

Sentencia C-100/14

NORMA QUE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO-No establece un nuevo gravamen sino que se limita a establecer tarifas diferenciales para algunos productos de primera necesidad sin que se vulnere el principio de progresividad

El artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 no incorpora al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad, y no viola en consecuencia el principio de progresividad, por los siguientes motivos: (i) la norma no grava todos los bienes de primera necesidad, y el sistema tributario deja exentos o excluidos del impuesto un grupo amplio de bienes con los cuales puede conformarse una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas; (ii) se inserta en un régimen de IVA con tarifas diferenciales, dentro del cual las más bajas - del 0 ó el 5%- se aplican a un amplio haz de bienes de primera necesidad; (iii) reduce la eventual aportación de regresividad preexistente en el sistema, al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos, con una reducción de las tarifas del 16 o el 10% al 5%; (iv) detalla los bienes gravados con la tarifa del 5% del IVA, con lo cual no sólo aclara el contenido del ordenamiento tributario para los contribuyentes y les garantiza certidumbre, sino que simplifica los instrumentos fiscales y de ese modo presta una contribución positiva a la eficiencia del sistema tributario; (v) finalmente, va acompañada de un instrumento de devolución parcial del importe pagado en virtud del impuesto, que a su turno la convierte en una herramienta razonable de mejoramiento de la eficiencia en el sistema.

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD-Se predica de todo el sistema tributario y no de un impuesto específico, individualmente considerado.

EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE BIENES BASICOS-Sentido y alcance de la sentencia C-776 de 2003

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Prohibición de regresividad al sistema tributario mediante instrumentos irrazonables o que desconozcan el mínimo vital

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD-Cualidad sistémica y aplicación a los impuestos

indirectos/PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Complementa las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical/EQUIDAD HORIZONTAL EN MATERIA TRIBUTARIA-Implicaciones

El principio de progresividad en materia tributaria apunta a complementar las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical. Ambas apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza. La equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9). La equidad vertical demanda en cambio que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. Por lo mismo, la Corte ha señalado que la Constitución exige gravar “en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”.

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Finalidad

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD-Está referido en la Constitución expresamente al sistema tributario y no se refiere de forma explícita a cada uno de los elementos que lo integran/SISTEMA TRIBUTARIO-Se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad/CONTROL DE PROGRESIVIDAD SOBRE INGREDIENTES INDIVIDUALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO-Alcance/IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS-Distinción/PROGRESIVIDAD EXIGIDA EN LA CONSTITUCION-Recae expresamente en el sistema fiscal y no en cada uno de los ingredientes singulares del mismo/TRIBUTOS INDIRECTOS-Limitantes/CONSTITUCION POLITICA-Admite que los tributos directos se complementen técnicamente con los indirectos, mientras el sistema sea progresivo, equitativo, eficiente, justo y solidario

La jurisprudencia ha establecido que la progresividad es un principio exigible del sistema. No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, ni que sea inaplicable a los tributos indirectos,

sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional.

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Naturaleza/BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Definición

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

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Pertenecen a dicha categoría, aquellos que guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital/BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Clasificación puede variar con el tiempo y las necesidades

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A BIENES GRAVADOS DE CONSUMO FRECUENTE POR SECTORES AMPLIOS DE LA POBLACION-Contenido

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Régimen de tarifas más bajas sobre bienes de primera necesidad y más altas sobre bienes suntuarios o lujosos, puede crear una situación aproximada a los ideales de progresividad en el sistema tributario

NORMA QUE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A BIENES DE PRIMERA NECESIDAD-No es objeto de un nuevo gravamen, sino de una reforma a un gravamen preexistente

Referencia: expediente D-9504

Actor: Andrés de Zubiría Samper.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 'Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones'.

Magistrada Ponente:

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Andrés de Zubiría Samper demandó el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 'Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones', al considerar que desconoce el artículo 363 de la Constitución Política. Mediante auto del veintiuno (21) de febrero de dos mil trece (2013) se admitió la demanda en lo referente a este cargo, y se ordenó comunicar la iniciación de este proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y a las Facultades de Derecho de las Universidades Externado y Javeriana. Igualmente ordenó correr traslado al señor Procurador General de la Nación, y fijar en lista la norma acusada para efectos de intervenciones ciudadanas (CP art 242 y Dcto 2067 de 1991 art 7).

2. Cumplidos los trámites constitucionales y legales, propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a decidir la demanda de

la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

3. Se transcribe a continuación el texto de la Ley conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012:

“LEY 1607 DE 2012

(Diciembre 26)

‘Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’

Artículo 48. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

09.01

Café, incluso tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11

10.01

Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.

10.02.90.00.00

Centeno.

10.04.90.00.00

Avena.

10.05.90

Maíz para uso industrial.

10.06

Arroz para uso industrial.

10.07.90.00.00

Sorgo de grano.

10.08

Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.

11.01.00.00.00

Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)

11.02

Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)

11.04.12.00.00

Granos aplastados o en copos de avena

Habas de soya.

12.07.10.90.00

Nuez y almendra de palma.

12.07.29.00.00

Semillas de algodón.

12.07.99.99.00

Fruto de palma de aceite

12.08

Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.

15.07.10.00.00

Aceite en bruto de soya

15.11.10.00.00

Aceite en bruto de palma

15.12.11.10.00

Aceite en bruto de girasol

15.12.21.00.00

Aceite en bruto de algodón

15.13.21.10.00

Aceite en bruto de almendra de palma

15.14.11.00.00

Aceite en bruto de colza

Aceite en bruto de maíz

16.01

Únicamente el salchichón y la butifarra

16.02

Únicamente la mortadela

17.01

Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00

17.03

Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.

18.06.32.00.90

Chocolate de mesa.

19.02.11.00.00

Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.

19.02.19.00.00

Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.

19.05

Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.

21.01.11.00

Extractos, esencias y concentrados de café.

21.06.90.60.00

Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.

Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.

23.01

Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana; chicharrones.

23.02

Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.

23.03

Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en “pellets”.

23.04

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite desoja (soya), incluso molidos o en “pellets”.

23.05

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní (cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en “pellets”.

23.06

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en “pellets”, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.

23.08

Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en “pellets”, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.

23.09

Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.

52.01

Algodón sin cardar ni peinar

82.01

Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.

84.32

Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.

84.34

84.36.21.00.00

Incubadoras y criadoras.

84.36.29

Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.

84.36.91.00.00

Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.

87.02

Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.

87.03

Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.

87.06

Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.

87.07

Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.”

III. LA DEMANDA

4. El ciudadano Andrés de Zubiría Samper estima que la norma demandada viola los principios de equidad y progresividad tributarias, previstos en el artículo 363 de la Constitución, con base en los siguientes argumentos.

5. El demandante estima que el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 introduce una reforma al Impuesto al Valor Agregado (IVA, en virtud de la cual quedaron gravados algunos bienes de la canasta familiar. Sostiene que esto contraría los principios constitucionales de progresividad y equidad en materia tributaria, debido justamente a que el IVA es un impuesto “indirecto” en tanto “no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones”, y a que además es un impuesto “regresivo”, en el cual, por tanto, “a medida que aumenta la capacidad de pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar”. Una tarifa del IVA sobre bienes que, en concepto del actor, son de la canasta familiar, impacta de una manera regresiva e inconstitucional a los contribuyentes, pues “grava de la misma manera a las personas con mayor capacidad de pago (los estratos altos) y los que tienen menor capacidad (los estratos bajos”. Dice al respecto:

6. En su acción pública, el demandante sostiene que en este caso es pertinente la decisión tomada por la Corte Constitucional en la sentencia C-776 de 2003, en la cual se declaró -dice- inexecutable “el artículo 116 de la Ley 488 de 2002 que gravaba con una tarifa del 2 por ciento de IVA los bienes y servicios de la canasta familiar”. Resalta en específico los siguientes párrafos de esa sentencia, con los énfasis que hace el actor en su escrito:

“En tercer lugar, al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema

tributario, la Corte encuentra que se vulneran los principios de progresividad y de equidad que rigen dicho sistema (artículo 363 C.P.). La ampliación de la base del IVA cubre todos los bienes y servicios de primera necesidad dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria (...). Y del lado de la destinación de los ingresos recaudados, no hay evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta por el artículo 116 dentro del sistema. En efecto, el gasto público ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa, según la posición oficial de las autoridades responsables, como se observa en el apartado 4.5.5.5. de esta sentencia.

Finalmente, concurre otro factor que conduce a la inexecutable del artículo 116 y que informa a los demás anteriormente mencionados: el respeto al derecho constitucional al mínimo vital (artículos 1 y 13 C.P.) protegido en un Estado social de derecho conduce a que respecto de las personas que carecen de lo básico para subsistir en condiciones dignas -las cuales han aumentado considerablemente según la información sobre pobreza e indigencia no se pueda equiparar automáticamente [a] capacidad para adquirir bienes y servicios, con capacidad contributiva" (sentencia C-776 de 2003).

7. La conclusión que extrae el demandante de estos párrafos es que el Impuesto al Valor Agregado, al ser un tributo regresivo en sus características, deviene inconstitucional cuando grava la adquisición de algunos bienes y productos de la canasta familiar, pues en ese hecho estribó la inconstitucionalidad del artículo 116 de la Ley 488 de 2002 "que establecía un IVA del 2 por ciento a toda la canasta básica, el cual fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en el fallo transcrito y, por ello, lo mismo deberá suceder en el caso de la referencia (Ley 1607 de 2012), al ser dos situaciones jurídicas semejantes". En definitiva dice que el artículo 48 demandado "viola los Principios de Equidad y Progresividad Tributarios, al gravar con una tarifa del 5 por ciento de IVA algunos productos y bienes de la canasta familiar".

IV. INTERVENCIONES

Universidad Externado de Colombia – Facultad de Derecho

8. El Centro de Estudios Fiscales de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia interviene para pedir que se declare exequible el precepto acusado. Sostiene que la Constitución exige el respeto de los principios de equidad y progresividad por parte del sistema tributario como un todo, y no por cada uno de los instrumentos que lo conforman. En esa medida estima que el accionante, al dirigir sus cuestionamientos contra uno de los elementos del sistema y no contra este último en su integridad, está incurriendo en un entendimiento equivocado del control constitucional de las normas tributarias. Dice entonces que afirmar, como en su concepto lo hace el ciudadano en su demanda, que una norma es inconstitucional sólo porque contempla un impuesto indirecto, que en consecuencia grava con mayor fuerza a quienes cuentan con mayores limitaciones, es privar al Estado de una de las herramientas más eficientes para la gestión de ingresos tributarios, además sin justificación pues la regresividad que en principio acarrearán estos impuestos “se ve neutralizada por el sistema tributario mediante la utilización de varios mecanismos de redistribución, como sería el uso de tarifas diferenciales o destinar mayor cantidad del recaudo tributario a la atención prioritaria de los segmentos de la población con mayores necesidades (p.e. IVA Social)”. Una violación al principio de progresividad, en concepto del interviniente, “debe ser demostrada cuantitativamente y en consecuencia deberá ser el resultado de un análisis de todos los instrumentos que componen dicho sistema”. En consecuencia, a su juicio, mientras no se demuestre debidamente, debe admitirse un margen de actuación al legislador.

Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República

9. Obrando mediante apoderado, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República solicita a la Corte inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo o, en subsidio, declarar exequible el precepto acusado.

10. En primer lugar, sostiene que los cuestionamientos carecen de certeza. Dice que el actor cuestiona la totalidad del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, sobre la base de que grava productos de la canasta familiar, pero advierte que no todos los bienes indicados en dicho precepto pertenecen a la canasta familiar, como ocurre por ejemplo con la “harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana”, y con “los residuos de la industria del carbón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y

demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilaría, incluso en ‘pellets’”. Asegura el interviniente que “[e]stos, evidentemente, no son los productos que alguien podría adquirir para subsistencia de una familia”. Agrega entonces que el artículo atacado grava con la tarifa del 5% “productos de diferente procedencia y destinación, y que, por tanto, resulta incorrecto [...] que el demandante afirme que el artículo fija una tarifa regresiva para los bienes de la canasta familiar”, siendo que también grava bienes que no forman parte de esta última. El cuestionamiento carece entonces, a su juicio, de certeza, pues no podría ser la Corte quien se ponga a la tarea de discriminar cuáles productos forman parte de la canasta familiar y cuáles no.

11. En segundo lugar, dice la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República que no hay argumentos suficientes de inconstitucionalidad, toda vez que el actor pasa por alto el hecho cierto de que la norma censurada no buscó introducir un gravamen, sino reducir la tarifa preexistente, “que previamente ascendía al 16% o al 10%, según el producto”. Señala que el artículo 468 del Estatuto Tributario establecía, conforme la modificación de la Ley 633 de 2000, “una tarifa general del impuesto sobre las ventas del 16%, al tiempo que el artículo 468-1 fijaba, para bienes específicos, una tarifa del 10%”. En esa medida, con la expedición de la Ley 1607 de 2012 lo que hizo el legislador fue incorporar en la lista del artículo 48 acusado, “bienes de acuerdo con los citados artículos del Estatuto Tributario tenían tarifa general del 16%, o tarifa específica del 10%, reduciéndoles la tarifa al 5%”.^[1]

Reconoce que, en el listado que hizo el legislador en el artículo 48 demandado, hay dos “categorías” que antes se encontraban excluidas del pago de IVA: “[s]e trata de los bienes de la partida tributaria 82.01 (Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás), y los de la partida 12.07.29.00.00 (semillas de algodón)”. No obstante, subraya que esta decisión fue deliberada y consciente, y tuvo como fin estimular la producción “mediante la autorización al industrial de descontar el IVA de los insumos y reducir el precio del bien”.

12. Por otra parte, en lo que atañe a la sentencia C-776 de 2003, invocada por el peticionario como pertinente para este caso, se sostiene en la intervención que un entendimiento más integral de la misma conduce a concluir que la acción presentada en este caso no debe prosperar. Dice, al respecto, que en dicho fallo se declaró inexecutable el

artículo 116 de la Ley 788 de 2002 porque “establecía un impuesto del 2% sobre las ventas de la totalidad de productos de primera necesidad”, mientras que a su turno se declaró exequible el artículo 34 de la misma Ley, “que gravaba con impuesto del 7% algunos productos específicos, respecto de los cuales, consideró, la carga impositiva ‘no conlleva a la necesaria afectación de las personas de bajos ingresos pues la norma en cuestión no impide que ellas obtengan otros artículos básicos para conservar la vida en condiciones dignas’”. Y destaca en especial que en esa ocasión, aun cuando la Corte advirtió que el artículo 34 entonces controlado gravaba con una tarifa del 7% bienes que en principio pertenecían a la canasta familiar, consideró que esto en sí mismo no resultaba inconstitucional, en cuanto el gravamen no perjudicaba la economía familiar, debido a que se trataba de bienes sustituibles por otros, sin grave afectación.[2] Cita, para sustentar estas afirmaciones, el siguiente párrafo, tomado también de la sentencia C-776 de 2003:

“[...] 4.5.4.3. Los bienes que fueron incluidos en la base gravable del IVA con una tarifa del 7% - del 10% a partir del 1° de enero de 2005- por el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, no pueden ser ubicados dentro de la categoría de bienes de primera necesidad. Ahora bien, para el caso de los alimentos, se tiene que, en general, algunos pocos podrían ser de primera necesidad según la enunciación expresa que hace la norma. Así pues, los alimentos que grava el artículo 34 acusado no son de primera necesidad porque no se requiere de su consumo específico para poder conservar la vida en condiciones dignas. Además, pueden ser sustituidos por otros más básicos aún exentos o excluidos, y gravados a partir del 1° de enero de 2005 con la tarifa más baja. Igualmente, la decisión de gravar tales bienes fue propuesta parcialmente en el proyecto original y fue ampliamente debatida en el Congreso de la República. Así lo sugieren al menos tres ponencias para primer debate en las comisiones económicas conjuntas de Cámara y Senado. Todas versan sobre las implicaciones de la reforma en este punto específico respecto del sistema y aceptan que estos bienes sean gravados aunque con tarifas diferentes a lo largo del debate hasta llegar a la fórmula del 7% y del 10% a partir del 1° de enero de 2005. De igual manera, hay evidencia sobre la discusión que hubo en el primer debate -celebrado de manera conjunta por las comisiones económicas de Cámara y Senado -sobre las implicaciones sociales y económicas de la propuesta original del Gobierno”.

13. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República aduce que el establecimiento de una obligación impositiva,

respecto de los bienes de la canasta familiar, no es por sí mismo inconstitucional, pues hay un cierto margen legislativo para gravarlos cuando se trate de bienes que “pueden sustituirse por otros o que no son imprescindibles para la supervivencia de una familia”. La intervención sostiene entonces que esto indica que los argumentos de inconstitucionalidad presentados por el ciudadano son insuficientes. Lo cual -a su juicio- se ve ratificado por el hecho de que “muchos” de los productos enlistados en el artículo 48 acusado, estaban a su turno en el artículo 34 que la Corte declaró exequible en la sentencia C-776 de 2003. Dice que en esta última sentencia “la Corte consideró legítimo que el legislador gravara con tarifa del 7% la partida 10.05, correspondiente al maíz para uso industrial y la partida, 10.06, del arroz para uso industrial, partidas que también están ahora consignadas en el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012”. Y agrega que “[s]i dicho gravamen era constitucional en 2003, no se entiende por qué no lo sea el que hoy fija la ley 1607 de 2012 para los mismos productos”.

14. En definitiva, en esta intervención se termina por solicitarle a la Corte un pronunciamiento inhibitorio o, en caso de que estime que debe emitir un fallo de mérito declare exequible el precepto, por cuanto en este no se incrementa ningún gravamen a productos de primera necesidad.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

15. Por intermedio de apoderado, la DIAN interviene para pedir que se declare exequible la norma cuestionada. El escrito mediante el cual se sustenta esta solicitud se centra en mostrar por qué la sentencia C-776 de 2003, invocada por el demandante en respaldo de su acción pública, antes que darle la razón a este último se la quita. Dice la DIAN que en dicha sentencia se toman dos decisiones, una de inexecutableidad respecto del artículo 116, y otra de executableidad en relación con el artículo 34, y que para definir el sentido adecuado de ese fallo es preciso tener en cuenta la relación entre ambas determinaciones. Luego de sostener lo cual, la intervención transcribe varios párrafos de la sentencia C-776 de 2003, que se refieren, a su juicio, precisamente a las razones que tuvo la Corte para declarar, en esa ocasión, executable una de las normas e inexecutable la otra. Con base en esa cita, el escrito concluye reiterando la solicitud de executableidad de la disposición.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-

17. Lo anterior, dice el ICDT, no significa que no sea importante procurar un ajuste del IVA a los mandatos del principio de progresividad, sino que la vía no es declarar como exentos del gravamen los productos de primera necesidad, pues esto no va a conducir a que quienes tengan mayor capacidad económica experimenten una modificación en sus rentas. El ICDT insinúa que es posible, sin embargo, explorar otras vías como, por ejemplo, la definición de tarifas diferenciales “que no dejan de ser proporcionales, pero tienden a captar una mayor proporción de quienes incurren en ciertos consumos o transacciones gravadas que se consideran propias de los de mayor capacidad”, o incluso como la devolución del IVA pagado en los estratos 1 y 2 con un sistema de bancarización o formalización adecuado, similar al que se estableció para la devolución del IVA en los pagos con tarjetas.

18. En su intervención, el ICDT considera que si se utiliza el método de evaluación de un tributo que consiste en examinarlo en perspectiva, y en establecer qué había antes de su imposición y qué se reformó puntualmente, la conclusión en este caso no sería tan definitiva como la plantea el actor. Dice al respecto que aun cuando el accionante menciona como inconstitucional el hecho de gravar con una tarifa del 5% bienes tales como “el chocolate, café o las pastas alimenticias”, lo cierto es que estos bienes antes de la Ley 1607 de 2012 estaban gravados con una tarifa de IVA del 10% y que la reforma no hizo entonces otra cosa que reducir el impuesto en esos casos en específico. Por consiguiente, estima que la demanda no establece convincentemente por qué la norma acusada es regresiva, si lo que hace es reducir la tasa sobre determinados bienes, que el ciudadano considera integrantes de la canasta familiar. Por lo demás, dice el ICDT, si lo que el actor juzga inconstitucional es que se hubiese pasado, en determinados bienes que no identifica, de una situación de exención a una de gravamen a una tarifa del IVA del 5%, en ese caso tampoco sería esta reforma por ese solo hecho inconstitucional, “ya que los bienes excluidos o exentos no siempre propenden por el aumento del consumo en las clases menos favorecidas; por el contrario, dicha situación puede generar un subsidio focalizado en las personas de mayores ingresos que son las que al final de cuentas van a poder consumir los productos en mayor cantidad y por ende son las que más ahorrarán impuestos”.

19. En definitiva, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que no existe una obligación constitucional de exonerar los bienes que consumen masivamente las clases menos favorecidas, aunque sí la de adoptar una política fiscal encaminada a enfrentar los

problemas preliminares de regresividad que se desprenden de establecer un gravamen como el IVA en esas hipótesis. No obstante, los instrumentos de la política fiscal con esa función son variados, y entre ellos menciona “los mínimos exentos y los subsidios a los menos favorecidos, o la devolución de los impuestos al consumo para los contribuyentes de menores ingresos [...] como el ‘demogrante’ o suma entregada a cada familia como restitución de los IVAS pagados, al uso en otros países”. Estas políticas fiscales son de hecho mejores instrumentos de redistribución de la renta y de protección de productos y sectores agrícolas que la exención, pues esta última apunta a “desvertebrar un impuesto tan general como el IVA, cuya perfección teórica está en cerrar todos los círculos de producción y distribución a través del gravamen que reporta como descontable el IVA involucrado en la compra de insumos y gastos, eso sí, con tarifas diferenciales que materializan las distinciones entre los consumos que merecen mayor protección”.

Intervención ciudadana

20. Los ciudadanos Yenny Paola Franco Rocha, Dora Yamile Naged Mendoza, Juliana María Bernal Flautero, Luis Carlos Quintero Peña y Mauro Alejandro Castro Cárdenas intervienen para coadyuvar la demanda. Sostienen que los principios de equidad y progresividad tributarias “se ven atacados al establecer una tarifa del 5% de IVA a productos que no tenían este gravamen e incluso algunos hacen parte de la canasta familiar”. Dicen que el principio de progresividad, en esta materia, exige que los gravámenes sean pagados por quienes tienen la misma capacidad de pago “y progresivamente aumentar dicho[s] grav[á]menes a quien[es] tienen mejor capacidad, pero el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 presenta el impuesto adicionado a una lista de productos como un impuesto de efecto no progresivo sin regresivo pues cuando aumenta la capacidad de pago del contribuyente se aminora la tarifa del impuesto lo cual es a todas luces injusto”.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

21. El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto N° 5645 de 2013, solicita a esta Corporación inhibirse o, en su defecto, declarar exequible la disposición demandada. En primer lugar, dice que la demanda no es apta ya que el actor no hace la “correspondiente demostración” de sus afirmaciones sobre la inconstitucionalidad. Además, a su juicio tampoco son claras las razones por las cuales los productos enunciados en la

norma que demanda forman parte de la canasta familiar, o por qué no pueden ser gravados con IVA del 5%. Tampoco son, en su criterio, ciertas las razones en las cuales se sustenta la inexecutable del artículo 48 censurado, toda vez que este último es un desarrollo ulterior del artículo 34 declarado executable por la Corte en la sentencia C-776 de 2003. Finalmente, considera que la acción pública presenta problemas de falta de especificidad, en la medida en que hace afirmaciones globales sin fundamento, y sin hacer distinciones mínimas que permitan adelantar un juicio de fondo ante la Corte Constitucional.

22. En segundo lugar, y en el supuesto de que la Corte resuelva fallar de fondo, sostiene que la Corporación debe declarar la norma como ajustada a los principios de equidad y progresividad. Para sustentar esta posición aduce que no es igual la canasta de consumo de los estratos más bajos de la escala socioeconómica (1, 2 y 3), que la de los más altos (4, 5 y 6). Los bienes que el actor en su demanda considera como pertenecientes a la canasta familiar de los sectores de menos ingresos, en concepto del Ministerio Público, no son sin embargo integrantes de la misma. Dice que la canasta básica debe contener bienes que les permitan a las personas “acceder a proteínas (carne, leche, huevos), carbohidratos (arroz, maíz), azúcares (panela), sal y vitaminas (frutas, verduras, hortalizas, tubérculos, raíces, etc.)”. Al examinar la lista que hizo el legislador en la norma demandada, la Vista Fiscal hace conjeturas en torno a si algunos de esos bienes forman parte de la canasta básica.[4] En cuanto a los demás bienes enunciados en la norma que se acusa, el Procurador simplemente afirma que no tienen relación con la canasta familiar.

23. Respecto de la constitucionalidad de la norma, señala el Ministerio Público que no hay violación de los principios de progresividad y equidad, en tanto disminuyó la tarifa del IVA sobre los bienes en ella enlistados del 7 al 5%. Por lo demás, indica que la disposición demandada es una nueva versión de un artículo declarado executable por la Corte, por iguales cargos, en la sentencia C-776 de 2003, y que su contenido no puede entenderse si no se tiene en cuenta que la misma Ley 1607 de 2012, en los artículos 38 y 54, que algunos bienes están exentos de IVA.[5] Con fundamento en estos motivos, pide a la Corte, si esta no se inhibe, declarar executable el precepto acusado.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4 de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer de la presente demanda.

Asunto previo. La aptitud de la demanda

2. En este proceso, el Ministerio Público y la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República le piden a la Sala Plena de la Corte, de forma principal, inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo sobre la demanda, porque a su juicio esta carece de las condiciones necesarias y suficientes para ello. En su concepto, el actor cuestiona el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 de violar el principio de progresividad tributaria en la medida en que grava bienes de la canasta familiar susceptibles de considerarse como de primera necesidad, pero sin exponer cuál es el fundamento para sostener que los bienes mencionados en la norma hacen parte de la canasta familiar; sin tener en cuenta la evidencia de que no todos ellos son de primera necesidad; sin considerar que la reforma tributaria demandada no crea un nuevo gravamen sobre bienes antes exentos, sino que reduce la tarifa del IVA sobre buena parte de los bienes enlistados en la disposición, pasándola del 16 ó 10% al 5%; y en definitiva, sin tener en cuenta que un antecedente muy similar de esta norma fue declarada exequible por la Corte, en la sentencia C-776 de 2003, por encontrarla conforme al principio de progresividad. La Sala debe entonces definir si la acción es apta para provocar un juicio de fondo.

3. En criterio de la Corte, la demanda ofrece al menos un sentido en el cual las aserciones del ciudadano no son manifiestamente inciertas, y sus argumentos resultan además claros, suficientes, pertinentes y específicos. En efecto, obsérvese que el cuestionamiento presentado por el actor, sostiene que debe juzgarse contraria al principio de progresividad fiscal una norma legal en la cual se graven con impuesto al valor agregado, entre otros, bienes como el “café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira”. A juicio del demandante, la adquisición de bienes gravados con el IVA implica, por las propiedades esenciales de este impuesto, sacrificios muy desiguales entre quienes tienen rentas con magnitudes distintas. En su opinión, quienes tienen rentas exiguas o bajas deben hacer un sacrificio fiscal para pagar el IVA, que comparativamente acaba siendo mayor al que tendrían que hacer quienes tienen altas o medianas rentas. Por esta razón juzga que el IVA, cuando se impone sobre bienes como el

café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira, por ser bienes que forman parte de la canasta de las personas de escasos recursos, resulta sumamente regresivo y, por lo tanto, contrario a la Constitución (CP art. 363).

5. Ciertamente, estas consideraciones no convierten en suficiente cualquier cuestionamiento de regresividad contra una norma referida al IVA. En este caso, sin embargo, la acusación sí es suficiente porque no se limita a presentar como cargo lo que es una propiedad del impuesto al valor agregado, sino que se pregunta si dicha detracción resulta inconstitucional en la medida en que se imponga respecto de bienes (de consumo masivo) tales como el “café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, [...]”. Es posible, como lo sostienen la Procuraduría General de la Nación y la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, que un problema semejante a este haya sido abordado por esta Corte en la sentencia C-776 de 2003, y que tras una evaluación suficiente se hubiese sostenido que no había problemas de inconstitucionalidad, desde la perspectiva de la progresividad, pero este no es argumento contra la aptitud de la demanda, sino contra su vocación de prosperidad, y en consecuencia es una oposición de fondo. Por lo mismo, la Corte no cree que por esta razón pueda inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo en el presente proceso. En consecuencia, la Sala procederá a presentar el problema jurídico y a resolverlo.

Presentación del caso y planteamiento del problema jurídico

6. Conforme lo anterior, la demanda sostiene que el legislador violó el principio de progresividad al gravar con impuesto al valor agregado (IVA) bienes como el café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira, por ser estos elementos de la canasta familiar de las personas con menores recursos. Esta acusación se sustenta no sólo en la naturaleza del IVA, impuesto que implica a su juicio “gravar de la misma manera a las personas con mayor capacidad de pago [...] y los que tienen menor capacidad”, sino también en la decisión tomada por la Corte en la sentencia C-776 de 2003, la cual en su criterio, aunque declaró inconstitucional una norma que gravaba con un 2% del IVA “toda la canasta básica”, es perfectamente aplicable a este

caso, pues introduce una regla conforme a la cual no se pueden gravar con el IVA “algunos bienes y productos de la canasta familiar”.

7. El Procurador General y los intervinientes, salvo un grupo de ciudadanos que en conjunto coadyuva la demanda,[7] están en desacuerdo con el actor. Sostienen que la Constitución no obliga al legislador a declarar como exentos todos los bienes de la canasta familiar. Esgrimen, para oponerse a la acción pública, diversos argumentos. Por una parte, que la reforma no introdujo un nuevo gravamen sobre bienes antes exentos o excluidos, sino que al contrario lo que hizo fue continuar con un gravamen preexistente y de hecho reducir la tarifa del mismo, que antes estaba en el 16 o 10%, para ponerla en el 5%. Por otra parte, que la norma acusada sólo gravaría algunos de los bienes de consumo frecuente, pero no todos, pues la Ley expresamente declara como exentos y excluidos otros bienes, con los cuales podría conformarse una canasta de consumo suficiente para vivir dignamente, como por ejemplo ciertos tipos de carne animal, leches, quesos y huevos, así como determinadas frutas, verduras y productos minerales y de panadería.[8] Finalmente, hacen énfasis en que un régimen de exención o tarifa cero (0%) en IVA, sobre los bienes básicos o que son objeto de consumo masivo, no es por sí mismo más progresivo que un régimen de tarifas diferenciales, o de tarifas superiores a cero y con ciertos instrumentos complementarios de realización de la equidad vertical como la devolución del importe pagado, ya que una exención sobre bienes cuyos consumidores son personas de todas las clases puede acabar convirtiéndose en un subsidio focalizado dirigido a los sectores más pudientes de la población, por estos quienes más los consumen.

8. La Sala estima, en concordancia con lo anterior, que la demanda le plantea el siguiente problema jurídico: ¿Viola el legislador el principio de progresividad tributaria al gravar con IVA del 5% algunos bienes especificados de consumo frecuente entre la población colombiana (como el café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira)?

9. La Corte considera que la respuesta a esta pregunta, en el contexto del sistema tributario en el cual se inserta la norma acusada, debe ser negativa. Para sustentar esta conclusión, la Sala en primer lugar definirá su posición en torno a la pertinencia que tiene, para este caso, la sentencia C-776 de 2003. En segundo lugar, concordancia con ello, resolverá el

problema jurídico.

El sentido y alcance de la sentencia C-776 de 2003, en materia de equidad y progresividad del IVA sobre bienes básicos

10. En el presente proceso está en disputa la pertinencia y el alcance que tiene, para este caso, la sentencia C-776 de 2003.[9] El actor estima que esta sentencia refuerza su pretensión de inconstitucionalidad, en la medida en que la Corte declaró inexecutable en esa oportunidad una norma que gravaba con IVA “toda la canasta básica” (el artículo 116 de la Ley 788 de 2002). Considera que esa decisión es aplicable al presente caso por tratarse de una norma que grava algunos de los bienes que podrían formar parte de la misma canasta. Por su parte, el Ministerio Público, la Secretaría Jurídica de Presidencia de la República y la DIAN, sostienen que dicha sentencia no le da la razón al demandante, sino que deja sin sustento su pretensión. Dice que en ella la Corte declaró ajustada al principio de progresividad una norma similar a la ahora acusada (el artículo 34 de la Ley 788 de 2002), la cual reformaba precisamente el artículo 468-1 del Estatuto Tributario; es decir, el mismo artículo que es objeto de reforma por la disposición que se cuestiona en este proceso. El Procurador y los citados intervinientes dicen, además, que en la sentencia C-776 de 2003 la Corte ciertamente declaró inexecutable una norma que introducía el gravamen de IVA sobre un grupo amplio de bienes básicos (art. 116, Ley 788 de 2002), pero que esa decisión no es pertinente para el presente caso, pues en esa ocasión la norma fue declarada inconstitucional por instaurar el gravamen indiscriminadamente, sobre una amplia cantidad de bienes básicos que estaban antes exentos o excluidos, y sin deliberación democrática.

La Sala Plena de la Corte, en vista de esta diferencia de opiniones, procederá a definir si la sentencia C-776 de 2003 es pertinente para este caso, y cuál es su alcance. Para ello es necesario previamente exponer lo siguiente:

11. La sentencia C-776 de 2003 decidió una acción pública contra varias normas pertenecientes a la Ley 788 de 2002 ‘Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones’. Dos de las normas entonces cuestionadas eran los artículos 34 y 116, y ambas se referían al IVA. La primera de ellas, el artículo 34, introducía una reforma al artículo 468-1 del Estatuto Tributario (el mismo que es objeto de reforma por la disposición demandada en el presente proceso), y

establecía que a partir del 1° de enero de 2003 quedaría gravado con IVA del 7% un grupo de bienes específicamente detallado.[10] La segunda norma, el artículo 116, decía que a partir del 1° de enero de 2005 quedaría gravado con IVA del 2% todo un haz amplio de bienes básicos, que no aparecían debidamente detallados en una lista, sino que estaban en sendas disposiciones a las cuales el artículo 116 hacía reenvío normativo.[11] Las disposiciones a las cuales remitía este último precepto enunciaban clases de bienes exentos o excluidos del IVA, o del impuesto a las ventas. El actor de ese proceso consideraba que tanto el artículo 34 como el 116 de la Ley 788 de 2002 violaban entre otros los artículos 95 y 363 de la Constitución, en tanto reformaban el régimen de IVA de una manera inequitativa, injusta y regresiva.

12. La Corte Constitucional, en la sentencia C-776 de 2003, le dio parcialmente la razón al demandante. Sostuvo que mientras el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 era exequible, el artículo 116 de la misma Ley violaba “de manera manifiesta los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho”. La Sala Plena encontró algunas diferencias relevantes entre el gravamen de IVA del artículo 34 y el del artículo 116, y por eso dijo que “las dos disposiciones son claramente distintas”. Las diferencias que identificó fueron en esencia de tres tipos;

12.1. Primero, mientras el artículo 34 “enumera[ba] los bienes gravados y los identifica[ba] claramente”, el artículo 116 “no enuncia[ba] cuáles serían tales bienes y servicios [gravados] ni los identifica[ba] por su nombre o mediante una categoría que indique cuáles son”.

12.2. Segundo, el artículo 34 no gravaba en general bienes de primera necesidad, y aunque algunos de estos bienes sí resultaban gravados con dicha disposición, se trataba de cualquier forma de alimentos sustituibles.[12] En cambio, el artículo 116 -a juicio de la Corte- imponía un gravamen de IVA sobre una amplia cantidad de productos de primera necesidad e impactaba, con la configuración resultante del sistema tributario, el mínimo vital de las personas de escasos recursos.[13]

12.3. Tercero, el artículo 34 introdujo una reforma al gravamen sobre el valor agregado que -según constató la Corte- “fue ampliamente debatida en el Congreso de la República”. [14]

En contraste, la Corte encontró que “la concepción de la norma indica que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, la cual se tomó sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación”.^[15]

13. Estas diferencias entre los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 fueron entonces determinantes para la decisión que adoptó la Corte, en la sentencia C-776 de 2003, de declarar exequible el primero e inexecutable el segundo. La primera de las normas mencionadas no aportaba al sistema tributario una dosis manifiesta de injusticia, regresividad e inequidad, mientras que la segunda sí lo hacía. Para llegar a la conclusión de que el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 se ajustaba a la Constitución, pero que el 116 de la Ley 788 de 2002 violaba “de manera manifiesta los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho”, la Corte empleó diversos argumentos, que sintetizó de la siguiente manera:

“En primer lugar, la concepción de la norma indica que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, la cual se tomó sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación (ver apartado 4.5.6). En cambio, el artículo 34, que identifica específicamente los bienes gravados, fue concebido de una manera completamente diferente como se puede apreciar de la simple lectura y descripción de las dos disposiciones, aspecto abordado en el apartado 4.5.1. de esta sentencia.

En segundo lugar, muchos de los bienes y servicios gravados por el artículo 116 acusado habían sido excluidos o exentos con la finalidad de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho (arts. 1º y 13 de la C.P.). De tal manera que la justificación de dichas exclusiones o exenciones, que el Congreso puede suprimir en ejercicio de su potestad impositiva, no tuvo que ver exclusivamente con propósitos de fomento o estímulo a actividades o a sectores económicos, sino principalmente con una decisión mantenida durante décadas por el propio legislador para no extender la carga tributaria a las personas con baja capacidad contributiva. Esto se aprecia en la evolución histórica del IVA en

Colombia resumida en el apartado 4.5.2. de esta sentencia. De dicha evolución se concluye que el sistema tributario en su conjunto era uno distinto antes de la norma acusada y fue objeto de una modificación, no puntual o accesorio, sino trascendental con la expedición del artículo 116 de la Ley 788 de 2002. No sucede lo mismo con el artículo 34 de dicha ley, que no tiene las mismas profundas implicaciones para el sistema tributario.

En tercer lugar, al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, la Corte encuentra que se vulneran los principios de progresividad y de equidad que rigen dicho sistema (artículo 363 C.P.). La ampliación de la base del IVA cubre todos los bienes y servicios de primera necesidad (ver apartado 4.5.4. de esta sentencia) dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria, entre otros aspectos señalados en los apartados 4.5.5.1. a 4.5.5.4. de esta sentencia. Y del lado de la destinación de los ingresos recaudados, no hay evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta por el artículo 116 dentro del sistema. En efecto, el gasto público social ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa, según la posición oficial de las autoridades responsables, como se observa en el apartado 4.5.5.5. de esta sentencia.

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

(artículo 95 numeral 9 C.P.).”[16]

14. Conclusiones. A partir de lo anterior es entonces posible extraer los siguientes tres elementos de interpretación de la sentencia C-776 de 2003, en lo que respecta a los límites del legislador al momento de regular el impuesto al valor agregado sobre bienes de primera necesidad.

14.1. En primer lugar, en la sentencia C-776 de 2003 no se estableció una regla jurisprudencial conforme a la cual el legislador esté inevitablemente obligado, por la Constitución, a excluir o a declarar exentos del IVA todos los bienes de primera necesidad. Lo cual significa que el Congreso no tiene una prohibición absoluta de gravar con IVA algunos bienes de primera necesidad. La sentencia citada declaró por eso exequible el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, a pesar de que en él se contemplara un gravamen de IVA del 7% sobre algunos bienes que la Corte estimó como de primera necesidad. Además, obsérvese que en la sentencia se dice expresamente “[...] que no hay en la Constitución prescripción alguna que prohíba, de manera general y absoluta, la imposición de cargas tributarias sobre bienes y servicios de primera necesidad. El consumo de bienes y servicios de primera necesidad puede ser objeto de cargas impositivas”.

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

14.3. En tercer lugar, la sentencia C-776 de 2003 no puede interpretarse como una autorización para gravar la totalidad de los bienes de primera necesidad, sino como una prohibición dirigida al legislador, de acuerdo con la cual este no puede gravar la totalidad de los bienes de primera necesidad en el modo como lo hacía el artículo 116 de la Ley 788 de 2002. Este último fue declarado inexecutable en la medida en que gravaba “todos los bienes y servicios de primera necesidad” (C-776 de 2003), de un modo que resultaba manifiestamente contrario a los principios de justicia, equidad y progresividad, y al mínimo vital, en tanto (i) introducía el gravamen sobre bienes y servicios de primera necesidad antes excluidos o exentos, (ii) lo hacía de manera indiscriminada; (iii) sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso, exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación; (iv) sin que hubiera “evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta” en beneficio de las personas con menor capacidad contributiva; (v) en un contexto socioeconómico con significativos niveles de pobreza e indigencia, que fue debidamente probado en ese proceso.

15. Con fundamento en estas precisiones, la Corte observa que la sentencia C-776 de 2003 establece un pronunciamiento pertinente para este caso sobre las implicaciones del principio de progresividad en materia de IVA. Advierte que entre las normas controladas en la sentencia C-776 de 2003 y la demandada en esta ocasión, hay algunas diferencias: en las tarifas,[17] en el cambio escalonado de las mismas,[18] en el listado de bienes objeto del gravamen[19] y en el contexto tributario en el cual se presentan ambas decisiones.[20] Pero existen también significativas similitudes, en lo tocante al artículo 34 de la Ley 788 de 2002 y al aquí controlado.[21] Estos elementos pueden incidir en el análisis de progresividad de un tributo, como luego se mostrará. Por lo cual, la Sala considera que en esta ocasión es necesario efectuar un juicio sobre la norma acusada, tomando debidamente en cuenta los criterios y reglas de decisión seguidas por la Corte en la sentencia C-776 de 2003, sin desconocer las diferencias que pueda haber entre los casos. La Sala procede a adelantarlos.

16. La Corte estima que el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 no viola el principio de progresividad tributaria (CP art. 363), en la medida en que por su configuración misma, y por el contexto en el cual se inserta, la norma acusada no aporta una dosis de manifiesta regresividad al sistema. Las razones para llegar a esa conclusión son en síntesis las siguientes. Primero, la norma no grava la totalidad de los bienes de primera necesidad sino

algunos pocos y, simultáneamente, el sistema tributario considera como exentos o excluidos del impuesto grupos de bienes que resultan suficientes para satisfacer las necesidades básicas. Segundo, esto muestra que el ordenamiento prevé tarifas diferenciales, dentro de las cuales las más bajas corresponden a una muestra grande de bienes de primera necesidad. Tercero, los bienes enunciados en la disposición, que podrían juzgarse de primera necesidad, no son objeto de un nuevo gravamen, sino de una reforma, a un gravamen preexistente, enderezada a reducir las tarifas previas del 10 o el 16% al 5%.[22] Cuarto, los bienes gravados se detallan de manera precisa. Quinto, la reforma prevé instrumentos de devolución de parte del IVA pagado, que además promueven la eficiencia del sistema tributario, lo que a su vez es adecuado para fomentar la progresividad. La Sala Plena desarrollará a continuación estos motivos.

a. El control constitucional de normas tributarias individuales, a la luz del principio de progresividad. La cualidad sistémica del principio de progresividad y su aplicación a los impuestos indirectos

17. Para resolver el problema planteado es necesario reiterar, en primer término, que el principio de progresividad en materia tributaria apunta a complementar las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical. Ambas apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza.[23] La equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9).[24] La equidad vertical demanda en cambio que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales.[25] Por lo mismo, la Corte ha señalado que la Constitución exige gravar “en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”.[26] En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte caracterizó así el citado principio de progresividad:

“[...] La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la

situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias”.[27]

18. Ahora bien, el principio de progresividad está referido en la Constitución expresamente al “sistema tributario”, y no se refiere de forma explícita a cada uno de los elementos que integran dicho sistema. En efecto, el artículo 363 de la Carta establece que “[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Por lo mismo, es preciso entonces preguntarse si resulta viable efectuar un ejercicio de control de constitucionalidad, a la luz del principio de progresividad, de una norma tributaria individual, que regula uno de los múltiples aspectos del IVA (el de los bienes gravables con tarifa del 5%). La cuestión es relevante, no sólo por lo indicado, sino además porque en este proceso la Universidad Externado sugiere que la Constitución establece el principio de progresividad como un mandato exigible del sistema tributario, y no de cada uno de sus elementos, razón por la cual un impuesto podría ser regresivo sin que esto lo convierta en inconstitucional, mientras el sistema tributario sea progresivo. En esa medida, es pertinente reiterar la jurisprudencia de la Corte sobre este punto.

19. Ciertamente, la Carta exige que el sistema sea progresivo, y no que cada uno de los singulares elementos del mismo tenga esa característica. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia, esto no significa que sea inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad, sino que la eventual regresividad de un tributo o de un específico precepto del ordenamiento tributario no debe considerarse por sí misma como una razón suficiente para declararlo inconstitucional. En cada caso, el juicio de progresividad sobre una norma tributaria consiste, no en establecer si individualmente se compadece o no con el principio de progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento “podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad”. [28] En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias para el sistema, que lo harían inconstitucional. Como dijo la Corte en la sentencia C-333 de 1993, al examinar si un tributo resultaba ajustado al principio de progresividad:

“[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”.[29]

20. La Corte, en concordancia con ese entendimiento del artículo 363 de la Constitución, ha decidido que determinadas disposiciones del ordenamiento tributario deben declararse inconstitucionales por introducir dosis manifiestas de regresividad en el sistema fiscal. Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003,[30] referenciada antes en este fallo, declaró inexecutable una norma tributaria que introducía reformas extensas al IVA, sobre la base de que incorporaba al sistema tributario una manifiesta dosis de regresividad. La sentencia C-1060A de 2001[31] declaró también inexecutable una norma tributaria, en virtud de la cual se les adjudicaba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de ciertos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, a efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exentas. La inexecutableidad se fundó parcialmente, en ese caso, en que la norma aparejaba un trato regresivo, en tanto terminaba “[g]ravando sobre una base más amplia las rentas de trabajo menores, y rompiendo la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios”.[32]

21. En virtud de lo anterior, es viable hacer un control de progresividad sobre ingredientes individuales del ordenamiento tributario. Pero cabe preguntarse si es posible un control de esta índole incluso sobre impuestos que por su naturaleza son indirectos, como es el caso del IVA.[33] Para contextualizar esta cuestión conviene señalar que en los impuestos directos, de acuerdo con una caracterización doctrinal acogida por la jurisprudencia, el gravamen recae sobre manifestaciones inmediatas de la capacidad de pago del contribuyente, como su renta o su riqueza. Ejemplos típicos de impuesto directo son el de renta y patrimonio.[34] En contraste, los impuestos indirectos introducen un gravamen sobre las manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva de un sujeto, como es su

propensión al consumo. Ejemplos típicos de impuestos indirectos son los que gravan el consumo o las ventas, pues el gravamen o su monto no dependen de la magnitud de la renta o el patrimonio de quien se obliga económica o jurídicamente a pagarlo. Se discute entonces, en este contexto, si puede exigirse progresividad tributaria en el caso de impuestos indirectos, a pesar de que en estos el gravamen sea igual para todo aquel que efectúe el hecho gravado, con independencia de su renta o su patrimonio.

22. La Corte ha sostenido al respecto, como antes se dijo, que la progresividad exigida por la Constitución recae expresamente en el sistema fiscal, y no en cada uno de los ingredientes singulares del mismo. Esta configuración tiene entre otras consecuencias la de admitir la existencia de tributos indirectos en el sistema, aunque estos tiendan a ser regresivos con respecto a la renta o la riqueza del contribuyente (mas no con respecto al consumo).[35] No todos los tipos impositivos deben necesariamente ser progresivos. En el sistema caben impuestos con dosis moderadas de regresividad, pues en ocasiones aseguran niveles óptimos de eficiencia (CP art. 363), que a su vez sirven para realizar otros principios como la justicia y la equidad (CP art. 95-9).[36]

23. Pero lo anterior no quiere decir que los tributos indirectos, aun cuando son en principios admisibles pese a su relativa regresividad, carezcan de límites. Tienen, por el contrario, al menos tres limitantes. Por una parte, no pueden desconocer el mínimo vital. Este último impide que el legislador introduzca reformas tributarias cuyas consecuencias impliquen afectar significativamente la satisfacción de necesidades básicas (alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos).[37] Pero además, según se precisó atrás, “el juez constitucional ha de examinar si el sistema tributario, una vez incluido el impuesto indirecto en cuestión, resultará afectado en cuanto a su progresividad sistémica”.[38] Y finalmente, debe definirse si la norma, como instrumento fiscal, es razonable. Prohibir de forma absoluta y sin excepciones los tributos indirectos, bajo la idea de que aportan alguna dosis de regresividad, implicaría “reduc[ir] ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario - tributación ‘indirecta’- generando déficit fiscal, amén de propiciar ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia”.[39] La Constitución admite entonces que los tributos directos se complementen técnicamente con los indirectos, mientras el sistema fiscal sea progresivo, equitativo, eficiente, justo y solidario.

24. La Carta prevé no sólo un principio de progresividad en materia fiscal, sino también un principio de equidad y un mandato de optimización de la eficiencia del sistema tributario. Es legítimo que el legislador pondere entre estos principios, y que dentro de límites razonables en determinados casos opte por introducir sacrificios moderados en uno de ellos para alcanzar niveles cada vez mayores de satisfacción del otro. Ha dicho la Corte, refiriéndose a limitaciones al principio de equidad en materia tributaria – lo cual es aplicable también a los impuestos indirectos analizados desde la óptica de la progresividad- que determinados “sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”. [40]

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

Con fundamento en estos criterios, la Corte procederá a mostrar por qué la norma demandada no viola el principio de progresividad (CP art. 363).

26. Al menos cinco razones conducen a la Corte a concluir que la norma acusada no aporta una dosis de manifiesta regresividad al sistema tributario.

26.1. La primera de ellas es que no grava la totalidad de los bienes de primera necesidad, sino sólo algunos de ellos, mientras que buena parte de los mismos se encuentra exenta (o sujeta a tarifa del 0%) o excluida del impuesto.

26.1.1. La Corte ha señalado que a la categoría de bienes y servicios de primera necesidad pertenecen aquellos que “guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital”.^[41] La jurisprudencia ha aludido en diferentes ocasiones a esta clase de bienes y servicios, pero en las ocasiones en las cuales lo ha hecho, ha procedido a referirse a ellos “sin enumerarlos o definirlos específicamente”,^[42] lo cual tiene su justificación en que los bienes que tienen una relación estrecha con el mínimo vital pueden variar con el tiempo y las circunstancias.^[43] No obstante, ha definido algunas notas o propiedades esenciales que deben tener los bienes y servicios para incorporarlos en esa clase. Primero, deben ser de aquellos que consumen “sectores muy amplios de la población”, y segundo que además cumplan la función de satisfacer “aspectos vitales de sus necesidades básicas”.^[44] Este último requisito lo satisfacen todos aquellos bienes y servicios que resulten indispensables para contar con “las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”.^[45] Como lo dijo la Corporación en la sentencia C-776 de 2003:

“[...] La Corte Constitucional, sin enumerarlos o definirlos específicamente, ha puesto ya de presente que los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen “sectores muy amplios de la población” con el propósito de atender “aspectos vitales de sus necesidades básicas”^[46]. Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el “derecho a la subsistencia”, es decir, para contar con “las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”^[47]. Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.”

26.1.2. El artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 menciona dentro de la lista de gravados con IVA del 5%, algunos bienes que son de consumo frecuente por parte de sectores muy amplios de la población. Tal es el caso del “café, incluso tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción”, el “trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra”, el “chocolate de mesa”, el “centeno”, la “avena”, la “harina de trigo o de morcajo (tranquillón)”, la “harina de cereales”, los “granos aplastados o en copos de avena”, las “pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo”, “las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma”, así como “los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira”. Sin embargo, este listado no agota el grupo de

los bienes de primera necesidad. De hecho, la Corte no advierte en el debate que incluya bienes insustituibles por otros. Muchos de los que podrían considerarse necesarios para asegurar una vida digna aparecen en la Ley 1607 de 2012 como exentos del IVA – o sometidos a tarifa cero – (art. 54), o como excluidos del impuesto (art. 38). A partir de la lectura de las normas citadas, artículos 54 y 34 de la Ley 1607 de 2012, puede observarse que en el grupo de los bienes exentos o sujetos a tarifa del 0% se encuentran alimentos que en sí mismos ya contribuyen a conformar una canasta de bienes básicos apta para garantizar la dignidad humana (carnes, leches y derivados lácteos).[48] Ese listado de bienes exentos debe además complementarse con los que aparecen en la Ley como excluidos, donde hay asimismo alimentos (agua, carnes, verduras, frutas, tubérculos), pero igualmente bienes destinados al mejoramiento de la salud (vitaminas, antibióticos y artículos médicos), al trabajo agropecuario (artefactos para el trabajo agrícola y pecuario), al aseo (agua), a la vivienda digna (materiales de construcción) y la educación (lápices).[49] Con estos bienes se puede conformar una canasta amplia y suficiente, en virtud de la cual los individuos y sus familias puedan satisfacer las necesidades básicas indispensables para vivir con dignidad.

26.1.4. Como ya se dijo, la norma no desconoce entonces el principio de progresividad, porque no grava todos los bienes de primera necesidad, y el sistema tributario deja exentos o excluidos del impuesto un grupo amplio de los mismos, con los cuales puede conformarse una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas.

26.2. Un segundo argumento de constitucionalidad sería el siguiente. La regulación del IVA introducida por la Ley 1607 de 2012 continúa con un régimen de tarifas diferenciales, donde actualmente hay todo un haz de bienes de primera necesidad beneficiados con las tarifas más bajas (0 ó 5%).

26.2.1. Obsérvese, al respecto, que conforme lo señalado anteriormente hay algunos bienes incluidos en la norma acusada, y gravados por lo tanto con tarifa de IVA del 5%, que podrían considerarse como de primera necesidad. Asimismo, hay otros de igual naturaleza (como carnes, lácteos y derivados) que se incluyen en el listado de bienes exentos, y por lo tanto sujetos a tarifa del 0%. Otros más se encuentran excluidos del impuesto, y allí se ubican alimentos y bienes encaminados a la satisfacción de otras necesidades básicas como la salud, la vivienda, la educación y el trabajo.[50] El alcohol etílico está sujeto a una tarifa del

35%. Y los que no se encuentran dentro de ninguno de estos grupos de bienes (excluidos, exentos, o sometidos a tarifas especiales del 0%, el 5% o del 35%) están sujetos a la tarifa general, que es del 16%. De lo cual se puede inferir que en esta categoría están bienes suntuarios o de lujo, mientras que en las categorías de bienes sujetos a tarifas más bajas se ubicarían en general los bienes de primera necesidad.

26.2.2. Ahora bien, esto es relevante porque la creación de un régimen de tarifas diferenciales para el impuesto al valor añadido, en donde las tarifas más bajas se aplican a los bienes de primera necesidad, ha sido señalada como un mecanismo en principio adecuado para aliviar las eventuales cantidades de regresividad que, desde cierto punto de vista, puede aportar al sistema tributario un impuesto indirecto. La instauración de tarifas más bajas sobre bienes que satisfacen necesidades básicas, y más altas sobre bienes suntuarios o lujosos, puede crear una situación más aproximada a los ideales de progresividad en el sistema tributario, pues acabaría gravando más a quienes tienen mayor capacidad de pago (pues son quienes pueden consumir los bienes de la segunda clase), y menos a quienes tienen menor capacidad.[51]

26.2.3. En definitiva, la segunda razón para considerar que la norma demandada no aporta al sistema tributario una cantidad de manifiesta regresividad, y por tanto que no viola el principio de progresividad (CP art. 363), es que el régimen del cual forma parte está diseñado para aplicar tarifas diferenciales en función del tipo de bienes objeto de gravamen. Conforme lo antes expuesto, en dicho régimen las tarifas más bajas (del 0 ó el 5%) se aplican a una extensa variedad de bienes de primera necesidad.

26.3. Tercero, los bienes enunciados en la disposición, que podrían juzgarse de primera necesidad, no son objeto de un nuevo gravamen, sino de una reforma a un gravamen preexistente. La reforma no introduce una manifiesta dosis de regresividad en el sistema, además porque reduce la tarifa de IVA sobre bienes de consumo frecuente, que razonablemente podrían considerarse de la canasta familiar.

26.3.1. En efecto, cuando se hace una comparación legislativa, con el fin de establecer si el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 introduce un nuevo gravamen -no existente antes- sobre los bienes citados por el actor (el café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los

productos de panadería a base de sagú, yuca y achira), se advierte que antes de la Ley 1607 de 2012 los mismos se encontraban gravados, incluso con tarifas superiores al 5%; es decir, con tarifas del 10 e incluso el 16%.^[52] Con lo cual la norma acusada no hace otra cosa que reducir las tarifas. En la tabla que se adjunta como anexo al presente fallo, se evidencia cómo antes de la Ley 1607 de 2012 los bienes referenciados por el demandante se encontraban previamente gravados, con tarifas superiores al 5% (Ver ANEXO. Cuadro comparativo).

26.3.2. La tercera razón para declarar la norma acusada como conforme al principio de progresividad es, por tanto, que no introduce una dosis de manifiesta regresividad al sistema, sino al contrario reduce la eventual aportación de regresividad preexistente, al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos o de primera necesidad, con una rebaja de las tarifas del 16 o el 10% al 5%.

26.4. Hay un cuarto argumento para juzgar exequible, por el cargo invocado, el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, y es que discrimina de manera detallada los bienes que son objeto del IVA del 5%.

26.4.1. La Corte, en la sentencia C-776 de 2003, como antes se anotó, declaró en su momento inexecutable una reforma de gran envergadura a este mismo tipo impositivo, sobre la base -entre otras- de que introducía un gravamen indiscriminadamente; es decir, sin fijar un listado en el cual se detallaran de manera precisa los bienes sujetos a la detracción. Esta era una razón apropiada para juzgar si el tributo respetaba o no los principios de regresividad, equidad y justicia, en la medida en que estos últimos son a su vez derivados en el ámbito fiscal de otro principio constitucional, como es el de igualdad (CP art. 13). Este principio de igualdad se ve seriamente erosionado cuando el ordenamiento tributario no garantiza un nivel mínimo de certeza, no sólo porque no todos los contribuyentes pueden arreglar con la misma exactitud y orden sus negocios y asuntos, sino además porque la falta de precisión puede aparejar como efecto una aplicación diferente de las normas, por parte de la administración tributaria, en casos materialmente semejantes. Una reforma que imponga gravámenes indiscriminados es contraria a los principios de equidad, progresividad y justicia, precisamente por las implicaciones que tiene para la materialización, en el ámbito tributario, del derecho a la igualdad.

26.4.2. A lo cual debe sumarse que la discriminación o enunciación detallada de los bienes sujetos al gravamen contribuye a la claridad y simplificación del ordenamiento tributario. Y estas a su vez son dos herramientas útiles para fomentar la eficiencia de la administración en el recaudo público. Con lo cual, la precisión sobre los bienes que son objeto de un gravamen acaba por significar una mejora de otro de los principios que promueven la igualdad, como es el de la eficiencia (CP art. 363) por la vía del mejoramiento del recaudo fiscal, que equivale al fortalecimiento del Estado Social de Derecho.

26.4.3. En este caso, otra razón para no declarar inexecutable, por violación del principio de progresividad, el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, es entonces que no aporta al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad, en la medida en que, al detallar los bienes gravados con la tarifa del 5% del IVA, no sólo aclara el contenido del ordenamiento tributario para los contribuyentes y les garantiza certidumbre, sino que simplifica los instrumentos fiscales y de ese modo presta una contribución positiva a la eficiencia del sistema tributario, que es a su vez una condición de posibilidad de la igualdad que inspira los principios de progresividad, equidad y justicia.

26.5. El último motivo, por el cual la norma demandada es constitucional, es porque se inserta en un contexto en el cual está previsto un instrumento de devolución de parte del IVA pagado, que a su vez persigue mejorar la eficiencia del sistema tributario mediante un instrumento idóneo para ello, en tanto crea incentivos para la bancarización.

26.5.1. Efectivamente, el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 es constitucional, además, porque está previsto, en el artículo 67 de la propia Ley, un mecanismo para la devolución de dos puntos del impuesto al valor agregado, en el caso de personas naturales que adquieran bienes o servicios gravados a la tarifa general “y del 5%” mediante tarjetas de crédito, débito o a través del servicio de banca móvil,[53] y este mecanismo apunta hacia mejorar la eficiencia del sistema tributario (CP. art 363). En este caso, el legislador podía entonces incidir con limitaciones en la progresividad del sistema, mientras no afectara con ello el mínimo vital, e impusiera obstáculos a la dignificación de la persona humana; pero además mientras no introdujera dosis de manifiesta regresividad al sistema, y en la medida en que persiguiera un fin legítimo por medios adecuados para ello. En esta ocasión, aparte de

introducir una reforma que por sí misma no afecta el mínimo vital, ni aporta una dosis de manifiesta regresividad al sistema, busca -entre otros- un fin legítimo e imperioso, como es la optimización de la eficiencia en el sistema tributario. Y el fomento de la bancarización, que fue el medio escogido por el legislador tributario para alcanzar la satisfacción de ese propósito (la eficiencia), ha sido considerado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional como adecuado para ello.[54] Por lo cual, el instrumento elegido, y sometido en este caso a control, no es irrazonable o desproporcionado.

26.5.2. En suma, una quinta razón para considerar que la norma acusada no es inconstitucional, es que va acompañada de un instrumento fiscal razonable.

Conclusión

27. En definitiva, el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 no incorpora al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad, y no viola en consecuencia el principio de progresividad, por los siguientes motivos: (i) la norma no grava todos los bienes de primera necesidad, y el sistema tributario deja exentos o excluidos del impuesto un grupo amplio de bienes con los cuales puede conformarse una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas; (ii) se inserta en un régimen de IVA con tarifas diferenciales, dentro del cual las más bajas -del 0 ó el 5%- se aplican a un amplio haz de bienes de primera necesidad; (iii) reduce la eventual aportación de regresividad preexistente en el sistema, al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos, con una reducción de las tarifas del 16 o el 10% al 5%; (iv) detalla los bienes gravados con la tarifa del 5% del IVA, con lo cual no sólo aclara el contenido del ordenamiento tributario para los contribuyentes y les garantiza certidumbre, sino que simplifica los instrumentos fiscales y de ese modo presta una contribución positiva a la eficiencia del sistema tributario; (v) finalmente, va acompañada de un instrumento de devolución parcial del importe pagado en virtud del impuesto, que a su turno la convierte en una herramienta razonable de mejoramiento de la eficiencia en el sistema.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, únicamente por el cargo examinado.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Presidente

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Con aclaración de voto

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

Tabla anexa a la sentencia proferida por la Corte Constitucional en el expediente D-9504

ANEXO. Cuadro comparativo

Nomenclatura

Antes de la Reforma

Después de la Reforma

Gravado: 5%

Art, 48. L-1607/2012

Observaciones

09.01

“Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble.”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Café, incluso tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%, excepto la subpartida 09.01.11 (que hace referencia al Café en grano sin tostar, cáscara y cascarilla de café), la cual se encuentra excluida según el artículo 38 de la L-1607 de 2012.

10.01

“Trigo y morcajo (tranquillón)”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.”

10.02.90.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Centeno.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

10.04.90.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Avena.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

10.05.90

“Maíz para uso industrial”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Maíz para uso industrial.”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

La nomenclatura cambió. Antes de la reforma el código para Maíz industrial era 10.05

10.06

“Arroz para uso industrial”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Arroz para uso industrial.”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

10.07.90.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

“Sorgo de grano.”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

10.08

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

“Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

11.01.00.00.00

“Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

11.02

“Las demás harinas de cereales”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)”

Con la reforma bajó la tarifa al 5%, y cambió la descripción del bien.

11.04.12.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Granos aplastados o en copos de avena

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

12.01.90.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Habas de soya.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

12.07.10.90.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Nuez y almendra de palma.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

12.07.29.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Semillas de algodón.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

12.07.99.99.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Fruto de palma de aceite

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

12.08

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.07.10.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de soya

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.11.10.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de palma

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.12.11.10.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de girasol

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.12.21.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.13.21.10.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de almendra de palma

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.14.11.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de colza

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

15.15.21.00.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Aceite en bruto de maíz

Con la reforma bajó la tarifa al 5%

16.01

“Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos”

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Únicamente el salchichón y la butifarra”

Antes estaban gravados con el 10% la mayoría de los embutidos. Luego de la reforma, únicamente el salchichón y la butifarra especificados por la norma quedaron con tarifa del 5%.

16.02

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

“Únicamente la mortadela”

Antes estaban gravadas con el 10% la mayoría de las preparaciones y conservas de carne. Luego de la reforma únicamente la mortadela.

Se conserva la misma nomenclatura.

17.01

Azúcar de caña o remolacha

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00

La subpartida 17.01.13.00.00 hace referencia a la panela o raspadura obtenida de la extracción y de la evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros. Este bien se encuentra excluido, según el artículo 38 de la L-1607/2012

17.03

Melazas de la extracción o del refinado del azúcar

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

18.06.32.00.90

Toda la partida 18.06 estaba gravada con el 10%, de conformidad con el artículo 33 Ley 1111/06. Por tanto el chocolate de mesa (subpartida 18.06.32.00.90) estaba gravado con esa tarifa también.

Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao, excepto gomas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas

Chocolate de mesa.

El chocolate de mesa está gravado con el 5%. Los demás que hacen parte de la partida 18.06 no tienen esa misma tarifa.

19.02.11.00.00

Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma, que contengan huevo

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

19.02.19.00.00

Las demás

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%, y cambió la descripción del bien.

19.05

Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao, excepto el pan.

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.

Antes estaban gravados con el 10% la mayoría de los productos de panadería, con excepción del pan. Luego de la reforma quedaron gravados con el 5% los producidos a base de sagú, yuca y achira.

Se conserva la misma nomenclatura, pero cambia la descripción del bien.

21.01.11.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Extractos, esencias y concentrados de café.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

21.06.90.60.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

21.06.90.91.00

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.01

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana; chicharrones.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.02

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.

23.03

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en "pellets".

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.04

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite desoja (soya), incluso molidos o en “pellets”.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.05

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní (cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en “pellets”.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.06

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en “pellets”, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.08

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales,

incluso en “pellets”, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

23.09

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

52.01

Fibras de algodón

Gravado: 10%

Art, 33 Ley 1111/06

Algodón sin cardar ni peinar

Con la reforma bajó la tarifa al 5%, y cambió la descripción del bien

82.01

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

84.32

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

84.34

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

La partida 84.34 dice lo siguiente:

Reactores nucleares, calderas, maquinas y artefactos mecánicos; partes de estas maquinas o aparatos.

Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%, pero únicamente para las maquinas de ordeñar y sus partes.

84.36.21.00.00

Excluido

Toda la partida 84.36 estaba excluida del IVA.

Esa partida dice lo siguiente:

“Demás maquinas y aparatos para la agricultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados.”

Incubadoras y criadoras.

Antes de la reforma estaban excluidos casi todos los bienes utilizados para la agricultura. Ahora se discriminó más la partida y se decidió mantener algunos de esos aparatos excluidos, otros con una tarifa del 5%, como las incubadoras y criadoras.

84.36.29

Excluido

Toda la partida 84.36 estaba excluida del IVA.

Esa partida dice lo siguiente:

“Demás maquinas y aparatos para la agricultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados.”

Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.

Excluido

Toda la partida 84.36 estaba excluida del IVA.

Esa partida dice lo siguiente:

“Demás maquinas y aparatos para la agricultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados.”

Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.

87.02

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

87.03

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

87.06

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

87.07

Gravado: 16% No estaba excluido o exento, ni tampoco tenía alguna tarifa especial.

Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.

Con la reforma bajó la tarifa al 5%.

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO JORGE IVÁN PALACIO PALACIO A LA SENTENCIA C-100/14

NORMA QUE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A BIENES DE PRIMERA NECESIDAD-Debió precisarse que la equidad tributaria es un principio que pondera la distribución de cargas y beneficios o la imposición de gravámenes

entre contribuyentes para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados (Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Exige gravar bienes o servicios de usuarios con capacidad y exonerar a quienes no pueden soportar la carga como consecuencia del pago de la obligación fiscal (Aclaración de voto)

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO FRENTE AL PRINCIPIO DE EQUIDAD-Legislator debe gravar en igual forma a todos los sujetos que se hallen en la misma condición (Aclaración de voto)/POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO-Establecimiento de un impuesto injusto o inequitativo no entra en el ámbito constitucional (Aclaración de voto)

NORMA QUE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A BIENES DE PRIMERA NECESIDAD-Falto analizar si disposición de gravar con una tarifa del 5% se encontraba ajustada al principio de equidad (Aclaración de voto)/IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA-Impuesto indirecto que no consulta la capacidad económica de los consumidores (Aclaración de voto)

REGIMEN TRIBUTARIO COLOMBIANO-No resulta adecuado gravar con IVA alimentos y mercancías de primera necesidad mientras no tenga un sistema de impuestos directos y progresivos (Aclaración de voto)/DERECHO AL MINIMO VITAL DE PERSONAS EN SITUACION DE VULNERABILIDAD POR RAZONES ECONOMICAS-Desconocimiento al gravar con IVA alimentos y mercancías de primera necesidad (Aclaración de voto)/IMPUESTOS INDIRECTOS Y REGRESIVOS-Deben ser la excepción en un Estado Social de Derecho (Aclaración de voto)

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA-Jurisprudencia constitucional (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente D-9504

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

Magistrada Ponente:

María Victoria Calle Correa

Con el respeto que merecen las decisiones de esta Corporación, a continuación expongo la razón que me llevó a aclarar el voto en relación con lo decidido por la Sala Plena en el asunto de la referencia.

1. Sentencia C-100 de 2014

1.1. El ciudadano Andrés de Zubiría Samper demandó el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones “[55]. Ajuicio del actor, la norma demandada, al gravar con IVA del 5% algunos bienes de la canasta familiar, infringió los principios de equidad y progresividad en materia tributaria, reconocidos en el artículo 363 de la Constitución.

1.2. La mayoría de la Sala declaró exequible la norma por cuanto la progresividad es una exigencia que la Constitución hace al sistema fiscal como un todo y no de cada uno de sus elementos específicos. Así, señaló que un impuesto puede ser regresivo sin que ello lo convierta en inconstitucional mientras el sistema tributario sea progresivo.

1.3. La Corte estimó que la disposición no vulneró el principio de progresividad debido a que: (i) la norma no grava todos los bienes de primera necesidad, además deja exentos o excluidos del impuesto un grupo amplio de bienes con los cuales puede conformarse una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas; (ii) se inserta en un régimen de IVA con tarifas diferenciales dentro del cual las más bajas -del 0 o el 5%- se aplican a un amplio haz de bienes de primera necesidad; (iii) reduce la eventual aportación de regresividad preexistente en el sistema, al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos, con una reducción de las tarifas del 16 o el 10% al 5%; (iv) detalla los bienes gravados con la tarifa del 5% del IVA; y (v) establece una devolución parcial del importe pagado en virtud del impuesto.

2. Motivos de la aclaración de voto

2.1. En mi criterio, la sentencia debió precisar que la equidad tributaria es un principio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar la existencia de cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la real capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y

fines del impuesto[56].

En ese sentido, el principio de equidad consagrado en el artículo 363 Superior exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de la obligación fiscal[57].

Conforme a ese principio, el legislador se encuentra en la obligación de gravar en igual forma a todos los sujetos que se hallen en la misma condición, de lo cual se deriva que el establecimiento de un impuesto injusto o inequitativo no entra dentro del ámbito constitucional de la potestad impositiva del Estado.

2.2. Si bien comparto la declaratoria de exequibilidad, considero que la sentencia debió analizar si la disposición que gravó con una tarifa del 5% algunos bienes de consumo frecuente entre la población colombiana, como el café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias y los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira, entre otros, se encontraba ajustada al principio de equidad en materia tributaria; máxime si se tiene en cuenta que por su naturaleza el IVA es un impuesto indirecto que no consulta la capacidad económica de los consumidores.

Mientras el régimen tributario colombiano no tenga un sistema de impuestos directos y progresivos como regla general, no resulta adecuado gravar con IVA los alimentos y otras mercancías de primera necesidad que son vitales para los colombianos, ya que ello atenta contra el concepto de Estado Social de Derecho y desconoce el derecho al mínimo vital de las personas en situación de vulnerabilidad por razones económicas (pobreza). Los impuestos indirectos y regresivos deben ser la excepción en un Estado Social de Derecho.

2.3. En este sentido hubiese sido deseable que la Corte profundizara en el examen de su jurisprudencia en materia del IVA, los principios que rigen el sistema tributario en relación con ese impuesto, las implicaciones del mismo sobre los consumidores de menos ingresos y su incidencia en el contexto económico y social. Al respecto por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003 señaló lo siguiente:

“El anterior recuento jurisprudencial muestra que la Corte Constitucional se ha pronunciado de manera específica sobre el amplio margen de configuración del que dispone el Congreso de la República para diseño del IVA en tanto que impuesto de creación legal[58], sin perjuicio de la responsabilidad que recae sobre el legislador de configurar las cargas inherentes a este tributo ‘de manera técnica, justa y equitativa’[59], respetando plenamente los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad, en el marco de un Estado Social de Derecho caracterizado por proteger los derechos fundamentales, entre ellos el mínimo vital. En esta medida, resulta indispensable que el Legislador, al momento de adoptar una decisión sobre el alcance o las características de este impuesto, delimite sobre las implicaciones que tal decisión tiene para la materialización de tales principios, especialmente cuando tales decisiones se refieren a cargas que podrían afectar a los sectores más desfavorecidos de la sociedad”.

Espero que en futuras oportunidades la Sala evalúe con mayor detenimiento cada uno de los gravámenes y no se limite a un examen global de los mismos dadas las implicaciones socio-económicas que tienen las reformas tributarias en Colombia, aspecto que cobra relevancia para la ampliación o no de la base del IVA a bienes y servicios de primera necesidad.

Fecha ut supra,

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

[1] Señala, como ejemplo, el siguiente: “[...] el maíz para uso industrial estaba gravado con tarifa del 10% por el artículo 468-1 del Estatuto Tributario y hoy, por disposición del artículo demandado, lo está con tarifa del 5% (esto, sin contar con el hecho de que el maíz para uso industrial evidentemente no forma parte de la canasta familiar). Reducción similar se da con la harina de trigo o de morcajo, y con los extractos, esencias y concentrados de café, que por disposición de la norma acusada pasaron de una tarifa del 10% a una del 5%. Otros productos, como las máquinas de ordeñar, las incubadoras y criadoras, el aceite bruto de girasol, el aceite bruto de palma, que están en la lista del artículo 48 demandado, estaban gravados con la tarifa general del 16%, y fueron beneficiados por la reducción de la Ley 1607 de 2012, que les impuso tarifa del 5%”.

[2] En el memorial de intervención aparece referido este párrafo, correspondiente a la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa): “[...] El artículo 34 acusado tampoco supone la imposición de una carga excesiva para las personas de bajos ingresos. Por el contrario, este artículo dispone el cobro del IVA sólo sobre ciertos alimentos, que en algunos casos son sustituibles y que en otros son de menor importancia nutricional en el contexto colombiano (como los productos de pastelería), al tiempo que se abstiene de gravar con una tarifa del 7% -del 10% a partir del 1° de enero- otros alimentos a los cuales pueden recurrir todos los consumidores para obtener los nutrientes necesarios para conservar la vida en condiciones dignas”.

[3] Cita las siguientes decisiones: “sentencia C-364 de 1993 (MP. Carlos Gaviria Díaz), C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa), C-426 de 2005 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra) [y] C-173 de 2010 (MP. Jorge Ignacio Pretel Chaljub)”.

[4] El café, señala el Procurador General de la Nación, “en sí mismo, no es un producto alimenticio que deba formar parte de la canasta básica de consumo”, ya que “no aporta proteínas, carbohidratos, azúcares o vitaminas como para criar y levantar niños y adolescentes, sino un bien de consumo suntuario que se utiliza masivamente en Colombia por tradición”. A esto agrega que el café acarrea problemas de salud “gástricos, emocionales o psiquiátricos”, lo cual a su juicio “impacta negativamente los presupuestos dedicados a combatir la enfermedad, fenómeno contrario a la eficiencia y justicia tributaria”. El chocolate de mesa merece el mismo comentario que el café, aunque “además de no ser un alimento esencial y tener muchas variedades de consumo suntuario (chocolates ‘light’, entre otros), puede producir enfermedades relacionadas con el aumento del colesterol y la migraña”. El trigo, la avena y los granos aplastados, no son tampoco integrantes de la canasta básica, según el Ministerio Público, porque “pueden ser sustituidos por otros de mayor ascendencia cultural, con mayores componentes nutricionales y a más bajo precio, tales como el arroz o el maíz”. Lo mismo dice de las “pastas alimenticias [...] con el agravante que su consumo, en algunos casos, está asociado a problemas de obesidad y desnutrición”. El aceite en bruto no es un bien que tenga relación directa con la canasta familiar, sino con las actividades de importación y comercialización de tales aceites para el proceso de transformación y comercialización de los mismos. El salchichón y la butifarra -dice el Ministerio Público- “no tienen nada que ver con los artículos alimenticios de la canasta familiar de las personas menos favorecidas, sino

productos de consumo suntuario”. Por último dice que “los estratos socioeconómicos [más bajos] no desayunan con pan de yuca todos los días, o con ‘bizcochos de achiras’ (en promedio, un paquete de achiras de seis unidades puede costar tres mil pesos (\$3.000.00), lo que equivale a diez panes de trescientos pesos (\$300.00) cada uno”.

[5] Menciona los siguientes: “[...] entre otros, carnes de las especies bovinas, porcinas, ovina, caprina, aves, pescado, leche, nata, queso fresco, huevos frescos de todas las aves, fórmulas lácteas para niños de hasta doce meses de edad, preparaciones infantiles a base de leche, productos constituidos por los componentes naturales de la leche, cebollas, papas, tomates, ajos, coles, lechugas, zanahorias, remolachas, pepinos, hortalizas, raíces de yuca, cocos, bananas, plátanos, mangos, melones, sandías, papayas, demás frutas, cebada, maíz -incluido el trillado- y arroz para consumo humano, panela [...], sal, agua, bienestarina, productos elaborados de manera artesanal a base de leche, panes horneados -incluida la arepa de maíz-, productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba, y los alimentos de consumo humano que se importen para consumo local de países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía, Vaupés y Amazonas”.

[6] Sentencia C-426 de 2005 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra. Unánime). Dijo al respecto: “[...] el principio de progresividad tributaria también persigue hacer efectiva la igualdad frente a las cargas tributarias. Su proyección normativa exige que las leyes que establecen tributos graven de igual manera a las personas que tienen una misma capacidad de pago -equidad horizontal- y en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”.

[7] Los ciudadanos Yenny Paola Franco Rocha, Dora Yamile Naged Mendoza, Juliana María Bernal Flautero, Luis Carlos Quintero Peña y Mauro Alejandro Castro Cárdenas.

[8] El Ministerio Público hace énfasis en que los artículos 38 y 54 de la Ley 1607 de 2012 introducen un grupo de bienes excluidos o exentos del IVA, y dentro de ellos menciona: “carne de las especies bovinas, porcinas, ovina, caprina, aves, pescado, leche, nata, queso fresco, huevos frescos de todas las aves, fórmulas lácteas para niños de hasta doce meses de edad, preparaciones infantiles a base de leche, productos constituidos por los componentes naturales de la leche, cebollas, papas, tomates, ajos, coles, lechugas,

zanahorias, remolachas, pepinos, hortalizas, raíces de yuca, cocos, bananas, plátanos, mangos, melones, sandías, papayas, demás frutas, cebada, maíz -incluido el trillado- y arroz para consumo humano, panela [...], sal, agua, bienestarina, productos elaborados de manera artesanal a base de leche, panes horneados -incluida la arepa de maíz-, productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba, y los alimentos de consumo humano que se importen para consumo local de países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía, Vaupés y Amazonas”.

[9] MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. Y AV. Jaime Araujo Rentería.

[10] El artículo 34 de la Ley 788 de 2002 establecía: “Bienes gravados con la tarifa del 7%. Modifícase el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así: “Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del 7%. A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del 7%: 01.01 Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos (excepto los caballos para equitación, polo, para carreras y de paso fino); 06.02.20.00.00 Plántulas para siembra; 09.01 Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble; 10.02 Centeno; 10.04 Avena; 10.05 Maíz para uso industrial; 10.06 Arroz para uso industrial; 10.07 Sorgo; 10.08 Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales; 11.01 Harina de trigo o de morcajo (tranquillón); 11.02 Las demás harinas de cereales; 11.07 Malta (de cebada u otros cereales), incluso tostado; 11.08 Almidón y fécula; 11.09 Gluten de trigo, incluso seco; 12.01.00.90 Habas de soya; 12.09.99.90.00 Semillas para caña de azúcar; 16.01 Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos; 16.02 Las demás preparaciones y conservas de carne, de despojos o de sangre; 16.04 Atún enlatado y sardinas enlatados; 17.01 Azúcar de caña o de remolacha; 17.02.30.20.00 Jarabes de glucosa; 17.02.30.90.00 Las demás; 17.02.40.20.00 Jarabes de glucosa; 17.02. 60.00.00 Las demás fructosas y jarabe de fructosa, con un contenido de fructosa, en estado seco, superior al 50% en peso; 17.03 Melazas de la extracción o del refinado del azúcar; 18.03 Cacao en masa o en panes (pasta de cacao), incluso desgrasado; 18.05 Cacao en polvo, sin azucarar; 18.06 Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao excepto gomas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas; 19.01 Preparaciones alimenticias de harina, almidón y fécula; 19.02.11.00.00 Pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma, que contengan huevo; 19.02.19.00.00 Las demás; 19.05 Productos de panadería,

pastelería o galletería, incluso con adición de cacao, excepto el pan; 23.09 Preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales; 24.01 Tabaco en rama o sin elaborar: desperdicios de tabaco; 27.02 Lignitos, incluso aglomerados, con exclusión del azabache; 27.03 Turba (incluido la turba para cama de animales) y sus aglomerados; 27.09.00.00 Aceites Crudos de Petróleo o de mineral bituminoso; 53.08.90.00.00 Los demás; 53.11.00.00.00 Tejidos de hilados de papel; 84.14.80.21.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia inferior a 30 kw (40 HP); 84.14.80.22.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia superior o igual a 30 kw (40 HP) e inferior a 262,5 kw (352 HP); 84.14.80.23.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia superior o igual a 262,5 kw (352 HP); 84.18.69.11.00 Grupos frigoríficos de compresión (tanques de frío para conservar leche); 84.19.39.10.00 Secadores por liofilización, criodesecación, pulverización, esterilización, pasterización, evaporación, vaporización y condensación; 84.19.50.10.00 Pasterizadores; 84.21.11.00.00 Desnatadoras (descremadoras) centrifugas; 84.21.22.00.00 Aparatos para filtrar o depurar las demás bebidas; 84.34 Máquinas de ordeñar y máquinas y aparatos para la industria lechera; 84.36 Demás máquinas y aparatos para la avicultura, incluidas las incubadoras y criadoras avícolas; 84.38 Máquinas y aparatos para la preparación o fabricación de alimentos o bebidas, excepto las de la subpartida 84.38.10; 84.85.10.00.00 Hélices para barcos y sus paletas; Las obras de arte originales; La semilla de algodón; El fruto de la palma africana; Fósforos o cerillas. || Parágrafo 1°. A partir del 1° de enero de 2005, los anteriores bienes quedarán gravados con la tarifa del 10%”.

[11] El artículo 116 de la Ley 788 de 2002 decía: “Artículo 470. Bienes y servicios gravados a la tarifa del 2%. A partir del 1° de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%). || “Parágrafo. A partir de la misma fecha, los responsables del impuesto sobre las ventas por los bienes y servicios a que se refieren los artículos 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, podrán tratar como descuento la totalidad del impuesto sobre las ventas que conste en las respectivas facturas o documento equivalente que constituya costo o

gasto de los bienes gravados, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 771-2”.

[12] Dijo la Corte, al respecto: “[...] Los bienes que fueron incluidos en la base gravable del IVA con una tarifa del 7% – del 10% a partir del 1° de enero de 2005– por el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, no pueden ser ubicados dentro de la categoría de bienes de primera necesidad. Ahora bien, para el caso de los alimentos, se tiene que, en general, algunos pocos podrían ser de primera necesidad según la enunciación expresa que hace la norma. Así pues, los alimentos que grava el artículo 34 acusado no son de primera necesidad porque no se requiere de su consumo específico para poder conservar la vida en condiciones dignas. Además, pueden ser sustituidos por otros más básicos aún exentos o excluidos, y gravados a partir del 1° de enero de 2005 con la tarifa más baja”. Fundamento 4.5.4.3. de la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. y AV. Jaime Araújo Rentería).

[13] La parte motiva de la providencia decía: “[en el artículo 116] se incorporan a la base del IVA, también con el 2% e igualmente a partir del 1° de enero de 2005, no sólo bienes y servicios relacionados con el sector de entretenimiento o con determinadas actividades productivas, sino también artículos y servicios de primera necesidad. Así pues, incorpora en la base del IVA los alimentos no sujetos a otras tarifas, de manera que se dispone la inclusión a partir del 1° de enero de 2005 de la totalidad de los productos nutricionales para el consumo humano como por ejemplo, agua, arroz, maíz, carne, pollo, pan, bienestarina, frutas, hortalizas, verduras, tubérculos. Se incluyen también otros artículos de primera necesidad relacionados con la salud (medicamentos) y la educación (cuadernos y lápices). Respecto de los servicios, se gravan los servicios públicos domiciliarios, los servicios médicos y odontológicos –incluso el plan obligatorio de salud–, la educación en todos los niveles, el transporte público, y el servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda, entre otros.” Fundamento 4.5.4.4. de la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. y AV. Jaime Araújo Rentería).

[14] Sobre este aspecto, la Corte dijo: “Así lo sugieren al menos tres ponencias para primer debate en las comisiones económicas conjuntas de Cámara y Senado. Todas versan sobre las implicaciones de la reforma en este punto específico respecto del sistema y aceptan que estos bienes sean gravados aunque con tarifas diferentes a lo largo del debate hasta

llegar a la formula del 7% y del 10% a partir del 1° de enero de 2005. De igual manera, hay evidencia sobre la discusión que hubo en el primer debate – celebrado de manera conjunta por las comisiones económicas de Cámara y Senado – sobre las implicaciones sociales y económicas de la propuesta original del Gobierno”. Fundamento 4.5.4.3. de la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. y AV. Jaime Araújo Rentería).

[15] En relación con este punto, la Corte advirtió: “[...] la decisión de gravar todos los bienes y servicios de primera necesidad no obedeció a consideraciones fundadas en una deliberación mínima en torno a la legitimidad de los fines buscados por la ampliación de la base del IVA a toda una serie de bienes y servicios, que en el proyecto original se mencionaban como excluidos precisamente para justificar la razonabilidad y ecuanimidad de la reforma al IVA según la exposición de motivos presentada por el propio Gobierno ya citada, ni a la idoneidad constitucional de los medios escogidos para alcanzar tales fines generando sobre los sectores de bajos ingresos una carga tributaria que antes no tenían, exclusión que había sido justificada en el pasado con el argumento de que ello era necesario para promover la igualdad real y efectiva y beneficiar a los sectores de la población más necesitados, como ya se advirtió cuando se resumió la jurisprudencia de la Corte sobre los temas tributarios relevantes. La propuesta del Ministro del ramo obedeció, como el mismo lo dice, a requerimientos fiscales evidenciados durante los momentos previos a la finalización del procedimiento legislativo por medio del cual se adoptó la Ley 788 de 2002. El propio Ministro reconoce que ésta es “la decisión más compleja, más difícil de esta Reforma Tributaria”. Su justificación no se basa en consideraciones relativas a interpretación alguna de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario ni se analizan los medios propuestos para alcanzar fines que sean también constitucionalmente legítimos. Se sostiene que la ampliación de la base del IVA a los bienes y servicios que el propio gobierno había excluido del proyecto original es fiscalmente necesaria puesto que “estamos anticipando una situación fiscal de la Nación muy importante hacia el año 2005” y, además, “les estamos dando el carácter estructural a la solución del problema fiscal de la Nación”. Además, los costos que fueron objeto de medición, según la alusión del Ministro, se refieren principalmente al impacto inflacionario de gravar estos bienes y servicios, no a otras consideraciones de suma trascendencia en el plano del goce real de los derechos constitucionales y de la aplicación efectiva de los principios que rigen el sistema tributario.” Fundamento 4.5.6. de la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. y AV. Jaime Araújo Rentería).

[16] Fundamento 4.5.0. de la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV. y AV. Jaime Araújo Rentería).

[17] El artículo 34 de la Ley 788 de 2002, controlado en la sentencia C-776 de 2003, y el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 revisado en esta ocasión, contemplan para empezar tarifas diferentes: en el primero, la tarifa inicialmente prevista era del 7%; en cambio, en este, la tarifa es del 5%.

[18] El artículo 34 de la Ley 788 de 2002 incluía un plazo, a partir del advenimiento del cual la tarifa sobre los bienes allí mencionados aumentaría al 10% a partir del 1° de enero de 2005; el artículo 48 de la Ley 1607 no prevé un cambio semejante de tarifa.

[19] Como se puede apreciar en el ANEXO a esta sentencia, la reforma del IVA introducida por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 prevé una modificación en el listado de bienes y productos sometido a tarifa diferencial. Los listados de productos o bienes objeto del gravamen, en el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 y en el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 son por otra parte diferentes. Por ejemplo, en el listado del artículo 34, de la Ley 788 de 2002, se incluye el “sorgo”, sin especificaciones, mientras en el del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 se incorpora el “sorgo de grano”. En el primero no estaban los “Granos aplastados o en copos de avena”, mientras en el segundo sí están. En el primero se incluye el “Gluten de trigo, incluso seco”; en el segundo no se incorpora específicamente. Mientras el primer listado gravaba con dicha tarifa la “Malta (de cebada u otros cereales), incluso tostado”, el segundo no lo hace. El primer listado el “Almidón y fécula”; el segundo no. El primero incluía las “Semillas para caña de azúcar”; el segundo no lo hace. El primero no se refería específicamente a los siguientes bienes, que en cambio sí aparecen discriminados en la lista de la norma ahora demandada: Nuez y almendra de palma, Semillas de algodón, Fruto de palma de aceite, Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza, Aceite en bruto de soya, Aceite en bruto de palma, Aceite en bruto de girasol, Aceite en bruto de algodón, Aceite en bruto de almendra de palma, Aceite en bruto de colza, Aceite en bruto de maíz

[20] Así, una de las diferencias más notorias es que mientras en el caso de la sentencia C-776 de 2002 formaba parte del sistema tributario una norma como el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que introducía un cambio radical y profundo en el IVA, extendiéndolo

hacia un grupo amplio y numeroso de bienes de primera necesidad, en el contexto tributario en el cual se inserta el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 no hay un precepto con esas características, lo cual se debe en parte a que la Corte declaró inexecutable el artículo 116 de la ley 788 de 2002, precisamente, en la sentencia C-776 de 2003.

[21] Las similitudes se encuentran en particular entre el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, y el 48 de la Ley 1607 de 2012: (i) en ambos se demanda una reforma al artículo 468-1 del Estatuto Tributario; (ii) las reformas se introducen en términos semejantes, ya que en cada una se fija una tarifa diferencial y específica del IVA, inferior a la general, para un listado de bienes discriminados con detalle; (iii) en los dos casos el grupo de bienes objeto de gravamen incluye distintos tipos de bienes, algunos de los cuales pueden razonablemente considerarse de primera necesidad; (iv) en ningún listado, ni en el del artículo 34 de la Ley 788 de 2002 ni en el del artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, se grava la totalidad de los bienes de primera necesidad, ni tampoco gran parte de ellos; (v) en ambos procesos se cuestiona el listado de bienes gravados por una presunta violación del principio de progresividad. Por el contrario, debe decirse, sin embargo, que el artículo sometido a control en el presente proceso dista de contenida en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que la Corte declaró inexecutable en la sentencia C-776 de 2003: en el caso del artículo 48, de la Ley 1607 de 2012, no se introduce -como en el que dio lugar a la sentencia C-776 de 2003- un gravamen indiscriminado, sobre la totalidad de los bienes de primera necesidad, que antes se encontraran exentos o excluidos.

[22] Ver ANEXO, Ley 1111 de 2006.

[23] Jonathan D. Ostry, Andrew Berg and Charalambos G. Tsangarides. Redistribution, inequality and growth. IMF Staff Discussion Note. Feb. 2014.

[24] Un ejemplo de las implicaciones de la equidad horizontal en materia tributaria se puede observar en la sentencia C-748 de 2009 (Conjuez Ponente. Rodrigo Escobar Gil). En ese caso, la Corporación declaró executable, pero 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. La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada en esa oportunidad sólo por Conjueces, estableció que dicha exención debía extenderse a los mencionados en último lugar, pues así lo exigía el principio de equidad horizontal. Dijo la Corte: “[...] La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”. En cuando al enjuiciamiento de la norma sostuvo: “[...] si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra”.

[25] Una aproximación al enfoque de progresividad de los tributos, puede obtenerse contraponiéndolo a otros (a los enfoques regresivos y proporcionales), como lo hacen en la doctrina nacional, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. Teoría fiscal. 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 230. Dicen: “[...] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base. [...] En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) [...]. Los impuestos regresivos son aquellos en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa)”.

[26] Sentencia C-426 de 2005 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra). Antes citada.

[27] Sentencia de la Corte Constitucional C-1060A de 2001 (Conjuez Ponente. Lucy Cruz de Quiñones. SV. Pedro Lafont Pianetta y Jairo Parra Quijano). En ese caso, la Corte declaró inexecutable una norma tributaria que les daba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de ciertos altos funcionarios

oficiales, y además presumía que, a efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exentas. La declaratoria de inexequibilidad se fundó en parte en la violación del principio de progresividad. En ese contexto se caracterizó como aparece en el cuerpo de esta sentencia el citado principio.

[29] Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). Respecto del control de constitucionalidad que debía hacer la Corte en ese caso, a la luz del principio de progresividad, dijo: “[...]. En estas condiciones, el análisis se orientará a precisar si el tributo especial demandado introduce al sistema un ingrediente de manifiesta inequidad, ineficiencia o regresividad. Igualmente, se establecerá si la división organizativa de las notarías en categorías, ordenada en una ley ordinaria, debe obligatoriamente mantenerse por una ley tributaria imponiendo tasas diferenciales de conformidad con el mismo factor alrededor del cual ellas se han diferenciado funcionalmente”.

[30](MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería.

[31] Conjuez Ponente Lucy Cruz de Quiñones. SV Pedro Lafon Pianetta y Jairo Parra Quijano.

[32] Sentencia de la Corte Constitucional C-1060A de 2001 (Conjuez Ponente. Lucy Cruz de Quiñones. SV. Pedro Lafont Pianetta y Jairo Parra Quijano). La norma controlada en esa ocasión era el artículo 206, sobre las rentas de trabajo exentas, que decía: “Están gravados con el Impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de las siguientes: [...] 7. Los gastos de representación que perciban en razón de la naturaleza de las funciones que desempeñan el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamento administrativo, los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldía de ciudades capitales de departamento, y los rectores y profesores de universidades oficiales”. El anterior inciso se controló con la adición que le hizo el artículo 20 de la ley 488 de 1998: “Adiciónese al

inciso primero del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario la siguiente expresión:
[...] .secretarios generales, subsecretarios generales y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República. || En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento de sus salarios”.

[33] La Corte ha caracterizado el Impuesto al Valor Agregado como indirecto, como puede verse en la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería).

[34] Sentencia C-1297 de 2001 (MP. Clara Inés Vargas Hernández. Unánime). En esa oportunidad, la Corte decidía la acción de inconstitucionalidad enderezada contra una norma que contemplaba exenciones al denominado ‘Gravamen a los Movimientos Financieros’. Para resolverla, la Corporación caracterizó el citado impuesto como indirecto, “por cuanto afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del contribuyente”. La sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería) dijo por su parte que el IVA., al ser “[...] impuesto indirecto, no permite determinar con certeza la capacidad contributiva [en función de la renta o del patrimonio] de los diferentes aportantes.”

[35] Los impuestos indirectos tienden a ser regresivos con respecto a la renta (el gravamen es independiente de la renta del contribuyente), pero -como en el caso del IVA aquí analizado- proporcionales con respecto al consumo. Puede verse al respecto Musgrave, Richard. A y Peggy B. Musgrave. Hacienda Pública teórica y aplicada. 5ª edición. Madrid. McGrawHill.pp. 502 y s.

[36] Posner, Richard. El análisis económico del derecho. México. Fondo de Cultura Económica. 2007, pp. 748 y ss. Dice sobre este particular: “Los impuestos al consumo tienden a ser regresivos; es decir, a tomar una fracción mayor del ingreso de quienes no son ricos, que del ingreso de los ricos, porque quienes no son ricos consumen una fracción mayor de su ingreso. Es cierto que la naturaleza del producto -que sea comprado más probablemente por una persona rica que por una no rica. Es también importante. Es probable que un impuesto a los yates fuese progresivo [...] Pero los productos fuertemente demandados por los ricos no son necesariamente (o generalmente) aquellos cuya demanda es inelástica, de modo que un impuesto específico eficiente será a menudo regresivo, y un

impuesto progresivo será a menudo ineficiente”.

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

[38] Sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería). Antes citada.

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

fuentes de ingresos fiscales”.

[40] Sentencia C-409 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante– que “[...] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad””.

[41] Aunque puede haber coincidencias entre los bienes y servicios que integran la ‘canasta familiar’, y los de primera necesidad, la canasta familiar se integra ante todo con criterios estadísticos y económicos, mientras los bienes y servicios de primera necesidad, a los cuales ha aludido la jurisprudencia constitucional, se definen en función de un criterio constitucional. Al respecto, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)- http://www.dane.gov.co/files/faqs/faq_ipc.pdf -. Ha precisado que los bienes y servicios que conforman la canasta familiar se determinan “aplicando sobre la información de gasto de los hogares, criterios económicos y estadísticos que aseguren la inclusión de los artículos con las siguientes características: – Los artículos que más pesan en el gasto de consumo de los hogares, esto le brinda un carácter plutocrático al índice. – Los artículos que demanda la mayoría de hogares del país esto le brinda un carácter democrático al índice. – Los artículos cuya participación de gasto en los últimos años presenten una tendencia creciente. – Los artículos donde la demanda por los mismos puede crecer de manera

importante en mediano y largo plazo, y adquieran una importancia inusitada”. Esos criterios, “ofrecen la posibilidad a los artículos de hacer parte de la canasta para seguimiento de precios en el IPC, pero adicionalmente se consideran otros criterios complementarios: – Que el gasto en los artículos resulte de una transacción de mercado, es decir se paga y se recibe a cambio un bien o servicio. – Que los artículos seleccionados tengan especificaciones para seguimiento de precios, unidades físicas y precio por esa unidad”.

[42] Sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería). Antes citada.

[43] Por ejemplo, puede haber bienes que se consideren de primera necesidad en una época, en tanto en las condiciones técnicas, científicas y sociales existentes al momento atienden necesidades humanas básicas, pero que luego sean sustraídos de ese grupo, por evidencias científicas relacionadas con los problemas de salud que acarrearán su uso o consumo (como podría ser el caso de determinados bienes usados para el aseo personal), o porque son sustituidos por otros con mejor propiedades o condiciones (como podría acontecer con bienes destinados a satisfacer las necesidades básicas de educación), o porque han sido superados por otros en función de los cambios en las convenciones o hábitos colectivos (como ocurriría con un cambio paulatino, pero global y radical en la dieta humana).

[44] Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo. Unánime). Reiterada en la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería). Antes citada.

[45] Sentencia T-426 de 1992 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz).

[46] Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

[47] Sentencia T-426 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

[48] En efecto, entre los bienes exentos se encuentran, por ejemplo, “animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia”, “carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada”, “carne de animales de la especie bovina, congelada”, “carne de animales de la

especie porcina, fresca, refrigerada o congelada”, “carne de animales de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada”, “despojos comestibles de animales de las especies bovina, porcina, ovina, caprina, caballar, asnal o mular, frescos, refrigerados o congelados”, “carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados”, “carnes y despojos comestibles de conejo o liebre, frescos, refrigerados o congelados”, “pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04”, el “pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. Excepto los atunes de las partidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00”, los “filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados”, “camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, congelados”, “los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, congelados”, “camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar”, “los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, sin congelar”, “leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante”, “leche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante”, “queso fresco (sin madurar), incluido el del lactosuero, y requesón”, “huevos de gallina de la especie Gallusdomesticus, fecundados para incubación”, “huevos fecundados para incubación de las demás aves”, “huevos frescos de gallina”, “huevos frescos de las demás aves”, “fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad, únicamente la leche maternizada o humanizada”, “únicamente preparaciones infantiles a base de leche”.

[49] Entre los bienes excluidos del tributo se encuentran “animales vivos de la especie porcina”, “animales vivos de las especies ovina o caprina”, “gallos, gallinas, patos, gansos, pavos (gallipavos) y pintadas, de las especies domésticas, vivos”, “los demás animales vivos”, “Peces vivos, excepto los peces ornamentales de las posiciones 03.01.11.00.00 y 03.01.19.00.00”, “Albacoras o atunes blancos”, “Atunes de aleta amarilla (rabiles)”, “Atunes comunes o de aleta azul, del Atlántico y del Pacífico”, “Pescado seco, salado o en salmuera; pescado ahumado, incluso cocido antes o durante el ahumado; harina, polvo y “pellets” de pescado, aptos para la alimentación humana”, “Productos constituidos por los componentes naturales de la leche”, “Miel natural”, “Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor; plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la partida 12.12.”, “Plántulas para la siembra, incluso de especies forestales maderables”, “Papas (patatas) frescas o refrigeradas”,

“Tomates frescos o refrigerados”, “Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados”, “Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género Brassica, frescos o refrigerados”, “Lechugas (*Lactuca sativa*) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (*Cichorium* spp.), frescas o refrigeradas”, “Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifíes, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados”, “Cocos con la cáscara interna (endocarpio)”, “Los demás cocos frescos”, “Bananas, incluidos los plátanos “plantains”, frescos o secos”, “Dátiles, higos, piñas (ananás), aguacates (paltas), guayabas, mangos y mangostanes, frescos o secos”, “Agrios (cítricos) frescos o secos”, “Uvas, frescas o secas, incluidas las pasas”, “Melones, sandías y papayas, frescos”, “Manzanas, peras y membrillos, frescos”, “Damascos (albaricoques, chabacanos), cerezas, duraznos (melocotones) (incluidos los griñones y nectarinas), ciruelas y endrinas, frescos”, “Las demás frutas u otros frutos, frescos”, “Café en grano sin tostar, cáscara y cascarilla de café”, “Maíz para consumo humano”, “Arroz para consumo humano”, “Maíz trillado para consumo humano”, “Únicamente la Bienestarina”, “Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de leche”, “Pan horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción, incluida la arepa de maíz”, “Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba”, “Agua, incluidas el agua mineral natural o artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada; hielo y nieve”, “Sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada) y cloruro de sodio puro, incluso en disolución acuosa o con adición de antiaglomerantes o de agentes que garanticen una buena fluidez; agua de mar”, “Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales), y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre sí o en disoluciones de cualquier clase”, “Antibióticos”, “Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados; extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos; heparina y sus sales; las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidos en otra parte”, “Sangre humana; sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico; antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico; vacunas,

toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares”, “Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor”, “Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor”, “Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios”, “Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo”, “Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente; abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal”, “Redes confeccionadas para la pesca”, “Empaques de yute, cáñamo y fique”, “Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de yute”, “Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de pita (cabuya, fique)”, “Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de cáñamo”, “Ladrillos de construcción y bloques de calicanto, de arcilla, y con base en cemento, bloques de arcillasilvocárea”, “Máquinas de cosechar raíces o tubérculos”., “Las demás máquinas y aparatos de cosechar; máquinas y aparatos de trillar”, “Máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas”, “Partes de máquinas, aparatos y artefactos de cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje; cortadoras de césped y guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37”, “Máquinas y aparatos para preparar alimentos o piensos para animales”, “Las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario”, “Partes de las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario”, “Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas”, “Tractores para uso agropecuario”., “Sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión”, “Partes y accesorios de sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos de la partida 87.13”, “Remolques y semirremolques, autocargadores o autodescargadores, para uso agrícola”, “Lentes de contacto”, “Lentes de vidrio para gafas”, “Lentes de otras materias para gafas”, “Catéteres y catéteres peritoneales y equipos para la infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de esta subpartida”, “Equipos para la infusión de sangre”, “Artículos y aparatos de ortopedia, incluidas las fajas y vendajes médico quirúrgicos y las

muletas; tablillas, férulas u otros artículos y aparatos para fracturas; artículos y aparatos de prótesis; audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona o se le implanten para compensar un defecto o incapacidad. Las impresoras braille, máquinas inteligentes de lectura para ciegos, software lector de pantalla para ciegos, estereotipadoras braille, líneas braille, regletas braille, cajas aritméticas y de dibujo braille, elementos manuales o mecánicos de escritura del sistema braille, así como los bastones para ciegos aunque estén dotados de tecnología, contenidos en esta partida arancelaria”, “Lápices de escribir y colorear”.

[50] La exclusión de un bien quiere decir que está en una situación de exoneración incompleta o parcial pues no habilitan al productor para reclamar del Estado la devolución de impuestos repercutidos.

[51] Al respecto puede verse, por ejemplo, Musgrave, Richard. A y Peggy B. Musgrave. Hacienda Pública teórica y aplicada. 5ª edición. Madrid. McGrawHill.pp. 502 y s; Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. Teoría fiscal. 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 242. Dicen: “[...] el enfoque más adecuado para asegurar cierta progresividad en el impuesto a las ventas se fundamenta en establecer varias tarifas sobre los diferentes bienes afectos al impuesto, según la importancia que cada bien tiene en la canasta de consumo de los diferentes estratos económicos”. En sentido similar, Posner, Richard. El análisis económico del derecho. México. Fondo de Cultura Económica. 2007, pp. 748 y ss.

[52] El café, especificado en la partida 09.01, estaba sujeto a una tarifa del 10%; el trigo y morcajo, mencionados en la partida 10.01, se encontraba sometido antes a una tarifa del 10%; el centeno, que se referencia con la subpartida 10.02.90.00.00, se encontraba anteriormente sometido a la tarifa general del 16%; la avena, identificada con la subpartida 10.04.90.00.00, estaba sujeta a la tarifa del 16%; los granos aplastados, que se identifican con la subpartida 11.04.12.00.00, estaban gravados con una tarifa del 16%; el salchichón y la butifarra, identificados con la partida 16.01, se encontraban gravados con tarifa del 10%; el chocolate de mesa, al que se refiere la norma con la subpartida 18.06.32.00.90, era gravado con tarifa del 10%; las pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni prepara de otra forma que contengan huevo, así como las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenera, ni preparar de otra forma, correspondientes respectivamente a las subpartidas 19.02.11.00.00 y 19.02.19.00.00, se gravaban con tarifas del 10%; y, por último, los productos de

panadería a base de sagú, yuca y achira, se gravaban con tarifa del 10%.

[54] Sentencia C-989 de 2004 (MP. Clara Inés Vargas Hernández). Dijo, en referencia a una norma entonces demandada que promovía la bancarización de la economía, que se trataba de un: “[...] Mecanismo que además resulta ser idóneo para combatir la evasión fiscal, si se tiene en consideración que mientras que las transacciones realizadas en efectivo resultan ser de difícil control, por cuanto no todos los comerciantes cumplen con su deber legal de expedir la correspondiente factura, las operaciones realizadas por medio de tarjetas débito o crédito dejan un registro que permite hacer un seguimiento exacto de la cuantía de las mismas, y así lograr verificar el valor correspondiente del impuesto a las ventas, facilitándose de esta manera el control sobre dicho impuesto a fin de lograr que éste realmente ingrese a las arcas del Estado. [...] Por lo tanto, la medida legislativa es eficaz por cuanto, como lo sostiene el representante de la Universidad Nacional en su intervención ‘‘la devolución de los dos puntos del IVA encaja perfectamente para controlar a contribuyentes o responsables personas naturales o sucesiones ilíquidas en cuanto a la presentación de declaraciones tributarias y su pertenencia al régimen común del IVA. Es una simple, pero al parecer eficaz, estrategia de control, esto es, la Administración tiene la posibilidad de conocer el monto de las compras de bienes o servicios que en un período efectúen las personas naturales, puede hacer el seguimiento de la evasión de declarantes, contribuyentes y pago de Impuesto de Renta y Complementarios y el control a los regímenes del impuesto sobre las ventas (IVA), régimen común y régimen simpli[fi]cado’’. Se hicieron consideraciones similares en la sentencia C-249 de 2013 (MP. María Victoria Calle Correa. Unánime).

[55] Artículo 48. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

[56] Sentencia C-734 de 2002.

[57] Cfr., Corte Constitucional, sentencias C-094 de 1993 y C-296 de 1999.

[58] Ver: Sentencias C-335 de 1994 y C-341 de 1998.

[59] Ver: sentencia C-183 de 1998.