha herramienta se nutre del principio de igualdad sin que, por dicha razón, el postulado de equidad resulte vaciado de contenido.

6. La postura mayoritaria no aplicó la metodología consolidada y reiterada por la Corte en materia de análisis de la equidad tributaria horizontal. Para tal efecto, estudió la constitucionalidad de la norma acusada mediante el juicio integrado de igualdad. Además de confusa, la argumentación fue inexacta porque: i) los demandantes no censuraron la disposición con base en el principio de igualdad; ii) el juicio integrado de igualdad responde a unas exigencias particulares; y, iii) la Corte desarrolló una metodología para el examen de la equidad tributaria horizontal que contiene requisitos especiales tendientes a verificar la capacidad contributiva y la afectación real de la equidad del sistema tributario y la razonabilidad y proporcionalidad de aquella.

7. La aplicación del juicio de equidad tributaria en el presente asunto: aquel no hubiese variado la decisión. Sin embargo, la conclusión sería distinta a la que arribó la mayoría porque: i) el impuesto se fundó en la capacidad contributiva de los bancos; ii) los sujetos si eran comparables; y, sin embargo, iii) el trato diferenciado estaba justificado porque la medida no generó un sacrificio real de equidad del sistema tributario y, por el contrario, era razonable y proporcionado. A continuación, desarrollo brevemente los mencionados presupuestos:

* El impuesto se fundó en la capacidad contributiva de los bancos: tal y como lo expresó la

Sentencia C-057 de 2021, porque la obligación de tributar se fundó en la renta gravable igual o superior a los 120.000 UVT.

* Las entidades financieras eran comparables con otras sociedades comerciales: a partir de la capacidad contributiva de los bancos y de otras sociedades comerciales que tuvieran una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.

* El trato diferenciado de los bancos no implicó un sacrificio real de equidad del sistema tributario y, además, era razonable y proporcional: particularmente, porque un análisis estructural de la equidad tributaria permitió establecer que las entidades bancarias tienen beneficios tributarios a los que no pueden acceder las demás sociedades comerciales, lo que genera una carga tributaria menor. Además, la medida persigue la satisfacción de otros principios constitucionales relacionados con aumentar el recaudo fiscal y garantizar el gasto público social. Lo anterior mediante la destinación específica de los recursos a la financiación de infraestructura vial terciaria. Por tal razón, el impuesto también era idóneo

8. En conclusión, la posición mayoritaria analizó el principio de equidad con fundamento en los contenidos y elementos metodológicos del juicio de igualdad. Tal aproximación fue confusa y vació de contenido a la equidad tributaria horizontal. En efecto, la mayoría desconoció los siguientes aspectos: i) la equidad tributaria es una manifestación concreta del principio de igualdad en materia fiscal. Por tal razón, su análisis se nutre del juicio de igualdad. Sin embargo, ambos principios no son idénticos. El examen de cada postulado tiene exigencias particulares que no pueden trasladarse entre sí; ii) la Corte reiteró la metodología específica para el examen de la equidad tributaria horizontal. La posición mayoritaria eludió su aplicación en el presente asunto. En ese escenario, este Tribunal habría concluido que iii) la norma se fundó en la capacidad contributiva de los bancos, las entidades financieras eran comparables con las demás sociedades comerciales y el trato impositivo diferenciado estaba justificado porque era razonable y proporcional.

La noción de gasto público y su fundamentación en la Sentencia C-057 de 2021

9. La decisión en la que aclaro el voto desarrolló de manera extensa el principio de unidad de caja y la posibilidad de establecer rentas con destinación específica253. En tal sentido, refirió aspectos relacionados con el Presupuesto General de la Nación y el alcance del artículo 359 de la Constitución. En particular, el establecimiento de rentas de destinación específica. No obstante, abordó asuntos que resultan confusos e inexactos. A continuación, presento los argumentos de la sentencia que no acompañé:

10. El establecimiento de la noción de inversión social corresponde al Legislador: la providencia explicó que dicha atribución deriva de su naturaleza de órgano político de representación y cuerpo de deliberación254. Me aparto de este argumento porque, a pesar de que es indudable que el Legislador tiene como competencia principal desarrollar la Constitución y, por ello, es responsable de la concretización de los conceptos constitucionales, es cierto que el concepto de inversión social tiene un contenido constitucional que delimita su alcance y concepción (art. 359 C.P). Esto significa que el Legislador solo puede desarrollar el concepto de inversión social dentro de los contenidos expresamente señalados en la Carta y de la forma que han sido desarrollados por la jurisprudencia de esta Corporación, como intérprete autorizada de la Carta. En tal sentido, al Legislador le corresponde establecer las rentas con destinación específica en los estrictos términos del texto superior y del precedente de la Corte.

11. La pobreza y su relación con la infraestructura vial del país. El fallo indicó que algunos índices de medición de pobreza que se relacionan con la importancia de las necesidades básicas están indirectamente relacionados con la infraestructura vial255. Me aparto de dicho argumento porque considero que la falta de infraestructura vial, en especial vías terciarias, tiene una relación directa con la pobreza multidimensional, en especial, de la población rural.

Para LEONARDO VILLAR, existen cerca de 136.000 kilómetros de vías terciarias. Las áreas más rezagadas de la dinámica económica se encuentran en zonas alejadas y no tienen una infraestructura vial que las conecte con las ciudades principales que lideran los procesos productivos. Dicha distancia, ocasionada principalmente por las deficiencias en la infraestructura "(…) es uno de los principales factores que explican la baja productividad, los bajos ingresos y los altos niveles de pobreza."256 Conforme a lo anterior, "(…) acotar las distancias a través de una mejor infraestructura de transporte que conecte las diferentes

regiones del país con el Sistema de Ciudades, y las áreas rurales con sus cabeceras urbanas es central para la reducción de la pobreza y el desarrollo regional."257 Bajo tal perspectiva, las vías terciarias cumplen un papel fundamental para combatir la pobreza para acortar las distancias y dinamizar las actividades productivas del campo. De esta manera, se "(…) genera un vínculo claro entre el desarrollo de dichas vías y la reducción de la pobreza."258

De acuerdo con lo expuesto, el papel de la infraestructura vial en el desarrollo y la superación de la pobreza es directo y no meramente tangencial o circunstancial. Bajo esa premisa, las vías terciarias tienen un vínculo estrecho con la producción, el desarrollo rural y el mejoramiento de la calidad de vida de las zonas alejadas del país. De esta manera, los retos de competitividad en el transporte "(…) no son solo las dobles calzadas y las conexiones entre las ciudades, y de estas con los puertos. Son también los retos asociados con el desarrollo de la red vial secundaria y terciaria como un elemento central para el desarrollo regional y rural, y para la reducción de la pobreza en el campo."259

12. En suma, acompañé la decisión de declarar exequible la norma acusada, pero me aparto de algunos fundamentos de la sentencia. En efecto, considero que la posición mayoritaria fue confusa y vació de contenido el principio de equidad tributaria horizontal porque fundó su estudio en el alcance y los presupuestos del juicio de igualdad. De esta manera, desconoció que: i) la equidad es una manifestación del principio de igualdad y se nutre de sus elementos. Sin embargo, ambos postulados no son idénticos; ii) la Corte ha edificado una metodología para analizar la equidad tributaria horizontal. Aquella, no fue tenida en cuenta por la mayoría; y, iii) la aplicación de dicho instrumento habría acreditado que la norma se ajusta a la Constitución porque se fundó en la capacidad contributiva de los bancos. Además, aquellos eran comparables con las demás sociedades comerciales y, finalmente, el trato impositivo diferenciado era razonable y proporcional. Este último punto, porque los sujetos gravados con el impuesto son destinatarios de beneficios tributarios a los que no pueden acceder otras personas jurídicas.

De otra parte, sobre el concepto de gasto público no compartí nociones relacionadas con: i) la libertad del Legislador para establecer la noción de inversión social. Esta aproximación desconoce que dicho concepto, como condición habilitante para la creación de rentas con destinación específica, tiene origen y límites constitucionales. En tal escenario, la Corte con base en su función de interprete autorizado de la Carta, también fija el alcance y el contenido

del mencionado precepto superior, de tal forma que establece marcos de acción para la definición legal del concepto; y, ii) consideró que la infraestructura vial tiene una relación indirecta con la pobreza. No comparto este argumento porque las carreteras terciarias conectan las áreas rurales con las grandes ciudades que lideran la dinámica económica del país y configuran un instrumento fundamental para el desarrollo y el progreso del campo. De esta manera, tienen una relación directa con la satisfacción de las necesidades básicas de dicha población y la superación de la pobreza multidimensional de la ruralidad.

De esta manera, dejo expresas mis razones para aclarar el voto a la Sentencia C-057 de 2021, proferida por la Sala Plena de la Corte Constitucional.

Fecha ut supra

Magistrada

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

A LA SENTENCIA C-057/21

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Tarifa nominal (Aclaración de voto)

(…) para corregir la diferencia sustancial de la tarifa efectiva que afecta a unos y otros sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, sea en este caso o en cualquier otro de cualquier sector de la economía, técnicamente no es posible modificar las tarifas nominales de tributación mediante la creación de sobre tarifas a cargo de determinados sujetos pasivos puesto ello afecta los principios de generalidad y homogeneidad del tributo y, de contera, puede llegar a afectar el principio de equidad tributaria.

EQUIDAD HORIZONTAL DEL TRIBUTO-Alcance (Aclaración de voto)

Expediente: D-13725

Magistrada Ponente:

Paola Andrea Meneses Mosquera

Con mi acostumbrado respeto por las decisiones adoptadas por la Sala Plena de la Corte Constitucional, me permito aclarar que, aunque comparto la decisión de exequibilidad adoptada pues la sobre tarifa analizada no desconoce los artículos 363 y 95.9 de la Constitución Política, a mi juicio esta medida adolece de defectos técnicos que debieron ser analizados en el análisis de constitucionalidad.

En el proceso objeto de examen, la Corte estudió la demanda de inconstitucionalidad dirigida contra el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, por el cual se adiciona el parágrafo 7º al artículo 240 del Estatuto Tributario.

La norma demandada prevé una sobre tarifa temporal del impuesto de renta para las entidades financieras, así:

"1. Para el año gravable 2020, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y seis por ciento (36%);

2. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%); y

3. Para el año gravable 2022, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y tres por ciento (33%)".

Con todo, tales puntos "solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT".

Además, dispone que la sobre tarifa se encuentra sujeta a un anticipo del 100% para los tres periodos gravables mencionados.

Sobre el particular, los demandantes propusieron dos cargos de inconstitucionalidad:

(i) Infracción del principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 de la CP): argumentaron que la norma acusada prevé una diferencia de trato tributario injustificada entre las "instituciones financieras" y las demás sociedades, por cuanto la medida: (a) se determina por la actividad del contribuyente y no por la cuantía de la base gravable; (b) no supera un juicio estricto de igualdad basado en el criterio de comparación de "producción de utilidades"; y, (c) no supera el juicio de razonabilidad, pues las finalidades que la norma acusada persigue, a saber, el

“mayor ingreso fiscal” y el “fortalecimiento de las finanzas públicas”, no justifican la diferencia de trato.

(ii) Vulneración del artículo 359 de la Constitución Política por prever una renta nacional de destinación específica que no corresponde a inversión social: sostuvieron que la red vial terciaria no es una inversión social. En cualquier caso, consideran que la norma demandada no cumple con los requisitos señalados en la jurisprudencia para que una renta nacional de destinación específica (en adelante, RNDE) sea constitucionalmente válida.

Mediante Auto del 22 de mayo de 2020, se admitió la demanda en relación con los referidos cargos y se inadmitió otro, relacionado con el hecho de que la disposición, a juicio de los demandantes, atenta contra la democratización del crédito y por ende viola el artículo 355 superior. En Auto del 17 de junio de 2020, se rechazó el cargo inadmitido y la solicitud de retiro de la demanda allegada por los ciudadanos, y se ordenó fijar en lista el proceso de la referencia.

De modo que, la Corte podía decidir de fondo al cargo propuesto por los demandantes, toda vez que la prohibición que se deriva de la cosa juzgada solo cubre aquellos casos en los que la inexequibilidad se sustente en razones “de fondo”, y no en vicios procedimentales.

Así, entonces, se trataba de determinar si, como alegaron los ciudadanos, la disposición demandada, al crear la sobre tasa al impuesto a la renta para las entidades financieras, vulnera las garantías constitucionales dispuestas en los artículos 95.9, 363 y 359 de la Constitución.

La Corte Constitucional ha señalado que existe una diferencia entre la tarifa efectiva o real y la tarifa nominal de tributación. En particular, la Corte ha señalado que: “(…) las tarifas efectivas, en contraste a las nominales, toman en consideración las diferentes depuraciones, tales como las deducciones y rentas exentas; (…) por lo que las tarifas nominales [suelen ser] mayores a las efectivas”260. Esta distinción reviste especial relevancia, toda vez que, una cosa es la tarifa prevista por ley para un determinado tributo (tarifa nominal) y otra, la tarifa que efectivamente pagan los sujetos obligados, luego de la depuración de la base gravable del impuesto y los distintos beneficios tributarios que se les otorgan (tarifa efectiva).

En el caso sub examine, con base en los antecedentes de la norma acusada y las intervenciones oficiales en este proceso de constitucionalidad, se demostró que "la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta para el sector financiero es menor que la del promedio de la economía, y por lo tanto este sector tiene la capacidad de pagar temporalmente una mayor tarifa [nominal] en este impuesto261". Además, sostuvo que "mientras que las actividades financieras y de seguros representan el 4,8% del valor agregado generado en la economía, son sujetos del 36,3% de las rentas exentas y del 11,9% de los descuentos tributarios. De forma tal que, estas empresas pagan en impuesto de renta un menor monto, relativo a sus utilidades, que el resto de las personas jurídicas, por lo cual, la sobre tarifa para el sector financiero permitiría nivelar con el resto de la economía la carga efectiva del impuesto de renta" 262.

En razón de lo anterior, concuerdo en que la imposición de la sobre tarifa impuesta a tales sujetos es un instrumento fiscal que permite disminuir la inequidad, ineficiencia y regresividad de los gravámenes al ingreso de las personas jurídicas en nuestro ordenamiento.

Empero, con todo respeto, a mi juicio, para corregir la diferencia sustancial de la tarifa efectiva que afecta a unos y otros sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, sea en este caso o en cualquier otro de cualquier sector de la economía, técnicamente no es posible modificar las tarifas nominales de tributación mediante la creación de sobre tarifas a cargo de determinados sujetos pasivos puesto ello afecta los principios de generalidad y homogeneidad del tributo y, de contera, puede llegar a afectar el principio de equidad tributaria.

Por ello, la sentencia ha debido complementar el análisis sobre el desconocimiento o no del principio de equidad tributaria mediante la inclusión de consideraciones sobre su dimensión horizontal. Para tal efecto, la Sala debió analizar el impuesto de renta particularmente considerado y de manera especial la tarifa que tributan las personas jurídicas obligadas a pagarlo. Difiero de la aproximación realizada en la sentencia en cuanto finalmente se limitó únicamente al carácter sistémico del principio de equidad en su dimensión vertical, y del principio de progresividad por dos razones: i) no responde por completo al cargo propuesto, en tanto el demandante formuló un reproche de equidad horizontal al indicar que el artículo demandado se abstiene de aumentar la carga tributaria de otras empresas del sector real

que pueden tener las mismas utilidades de las empresas gravadas con la sobre tarifa263; (ii) la afirmación de que la Corte sólo puede analizar la progresividad y equidad vertical del sistema tributario, que no del impuesto demandado, aunque los cargos de inconstitucionalidad no se admiten en relación con la totalidad del sistema, vacía de contenido el control constitucional del cumplimiento de estos principios.

Esto se ha podido resolver incluyendo en el análisis la dimensión horizontal del principio de equidad, en tanto este "es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical 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",264 motivo por el cual, era necesario hacer esta aclaración, con el fin de no desconocer el ámbito relacional del principio y la necesidad de hacer un análisis particular del tributo.

A su turno, es mi opinión que en casos como el examinado en este proceso, constitucionalmente el legislador ha debido y debe utilizar herramientas técnicas que permitan modificar el sistema de depuración del impuesto sobre la renta, v.gr., como la eliminación o supresión de las exenciones o de los descuentos tributarios que además de distorsionar la equidad horizontal-sectorial, comportan elementos regresivos y antitécnicos en materia fiscal.

Si bien la elección de una alternativa u otra para corregir la inequidad en la tarifa efectiva del impuesto es, en principio, un asunto de diseño tanto de la política tributaria como de la política fiscal que se le confía tanto al Gobierno en la iniciativa como al Congreso de la República al adoptar la decisión que corresponda con sujeción a la Constitución, esta podría tener incidencia en la materialización del principio de eficiencia en materia tributaria y, en general, afectar la racionalidad de las decisiones legislativas. En efecto, de acuerdo con los principios de generalidad y homogeneidad que informan los impuestos, los sujetos pasivos de los tributos que gravan el ingreso debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo) puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, eficiente y desprovisto de privilegios o fueros irrazonables o injustificados.

Por lo tanto, al definir quién debe soportar más una carga impositiva, el criterio de determinación del sujeto pasivo no puede ser el objeto social que este desarrolla, so pretexto de que este permite identificar a un grupo que además de tributar goza de beneficios tributarios que disminuyen, en términos reales y de manera uniforme, su carga tributaria, pues sería tanto como imponerle mayor carga en las obligaciones a los que sí tributan, que por lo demás son muy pocos en el sector real de la economía y en la clase media que generalmente es asalariada, lo que indudablemente constituye un trato discriminatorio sectorial y social inaceptable constitucionalmente porque con ello se violan principios de equidad horizontal como ya lo ha señalado la Corte Constitucional en las sentencias C-293 y C-504 de 2020.

Finalmente, aunque al final del examen, tal decisión no llegare a implicar en últimas la vulneración real de los principios de equidad y justicia tributarias, una definición de este tipo no atiende el criterio subjetivo ni el criterio objetivo de los principios de generalidad y homogeneidad, pues pareciera indicar que el hecho generador del impuesto es la ejecución de cierto tipo de actividades; en este caso, las propias de las entidades financieras, cuando realmente el evento que indica la capacidad contributiva es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, que no han sido objeto de tributación y, por consiguiente, han generado mayor enriquecimiento a su titular.

Fecha ut supra.

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

A LA SENTENCIA C-057/21

TERTIUM COMPARATIONIS-Criterio para determinar si las situaciones o las personas son o no iguales (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Hecho generador (Salvamento de voto)

IMPUESTO-Capacidad contributiva (Salvamento de voto)

TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA-Aplicación (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Vulneración (Salvamento de voto)

En este escenario en el que se reconoce que la imposición tributaria se realiza sin tener en cuenta un factor indicador de capacidad contributiva resulta claro que el mecanismo escogido por el legislador no se aviene a las exigencias del marco constitucional en materia tributaria. En efecto, este tipo de medidas implican un desequilibrio en la asignación de las cargas públicas, que no podrían calificarse como verdaderas relaciones jurídico-tributarias entre Estado y los contribuyentes. En efecto, este tipo de imposición se opone de manera decisiva a los principios esenciales de equidad y justicia tributarias, degenerando en medidas que solo pretenden disfrazar una acción arbitraria estatal, enderezada a afectar a un grupo social por el solo hecho de desempeñar una determinada actividad económica.

Referencia: Expediente D-13725

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, "por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones"

Magistrada ponente:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Con el acostumbrado respeto por las decisiones mayoritarias de la Corte, me permito exponer las razones que me llevaron a salvar el voto frente a la sentencia C-057 de 2021, en la que se decidió "[d]eclarar EXEQUIBLE el artículo 92 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, "por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia

impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones", por los cargos aquí analizados", con base en los siguientes argumentos:

I. La demanda estableció con claridad que se desconocieron los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución, por una norma que establece una carga tributaria para un sector económico no por su capacidad contributiva, sino por la actividad económica que desarrolla

1. Los demandantes, al sustentar el primero de sus cargos, señalaron que la medida que dispone "la creación de puntos adicionales a las tarifas del impuesto de renta para un sector exclusivo de actividades empresariales [...] constituye una discriminación carente de justificación constitucional, pues, si bien es cierto que todas las personas están obligadas a "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado", conforme al artículo 95 de la Carta, ello debe ocurrir "dentro de los conceptos de Justicia y equidad", según lo establece la misma disposición constitucional citada, y es evidente que una norma jurídica que aumenta la tarifa del impuesto de renta para las personas jurídicas que desarrollan un objeto social determinado, es contraria al principio de la igualdad, lo cual implica la violación del principio de la equidad, a menos que existan razones para el trato diferencial, las cuales no se perciben en el caso presente"265 (subrayas fuera del texto original). Para complementar su formulación, los demandantes establecieron que "[c]uando se trata de la aplicación del principio de equidad en materia tributaria, resulta que la igualdad o desigualdad de los hechos a los cuales se aplica dicha norma está determinada fundamentalmente por la capacidad económica, y más específicamente por la capacidad contributiva, que es una forma especial de la capacidad económica, aplicada al campo de la tributación"266.

1. Desde este punto de vista, los demandantes argumentaron que el aparte censurado del artículo 92 de la Ley 2010 dispone un tratamiento diferente para iguales, pues cualquier sociedad que genera un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio –realizando el hecho generador del impuesto sobre la renta-, debe ser gravada de acuerdo con la capacidad contributiva sugerida por ese hecho económico, y no por cuestiones secundarias desde el punto de vista del análisis de la imposición tributaria, como sería la fuente de dicho ingreso o

actividad económica de la persona jurídica. Así, “si dos sujetos obtienen la misma cantidad de renta neta, la aplicación de la tarifa arrojará impuestos por el mismo valor, con lo cual se realiza la equidad horizontal”267, pero en este caso “[l]a mayor tarifa establecida en la norma demandada no obedece a la circunstancia de que el contribuyente haya obtenido una mayor renta, y tenga, como consecuencia, una mayor capacidad contributiva, sino al hecho de ser una “institución financiera””268. Concluyen los demandantes que como en este caso “la mayor tarifa del impuesto de renta se aplica en función de la actividad desarrollada por determinados contribuyentes y no en razón de su capacidad contributiva, determinada por la cuantía de su renta líquida, se viola el principio de la equidad consagrado en el artículo 363 de la Constitución”269.

1. Profundizando su argumento, compararon las instituciones financieras con otras sociedades también obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, destacando que las semejanzas entre unas y otras son más relevantes que sus diferencias, por lo que su tratamiento tributario debía ser equivalente. Así, afirmaron que “[e]s violatorio del principio de la equidad en el establecimiento de un impuesto de renta para sociedades, la norma que establece que su cuantía depende de hechos que no son determinantes de una mayor capacidad económica, como es el objeto social de la empresa”270 y mostraron que el tratamiento diferenciado en este caso corresponde a dicho escenario de violación constitucional, especialmente porque “[e]l crecimiento económico de los diferentes sectores de la economía no constituye un factor indicativo de una mayor capacidad contributiva. En cambio, la determinación del valor de las utilidades obtenidas por los diferentes sectores económicos sí constituye un elemento indicativo de la capacidad contributiva de las empresas”271.

1. Sobre esto último, se mostró cómo algunos indicadores de actividad económica, posiblemente tenidos en cuenta por el Congreso para el diseño de la norma demandada, resultaban contradictorios o impertinentes para la asignación de una carga tributaria mayor. Así, dieron cuenta de que en otros sectores de la economía existen también empresas con niveles de utilidad que superan los 120.000 UVT, que existen otros sectores que tienen

utilidades incluso mayores al sector financiero, y que aquellos otros sectores tienen un peso proporcionalmente mayor en la producción bruta, por lo que dichos elementos no podrían fundamentar una imposición tributaria mayor. En efecto concluyeron que "no se ha establecido la cuantía del impuesto en razón de la capacidad contributiva de los diversos contribuyentes, ya que es mucho mayor el número de empresas con igual o mayor capacidad contributiva que la cantidad de las instituciones financieras, y sin embargo la tributación adicional en el impuesto de renta solamente se estableció para el sector financiero y no para el sector real"272.

1. El planteamiento de la demanda acá analizada es correcto y la Corte ha debido acoger sus conclusiones como adecuadas y suficientes para fundamentar una decisión de inconstitucionalidad. Esto es así, pues esta formulación demuestra no solo la afectación del principio de equidad, en tanto la metodología para la asignación de cargas tributarias para el impuesto más importante y representativo del sistema tributario –el impuesto sobre la renta- no se rigió en absoluto por el fundamental criterio de capacidad contributiva, sino porque además generó una infracción a la igualdad, que se evidencia al comparar a las instituciones financieras con otros agentes económicos que, claramente, se encuentran en igual posición desde el punto de vista de la capacidad contributiva. Así, a pesar de la señalada posición idéntica entre las instituciones financieras y otras personas jurídicas de otros sectores de la economía resultaba evidente, las cargas tributarias asignadas por la norma demandada fueron distintas, careciendo de razón suficiente el tratamiento diferencial que se evidencia en el presente caso.

I. Las instituciones financieras y otras sociedades con rentas líquidas gravables iguales o superiores a las 120.000 UVT son sujetos comparables, pues lo que se analiza es la equidad en la asignación de la carga tributaria derivada del impuesto sobre la renta, a la luz de la capacidad contributiva

1. La ratio decidendi de la sentencia C-057 de 2021 establece que las instituciones

financieras no resultan comparables con otras empresas y que por ello no es posible adelantar un juicio de igualdad, pues a pesar de que ambos agentes tuviesen rentas líquidas gravables iguales o superiores a las 120.000 UVT, aquellas tendrían una tarifa efectiva de impuesto sobre la renta menor que estas. Se explica en la sentencia que dicha tarifa efectiva puede determinarse descontando de la carga tributaria los "diversos beneficios tributarios [de los que gozan] ciertos individuos o negocios, dentro de los que se encuentran las exenciones, deducciones, descuentos, las tarifas reducidas y los diferimientos tributarios" y se afirma que "las sociedades del sector financiero tienen unos beneficios tributarios que las "otras sociedades" no tienen, al menos, no en la misma proporción, razón por la que estas y aquellas no son sujetos comparables, de cara al criterio de comparación planteado, pues no tienen la misma capacidad contributiva". Se enfatiza especialmente que las instituciones financieras gozarían de beneficios tributarios en materia de "rentas exentas", "deducciones por inversión en activos fijos reales productivos" y "descuentos tributarios" que los colocaría en una posición ventajosa y diferente respecto de otros agentes a los cuales no se les aplica la sobretarifa en materia de renta.

1. Sobre esto, debe indicarse que el elemento fundamental para determinar la comparabilidad de los sujetos cuando la Corte Constitucional se enfrenta a un juicio de igualdad se ubica en el tertium comparationis o criterio de comparación que debe orientar el análisis. Es a la luz de este criterio que el juez constitucional debe determinar si dos sujetos resultan semejantes y si respecto de ellos puede adelantarse un juicio de igualdad.

1. En el caso de las normas tributarias la identificación del criterio de comparación es relativamente sencillo, pues el elemento más relevante para justificar la imposición lo constituye la capacidad contributiva273. Esta es indicada explícitamente por el legislador cuando determina el hecho generador del gravamen, debido a que este constituye "el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo"274. En tratándose del impuesto sobre la renta, el hecho generador del tributo está definido por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, añadiendo

la norma demandada que estos deben resultar en una renta líquida gravable superior a las 120.000 UVT.

1. Es evidente que, desde el punto de vista del hecho generador del impuesto sobre la renta y la sobretarifa financiera, lo relevante resulta ser el monto del ingreso y de la renta, no su fuente, origen o el objeto social del contribuyente. En efecto, en el universo del impuesto sobre la renta para personas jurídicas, la actividad económica no es causa del nacimiento de la obligación tributaria, sino una circunstancia secundaria frente a la existencia de una renta gravable. Ahora bien, siendo la cuantía el elemento fundamental, resulta razonable el planteamiento de la demanda que resalta cómo en virtud de la norma analizada existen empresas que depuran rentas líquidas gravables superiores a los 120.000 UVT, que no están sometidas a la sobretarifa, mientras que otras, calificadas como instituciones financieras, son gravadas de manera diferente ya que se les aplican tarifas impositivas superiores. Esto resulta especialmente preocupante, pues los principios de igualdad, equidad, justicia tributaria y generalidad en la imposición, exigen que un gravamen deba, prima facie, cobijar a todos los sujetos que realicen el hecho generador y que tengan idéntica capacidad contributiva, situación que no se aprecia en este caso.

1. A pesar de la claridad de este criterio, la imposición creada en la Ley 2010 para las instituciones financieras prescinde de cualquier tipo de consideración relativa a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, determinando que un solo sector de la economía deberá soportar una carga tributaria especial por razón de su actividad económica. No es claro por qué solo habrán de ser las instituciones financieras quienes deban asumir la sobretarifa, ni destaca de la configuración normativa elemento alguno que permita percibir cómo la mayor imposición haya obedecido a la identificación razonable de una mayor capacidad económica. La regulación analizada, constituida al margen del criterio de capacidad contributiva, representa un reto a las normas constitucionales, pues “la capacidad contributiva de las personas constituye la piedra angular sobre la cual se cimientan gran parte de los principios que componen la axiología constitucional en materia tributaria”275.

1. Ahora bien, confrontada con esta situación, la mayoría decidió indagar acerca de las razones para la imposición agravada. En su criterio, sí era la capacidad contributiva el factor determinante para la selección de las instituciones financieras como sujetas a la sobretarifa, pero desde el enfoque de la tasa efectiva de tributación. Estimaban que esta resultaba ser tan baja para el sector concernido, que colocaba a las instituciones financieras en una categoría completamente diferente a la de otras empresas. A pesar del esfuerzo de la mayoría por demostrar la supuesta posición privilegiada de las instituciones financieras, se mostrará a continuación cómo ello no resulta cierto, pues existen otros subsectores que gozan de mayores beneficios de los sujetos tratados de manera distinta por la norma demandada. Esta demostración se basa en las mismas fuentes utilizadas por la mayoría para sustentar la decisión de exequibilidad de la norma276 y apunta a mostrar cómo la conclusión a la que arribó la Sala Plena en este caso no tiene un sustento fáctico adecuado.

1. En primer lugar, la sentencia C-057 de 2021 analiza la aplicación de rentas exentas como componente de los beneficios tributarios que reducen la tasa efectiva de tributación de las instituciones financieras277. Este análisis lo realiza con base en el documento "[e]l gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas", publicado por la DIAN y que consigna el impacto de los principales beneficios tributarios por subsectores económicos contribuyentes y se concluye una supuesta ventaja diferenciadora. A pesar de esto, en el "Cuadro 4"278 de este documento se evidencia que la proporción de las rentas exentas dentro de la renta ampliada -indicador que sería el más relevante para el presente análisis pues muestra la proporción en la que un subsector puede reducir su base gravable por efecto de la aplicación de rentas exentas 279-, es mucho mayor para varios sectores, que se benefician en mayor medida de las rentas exentas. A pesar de ello, ninguno es sometido a una carga tributaria agravada, como si ocurre en el caso de las instituciones financieras. Es importante notar que incluso subsectores en los que participan mayoritariamente agentes privados, como los de "actividades profesionales, científicas y técnicas", "actividades inmobiliarias", "otras actividades de servicios", "construcción", "alojamiento y servicios de comida" y "transporte y almacenamiento", tienen tasas de beneficio por aplicación de rentas exentas considerablemente más altas que las instituciones financieras, en una proporción mayor entre un 0.6% y un 31.3%, a pesar de lo cual no son objeto de mayores cargas tributarias. Esto se puede apreciar en la siguiente tabla280:

Subsector Económico

Proporción de las rentas exentas

dentro de la renta ampliada para 2018

Administración pública y defensa; planes de seguridad social de

afiliación obligatoria

99.4%

Educación

84.5%

Actividades profesionales, científicas y técnicas

76%

Actividades inmobiliarias

71.4%

Otras actividades de servicios

68.7%

Construcción

65.5%

Alojamiento y servicios de comida

47.1%

Transporte y almacenamiento

45.3%

Actividades financieras y de seguros

44.7%

1. Aún más, profundizando en el estudio del documento sobre beneficios en el impuesto sobre la renta publicado por la DIAN, se encuentra en los anexos el “Cuadro 11”281, referido a las rentas exentas de las personas jurídicas como porcentaje de la renta ampliada por subsector económico, que este porcentaje para las “actividades financieras y de seguros” se ubicaría en las proyecciones del año 2018 (últimas disponibles), en un valor del 24.4%, inferior al correspondiente a los subsectores de “educación” (64.4%), “otras actividades de servicios” (62%), “administración pública y defensa” (48.8%) y “actividades inmobiliarias” (43.7%).

1. Es importante notar que el dato incluido en la sentencia C-057 de 2021 sobre rentas exentas se encuentra en el valor absoluto de lo declarado, pero no en la proporción en la que el sector se beneficia de las mismas. En este sentido, es posible que un sector más pequeño o que se encuentre en una situación tributaria distinta, por ejemplo en la que el monto de su renta líquida gravable sea menor en razón de exclusiones o exenciones, reportará un valor absoluto menor que el subsector de las “actividades financieras y de seguros”, por lo que es importante analizar de manera proporcional el beneficio. En este sentido, a pesar de que el monto total de la renta exenta reconocida para para actividades financieras y de seguros es el mayor (4.208 miles de millones de pesos y 0.4% del PIB282), la proporción en la que ese subsector disminuye su renta líquida por concepto de esas rentas exentas asciende solo al 44.7% o 24.4%, según la estadística que se tome en consideración, de manera que se beneficia en menor proporción de dichas exenciones respecto de otros sectores, según se mostró en los párrafos anteriores. Esta circunstancia se destaca, pues pareciera que de cara al juicio de igualdad propuesto en la demanda sería ese beneficio proporcional el indicador adecuado para determinar la comparabilidad de los sujetos y no los valores absolutos que dejan por fuera el impacto real del beneficio para los sujetos obligados por analizar la cuestión desde un punto de vista eminentemente nominal.

1. En materia de deducción de activos fijos reales, la situación es similar, en tanto se evidencia que existen otros sectores no sometidos a la carga tributaria agravada que se benefician en mayor medida de dicha ventaja impositiva. En efecto, a partir del "Cuadro 3"283, citado en la mencionada sentencia C-057 de2021, es posible verificar que en términos absolutos el subsector de "actividades financieras y de seguros" está en los últimos lugares en el valor de la deducción y es superado por varios subsectores cuando se pondera el valor de la deducción sobre el valor de la inversión. Como se puede apreciar, aquel subsector no es ni el que más beneficios recibe en términos absolutos por concepto de deducción por inversión en activos fijos reales productivos, lugar que le corresponde al de "suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado", ni es el que más deducciones recibe en proporción al valor de su inversión284:

Subsector Económico

Inversión Estimada

Valor Deducción

% de deducción

Información y comunicaciones / Alojamiento y servicios de comida

332

133

40.06%

Transporte y almacenamiento

533

213

39.96%

Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado

2443

975

39.91%

Resto de subsectores285

242

96

39.67%

Actividades financieras y de seguros

422

160

37.91%

Industria manufacturera

640

37.19%

vehículos automotores y motocicletas

1897

584

30.79%

1. En materia de descuentos tributarios, la sentencia C-057 de 2021 reconoce que “[l]as

empresas del sector financiero y de seguros ocupan el tercer lugar en las que se hicieron acreedores de dichos beneficios tributarios, con una participación aproximada del doce punto cinco por ciento (12.5%), para el año 2017, y el once punto ocho por ciento (11.8%), para el año 2018" (subrayas fuera del texto original), puesto que los subsectores de "suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado" y de "explotación de minas y canteras", participan en mayor medida de los descuentos. Además de esto, resulta aún más importante tener en cuenta la "proporción de los descuentos sobre el valor del impuesto a la renta"286, pues en ese caso se aprecia cómo la proporción de impuesto sobre la renta pagado que se descuenta por esta vía es bastante bajo para el subsector de "actividades financieras y de seguro"287:

Subsector Económico

Proporción de los descuentos

sobre el valor del impuesto a

la renta para 2018

Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental

15,0%

Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado

13,4%

Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación

9,4%

Información y comunicaciones

8,5%

Otras actividades de servicios

8,5%

Educación

8,3%

Actividades profesionales, científicas y técnicas

7,7%

Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca

5,5%

Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca

Construcción

4,8%

Actividades inmobiliarias

4,8%

Actividades financieras y de seguros

4,7%

1. En este caso, se puede apreciar que para el subsector de “actividades financieras y de seguro”, por cada peso pagado por concepto de impuesto sobre la renta, solo se acreditan por concepto de descuento 4.7 centavos, mientras que en otros sectores este valor ascendería a 15 centavos por peso. De esta manera, existen once subsectores medidos que reciben proporcionalmente más descuentos tributarios (entre un 0.1% y un 10.3% más), dado el valor del impuesto sobre la renta pagado para el año 2018.

1. También se tuvo en cuenta para resolver este caso que “la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta para el sector financiero es menor que la del promedio de la economía”, o que “de los 15.2 billones que estas representan, dicho sector se favoreció con 4.4. billones, aproximadamente”. Aún más, se resaltó a partir de la intervención conjunta del Gobierno288, que “la tarifa efectiva del impuesto de renta sobre las empresas del sector de actividades financieras y de seguros fue 26,2%, incluyendo la sobretarifa de 4 puntos pagada, mientras que esta tarifa sobre el total de contribuyentes ascendió a 31,0%”289. Pero estas razones, a pesar de que muestran que las instituciones financieras se benefician de tratamientos tributarios favorables –como muchos otros sectores-, no evidencian por qué la situación de las mismas es sustancialmente distinta frente a la de empresas de otros sectores que también tienen tarifas efectivas de impuesto sobre la renta más bajas que el promedio de la economía, y que acreditan a su favor parte de esos restantes 11.8 billones de pesos de beneficios tributarios.

1. Sobre esto, resulta necesario retomar la intervención del Gobierno en el proceso, y la forma en la que justificó la aplicación de un tratamiento diferente para el subsector encargado de las actividades financieras y de seguros. Señaló el Ejecutivo que “la imposición de una sobretarifa a cargo de las instituciones financieras resulta equitativa, pues existen diferencias importantes relacionadas con el tratamiento tributario de estas entidades, que justifican plenamente la imposición transitoria de unos puntos adicionales en el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo únicamente de las instituciones financieras con una renta gravable igualo superior a 120.000 UVT”290. A pesar de esa categórica afirmación, el propio Gobierno aportó la siguiente gráfica en la que se acredita que, contrario a lo alegado, son otros sectores los que gozan de tasas efectivas de mucho más bajas que el 26,2% que endilgan a las instituciones financieras. Esto se puede apreciar con facilidad en la siguiente gráfica291:

1. Así, de acuerdo con el Gobierno y con la prueba obrante en el proceso, los subsectores de “actividades inmobiliarias” (18.6%) y “otras actividades de servicios” (16.1%), gozan de

tasas efectivas de tributación menores que las aplicadas al sector financiero (restando 4 puntos porcentuales a la tarifa informada de 26,2%), a pesar de lo cual ninguno de estos dos sectores tiene una tributación agravada, ni fue objeto de la imposición de una sobretarifa como la imputada a través de la norma demandada a las instituciones financieras.

1. Esto implica que, tal como se acreditó al analizar los beneficios tributarios de los que gozan diversos subsectores, las empresas dedicadas a las actividades financieras y de seguros no difieren sustancialmente en su situación tributaria de otras personas jurídicas dedicadas a otras actividades, pues todas ellas se benefician, algunas incluso en mayor medida, de tratamientos tributarios preferenciales y soportan tasas efectivas de tributación muy similares entre unas y otras. La situación de las instituciones financieras, desde ese punto de vista, no se presenta como sustancialmente diferente de aquella afrontada por esas "otras empresas" referidas en la demanda. Por ello, la conclusión en torno a la imposibilidad de comparar la situación tributaria respecto de otras personas jurídicas con rentas líquidas gravables iguales o superiores a las 120.000 UVT se presenta como equivocada.

1. Con base en las anteriores consideraciones, estimo que en este caso la mayoría de la Sala falló al establecer un factor de diferenciación pertinente y conducente, por lo que la conclusión acerca de la incomparabilidad de los sujetos, razón de la decisión en el presente caso, carece de sustento. En suma, la situación supuestamente ventajosa y diferenciadora de las personas jurídicas que pertenecen al subsector de "actividades financieras y de seguros" no se percibe como un hecho cierto. Es así como en esta sección se ha mostrado, desde los elementos fundamentales de análisis, que la situación de dicho subsector no es favorable a tal punto de que lo haga incomparable con otros sectores, pues en cada uno de los factores de análisis -rentas exentas, deducción de activos fijos reales y descuentos tributarios, tasa efectiva del impuesto sobre la renta292-, se verifica que son otras industrias las que se benefician en mayor medida de estos tratamientos favorables y del resultado de los mismos sobre la presión impositiva en materia de renta. En ninguno de los casos, la situación de las personas jurídicas encargadas de realizar actividades financieras y de seguros resulta discernible de la de otros sectores que también gozan de ventajas tributarias y cuya tasa

efectiva de tributación es cercana, si no superior a aquella predicable de las llamadas por la ley instituciones financieras293.

1. Concluyo a partir de los elementos de juicio antes expuestos que: (i) el criterio de comparación a tener en cuenta en el presente caso debería ser la capacidad contributiva de las instituciones financieras y otras personas jurídicas sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, representada en un nivel de renta líquida gravable homogéneo; (ii) la actividad o sector al que pertenecen las instituciones financieras o cualquiera otra empresa son criterios secundarios de diferenciación para la determinación de la carga tributaria en materia de renta, y no puede basarse en ellos un tratamiento diferenciado; (iii) la tasa efectiva de tributación de las instituciones financieras no resulta ser a tal punto diferente a la de otras industrias, como para justificar la incomparabilidad de los sujetos; y (iv) las instituciones financieras son comparables con "otras empresas", como lo sugieren los demandantes, pues todas gozan de beneficios tributarios que en muchos casos resultan ser proporcionalmente más altos para otros sectores económicos que para las empresas obligadas por la norma demandada. En esta medida la única alternativa que quedaba a la Corte era reconocer la realidad fáctica mostrada y aceptar que los sujetos cuya comparación se propuso en la demanda resultaban homologables. Asimismo, y a pesar de dicha similitud, resulta claro que estaban siendo objeto de un tratamiento diferenciado a pesar de ser iguales desde la perspectiva analizada y que debía desarrollarse el test de igualdad en su integridad para determinar la compatibilidad de la norma demandada con la Constitución Política.

I. La norma demandada dispone un tratamiento discriminatorio para las instituciones financieras frente a otras sociedades o sectores con rentas líquidas gravables y tasas efectivas de tributación iguales o superiores

1. Se ha dejado en claro que el parámetro de comparación propuesto en la demanda es el adecuado, y que a partir del mismo las instituciones financieras resultan comparables con otras personas jurídicas sujetas por el impuesto sobre la renta. En virtud de ello, resulta

necesario analizar si, a pesar de dispensar un tratamiento diferente entre iguales294, la determinación legislativa corresponde a un ejercicio razonable de la libertad de configuración de la que goza el Congreso en estos asuntos, o si por el contrario no se cumple un mínimo de razonabilidad que lo haga compatible con los principios de igualdad y equidad tributarias (Arts. 13, 95.9 y 363 CP).

1. Debido a que en este caso se está ante una norma de naturaleza tributaria, el test a aplicar para contestar esta pregunta es de intensidad leve295, lo que exige verificar la existencia de una finalidad constitucional no prohibida para la norma, y una adecuación razonable entre el fin escogido y dicho propósito normativo. Para este caso, solo es posible identificar como finalidad de la norma el incremento en el recaudo tributario que, valga decir, se predica de cualquier norma que agrave las cargas impositivas. De otro lado, se reconoce que el mecanismo aplicado por el legislador para lograr este cometido consiste en la asignación de cargas tributarias agravadas a un solo grupo de sujetos al impuesto sobre la renta, partiendo de criterios ajenos a su capacidad contributiva, lo que en este caso se concreta en la asignación de una sobretarifa para las instituciones financieras, sin distinguir al menos entre intermediaros financieros y compañías de seguros cuya tasa efectiva de tributación es diferente. Es claro que el mecanismo no consulta la capacidad contributiva pues, como se mostró anteriormente, la evidencia empírica presentada permite reconocer que la situación real del subsector encargado de las actividades financieras y de seguros no es sustancialmente distinta a la de otros subsectores, por lo que es posible descartar una capacidad económica diferente. También debe señalarse que se escogió como mecanismo de realización del fin, la aplicación de incrementos tarifarios para las personas jurídicas solo por sus calidades subjetivas o por las actividades que desarrollan en ejercicio de sus libertades individuales y económicas.

1. En este escenario en el que se reconoce que la imposición tributaria se realiza sin tener en cuenta un factor indicador de capacidad contributiva resulta claro que el mecanismo escogido por el legislador no se aviene a las exigencias del marco constitucional en materia tributaria. En efecto, este tipo de medidas implican un desequilibrio en la asignación de las

cargas públicas, que no podrían calificarse como verdaderas relaciones jurídico-tributarias entre Estado y los contribuyentes. En efecto, este tipo de imposición se opone de manera decisiva a los principios esenciales de equidad y justicia tributarias, degenerando en medidas que solo pretenden disfrazar una acción arbitraria estatal, enderezada a afectar a un grupo social por el solo hecho de desempeñar una determinada actividad económica.

1. Sobre este punto conviene recordar la decisión tomada por la Corte Constitucional en la reciente sentencia C-293 de 2020. En ella, se declaró inexequible el "impuesto solidario por el COVID 19", establecido en el Decreto Legislativo 568 de 2020, precisamente porque no se tuvieron en cuenta criterios relevantes, indicadores de una capacidad contributiva diferenciada, para la asignación de cargas tributarias agravadas. Con esta decisión, la Corte evitó el peligro de convertir el sistema tributario en un esquema injusto de persecución de ciertos sujetos o sectores que se consideran en una supuesta situación ventajosa, pero por criterios ajenos a una realidad económica discernible. Es decir, se proscribió la invocación de criterios secundarios desde el punto de vista de la potestad tributaria en lugar del parámetro más relevante para estos asuntos, el de capacidad contributiva. En lo más relevante, en dicha providencia se impidió al Estado agravar una imposición solo a los servidores públicos, pues se reconoció que la razón que justificaba la carga tributaria adicional radicaba en la existencia de una relación jurídica con el Estado, es decir, un criterio secundario que no indicaba una diferencia relevante en materia de capacidad contributiva. La norma desconocía que los trabajadores subordinados de otros sectores devengaban salarios iguales o superiores, en el marco de relaciones laborales equivalentes, pero establecidas con agentes privados. De este modo, estarían ubicados en idéntica posición desde el punto de vista económico y por lo mismo les es exigible la misma solidaridad que el legislador extraordinario decidió asignar a un solo grupo social, y solo por la naturaleza de su actividad como servidores públicos296.

1. La semejanza con el caso acá analizado es clara: se pretende mediante la sobretarifa imponer obligaciones tributarias agravadas a un determinado grupo social por un factor secundario, la naturaleza de la actividad económica, desconociendo que desde el punto de

vista de la capacidad contributiva existen otros sectores y agentes económicos en igual o mejor situación para afrontar la carga tributaria y contribuir, en el marco de la solidaridad, a financiar la actividad del Estado. Tal como ocurrió en aquella oportunidad, es posible identificar ahora a otros sujetos en capacidad de realizar el hecho generador de esta sobretarifa, pues gozan de una renta líquida gravable superior a los 120.000 UVT. A pesar de ello, es decir por encontrarse en una situación equivalente desde el punto de vista de la capacidad contributiva identificada en el hecho generador de la imposición, esas otras empresas no deben soportar aumentos tarifarios, como si los deben afrontar las instituciones financieras que cumplan dicho mínimo de renta líquida gravable. Esta situación, en la que resulta evidente el desconocimiento del principio de generalidad del tributo, revela un uso desordenado de la facultad impositiva del Estado. Así, se ha pasado de buscar la financiación del Estado Social de Derecho con base en la capacidad contributiva de las personas, a otro escenario en el cual se pretende perseguir y asignar cargas públicas desbalanceadas, solo por tener la calidad de institución financiera. Es importante destacar que esta fue adquirida en desarrollo de actividades amparadas en las libertades económicas que el orden constitucional garantiza a dichos agentes económicos, y en nada difieren de aquellas de las que gozan otras personas jurídicas adscritas a otros sectores de la economía.

1. Así, ya antes se pretendió utilizar el sistema tributario para aplicar cargas públicas de manera desbalanceada para los servidores públicos, situación que se replica en la actualidad al imponer la sobretarifa a las instituciones financieras; sin embargo, antes se evitó el peligro de convertir el sistema tributario en uno de persecución económica de sectores por el solo hecho de desempeñar una determinada actividad con la decisión de inconstitucionalidad del plasmada en la sentencia C-293 de 2020, pero con la decisión adoptada por la Sala Plena en esta sentencia se está avalando la misma conducta al declarar constitucional la asignación de una carga tributaria agravada y diferencial, al margen de cualquier criterio razonable de capacidad contributiva. Esta diferencia de criterios y consecuencias del análisis de la Corte no se comparte, ni puede justificarse.

1. En mi opinión, resulta desproporcionado admitir que en un Estado se impongan

gravámenes a las personas solo por sus calidades subjetivas o por las actividades que desarrollan en ejercicio de sus libertades individuales y económicas. Ello implica el abandono de los principios de neutralidad, equidad y justicia que orientan el sistema tributario, desnaturalizándolo y convirtiéndolo en un esquema de persecución o de discriminación que no se aviene con una visión liberal, propia de una concepción de la potestad tributaria del Estado como una verdadera relación jurídico-tributaria297. Desde este punto de vista, protector del sistema tributario tal como fue concebido en la Constitución de 1991, cualquier carga fiscal que se impone o agrava sin atender la capacidad contributiva de los sujetos carece de la mínima adecuación exigida en el ordenamiento para concretar una verdadera sujeción tributaria, y por ello resulta desproporcionada. Por esto, la carga argumental exigible al legislador no solo debe mostrar por qué un sector podría ser objeto de un aumento de las cargas tributarias, sino por qué otros, en idéntica situación de capacidad contributiva, no deben quedar atados a la imposición o al aumento de la carga tributaria. Esa carga falta en el presente caso, y su ausencia determina la inconstitucionalidad de la imposición.

En los términos anteriores, dejo consignado mi salvamento de voto respecto de la decisión adoptada por la Sala Plena en la sentencia C-057 de 2021.

Fecha ut supra,

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

A LA SENTENCIA C-057/21

He decidido aclarar mi voto por una razón que, aunque parece menor desde el punto de vista de los problemas sustantivos resueltos por la sentencia, estimo relevante dejar indicada.

1. Este tribunal ha explicado en numerosos pronunciamientos y con suficiente precisión, la

importancia que tiene la correcta presentación de la demanda de inconstitucionalidad para activar la competencia que en materia de control rogado le ha sido atribuida a la Corte. Esa explicación ha estado acompañada de un particular esfuerzo analítico encaminado a distinguir las condiciones que debe satisfacer una acusación formulada en contra de la ley. Esta doble tarea -fundamentación y distinción- desarrollada caso a caso durante tres décadas, ha tenido su punto de partida en una idea trascendental: (i) si bien los ciudadanos tienen el derecho constitucional de cuestionar la labor legislativa cuando con ocasión de su desarrollo se desconocen las reglas y principios a las que se encuentra sujeta, (ii) el ejercicio de esa facultad se somete a requerimientos que tienen por objeto asegurar un verdadero diálogo público entre autoridades y ciudadanos, a fin de establecer si la supremacía de la Carta ha sido desconocida. Tales requerimientos imponen que cualquier acusación sea clara, cierta, pertinente, específica y suficiente.

1. Si los ciudadanos deben satisfacer particulares condiciones para activar plenamente las competencias de la Corte, es también exigible de la Sala un esfuerzo por actuar de manera uniforme y consistente cuando examina su cumplimiento. Y para ello es fundamental que se diferencien con precisión los componentes de un cargo, de modo que los ciudadanos dispongan de una ruta precisa cuando pretendan activar el control constitucional. Y esa falta de precisión me ha motivado a formular esta lacónica aclaración.

1. En el fundamento No. 46 de la sentencia se indica:

“El cargo es cierto, toda vez que se deriva de una interpretación razonable y, al menos, prima facie atribuible a la disposición acusada. Los actores cuestionan que el legislador hubiere establecido unos puntos adicionales a la tarifa del impuesto sobre la renta a cargo de las instituciones financieras, lo cual, efectivamente, dispuso la norma. En este punto, es importante precisar que el cargo por violación del principio de igualdad cumple las exigencias argumentativas específicas, toda vez que los demandantes plantearon el criterio de comparación a partir de las cargas tributarias, alegaron la existencia de un trato desigual para las entidades financieras y aseguraron que dicho trato no tiene justificación constitucional” (Negrillas no son del texto).

Y seguidamente, en su fundamento 47 señala:

“Igualmente, el primer cargo es específico, pues es concreto, determinado y no se sustenta en afirmaciones vagas, abstractas o globales, así como tampoco en apreciaciones subjetivas de los demandantes. Estos últimos exponen de manera concreta y precisa las razones por las cuales consideran que la referida diferencia de trato sería contraria a la Constitución Política y a la jurisprudencia constitucional (…), así como también explican las razones por las que entienden que la norma tiene como parámetro la actividad de las instituciones financieras en sí, y no su capacidad contributiva” (Negrillas no son del texto).

1. Si luego de leer estos dos párrafos un ciudadano se preguntara cuáles son las diferencias entre las exigencias de certeza y especificidad cuando de un cargo de igualdad se trata, muy seguramente considerará que no es posible ni necesaria una tal distinción, dado que la propia Corte las asimila cuando adscribe a cada una de ellas requerimientos similares.

1. No pretendo, en modo alguno, formular un reclamo a favor de una separación plena o absoluta de las exigencias que debe cumplir un cargo de inconstitucionalidad. De hecho, aun la Corte tiene algunas tareas pendientes en esta materia. A pesar de ello existe ya un núcleo duro de doctrina constitucional que permite diferenciar entre las exigencias de certeza y especificidad cuando de un cargo de igualdad se trata. Y esto, al menos en los párrafos de la sentencia que han quedado transcritos, no queda claro.

1. Mucho más allá de las particularidades del análisis realizado en esta oportunidad, la aclaración que formulo pretende llamar la atención de la Corte. Asegurar la estabilidad conceptual de tales categorías y acompañarlas de una aplicación uniforme en todas las etapas del control de constitucionalidad, constituye un mandato ineludible. Se trata de ideas ya precisas, tras la cuales se ha construido una estela difícil de borrar. A menos que se juzgue necesario variar las fronteras de ese camino ya recorrido, la práctica interpretativa de este tribunal debe ser especialmente cuidadosa a fin de que el ciudadano -aquel en cuyas

manos se dejó la acción pública de inconstitucionalidad- cuente con criterios estables que orienten su actuación cuando de activar el control se trata. Entiendo entonces que la responsabilidad en esta materia es compartida: entre los ciudadanos y la Corte.

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

1 Debido a los efectos de la pandemia generada por el virus Covid-19 en el territorio nacional, mediante los acuerdos del año 2020 PCSJA20 11517 de marzo 15, 11518 y 11519 de marzo 16, 11521 de marzo 19, 11526 de marzo 22, 11532 de abril 11, 11546 de abril 25, 11549 de mayo 7, 11556 de mayo 22, 11567 de junio 5 y 11581 junio 27, el Consejo Superior de la Judicatura suspendió los términos judiciales para decidir, entre otras, "las demandas de inconstitucionalidad y la eventual revisión de acciones de tutela", entre el 16 de marzo y el 30 de julio de la presente anualidad. En particular, en el artículo 1 del último acuerdo citado se dispuso: "Parágrafo 1. Se mantienen suspendidos los términos en la Corte Constitucional para decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad y la eventual revisión de acciones de tutela hasta el 30 de julio de 2020; en consecuencia, los despachos judiciales no remitirán los expedientes de acciones de tutela a dicha corporación".

2 Demanda, página 6.

3 Demanda, página 11.

4 Ibídem.

6 Demanda, página 13.

7 Demanda, página 15.

8 Demanda, página 16.

9 Demanda, página 21.

10 Sostienen que la sobre tarifa del impuesto de renta a las instituciones financieras es una

renta nacional, porque el impuesto a la renta está instituido en favor de la Nación "por virtud de un acto del órgano de representación del orden nacional, el Congreso de la República". Por otra parte, es una renta de destinación específica, porque la norma señala expresamente que "el recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este parágrafo se destinará a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria". Página 23.

11 Respecto de los numerales 1 y 3 del artículo 359, afirman que "[l]a destinación de recursos provenientes de la sobre tarifa del impuesto a la renta para 'instituciones financieras' no hace parte (i) de las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios, ni (ii) de las asignaciones a entidades de previsión social, ni a antiguas intendencias o comisarias. Por lo tanto, los casos excepcionales de que tratan los numerales 1 y 3 del citado artículo 359 no serán objeto de análisis". Página 25.

12 Demanda, página 25.

13 Al respecto citan las sentencias C-590 de 1992, C-547 de 1994, C-317 de 1998, C-732 de 2002, C-375 de 2010 y C-221 de 2019.

14 Demanda, página 27.

15 Demanda, página 30.

16 Demanda, página 34. Cfr. Sentencia C-734 de 2002.

17 Ibídem.

18 Demanda, página 35.

19 Ibídem.

20 El concepto sin número ni fecha fue remitido mediante correo electrónico del 14 de octubre del año 2020.

21 La Superintendencia Financiera de Colombia informó que se abstenía de emitir concepto sobre la norma.

22 Escrito de intervención, página 6.

23 Ibídem.

24 Ibídem.

25 Ibídem.

26 Escrito de intervención, página 4.

27 Escrito de intervención, página 5.

28 Ibídem.

29 Escrito de intervención, página 6.

30 La Universidad informó que únicamente emitiría concepto en relación con este cargo.

31 Escrito de intervención, página 9.

32 Escrito de intervención, página 6.

33 Ibídem.

34 Escrito de intervención, página 7.

35 Escrito de intervención, página 9.

36 Escrito de intervención, página 17.

37 Escrito de intervención, página 21.

38 Ibídem.

39 Ibídem.

40 Escrito de intervención, página 23.

41 Escrito de intervención, página 5.

42 Escrito de intervención, página 8.

43 Escrito de intervención, página 9.

44 Escrito de intervención, página 10.

45 Concepto del Procurador General de la Nación, página 10.

46 Concepto del Procurador General de la Nación, página 5.

47 Concepto del Procurador General de la Nación, página 6.

48 Concepto del Procurador General de la Nación, página 9.

49 Sentencia C-774 de 2001.

50 Cfr. Sentencias C-030 de 2003, C-990 y C-1122 de 2004, C-533 de 2005, C-211 de 2007, C-393 y C-468 de 2011 y C-197, C-334 y C-532 de 2013.

51 Sentencia C-462 de 2013. En el mismo sentido, ver las sentencias C-500 de 2014, C-386 y C-456 de 2015 y C-007 de 2016.

52 Cfr. Constitución Política, artículo 241, numerales 2, 7, 8 (parcial) y 10.

53 Cfr. Artículos 80 y 92 de las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, respectivamente.

54 En el proceso D-13166, se alegó la violación del principio de equidad tributaria (cargo tercero), ante la imposición de una medida que viola el derecho a la igualdad. Los demandantes consideraron "que la imposición de una tarifa del impuesto a la renta, diferenciada y superior para las entidades financieras, no supera el test de igualdad" (C-510/19).

56 Cfr. Sentencia C-089 de 2016.

57 Cfr. Sentencia C-341 de 2014.

58 En la sentencia C-247 de 2017, reiterada en las sentencias C-002 de 2018 y C-087 de 2018, con relación a este aspecto se señala: "En línea con lo anterior, en las Sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, la Corte precisa el alcance de los mínimos argumentativos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, al decir que hay claridad cuando

existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay certeza cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; hay especificidad cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; hay pertinencia cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no [sic] estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y hay suficiencia cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada".

59 Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-826 de 2008, C-886 de 2010, C-240 de 2014 y C-002 de 2018.

60 Demanda, páginas 6 a 11.

61 Demanda, página 35.

62 Demanda, página 36.

63 Ibídem.

64 Sentencias C-266 de 2019 y C-125 de 2018.

65 Sentencia C-125 de 2018.

66 Sentencia C-239 de 2019 y T-266 de 2019.

67 Sentencias C-138 de 2019, C-178 de 2014 y SU 336 de 2017.

68 Sentencias C-179 de 2016 y C-1125 de 2001.

69 Sentencia C-624 de 2008.

70 Sentencias C-505 de 1999. Reiterada en la sentencia C-114 de 2017.

71 Sentencias C-266 de 2019, C-601 de 2015, C-551 de 2015.

72 Sentencias C-006 de 2018 y C-006 de 2017.

73 La jurisprudencia constitucional ha señalado que el carácter relacional de la igualdad implica igualmente que "a diferencia de otros principios constitucionales o derechos fundamentales, no protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana, sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado" (sentenciasC-818 de 2010, C-250 de 2012 y C-743 de 2015).

74 Sentencia C-1146 de 2004.

75 Sentencia C-090 de 2001.

76 Sentencia C-818 de 2010.

77 Ibídem.

78 Ibidem.

79 Al respecto, ver sentencia C-663 de 2009: "[e]sta Corporación ha sostenido en diferentes oportunidades que el derecho a la igualdad es un derecho relacional, por lo que presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes que actúan como términos de comparación. Así un determinado régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro régimen jurídico. La comparación intrínseca al principio de igualdad no afecta, sin embargo, a todos los elementos de los regímenes jurídicos en cuestión, sino únicamente a aquellos aspectos que son relevantes para la finalidad de la diferenciación. Ello implica, por tanto, que la igualdad también constituye un concepto relativo: dos regímenes jurídicos no son semejantes o diferentes entre sí en todos sus elementos, sino únicamente respecto al criterio utilizado para la comparación".

80 Sentencia 540 de 2008 "toda diferenciación que se haga en ella [la ley] debe atender a fines razonables y constitucionales".

81 Sentencias C-179 de 2016, C-551 de 2015, C-601 de 2015 y C-1125 de 2001.

82 Ibídem.

83 Ibídem.

84 Ibídem.

85 Sobre el principio de igualdad en las cargas públicas, ver sentencias C-333 de 1996 y C-038 de 2006.

86 Sentencia SU 1167 de 2001. Ver también, sentencias C-1064 de 2001 y C-397 de 2011.

87 Sentencias C-568 de 2014 y C-1074 de 2002,

88 Sentencias C-992 de 2001, C-038 de 2006 y C-1024 de 2004. En la sentencia C-397 de 2011 la Corte señaló que el principio de igualdad tiene una relación estrecha con el principio de reciprocidad. Al respecto, sostuvo que "el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho, siempre dentro de los conceptos de justicia y equidad".

89 Sentencias C-511 de 1995 y C-992 de 2001, entre otras.

90 Cfr. Sentencia C-178 de 2016.

91 Ibídem.

92 Cfr. Sentencias C-222 de 1995 y C-252 de 1997, C-007 de 2002, C-198 y C-1021 de 2012, C-264 y C-766 de 2013, C-291 y C-555 y C-668 de 2015, C-178 y C-393 de 2016, C-010 de 2018 y C-278 y C-304 de 2019, entre otras.

93 Cfr. Sentencias C-544 de 1993, C-419 de 1995, C-674 y C-741 de 1999, C-1060A de 2000, C-007 y C-261 de 2002, C-1003 de 2004, C-1261 de 2005, C-287 de 2006, C-198 de 2012, C-615, C-717 y C-766 de 2013, C-555, C-600, C-657 y C-743 de 2015, C-388 de 2016, C-521 y C-270 y C-606 de 2019.

94 A diferencia de los principios de legalidad, certeza e irretroactividad, el principio de equidad es de naturaleza sistémica, pues se predica del sistema tributario en su conjunto, que no de un tributo en específico. Recientemente, en la sentencia C-606 de 2020, la Corte reiteró su jurisprudencia sobre el particular, insistiendo en que el "principio de equidad

tributaria tiene una naturaleza estructural en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad[, pues] (…) la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado". Lo mismo se predica del mandato de progresividad, pues, como se dijo en la sentencia C-100 de 2014, este impone indagar si un tributo o alguno de sus elementos "podría aportar al sistema una dosis de manifiesta (…) regresividad" . En ambos casos, se proscribe el control de constitucionalidad basado en la valoración aislada del tributo o de alguno de sus elementos esenciales. Cfr. Sentencias C-355 de 1994, C-409 de 1996, C-1230 de 2000, C-643 de 2002, C-776 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2009, C-822 de 2011, C-555 de 2015, C-278, C-304 y C-521 de 2019.

95 Cfr. Sentencias C-060 y C-117 de 2018.

96 Cfr. Sentencias C-209 y C-393 de 2016 y C-606 de 2019.

97 Cfr. Sentencias C-369 y C-564 de 2000, C-876 de 2002, C-668 de 2015 y C-333 de 2017.

99 Cfr. Sentencia C-261 de 2002. Allí se cita una sentencia de la Corte Suprema de Justicia, dictada el 3 septiembre de 1987, en la que dicha Corporación, entonces encargada del control abstracto de constitucionalidad, planteó dicha tesis.

100 Sentencia C-136 de 1999.

101 Sentencia C-932 de 2014.

102 Sentencia C-130 de 1998.

103 Sentencia C-932 de 2014.

104 Cfr. Sentencias C-291 de 2015 y C-266 de 2019.

105 Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo. Sentencia del 2 de julio de 2015. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Expediente No. 13001-23-31-000-2003-01527-01(19943).

106 Cfr. Sentencias C-711 de 2001 y C-606 de 2019.

107 Ibídem.

108 Sentencia C-266 de 2019.

109 Sentencia C-056 de 2019.

110 Sentencia C-419 de 1998.

111 Sentencia C-511 e 1996 “[l]a equidad tributaria se desconoce cuándo se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas”. Reiterada en las sentencias C-520 de 2019 y C-060 de 2019.

112 Sentencia C-056 de 2019. Ver también, sentencias C-117 de 2018, C-291 de 2015 y C-169 de 2014, entre otras.

113 Sentencia C-169 de 2014, reiterada en la sentencia C-117 de 2018.

114 Sentencias C-218 de 2019. La declaratoria de inexequibilidad de una disposición singular y concreta que prevea un trato tributario diferenciado solo procede si impone “cargas excesivas o beneficios exagerados” y, de esta forma, “aporta al sistema [tributario] una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad”. Esto es consecuencia la naturaleza preponderantemente sistémica del principio de equidad tributaria y su autonomía conceptual frente al principio de igualdad, l

115 Sentencia C-345 de 2019.

116 La Corte Constitucional ha aplicado el juicio integrado de igualdad para valorar la constitucionalidad de afectaciones al principio de equidad tributaria en las sentencias C-109 de 2020, C-521 de 2019 y C-129 de 2018, entre otras.

117 Sentencia C-093 de 2001.

118 En la sentencia C-521 de 2019 la Corte definió la estructura del test integrado de igualdad en los siguientes términos: “[p]ara resolver la cuestión se aplicará, en concordancia con la jurisprudencia de esta Corporación, un juicio integrado de igualdad que según ha dicho esta Corte, “combina las ventajas del análisis de proporcionalidad de la tradición europea y de los test de distinta intensidad estadounidenses” y se desarrolla a través de dos etapas, en

la primera se debe determinar cuál es el criterio, termino de comparación o tertium comparationis, para lo cual se requiere de antemano definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica la medida analizada configura un tratamiento desigual entre iguales o igual entre desiguales; una vez superada esta etapa y habiendo establecido que en efecto existe un trato diferenciado, viene la segunda etapa del examen, en el que se procede a establecer si desde la perspectiva constitucional dicha diferenciación está justificada o no".

119 Es importante resaltar que este test ha sido aplicado recientemente por la Corte Constitucional para valorar la constitucionalidad de tratos tributarios diferenciados en las sentencias C-128 de 2018, C-521 de 2019 y C-109 de 2020, entre otras. Este juicio integra dos metodologías de escrutinio. De un lado la "metodología de los escrutinios de distinta intensidad"119 desarrollada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos. De otro, el juicio de proporcionalidad aplicado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal Constitucional español y el Tribunal Constitucional alemán, el cual está compuesto por los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

120 Sentencia C-179 de 2016. En relación con el criterio de comparación, en la sentencia C-109 de 2020 la Corte precisó que el juez constitucional debe evitar (i) fijar un criterio de comparación que por su carácter genérico conduce siempre a concluir que los sujetos son comparables lo cual supondría una "profunda limitación del margen de configuración del legislador"; y (ii) emplear "rasgos que por su grado de especificidad conducen siempre a diferenciar," lo cual podría "afectar la vigencia del mandato de igualdad como expresión básica de justicia".

121 La Corte Constitucional ha señalado que las personas, grupos y situaciones "pueden siempre tener rasgos comunes y siempre también rasgos diferentes" (C-109 de 2020). Por ello, para determinar si dos grupos de sujetos o categorías son comparables "es necesario examinar su situación a la luz de los fines de la norma" (C-841 de 2003, C-018 de 2018). Cfr. Sentencias C-826 de 2008, reiterada en las sentencias C-002 de 2018, C-240 de 2014, C-886 de 2010.

122 Esta se presenta siempre que, sin justificación alguna, la norma no incluye como sujetos destinatarios de la regulación a todas las personas ubicadas en similar situación a la luz del

fin buscado por la misma. En este sentido, una norma es infra-inclusiva cuando (i) confiere un beneficio o instituye una carga para un grupo de sujetos, con el objeto de alcanzar una finalidad constitucionalmente legítima, pero (ii) no incluye, de manera injustificada, a otro grupo de sujetos que se encuentra en idéntica o similar situación fáctica y jurídica frente a aquellos incluidos , y que, por tanto, (iii) han debido ser incluidos como destinatarios de la regulación en tanto contribuyen razonablemente a alcanzar la finalidad de la misma. Cfr. Sentencias C-138 de 2019, C-535 de 2017 y C-471 de 2017.

123 La doctrina de la infrainclusividad (underinclusiveness doctrine) ha sido ampliamente desarrollada por la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos. Al respecto ver, entre otros: Vance v. Bradley, 440 U.S. 93 (1979); y New York City Transit Auth. v. Beazer, 440 U.S. 568 (1979).

124 Esta se configura siempre que, sin justificación alguna, la norma incluye, como sujetos destinatarios de la regulación, a personas en situaciones diferentes a la luz del fin buscado por la misma. En estos términos, una norma es supra-inclusiva cuando (i) confiere un beneficio o instituye una carga para un grupo de sujetos, con el objeto de alcanzar una finalidad constitucionalmente legítima, pero (ii) incluye también a individuos que, por sus particularidades fácticas o jurídicas, no son asimilables a los sujetos del primer grupo y que, por tanto, (iii) no han debido ser incluidos como destinatarios de la regulación en tanto no contribuyen razonablemente a alcanzar la finalidad de la misma. Cfr. Sentencia C-741 de 2003, reiterada en la sentencia C-138 de 2019.

125 Existe una afectación prima facie al principio de igualdad cuando la norma en principio desconozca cualquiera de los cuatro mandatos (trato idéntico, diferente, similar y diferenciado) que derivan del principio de igualdad.

126 Sentencias C-138 de 2019, C-114 y 115 de 2017 y C-104 de 2016.

127 Ibidem.

128 Sentencia C-748 de 2019.

129 Sentencia C-521 de 2019.

130 Sentencia C-109 de 2020.

131 Sentencia C-345 de 2019.

132 Ibídem. Ver también la sentencia C-838 de 2013.

133 Frente al impuesto de renta, en la sentencia C-129 de 2018, la Corte consideró: “Como consecuencia de este amplio diseño constitucional en materia tributaria, el Legislador cuenta con un amplio margen para regular el impuesto a la renta, con todo, dicho margen no es absoluto. Dentro de las limitaciones a la potestad impositiva del Legislador se encuentran la equidad, la justicia, la progresividad y, cuando estos principios entran en conflicto con otros, esa colisión debe dirimirse conforme a criterios de razonabilidad. Si bien el Legislador puede determinar los elementos definitorios de un impuesto y, por tanto, determinar los dividendos como ingresos sujetos al impuesto de renta, también debe observar los principios que rigen el sistema tributario y además debe respetar las restantes previsiones constitucionales.”

134 Sentencia C-129 de 2018.

136 Cfr. Sentencia C-748 de 2009.

137 Los demandantes argumentan: “[l]a circunstancia de que todas las empresas operan dentro de un régimen de libertad económica (art. 333 de la Constitución), de que todas ejercen su objeto social dando aplicación a las normas del Código Civil y del Código de Comercio, y dentro de las regulaciones del Código Laboral, de las leyes sobre seguridad social, del Estatuto Tributario, y de las regulaciones cambiarias, permite afirmar que todas las empresas tienen una gran semejanza en cuanto a la producción de utilidades” (demanda, pág. 13).

138 Sentencia C-293 de 2020.

139 Cfr. Sentencias C-183 de 1998, C-250 de 2003 y C-209 de 2016.

140 Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo. Sentencia del 4 de febrero de 2010. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Expediente No. 25000-23-27-000-2003-01655-02(16634).

141 Cfr. Sentencia C-593 de 2019.

142 Cfr. Sentencia C-169 de 2014.

143 Cfr. Sentencia C-209 de 2016.

144 Consejo de Estado, Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo. Sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020. C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente No. 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005.

145 Ibídem.

146 Constitución Política (CP), preámbulo.

147 En principio, estos dos deben estar equilibrados, según lo que establece el artículo 347 de la Constitución Política. Sin embargo, la misma norma establece que si "los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados".

148 Estatuto Orgánico del Presupuesto, artículo 27.

149 Departamento Administrativo de la Función Pública, Glosario. Disponible en el siguiente enlace: https://www.funcionpublica.gov.co/glosario. Consultado el 29 de enero de 2021.

150 Sobre tales conceptos y sus diferencias, consultar, entre otras, las sentencias C-178 de 2016 y C-167 de 2014.

151 La Corte se ha pronunciado sobre el alcance de dicho deber, entre otras, en las sentencias C-572 de 2003.

152 Cfr. Sentencia C-261 y C-876 de 2002, C-572 de 2003 y C-593 de 2019.

153 Cfr. SentenciasC-335 de 1994, C-409 de 1996, C-1230 de 2000, C-1060A de 2001, C-463 y C-643 de 2002, C-776 y C-1149 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2009, C-822 de 2011, C-100 de 2014, C-492 y C-555 de 2015 y C-304 y C-521 de 2019.

154 Cfr. Sentencia C-278 de 2019.

155 Cfr. Sentencia C-913 de 2011.

156 Cfr. Sentencia C-029 de 2019.

157 El documento está disponible para ser consultado en el siguiente vínculo: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta.

158 Ibídem. Pág. 2.

159 Cfr. Ibídem.

160 Ibídem. Pág. 26.

161 Ibídem. Pág. 26.

162 Ibídem. Págs. 26 y 27.

163 Ibídem. Pág. 29.

164 Ibídem. Pág. 24.

165 Ibídem. Pág. 30.

166 Cfr. Sentencia C-293 de 2020.

167 Escrito de intervención, Pág. 17.

168 Ibídem. Pág. 18.

169 Ibídem. Pág. 19.

170 A juicio de la Corte, de ser procedente el test de razonabilidad, en el presente caso se hubiera debido usar el test de intensidad débil, debido a que se trata de una medida tributaria y al amplio margen de configuración del legislador en esa materia. Se precisa que no es procedente acudir al test intermedio ni al estricto de razonabilidad. En ambos casos, porque no está demostrada la afectación prima facie de un derecho fundamental. En relación

con la intensidad intermedia, advierte la Sala que no existen indicios de inequidad, pues la sobretarifa sub examine se fijó teniendo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras y no está configurada ninguna de las hipótesis referidas en la sentencia C-129 de 2018. Frente a la intensidad estricta, encuentra la Corte que la norma acusada no está fundada en criterios sospechosos.

171 Ley 2010 de 2019, particularmente, la exposición de motivos y el texto publicado para primer debate en comisiones conjuntas , dan cuenta de que la referida norma busca, entre otras cosas, mejorar la productividad, atacar la informalidad, fomentar el empleo, "aumentar los ingresos fiscales y, en general, satisfacer los objetivos del Estado Social de Derecho en un marco de sostenibilidad fiscal (…)" (Gaceta 1055 de 2019, pág. 53). Según se lee en la exposición de motivos, el Ministerio de Hacienda resaltó la necesidad de incrementar el recaudo fiscal, para lo cual se propusieron una serie de medidas, dentro de las que se encuentra crear la sobre tarifa que establece el parágrafo objeto de control de constitucionalidad, la cual, según la estimación que hiciere el Gobierno Nacional en su momento, incrementaría los ingresos del Estado en cero punto tres (0.3) billones de pesos para el año gravable 2020, y cero punto dos (0.2) billones de pesos, en relación con los periodos gravables 2021 y 2022.

172 La norma acusada establece una destinación específica para los ingresos percibidos con ocasión de la sobre tarifa demandada, esto es: "la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria". Esto significa que la norma demandada tiene otra finalidad, pues también busca contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población colombiana, a través de la financiación de proyectos viales. Este tema será analizado con el segundo cargo de la demanda.

173 Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por infraestructura se debe entender: "Conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera"

174 Págs. 42 a 44.

175 Pág. 43.

176 En la sentencia C-249 de 2013, la Corte consideró: "La adecuación o idoneidad de un

medio se satisface si presta una contribución positiva para alcanzar el fin que persigue, y por lo mismo no es determinante que sea un medio imperfecto, para resolver definitiva o exclusivamente un problema, como en este caso, de evasión o fraude fiscal. Esta norma puede no ser suficiente para impedir estos fenómenos, pero eso no significa que sea ineficaz y, en consecuencia, irrazonable" (negrillas propias).

177 Sentencia C-748 de 2011.

178 Sentencia C-590 de 1992.

180 Cfr. Sentencia C-317 de 1998.

181 En la sentencia C-136 de 1999, la Corte resaltó que: "[a] dos razones fundamentales obedeció esta importante prohibición. En primer lugar, como se sabe, las rentas de destinación específica no eran computables dentro del monto global del presupuesto nacional para efectos de señalar la debida participación de las entidades territoriales. La proliferación de tales rentas disminuía entonces el monto de las transferencias de la nación a los municipios y departamentos. // En segundo lugar, la afectación de determinadas rentas restaba flexibilidad a la asignación del gasto público. Así, gastos que en un momento adquirían la condición de prioritarios, debían ceder ante la previa asignación legal de ciertas rentas, cuyo monto era cada vez mayor".

182 Sentencias C-009 de 2002 y C-289 de 2014. Allí se recogieron las reglas de las sentencias C-317 de 1998 y C-1515 de 2000.

183 Cfr. sentencias C-040 de 1993, C-155 de 2016, C-092 de 2018 y C-571 de 2019.

184 Cfr. Sentencias C-495 de 1996 y C-1175 de 2001.

185 Cfr. Sentencias C-183 de 1997 y C-352 de 1998.

186 Cfr. Sentencia C-1187 de 2000.

187 Cfr. Sentencia C-030 de 2019.

188 Sentencia C-221 de 2019. En el mismo sentido, se pueden consultar las sentencias C-577 de 1995, C-444 de 1998, C-260 de 2015 y C-010 de 2018, entre otras.

189 Demanda, pág. 25.

190 Sentencia C-590 de 1992.

191 Sentencia C-151 de 1995.

192 Cfr. Sentencia C-317 de 1998.

193 En la sentencia C-151 de 1995, la Corte consideró "que la noción constitucional de «inversión social» no se opone a los gastos de funcionamiento siempre y cuando estos se efectúen también en el sector social" . Este criterio fue reiterado en la sentencia C-734 de 2002 y, recientemente, en el fallo C-221 de 2019. La Sala no desconoce que en este caso afirmó que, "[d]ado que el numeral 2 del artículo 359 de la Constitución regula un supuesto exceptivo de tributos con destinación específica, es dable inferir que a este solo se pueden adscribir aquellos gastos, de la especie «social», que puedan catalogarse como de «inversión» y no, por ejemplo, de «funcionamiento»". Sin embargo, resalta que en la misma providencia judicial declaró constitucional una expresión que avalaba la destinación de los recursos para gastos de mantenimiento, por considerar que, en el contexto de la norma acusada, el mantenimiento tenía relación directa con los gastos públicos de inversión social.

194 La Corte destacó que el gasto público social tiene connotaciones importantes en el régimen constitucional colombiano, a saber: "(i) En primer lugar, es la principal herramienta para llevar a la práctica la parte dogmática de la Constitución, como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado social de derecho. A nivel internacional, es un compromiso derivado del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el cual establece que: "Cada uno de los Estados Parte (…) se compromete a adoptar medidas (…) hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, (…) la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos" (PIDESC, Artículo 2). // (ii)En segundo lugar, en los planes y presupuestos tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación, en los términos de los artículos 334, 350 y 366 de la Constitución. // (iii) En tercer lugar, debe ser definido por el Estatuto Orgánico del Presupuesto. // (iv) En cuarto lugar, por mandato de la misma norma orgánica, el presupuesto de inversión social no se podrá disminuir porcentualmente en relación con el del año anterior respecto del gasto total en la correspondiente ley de apropiaciones. // (v) En quinto lugar, su distribución territorial debe tener en cuenta, entre

otros factores, el número de personas con necesidades básicas insatisfechas. // (vi) Y en sexto lugar, sólo excepcionalmente podrá haber rentas nacionales con destinación específica para inversión social, noción que, por tratarse de una excepción a una regla constitucional, debe ser interpretada restrictivamente".

195 Sentencia 1064 de 2001.

196 Sentencia C-221 de 2019.

197 Demanda, página

198 Sentencia C-734 de 2002.

199 Documentos Tipo de Licitación de Obra Pública de Infraestructura de Transporte, Anexo 3 – Glosario.

200 Cfr. Ley1228 de 2008, artículo 1, y Decreto 2770 de 1953, artículo 1.

201 Ibídem. Pág. 7.

202 Cfr. https://colombiarural.invias.gov.co/documentos-tecnicos.

203 En el Documento CONPES 3857 del 25 de abril de 2016 se lee: "los elevados costos de transporte y de logística tienen efectos negativos sobre la competitividad del país. Según la Encuesta Nacional Logística Colombia es Logística, adelantada por el DNP en 2015, los prestadores de servicios logísticos señalaron las infraestructuras viales insuficientes como la segunda mayor dificultad en la ejecución de operaciones logísticas, después de falta de zonas adecuadas para carga y descarga. Asimismo, los usuarios de servicios logísticos señalaron los altos costos de transporte como la mayor dificultad en operaciones logísticas. En efecto, el transporte es el rubro que mayor participación tiene en el costo total de logística en el país, alcanzando el 37% del total" (Negrilla propias).

204 Cfr. Plan Nacional de Vías para la Integración Regional, adoptado por la Resolución No 03260 del 3 de agosto de 2018, punto 5 (pág. 15). Allí se lee: "una de las estrategias para contar con infraestructura y adecuación de tierras es desarrollar la infraestructura vial del país. El propósito será "lograr la integración regional y el acceso a servicios sociales y a los

mercados, incidir favorablemente sobre el precio de los alimentos como garantía del derecho a la alimentación y mejorar el ingreso de la población campesina" (negrillas propias).

205 Ibídem. Págs. 31 y 32. Allí se lee: "aunque las políticas dirigidas a mejorar la infraestructura de transporte son políticas sociales, deben venir acompañadas de programas complementarios. Por ejemplo, enfocados en

aumentar la cobertura de salud, educación y necesidades básicas cuyos costos de transacción también disminuyen una vez hay una mejora vial".

206 Decreto 1760 de 1990, artículo 6.

207 Ibídem. Artículos 8 y 9.

208 Ley 300 de 1996, artículo 2, modificado por el artículo 2 de la Ley 2068 del 31 de diciembre de 2020.

209 El Índice de Pobreza Multidimensional en Colombia tiene 5 dimensiones y 15 indicadores. Estos se pueden consultar en: https://mppn.org/es/paises_participantes/colombia/. Consultados el 11 de febrero de 2021.

210 Documento CONPES 3857 del 25 de abril de 2016, pág. 30.

211 Ibídem.

212 Departamento Nacional de Planeación. Relación Sistema de Ciudades y Entorno Rural. Disponible en: https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Vivienda%20Agua%20y%20Desarrollo%20Urbano/Relaci%C3%B3n%20Sistema%20de%20Ciudades%20y%20entorno%20rural%20%E2%80%93%20Arturo%20Garcia.pdf. Consultado el 10 de febrero de 2021.

214 Sobre el desarrollo del concepto de pobreza consultar BAZÁN OJEDA, Abigail; QUINTERO SOTO, Ma. Luisa; HERNÁNDEZ ESPITIA, Aurea Leticia. Evolución del Concepto de Pobreza y el Enfoque Multidimensional para su Estudio. Revista Quivera (v. 13, núm. 1). Editada por la Universidad Autónoma del Estado de México. México, 2011. Págs. 207 a 219.

Toluca, México

215 En Colombia existen dos indicadores oficiales y complementarios para medir pobreza: (i) la pobreza monetaria; y (ii) el Índice de Pobreza Multidimensional. El primero se mide en función del porcentaje de la población con ingresos por debajo del mínimo de ingresos mensuales definidos como necesarios para cubrir sus necesidades básicas. En relación con el segundo, el DNP diseñó el Índice de Pobreza Multidimensional de Colombia (MPI-C), basado en el método Alkire-Foster, que se utiliza tanto para establecer objetivos específicos como para monitorear el progreso. Particularmente, el índice colombiano tiene 5 dimensiones y 15 indicadores. Estos últimos se puede consultar en el siguiente vínculo: https://mppn.org/es/paises_participantes/colombia/.

216 Banco Mundial. La pobreza y la prosperidad compartida 2020: un cambio de suerte. Disponible en: https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34496/211602ovSP.pdf?sequence=21&isAllowed=y.

217 Cfr. Asamblea Nacional Constituyente, Gaceta Constitucional No. 78.

218 Cfr. Constitución Política, arts. 356 y 357 (modificados por el Acto Legislativo 04 de 2007).

219 Resolución 21/11 del 27 de septiembre de 2012. Principios Rectores sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos. El documento está disponible para ser consultado en el siguiente vínculo: https://www.ohchr.org/Documents/Publications/OHCHR_ExtremePovertyandHumanRights_SP.pdf.

220 Resolución 70/218 del 22 de diciembre de 2015. Segundo Decenio de las Naciones Unidas para la Erradicación de la Pobreza (2008-2017). Se puede consultar en el siguiente vínculo: https://undocs.org/es/A/RES/70/218.

221 Op. Cit. 216. Pág. 6 (Principio B, párr. 22).

222 Ibídem. Pág. 23 (Derecho F, párr. 74, literal b).

223 En esta sentencia la Corte construyó la línea jurisprudencial constitucional sobre el uso de la noción “pobres”.

224 Según cifras de la academia , su implementación ha sido la más baja, particularmente, en lo que respecta a la infraestructura vial en el marco de la Reforma Rural Integral. Para el momento en el que se aprobó la norma acusada, el porcentaje estimado de cumplimiento de la Reforma Rural Integral (RRI) era cercano al cuatro por ciento. Cfr. Kroc Institute for International Peace Studies (University of Notre Dame). Informe "Tres años después de la firma del Acuerdo Final de Colombia: hacia la transformación territorial. Diciembre 2018 a noviembre 2019". El documento está disponible en el siguiente link: http://peaceaccords.nd.edu/wp-content/uploads/2020/06/Cuarto-Informe-Final-with-Annex-Link.pdf.

225 Según los principios del Punto 1 del Acuerdo de Paz (págs. 12 a 14), la transformación estructural es "la transformación de la realidad rural con equidad, igualdad y democracia".

226 Acuerdo de Paz. Pág. 11.

227 Medidas de asistencia técnica, subsidios, crédito, generación de ingresos, mercadeo y formalización laboral.

228 Medidas en materia de salud, educación, vivienda y erradicación de la pobreza.

229 Todos ellos, al igual que los otros puntos del Acuerdo de Paz, son vinculantes para todas las instituciones y órganos del Estado, de conformidad con el Acto Legislativo 02 de 2017 y la sentencia C-630 de 2017, según la cual las autoridades deben "cumplir de buena fe con lo establecido en el Acuerdo Final" y procurar porque "sus actuaciones, los desarrollos normativos del Acuerdo Final que adopten, y su interpretación y aplicación, guarden coherencia e integralidad con lo acordado, preservando los contenidos, objetivos, compromisos, espíritu y principios del Acuerdo Final".

230 Acuerdo de Paz. Pág. 24.

231 Resolución 03260 del 3 de agosto de 2018, pág. 1.

232 Ibídem. Pág. 15.

233 Documento CONPES 3857 del 25 de abril 2016. Pág. 21.

234 Producto Interno Bruto por departamento – Base 2015 (Serie 2005-2019). Disponible en https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/cuentas-nacionales/cuentas-nacionales-departamentales. Consultado el 12 de febrero de 2021.

235 Resolución 03260 del 3 de agosto de 2018, pág. 2.

236 Las Zonas de Reserva Campesina "son iniciativas agrarias que contribuyen a la construcción de paz, a la garantía de los derechos políticos, económicos, sociales y culturales de los campesinos y campesinas, al desarrollo con sostenibilidad socio-ambiental y alimentaria y a la reconciliación de los colombianos y colombianas. Cfr. Acuerdo Paz. Pág. 20.

237 Reguladas por el Decreto 2278 de 2019.

238 Acuerdo de Paz, pág. 21.

239 Adicionado por el Decreto 2278 de 2019.

240 Sentencia C-057, fund. 70.

241 Ibidem. Fund. 80.

242 Ibidem. Fund. 120.

243 Ibidem. Fund. 122.

244 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

245 M.P. María Victoria Calle Correa. Reiterada en las Sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018, ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

246 M.P María Victoria Calle.

247 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

248 Sentencia C-587 de 2014 M.P Luis Guillermo Guerrero. Reiterada en las Sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018, ambas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

249 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

251 Es lo que ocurrió en la Sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

252 Sentencias C-293 de 2020, C-010 de 2018 y C-291 de 2015 todas con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

253 Sentencia C-057 de 2021, fund. 127 y ss.

254 Ibidem, fund. 140.

255 Sentencia C-057, fund. 157.

256 Villar, L y Ramírez, J.M. Infraestructura regional y pobreza. Fedesarollo Working Paper No. 61 2014-2. Pág. 12. Disponible en https://repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/234/WP_2014_No_61.pdf?sequence=1&isAllowed=y, consultado el 11 de marzo de 2021.

257 Ibidem.

258 Ibidem.

259 Ibidem. Pág. 49.

260 Corte Constitucional, Sentencia C-521 de 2019.

261 Escrito allegado por el Gobierno Nacional al proceso, p. 18.

262 Ibidem, p. 19.

263 En su demanda, los ciudadanos indican que “la mayor tarifa del impuesto de renta,

contenida en la norma acusada para las “instituciones financieras”, no se funda en la existencia de una mayor capacidad contributiva respecto a las demás personas jurídicas, sino en el objeto social de estas entidades. (…) Por consiguiente, una norma legal que establece un mayor impuesto de renta por razón del objeto social del sujeto pasivo y no por la cuantía de la renta obtenida, viola, por no aplicación, el principio de equidad”.

264 Corte Constitucional, Sentencia C-129 de 2018.

265 En https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=14444, fl. 6. En materia de vulneración del derecho a la igualdad, los demandantes incluso formularon un test de igualdad, que se puede consultar en el link de la demanda, en los fls. 13 y ss.

266 Ibíd., fl. 8.

267 Ibíd. fl. 10.

268 Ibíd. fl. 11.

269 Ibíd. fl. 12.

270 Ibíd. fl. 17.

271 Ibíd. fl. 20.

272 Ibíd., fl. 22.

273 Resulta relevante recordar lo dicho por la Corte en la sentencia C-117/2018, en la que el criterio de capacidad contributiva resultó fundamental para el fallo. En dicha providencia, aunque se reconocieron diferencias importantes entre hombres y mujeres contribuyentes del IVA, lo más relevante para el análisis de realización del principio/derecho a la igualdad, no fueron esas diferencias biológicas, sino el impacto desproporcionado de un tributo frente a la capacidad contributiva de las mujeres. Al respecto dijo la Corte: “Algunos de los intervinientes sostienen que el cargo de igualdad no es apto, en tanto los hombres y las mujeres no son sujetos comparables. La Sala considera que tal argumento carece de sustento. El fundamento del desarrollo del derecho a la igualdad de las mujeres, a partir de su discriminación histórica, se desprende de un análisis de su trato y situación respecto de la

de los hombres. Tal acercamiento reconoce que existen ciertas distinciones biológicas, como la capacidad de procrear o la maternidad que, sin ser asimilables a las características biológicas de los hombres, pueden generar discriminación para estas, justamente por las cargas que esa diferencia supone para el pleno ejercicio de sus derechos fundamentales. En tal sentido, la posibilidad de comparar hombres con mujeres así como mujeres entre sí con diferentes capacidades adquisitivas es plenamente procedente en el juicio de constitucionalidad tributario y, en este contexto, se refiere a un análisis de discriminación indirecta, por el impacto que tiene una norma aparentemente neutral respecto de un grupo específico" (subrayas fuera del texto original).

274 Consejo de Estado, sentencia del 3/12/2009, Exp. 16527.

275 Corte Constitucional, sentencia C-593 de 2019.

276 La sentencia C-057 de 2021 basa su argumento en torno a que las instituciones financieras gozan de mayores beneficios y por ende de una menor tarifa efectiva de tributación, en dos fuentes principales. De un lado, en el documento "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas", de autoría de Alba C. Avendaño Cruz, et al., publicado por la DIAN como documento web No. 073 en diciembre de 2019 y que se puede consultar en https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta, y de otra, en la intervención procesal conjunta del Gobierno (Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y Ministerio de Transporte), que se puede consultar en https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=19619.

277 Más precisamente, el análisis realizado por la Corte en la sentencia C-057 de 2021 se refiere a las personas jurídicas que desarrollan "actividades financieras y de seguro". Se pone de presente que resulta posible que los sujetos que pertenecen al subsector de "actividades financieras y de seguros" que maneja la DIAN en el documento "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas" no se

corresponda exactamente con los sujetos pasivos que buscó identificar el legislador en la norma demandada y que calificó como "instituciones financieras". A pesar de esta posible divergencia, la homologación fue admitida por la Corte en el análisis realizado en la sentencia, por lo que se tratarán como conceptos sinónimos, solo para los efectos de este salvamento de voto.

278 En: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta, p. 28.

279 Sobre el indicador "rentas exentas como proporción de la renta ampliada", señala la DIAN: "Rentas exentas / (renta líquida gravable + rentas exentas): Expresa las exenciones como proporción de la utilidad fiscal del contribuyente antes de aplicar tales exenciones. Valores altos significan la existencia de niveles importantes de exención." (Ibíd., p. 18). Sobre la aplicación del concepto, se explica en el informe a manera de ejemplo que "existen subsectores económicos como es el caso de Administración pública y defensa, y Educación, que pueden reducir sus bases gravables por encima del 80% por efecto de las rentas exentas" (Ibíd. p. 28), por lo que puede afirmarse que en el caso de las actividades financieras y de seguros la proporción en la que el subsector reduce su base gravable es del 44.7%.

280 Elaboración propia con base en las cifras presentadas por la DIAN en el documento antes citado y referidas en la sentencia C-057/2021. Cifras correspondientes a 2018.

281 En: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta. P. 44.

282 Ver, Cuadro 4. (p. 28) y Cuadro 12. (p. 45), en: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta. Cifras correspondientes al año 2018.

283 En: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta, p. 25.

284 Elaboración propia con base en las cifras presentadas por la DIAN en el documento antes citado y referidas en la sentencia C-057/2021. Valores en miles de millones de pesos para 2018.

285 "Resto de subsectores corresponde a Explotación de minas y canteras; Actividades inmobiliarias; y Actividades de servicios administrativos y de apoyo" (subrayas fuera del texto original), en: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta, Cuadro 3., p. 25.

286 En: https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta. P. 31.

287 Elaboración propia con base en las cifras presentadas por la DIAN en el documento antes citado y referidas en la sentencia C-057/2021. Cifras correspondientes a 2018.

289 Ibíd., fl. 21.

290 Ibíd., fl. 20.

291 Ibid.

292 La tasa efectiva del impuesto sobre la renta se analiza en este documento tal como fue presentada por el Gobierno en su intervención procesal, de acuerdo con la fórmula ((impuesto neto de renta + sobretarifa) / (renta líquida gravable + rentas exentas)).

293 Resulta interesante analizar el caso del subsector de actividades inmobiliarias, pues de acuerdo con la información disponible, este supera en todas las métricas los beneficios

percibidos por el subsector de las actividades financieras y de seguros. En efecto, tal como se encuentra medida en el referido estudio de la DIAN, aquel sector reporta un beneficio del 71.4% por concepto de rentas exentas (vs. 44.7% aplicable a instituciones financieras), de 39.67% deducción de activos fijos reales (la información está agregada con otros subsectores, pero contrasta con un 37.91% aplicable a las instituciones financieras), y del 4.8% en materia de descuentos (vs. un 4.7 % para las instituciones financieras).

294 Es importante recordar que el test de igualdad exige el cumplimiento de los siguientes presupuestos: (i) En primer lugar, se debe determinar cuál es el criterio de comparación ("patrón de igualdad" o tertium comparationis), que en este caso es la capacidad contributiva de los sujetos; (ii) en segundo término, se debe definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica existe tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles, encontrándose en este caso que se está dispensando un tratamiento diferente entre sujetos con una capacidad contributiva homóloga; y, (iii) en tercer lugar corresponde determinar si el tratamiento distinto está constitucionalmente justificado, eso es, si las situaciones objeto de comparación, desde la Constitución, ameritan un trato diferente o deben ser tratadas en forma igual. A este respecto se pueden consultar las sentencias C-515 de 2019 y C-394 de 2017.

295 "[E]n lo que concierne a la intensidad del juicio o test en cuestión, el tribunal ha señalado, en sentencias como la C-227 de 2004 que el test a emplear podrá ser: (i) leve, en tanto la medida legislativa haga alusión a materias económicas, tributarias, de política internacional o aquellas en las cuales el legislador disponga de un amplio margen de configuración normativa, esto es, que el medio empleado sea idóneo para la consecución del fin y que no existan prohibiciones constitucionales respecto del fin buscado y de dicho medio; (ii) intermedio, siempre que se esté ante una valoración de medidas legislativas en las cuales se pueda ver afectado el goce de un derecho constitucional no fundamental. Este nivel del juicio representa una exigencia mayor y comprende no únicamente la consideración acerca de la conveniencia del medio, sino también el examen de la conducencia para la materialización del fin perseguido por la norma examinada; y (iii) estricto, para los casos en los que la medida tenga una mayor proximidad a los principios, derechos y valores superiores, en cuyo caso, debe llevarse a cabo un estudio íntegro de proporcionalidad" (subrayas fuera del texto original, sentencia C-006/2018).

296 Resulta relevante para el análisis del presente caso, tener en cuenta las siguientes reflexiones provenientes de la sentencia C-293 de 2020:

* En aquella oportunidad no se justificaron "las razones constitucionales para adoptar una modalidad contributiva cuya obligación recaía exclusivamente en una población con características laborales y económicas específicas. Esta circunstancia desconoció la generalidad de los tributos que exige, de una parte, que "(…) todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado"; y, de otra, la necesidad de "(…) tratar de forma similar a aquellos en la misma posición y de forma disímil a los que no lo estén". En tal sentido, la carga tributaria debe distribuirse entre todas las personas con capacidad de pago, de modo que, si se grava un hecho, acto o negocio, no puede excluir sujetos que estén en situaciones semejantes en términos de capacidad contributiva".

* "De otra parte, la Corte verificó que el decreto creó una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas y excluyó a los trabajadores particulares y funcionarios públicos que están en iguales condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció los principios de equidad e igualdad tributaria".

* En suma, la Corte en la sentencia C-293/20 encontró que este tipo de tributos que desconocen la capacidad contributiva como criterio de imposición, recurriendo en cambio a la actividad o calidades de los sujetos obligados para la asignación de cargas tributarias también afectan el orden constitucional al vulnerar los principios que rigen el sistema tributario como un todo, especialmente los principios de justicia y equidad (de los que deriva el de generalidad del tributo). Igual criterio debería aplicarse en el presente análisis.

297 Debo resaltar que el hecho de que se considere que esta específica norma tributaria desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria no implica que las tasas efectivas de tributación deban converger a idéntico nivel, pues ello equivaldría a impedir la función de fomento que se asocia a los beneficios tributarios (Art. 334 CP, al respecto se indicó en la sentencia C-304 de 2019 que "conforme al principio básico de autonomía legislativa en materia tributaria, se entiende que el Congreso se encuentra habilitado para establecer exenciones, exclusiones o para aplicar cualquier otro tipo de beneficio tributario, que, como ya se dijo, no solo por razones de fomento sino también por motivos sociales o de igualdad

real o material, se puedan considerar necesarios"). Sin embargo, resulta claro que un sistema tributario en el que se utiliza la actividad económica de un contribuyente y no su capacidad contributiva para agravar las cargas impositivas, constituye uno fundamentalmente injusto, pues no se busca la solidaridad propia del Estado Social de Derecho con base en una mejor posición económica, sino en factores secundarios, derivados del desarrollo de las libertades económicas fundamentales. Asimismo, resulta incomprensible que se concedan beneficios con un ánimo de impulso económico, los mismos sean avalados constitucionalmente –derivando en tasas efectivas bajas-, pero luego resulten eliminados agravando la carga tributaria inicial, reprochando el desarrollo de una determinada actividad económica.