

C-117-18

Sentencia C-117/18

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Jurisprudencia constitucional

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Características/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Concepto

[E]l IVA es un tipo de impuesto sobre el consumo y, por lo tanto, un tributo de carácter indirecto que se establece sobre una base amplia de bienes y servicios y cubre sus diferentes etapas de transformación.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujeto activo/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujetos pasivos de este gravamen/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Hecho gravable/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Base gravable

La base se compone por los bienes y servicios cuya venta es objeto del impuesto, que en el modelo actual se cobra a todos los bienes o servicios salvo los que están expresamente excluidos (artículos 424 -428 y 476) o exentos (artículo 477). De otra parte, también se establecen tarifas diferenciales, que actualmente varían entre la general de 19%, otra del 5% y una especial del 14%.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Evolución normativa en Colombia

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Límites

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Principio de progresividad no es aplicable prima facie en su diseño

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Principio de progresividad

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Existencia de mecanismos institucionales que propenden por una mejor distribución de cargas tributarias entre los sujetos pasivos

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Principio de igualdad como límite

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes gravados con una tarifa diferencial violan el principio de igualdad

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Recaudo sobre bienes y servicios de primera necesidad

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD, EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Aspectos

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Competencia para la imposición

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD-Aplicación

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Consagración constitucional

El principio de igualdad gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, así como entre los mismos sujetos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta.

JUICIO DE IGUALDAD-Pasos

PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Diferencias conceptuales

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS FISCALES-Principios de igualdad y equidad

PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y EQUIDAD HORIZONTAL-Beneficio tributario

PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

EQUIDAD-Dimensión vertical/EQUIDAD-Dimensión horizontal

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

DERECHO A LA IGUALDAD ENTRE HOMBRE Y MUJER-Discriminación por razón del sexo

ACCIONES AFIRMATIVAS A FAVOR DE LA MUJER EN BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD-Convención Internacional sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer

DERECHO A LA IGUALDAD-Diferencia de trato

ACCIONES AFIRMATIVAS-Clases

DISCRIMINACION CONTRA LA MUJER-Adopción de políticas públicas

FORMAS DE DISCRIMINACION INDIRECTA-Jurisprudencia constitucional

DISCRIMINACION INTERSECCIONAL O MULTIPLE-Concepto

La discriminación interseccional o múltiple se refiere a las diferentes categorías que pueden acentuar una situación de discriminación, como, por ejemplo, raza, etnia, religión o creencia, estatus socioeconómico, discapacidad, edad, clase y orientación sexual.

DIFERENCIAS DE GENERO EN LA ACTIVIDAD ECONOMICA-Doctrina

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS A PRODUCTOS DE HIGIENE FEMENINA-Contexto normativo

JUICIO DE RAZONABILIDAD-Pasos

DERECHO A LA VIDA DIGNA DE LA MUJER-Toallas higiénicas y tampones productos insustituibles para las mujeres

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EQUIDAD TIRBUTARIA CON RELACION AL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Reglas jurisprudenciales

GRAVAMENES INDIRECTOS SOBRE BIENES DE PRIMERA NECESIDAD-Criterios de aplicación

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Discriminación a las mujeres como fundamento en su género

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Gravamen sobre bienes y servicios de primera necesidad implicaciones discriminatorias para las mujeres

DISCRIMINACION ECONOMICA-Impuesto indirecto para las mujeres de bajos recursos o con escasas oportunidades laborales

Referencia: Expedientes D-12128

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

Demandante: Danilo Andrés Virviescas Ibargüen

Magistrada sustanciadora:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil dieciocho (2018).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los Magistrados Alejandro Linares Cantillo, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Antonio José Lizarazo Ocampo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo

Schlesinger, Alberto Rojas Ríos y José Fernando Reyes Cuartas, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Danilo Andrés Virviescas Ibargüen interpuso demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 por considerar que viola los artículos 13, 43 y 363 de la Constitución, es decir, los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria.

2. Mediante auto del 17 de mayo de 2017 se admitió la demanda y se ordenó (i) fijar en lista la norma acusada para garantizar la intervención ciudadana; (ii) correr traslado al Procurador General de la Nación, para lo de su competencia; (iii) comunicar al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Justicia y del Derecho, a la Consejería Presidencial para la Equidad de la Mujer, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional -DIAN-, y a la Defensoría del Pueblo para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran en este proceso; e (iv) invitar al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Corporación Sisma Mujer, a la organización Women'sLink Worldwide, al centro de estudios jurídicos y sociales -DeJusticia-, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a Profamilia, a las facultades de Derecho de las Universidades de los Andes, Externado de Colombia, Nacional de Colombia, Libre de Colombia, de Nariño, de Antioquia, de Caldas e ICESI, y a los Grupos de Acciones Públicas de la Pontificia Universidad Javeriana y del Rosario, al Centro de Estudios de Género de la Universidad Nacional de Colombia, y a las Facultades de Economía de las Universidades de los Andes, Nacional de Colombia, Javeriana, de Antioquia e ICESI para que, si lo consideraban adecuado, se pronunciaran sobre la constitucionalidad de la norma demandada. Mediante Auto 305 de 2017 se suspendieron los términos y mediante auto del 18 de mayo de 2018 se levantó dicha suspensión.

4. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo

concepto de la Procuraduría General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre las demandas de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe y subraya el texto de la norma acusada:

““LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

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

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

09.01 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.
10.07.90.00.00	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
12.01.90.00.00	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
15.15.21.00.00	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	Únicamente los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
21.01.11 .00	Extractos, esencias y concentrados de café.
21.06.90.61.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.
21.06.90.69.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.
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.

44.03 Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada.

52.01 Algodón sin cardar ni peinar.

73.11.00.10.00 Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular.

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.

82.08.40.00.00 Cuchillas y hojas cortantes para máquinas agrícolas, hortícolas o forestales.

84.09.91.60.00 Carburadores y sus partes (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.

84.09.91.91.00 Equipo para la conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos automóviles a uso dual (gas/gasolina) componentes del plan de gas vehicular.

84.09.91.99.00	Repuestos para kits del plan de gas vehicular.
84.14.80.22.00	Compresores componentes del plan de gas vehicular.
84.19.31.00.00	Secadores para productos agrícolas
84.19.50.10.00	Intercambiadores de calor; pasteurizadores
84.24.82.90.00	Fumigadoras para uso agrícola
84.29.51.00.00	Cargador frontal
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.
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.
84.38.80.10.00	Descascarilladoras y despulpadoras de café
85.01	Motores y generadores eléctricos para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas.
85.07	Acumuladores eléctricos, incluidos sus separadores, aunque sean cuadrados o rectangulares para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas.
85.04	Cargadores de baterías de vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas incluso aquéllos que vienen incluidos en los vehículos, los de carga rápida (electrolineras) y los de recarga domiciliaria.
85.04	Inversores de carga eléctrica para uso en vehículos eléctricos, híbridos e

híbridos enchufables.

87.02 Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de 10 o más personas, incluido el conductor.

87.03 Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables concebidos principalmente para el transporte de personas (excepto la partida 87.02), incluidos los vehículos de tipo familiar ("break" o station wagon) y los de carreras.

87.04 Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de mercancías.

87.05 Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para usos especiales excepto los concebidos principalmente para el transporte de personas o mercancías.

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.

87.11 Motocicletas eléctricas (incluidos los ciclomotores).

87.12 Bicicletas eléctricas (incluidos los triciclos de reparto). Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor cuyo valor no exceda los 50 UVT.

89.01 Transbordadores, cargueros, gabarras (barcazas) y barcos similares para transporte de personas o mercancías.

89.04 Remolcadores y barcos empujadores.

89.06.90 Los demás barcos y barcos de salvamento excepto los de remo y los de guerra.

90.25.90.00.00 Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan de gas vehicular.

90.32 Unidades de control de las baterías y del sistema de enfriamiento de las baterías para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.

96.19 Compresas y tampones higiénicos.

Adicionalmente:

1. La primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante cesiones de derechos fiduciarios por montos equivalentes. La primera venta de las unidades de vivienda de interés social VIS, urbana y rural, y de Vivienda de Interés Prioritario (VIP), urbana y rural, mantendrá el tratamiento establecido en el parágrafo 2o del artículo 850 del Estatuto Tributario.

2. A partir del 1o de enero de 2017, los bienes sujetos a participación o impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de que trata el artículo 202 de la Ley 223 de 1995.

3. Las neveras nuevas para sustitución, sujetas al Reglamento Técnico de Etiquetado (RETIQ), clasificadas en los rangos de energía A, B o C, de acuerdo a la Resolución 41012 de 2015 del Ministerio de Minas y Energía, o la que la modifique o sustituya, siempre y cuando: i) su precio sea igual o inferior a 30 UVT; ii) se entregue una nevera usada al momento de la compra; y iii) el comprador pertenezca a un hogar de estrato 1, 2 o 3. El Gobierno nacional reglamentará la materia para efectos de establecer el mecanismo para garantizar la aplicación de esta tarifa únicamente sobre los bienes objeto de sustitución.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Estará excluida la venta de las unidades de vivienda nueva a que hace referencia el numeral 1 siempre y cuando se haya suscrito contrato de preventa, documento de separación, encargo de preventa, promesa de compraventa, documento de vinculación al fideicomiso y/o escritura de compraventa antes del 31 de diciembre del 2017, certificado por notario público”.

III. LA DEMANDA

5. El demandante considera que la disposición parcialmente acusada viola los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria, pues “la norma demandada introduce una reforma al Impuesto al Valor Agregado IVA, en virtud de la cual quedaron

gravados algunos bienes de primera necesidad para las mujeres colombianas. Lo cual resulta discriminatorio para las ciudadanas colombianas del sexo femenino con respecto al artículo 13 y 43 de la Constitución Nacional y contraría los principios constitucionales de progresividad y equidad en materia tributaria, debido justamente a que las ciudadanas colombianas estarán siendo gravadas con IVA, solamente por haber nacido bajo el sexo femenino. Por cuando (sic) alcanzan su desarrollo están en la obligación de adquirir productos clasificados bajo el código arancelario 96.19 Compresas y tampones higiénicos, en el mercado conocidos como toallas higiénicas, tampones y protectores diarios (sic)” [1].

6. Así mismo, explica que la menarquia es un proceso a partir del cual las mujeres “se hacen sexualmente maduras, comienzan a producirse hormonas femeninas y sus cuerpos son capaces de concebir”. Afirma que, generalmente, después de este proceso se produce la primera menstruación y, en el caso de las adolescentes colombianas, la edad promedio en la cual ocurre la menarquia es de 12 años. En esa medida, sostiene que una vez se produce la primera menstruación, las mujeres se ven en la obligación de adquirir los productos gravados, para evitar tanto “el manchado de las prendas de vestir” como “olores incómodos”, lo cual los convierte en bienes de primera necesidad para las mujeres.

7. Aunado a lo anterior, el actor trae a colación que esta Corte ha definido 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, los cuales, a su vez, están estrechamente ligados a la dignidad de la persona, su libre desarrollo de la personalidad y el derecho al mínimo vital.

Así mismo, resalta que el IVA es un impuesto indirecto, que no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones. Por consiguiente, argumenta que “una tarifa del IVA sobre bienes que, son de primera necesidad, impacta de manera regresiva e inconstitucional a las 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)”[2].

8. En palabras del accionante, al confrontar los artículos 13, 43 y 363 “(principio de Equidad y Progresividad) de la Carta Política, con lo regulado en la Ley 1819 de 2016..., nos

encontramos con el artículo 185, que modifica el artículo 468-1 del Estatuto Tributario establece una tarifa del 5 por ciento del IVA para algunos productos básicos de la canasta familiar y de primera necesidad para las mujeres en Colombia, como lo son: toallas higiénicas, tampones y protectores diarios y por tanto, gravar éstos está en total contravía con los postulados constitucionales...”[3].

9. Por último, concluye que las toallas higiénicas, los tampones y los protectores diarios son productos básicos de la canasta familiar que no tienen sustitutos en el mercado y, por ello, imponerles el IVA constituye una política que resulta regresiva en materia fiscal, que a su vez es discriminatoria, pues son únicamente las mujeres las que deben asumir este impuesto. Afirma que: “las normas tributarias deben gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva y no como hace el artículo 185 de la Ley 1819/2016 que discrimina gravando un producto de primera necesidad para las mujeres y de la misma manera a las mujeres con mayor capacidad económica (pertenecientes a estratos altos) y las que tienen menor capacidad económica (pertenecientes a estratos bajos)...”[4].

IV. INTERVENCIONES INSTITUCIONALES

1. Presidencia de la República[5]

La Presidencia de la República, actuando mediante su Secretaria Jurídica[6], solicita que se declare la INHIBICIÓN por ineptitud en la demanda. Subsidiariamente, pide la declaratoria de EXEQUIBILIDAD de la disposición parcialmente acusada. Para la Presidencia, los cargos formulados “demuestran una falta de comprensión de la medida adoptada en la Ley 1819 de 2016 con respecto a los tampones y compresas higiénicas, ya que lo que hizo esta norma, fue, de hecho, disminuir la tarifa del IVA para estos productos desde el 16%, con el cual se encontraban gravados desde 1974, al 5%, con miras precisamente a reducir el costo económico que representan para todas las mujeres colombianas, por igual”[7]. Por ello, sostiene que la demanda carece del requisito de certeza, pues la medida disminuye significativamente el efecto impositivo sobre las mujeres, en lugar de aumentarlo de forma discriminatoria.

El interviniente explica que estos productos fueron gravados con el impuesto al valor agregado desde 1974 y mantuvieron la tarifa general hasta 1998, cuando la Ley 488 de

dicha anualidad los excluyó. Posteriormente, la Ley 788 de 2002 los volvió a gravar con este impuesto y mantuvo la tarifa general del 16% hasta la adopción de la normativa acusada que disminuye tal gravamen al 5%.

Respecto a su petición subsidiaria, sostienen que en relación con el cargo de supuesta regresividad la Corte debe estarse a lo resuelto en la Sentencia C-100 de 2014, en la cual se estudió la imposición del IVA del 5% a diferentes productos alimenticios y de consumo básico y se determinó que tal gravamen era compatible con la Constitución y no comprendía una medida regresiva. Señala que la decisión citada, al estudiar el artículo 48 de la Ley 1602 de 2012 que incluía varios productos de consumo básico, concluyó que el impuesto no era regresivo, en tanto que:

“(i) el principio de progresividad plasmado en el artículo 363 Superior no se predica de cada impuesto en particular individualmente considerado, sino del sistema tributario como un todo, salvo los casos de tributos específicos que sean manifiestamente regresivos; (ii) el gravamen del IVA del 5% sobre los productos e implementos enunciados en la tabla no era manifiestamente regresivo, ni en su contenido ni en el contexto normativo en el que se insertaba, ya que dicho contexto establecía varios elementos que aliviaban y compensaban los eventuales elementos de regresividad que pudiera tener tal gravamen; (iii) la norma no establecía el IVA del 5% sobre todos los bienes de primera necesidad, dejando exento o excluido de dicho impuesto un conjunto de bienes que conformarían una canasta suficiente para la satisfacción de las necesidades básicas de la población; (iv) la norma formaba parte de un régimen jurídico del IVA que establecía tarifas diferenciales, entre las cuales las más bajas –entre el 0 y el 5%- gravaban una amplia gama de bienes de primera necesidad; (v) la norma, de hecho, compensaba la posible regresividad que existía con anterioridad a su introducción en el sistema tributario, puesto que reducía la tarifa del IVA del 16% al 5% con respecto a varios bienes de primera necesidad; (vi) la norma acusada por su enunciación detallada de los bienes sujetos a IVA del 5%, proveía claridad y certidumbre a los contribuyentes, simplificando así los instrumentos fiscales y contribuyendo a la eficiencia del sistema tributario; y (viii) la norma también preveía un instrumento de devolución parcial del valor pagado por el IVA del 5%, que promovía la bancarización, proveyendo así mayor eficiencia al sistema tributario como un todo”[8].

Afirma que las consideraciones precedentes son plenamente aplicables al caso bajo estudio

ya que: (i) la reforma tributaria excluyó del IVA a un amplio catálogo de productos de consumo básico suficientes para conformar la canasta familiar; (ii) una parte importante de los recursos recaudados por el aumento de la tarifa al 19% se destinará a la financiación de funciones de protección social y educación, lo cual compensa el incremento en el gravamen; (iii) el Estatuto Tributario consagra un sistema de tarifas diferenciales del IVA y de exclusiones, en el cual ciertos bienes de primera necesidad están excluidos y otros gravados a una tarifa muy baja. Adicionalmente, recalca que estos bienes fueron desgravados en un porcentaje importante.

Por último, explica que si la norma demandada es declarada inexecutable, se revivirá el régimen anterior que establecía un impuesto del 16%, es decir, una tarifa mayor a la contemplada en la disposición.

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público[9]

A partir de este contexto normativo, el Ministerio argumenta que la demanda carece de certeza y es inepta ya que el artículo demandado no impuso un nuevo gravamen, sino que disminuyó la tarifa existente para los referidos bienes, por lo cual se fundamenta en una premisa equivocada. De esta forma, afirma que la norma parcialmente acusada lo que hace es otorgar un tratamiento especial, al someterlos a una tarifa diferencial favorable. En tal sentido, señala que se trata de una medida dirigida especialmente a las mujeres como únicas consumidoras de estos productos que tiene como fin reducir el costo adicional que deben pagar al usarlos “y que por lo tanto les impone un gasto al que no se enfrentan los hombres”[10].

Posteriormente, refiere un estudio de discriminación de Caren Grown e Imraan Valodia sobre el impacto de las políticas tributarias en asuntos de género. Entre sus conclusiones, cita que las mujeres trabajan más pero reciben menor remuneración que los hombres y tienen menos propiedad privada. También, resalta que existen diferencias de género en el gasto. Adicionalmente, transcribe cifras de la CEPAL que indican que las mujeres ganan 16% menos que los hombres, brecha que para la OCDE está entre un 8% y 12%, aunque refiere que esta última organización afirma que tienen más probabilidad de vivir en la pobreza. Con todo, precisa que es importante adoptar medidas que contribuyan a la igualdad de género desde la perspectiva económica, por lo cual el Ministerio apoyó el gravamen de tarifa

diferencial de estos productos. Además, señala que las reducciones en los impuestos indirectos en Reino Unido siguieron el mismo camino de desgravarse del 20% al 5% en el año 2001 y en Canadá se derogó el impuesto federal como se hizo en España, Países Bajos, Irlanda y ocho estados en EEUU.

El Ministerio sitúa las medidas precedentes como acciones afirmativas en tanto instrumento para remover diferencias fácticas y conseguir una sociedad más justa. A su vez, cita la Sentencia C-667 de 2006 para concluir que la medida acusada es una acción afirmativa por desgravar estos productos en un 11% del IVA.

De otra parte, argumenta que el aparte demandado respeta los principios de progresividad y de equidad del sistema tributario, ya que estos no se predicen de los impuestos o de elementos que conforman el sistema tributario, sino del mismo como un todo. Por ello, el que un gravamen no sea coherente con el principio de progresividad no lo hace inconstitucional y lo que se debe establecer es si “el tributo en concreto tiene la capacidad de aportar al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad”[11]. Por lo anterior, encuentra improcedente el examen planteado por el demandante, según el cual la tarifa que grava en un 5% los mencionados bienes desconoce los principios de progresividad y equidad, debido a que el IVA es un impuesto indirecto. En tal sentido, no consulta la capacidad económica de las mujeres. Más allá, considera que la demanda no explica cómo la medida le asigna una dosis de “manifiesta regresividad” al sistema tributario.

De conformidad con las anteriores precisiones, señala que la demanda: (i) carece de certeza “porque no es cierto que el hecho de que un tributo sea regresivo, implique que el sistema tributario sea a su vez regresivo”[12]; (ii) es impertinente, pues aun cuando se señala que viola el artículo 363 de la Constitución no establece de qué manera la norma parcialmente demandada viola el referido artículo constitucional, en la medida en que los argumentos recaen sobre la regresividad del IVA en una medida aislada y no respecto del sistema; y (iii) es insuficiente porque los argumentos presentados se limitan a expresar consideraciones sobre la regresividad del IVA como impuesto indirecto, sin precisar el cargo respecto del sistema.

Por otro lado, afirma que la Corte Constitucional ha destacado, por ejemplo, en la Sentencia C-776 de 2003, que en razón a la naturaleza de impuesto indirecto del IVA el principio de

progresividad no le es prima facie aplicable, “pues no es la capacidad económica la que rige su definición como en el caso de los impuestos directos como el de renta, sino el consumo”[13]. En consecuencia, aduce que los argumentos de la demanda son inconducentes y que la Sentencia C-100 de 2014 determinó que el hecho de que el IVA sea un impuesto indirecto no viola la Constitución.

Explica que, además de lo señalado hasta ese momento, la Corte en la misma sentencia aclaró que la inaplicabilidad del principio de progresividad al IVA no implica que tal impuesto, “ponderado dentro del sistema tributario en su totalidad, no pueda ser objeto de análisis desde el principio de progresividad”[14]. En tal sentido, asevera que el mencionado tributo no viola el artículo 363 de la Constitución porque: (i) los bienes no son objeto de un nuevo gravamen, sino de una reducción de tarifa. Luego, no se introduce una dosis de regresividad al sistema; por el contrario, se reduce “la eventual aportación de regresividad preexistente”[15]; (ii) recae sobre un solo grupo de bienes de aseo para las mujeres, lo cual no afecta el mínimo vital ya que “muchos bienes que podrían considerarse necesarios para asegurar una vida digna siguen estando exentos (con tarifa cero) o excluidos del impuesto”[16], con los cuales se puede componer una canasta familiar. Adicionalmente, la regulación es coherente con la política sobre la adopción de tarifas diferenciales para el IVA con un menor gravamen para bienes que satisfacen necesidades básicas respecto a bienes suntuarios, que ha sido declarada constitucional.

Como siguiente punto de su exposición, el Ministerio recuerda que, de conformidad con lo reiterado en la Sentencia C-155 de 2016, el Congreso tiene un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, en ejercicio del cual estableció una tarifa diferencial en desarrollo de los artículos 13 y 43 de la Constitución, sin que exista una restricción constitucional que se lo impida. Además, el impuesto: (i) respeta el principio de legalidad; (ii) es justo y equitativo; (iii) es una medida que le asigna una cuota de progresividad al sistema tributario; (iv) promueve la igualdad en tanto acción afirmativa; y (v) no afecta el mínimo vital.

Ahora bien, como complemento a los anteriores argumentos, afirma que existe una inviabilidad técnica y constitucional para gravar con tarifa de 0% o excluir los mencionados bienes del IVA. Sostiene que definir tarifas diferenciales, así como la exclusión o exención del IVA sobre estos productos no garantiza la disminución del precio ya que puede existir:

“(i) aumento del margen de los empresarios del sector a costa del sistema; (ii) necesidad de medidas complementarias a las adoptadas en el marco del sistema tributario; (iii) afectación de la disponibilidad de recursos para financiar el gasto público social; y (iv) afectación de la equidad en la distribución del ingreso”[17].

3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)[18]

La entidad, actuando mediante su apoderada, solicita que se declare la INHIBICIÓN por ineptitud sustantiva de la demanda al incumplir los requisitos de suficiencia y especificidad. En subsidio, solicita que se declare la EXEQUIBILIDAD de la norma demandada.

Para la DIAN, la demanda no expone los elementos de juicio argumentativos y probatorios necesarios para el estudio de constitucionalidad y “solo se funda en criterios subjetivos o de inconveniencia ajenos a un debate constitucional”[19]. Como ejemplo, señala que no se identifica el grupo o situación de hecho que, “a pesar de ser iguales desde un punto de vista jurídicamente relevante, reciben un trato legislativo diferenciado: mujeres vs hombres”[20].

Además, incumple el requisito de suficiencia, al no explicar por qué tal trato es arbitrario. Así, considera que el accionante se limita a decir de forma vaga y subjetiva que la norma acusada es discriminatoria, al gravar unos bienes de primera necesidad para las mujeres.

Respecto a la constitucionalidad de la norma aduce que: (i) en el contexto de la Ley 1819 de 2016 la creación de un régimen de tarifas diferenciales “es un mecanismo que hace más eficiente el impuesto y que reconoce la naturaleza de producto básico de la canasta familiar pero que por tratarse de un impuesto indirecto es regresivo”[21]; y (ii) el aparte acusado no es discriminatorio ni viola el principio de igualdad, “es resultado del principio de suficiencia, neutralidad del IVA y de la libertad de configuración normativa del Legislador. Tampoco grava la capacidad contributiva de las mujeres”[22].

Sobre el primer punto, explica que por la naturaleza del impuesto sobre las ventas, el Legislador creó tarifas diferenciales con el fin de evitar “de manera excesiva el efecto regresivo del tributo”. Así, buscó su eficiencia en consideración a: (i) la clase de bien o servicio; (ii) la necesidad o uso que le da la comunidad; y (iii) el grupo sobre el que se genera la carga tributaria. Todo lo anterior, para procurar cierta equidad en el pago del tributo. En tal sentido, explica que las toallas y tampones higiénicos antes estaban gravados en un 16% pero con esta reforma se disminuyó su gravamen al 5%. Por ello, se trata de una

tarifa preferencial que en las discusiones para fijarla tuvo en cuenta justamente que se trata de bienes de primera necesidad y los exceptuó del incremento del 19%. Para sustentar este argumento, el interviniente cita apartes de uno de los informes de ponencia para debate en Senado de la Ley 1819 de 2016.

A continuación, refiere las Sentencias C-426 de 2005, C-100 de 2014, C-776 de 2003 para explicar que el Congreso no tiene una prohibición absoluta de gravar con IVA algunos bienes de primera necesidad, pero sí le está vedado “gravar la totalidad de los bienes de primera necesidad en el modo como lo hacía el artículo 116 de la Ley 788 de 2002”[23].

4. Instituto Colombiano de Derecho Procesal[24]

El Instituto, a través de su Director, solicita que se declare la EXEQUIBILIDAD del aparte acusado, contenido en el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, por considerar que solo se violarían los principios de igualdad y de equidad “si algunas mujeres sufrieran algún menoscabo en el tratamiento tributario frente a otras mujeres, por causa de la imposición tributaria aludida, pues por su específica y muy clara diferenciación de género, no pueden compararse con los individuos del sexo masculino en esta materia”[25].

A partir del concepto de equidad tributaria establecido en la Sentencia C-385 de 2008, afirma que en el presente caso no existen razones para un tratamiento igual ya que “no otros sujetos de la especie humana necesitan usar los bienes objeto de la nueva tarifa del Impuesto sobre las Ventas, al tiempo que no se ha desconocido el mandato de igual regulación legal pues existen razones para un tratamiento desigual derivado de la circunstancia expuesta”[26].

De otra parte, explica que el efecto de regresividad del impuesto indirecto se predica de todos los bienes y servicios a los cuales el Legislador les impuso IVA pero, en este caso, el efecto es progresivo. Lo anterior, porque hasta antes de la reforma tributaria de 2016 las compresas y tampones higiénicos estaban gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas. Por ello en esta normativa pasaron de tributar bajo la tarifa de 16% al 5%, lo cual significa que estos elementos se desgravaron de forma significativa.

Adicionalmente, precisa que la Ley 1607 de 2012 estableció a favor de los responsables del IVA el derecho al descuento de la totalidad del impuesto facturado a su cargo por la

adquisición de ciertos bienes y servicios. Específicamente, el artículo 56 de la citada ley consagró el derecho a la compensación y/o devolución de los saldos a favor provenientes de los excesos de impuestos descontables por diferencia de tarifa. En tal sentido, “a pesar del margen de utilidad que pueden tener, al serles reintegrado el exceso de impuesto descontable, disminuyen sus costos operativos y pueden ofrecer sus productos”[27] a un precio menor.

En consecuencia, para el Instituto, la norma parcialmente demandada establece un alivio tarifario que permite la reducción de los costos operativos de producción y comercialización, lo cual facilita la disminución de los precios ofrecidos al consumidor. Sin embargo, resalta que si tal reducción del valor de los productos en cuestión no se ha dado, es un asunto ajeno al análisis jurídico.

5. Academia Colombiana de Jurisprudencia[28]

La Academia Colombiana de Jurisprudencia solicita que se declare la EXEQUIBILIDAD de la disposición acusada. En relación con el principio de igualdad, sostiene que de conformidad con lo dicho por la Corte Constitucional se trata de un concepto relacional y refiere los elementos del tercio de comparación. Así, señala que en el caso concreto no concurren dos grupos en una misma situación que sean susceptibles de ser comparados. Explica que la norma acusada es genérica, “en tanto no se refiere a un grupo específico de mujeres respecto de las cuales se haga exigible el IVA de las compresas y tampones higiénicos, sino se refiere al producto como tal”[29] y el hecho de que “estos artículos sean de uso exclusivo por parte del género femenino no significa que se configure una discriminación per se en contra de este género”[30]. En el mismo sentido, advierte que las diferencias entre hombres y mujeres hacen que no puedan ser comparados y que el hecho de que se graven productos higiénicos femeninos no significa una discriminación contra las mujeres.

Por otro lado, plantea que es un asunto diferente el que estos bienes integren la canasta familiar y que el Legislador tenga la posibilidad de decidir si los grava. También resalta que la norma no introduce un nuevo gravamen sobre productos antes exentos o excluidos del IVA, sino que reduce la tarifa del 16% al 5%. En consecuencia, la disposición es una expresión del principio de progresividad tributaria. Finalmente, sostiene que el gravamen de estos bienes no es una política regresiva en materia fiscal, pues grava de la misma forma a

las personas con mayor capacidad de pago y a quienes tienen menor capacidad. Además, precisa que el IVA, como impuesto indirecto, no tiene naturaleza progresiva, entonces la norma incorpora equidad y progresividad en desarrollo del artículo 363 de la Constitución.

6. Universidad del Rosario, Facultad de Derecho[31]

La Facultad de Derecho de la Universidad del Rosario, a través de la Coordinadora de la Clínica Jurídica contra Violencia Intrafamiliar y de Género[32], la Coordinadora del Área Comercial[33], la Coordinadora del Grupo de Procedimientos y Acciones Tributarias[34] y la Directora General del Consultorio Jurídico[35], solicitan que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD del apartado acusado del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, advierten que su análisis no se limitará a la transgresión del derecho a la igualdad, sino también abarcará “la carencia de suficiencia argumentativa en el curso del trámite legislativo dentro del Congreso”[36], y argumentos de derecho comparado, especialmente en relación a Canadá.

En primer lugar, refieren las normas nacionales e internacionales que protegen la igualdad de género, a saber: los artículos 13 y 43 de la Constitución, los artículos 3° de la Ley 1480 de 2011, 7° de la Ley 1257 de 2008 y las Leyes 984 de 2005, 51 de 1981. En este contexto, afirman que existe la obligación de garantizar “tanto a hombres como mujeres, la igualdad material y real en el ejercicio y disfrute de sus derechos económicos, sociales, políticos, culturales y civiles, implementando políticas públicas para la eliminación de la discriminación contra la mujer”[37].

Precisan que el principio de igualdad también se predica del sistema tributario, de conformidad con el artículo 363 de la Constitución. Así, señalan que ha sido definido por la Corte Constitucional como “una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual”[38]. Además, indican que se debe respetar la equidad horizontal, bajo la cual los tributos deben gravar de igual forma a quienes tienen la misma capacidad de pago y la

equidad vertical, que dispone gravar en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva.

Consideran que el Estado incurre en una contradicción al suscribir tratados que imponen obligaciones para proteger la igualdad de las mujeres pero a su vez expide normas como la acusada, que las obliga a invertir de sus ingresos el 5% de IVA sobre productos indispensables para su higiene personal, solo por el hecho de ser mujeres. Además, subrayan que para las mujeres que no trabajan o que ganan muy pocos ingresos comprende un detrimento en su economía. Igualmente, sostienen que se trata de un “impuesto rosa” y de una medida que promociona la desigualdad de género, por tratarse de una carga tributaria adicional que no puede evadirse por razones biológicas. Por ello, consideran que la disposición es inconstitucional ya que al establecer “un impuesto a productos básicos para las mujeres [se incurre] en una discriminación silenciosa (...) a pesar de existir normas, tratados y políticas que favorecen la igualdad de género”[39].

En segundo lugar, afirman que la postura de la Universidad es que el impuesto contenido en la norma acusada viola el derecho a la igualdad. Como fundamento de su posición, afirman que la igualdad opera como valor, derecho fundamental y principio constitucional y que del artículo 13 de la Constitución se desprenden tres elementos: “(i) el derecho al trato igualitario (...); (ii) el derecho a no aceptar diferencias de trato, salvo cuando sean constitucionalmente injustificadas y proporcionales; y (iii) las categorías”[40]. Explican que, en este caso, se debe aplicar el test de igualdad estricto ya que la norma demandada se refiere a una clasificación sospechosa, “pues al gravar un bien de consumo que únicamente utilizan las mujeres, la norma al gravar dichos bienes (sic) está otorgando un trato diferenciado”[41].

A continuación, desarrollan el referido test y señalan que el fin de la medida es aumentar el recaudo tributario, para lo cual gravan las compresas y los tampones higiénicos a una tarifa del 5%. Así, argumentan que el Legislador sobrepasó sus límites ya que el impuesto viola el derecho a la igualdad y es posible reemplazarlo por otro menos lesivo, como el aumento de otros impuestos.

De otra parte, afirman que aunque el 51% de la población en Colombia es femenina existe una brecha laboral entre hombres y mujeres que demuestra que el 57% de la población

económicamente activa es masculina. Por el contrario, existe un alto porcentaje de trabajo no remunerado de las mujeres en el hogar. En consecuencia, sostienen que las políticas fiscales tienen un impacto en la situación de las mujeres y deben adoptar una perspectiva de género ya que la actual política comprende un sesgo de género implícito “que se manifiesta través de diferencias en la forma en que el sistema fiscal afecta el bienestar de hombres y mujeres”[42].

Sumado a lo anterior, aseveran que la falta de perspectiva de género también se ve en los precios de los artículos de aseo dirigidos a las mujeres, que son del 5% al 20% superiores a los de los hombres. Igualmente, afirman que gravar los productos básicos para las mujeres es regresivo al afectar en mayor proporción a aquellas, como población con menores ingresos en general, lo cual es una diferencia entre la capacidad de pago de unos y otras. Además, consideran que estos bienes deben reconocerse como de primera necesidad, ya que su consumo no refleja la capacidad adquisitiva de las mujeres. También afirman que se está frente a una carga injustificada para las mujeres que debe eliminarse, para reducir las desigualdades que las afectan en materia tributaria.

En tercer lugar, plantean que durante el trámite legislativo no existió una verdadera discusión sobre el tema ni se refirió a la posible violación del derecho a la igualdad. El proyecto se limitó a darle un tratamiento preferencial a los artículos de protección femenina, pese a que hubo propuestas durante el segundo debate dirigidos a declarar excluidos del tributo dichos bienes. De otro lado, estiman que la exposición de motivos allegada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no soluciona el problema, al argumentar que beneficios como las exenciones y exclusiones afectan la eficiencia del tributo y disminuyen la capacidad de recaudo. Solicitan que la Corte examine “si se cumplió con el requisito de suficiencia de debate, debido a la importancia y a la materia involucrada en el examen que nos compete, representa una garantía para los contribuyentes. (...) en lo que atañe a la discusión sobre la implementación o el aumento de tarifas en impuestos indirectos”[43].

Finalmente, refieren el caso Canadiense y los diferentes intentos de retirar el impuesto equivalente al IVA a los productos de higiene femenina con fundamento en una “discriminación financiera a las mujeres”[44].

7. PROFAMILIA[45]

Profamilia, a través de su Directora Ejecutiva, solicita que se declare la INEXEQUIBILIDAD de la norma parcialmente acusada. Sostiene que los principios de equidad, eficiencia, progresividad y proporcionalidad son límites al Legislador en materia tributaria y, en este caso, el impuesto analizado viola el derecho a la igualdad de las mujeres. En sustento de tal afirmación, señala que en este caso se debe aplicar un test de razonabilidad que responda: “¿a quién se van a repartir los bienes o gravámenes? ¿Qué bienes o gravámenes se van a repartir? Y ¿Por qué se van a repartir los bienes o gravámenes?”[46]

A los anteriores interrogantes responde que lo que se va a repartir es un gravamen de 5% para las compresas y tampones higiénicos exclusivamente entre las mujeres. Aduce que esto comprende un trato desigual y explica los pasos del test de razonabilidad para determinar los criterios que justifican la diferenciación al imponer el gravamen. Indica que el fin perseguido por el impuesto es netamente económico y que la exposición de motivos de la normativa señala que el objetivo es la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. No obstante, afirma que tal finalidad no se materializa mediante la imposición de un tributo sobre bienes exclusivos de las mujeres y se causa discriminación al establecer como criterio el sexo del consumidor. Destaca que la mayoría de los bienes gravados por este impuesto son de libre escogencia del consumidor, pero este producto no lo es ya que ninguna mujer puede “evitar la ocurrencia del proceso fisiológico y biológico el cual es la menstruación”[47]. De esta forma, considera que el gravamen consagra una discriminación con fines económicos “pues vulnera el principio de igualdad y prohibición de discriminación con ocasión del sexo, pues es un impuesto que no repara en el porcentaje de ingresos de quien consumirá el bien, pues es el único grupo que se verá afectado económicamente con la medida económica será el de las mujeres”[48]. Por ello, concluye que el impuesto es irrazonable y desproporcionado.

De otra parte, explica que existe “desigualdad estructural de géneros”, como la establecida por el Auto 009 de 2015, en el cual se afirma que la violencia basada en el género desarrolla actos de discriminación. Igualmente, refiere la Declaración sobre la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer y la Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación de Naciones Unidas (CEDAW), la Plataforma de Acción de la Cuarta Conferencia Mundial sobre la Mujer de Beijing de 1995 y el artículo 43 de la

Constitución. En consonancia, afirma que aun cuando los parámetros nacionales e internacionales han realizado intentos por generar equidad de género, la realidad social no permite contribuir a tal objetivo. Por ello, “fenómenos como la menstruación, gozan de un enfoque de género en favor de las mujeres y no por ello puede encausarse una carga fiscal que hace más difícil acceder a compresas y tampones higiénicos”[49].

En el mismo orden de ideas, cita la Encuesta Nacional de Demografía y Salud de 2015 en la cual se registra que la proporción de hombres que trabajan es de 75% respecto a un 53.6% de mujeres. De lo anterior, sostiene que las mujeres aun no alcanzan escenarios reales de igualdad y equidad.

A continuación, asevera que el gravamen de 5% sobre compresas y tampones, sin aplicación del test de razonabilidad, afecta determinantes sociales de la salud ya que “el gravamen propuesto para las compresas y tampones pone en riesgo la integralidad de las mujeres y es posible que Colombia sea un caso donde las mujeres afecten su diario vivir del recurso económico que supla el uso de compresas y tampones”[50]. Finalmente, señala que el Banco Mundial explica que en África una de cada diez niñas no asiste a la escuela durante el periodo menstrual por la ausencia de instalaciones, falta de información y carencia de productos sanitarios, lo cual puede replicarse en Colombia.

8. Women’s Link Worldwide[51]

Dos abogadas y una practicante de Women’s Link Worldwide intervinieron en representación de la organización para solicitar que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD de la norma parcialmente acusada. Consideran que la imposición de IVA a productos de higiene menstrual crea una discriminación de género que afecta los derechos fundamentales de las niñas y mujeres. Así, señalan que la menstruación es un proceso natural femenino que tiene una relación directa con sus derechos fundamentales y citan a la Relatora Especial de las Naciones Unidas para el Derecho Humano al Agua quien ha reconocido que la falta de acceso a la higiene menstrual afecta “la igualdad de género y el disfrute por las mujeres y las niñas de sus derechos humanos, incluidos el derecho a la educación y el derecho a la salud”[52]. Afirman que las compresas y tampones higiénicos integran el grupo de productos y servicios conexos con el derecho al mínimo vital “los cuales, según la Corte Constitucional, se entienden como de primera necesidad”[53]. Lo anterior, en razón a su

consumo por un sector amplio de la sociedad y a atender aspectos vitales. Debido a lo anterior, sostienen que, dado que la menstruación es inherente al sistema sexual y reproductivo femenino, se debe entender que las compresas y los tampones higiénicos son bienes esenciales.

A continuación, explican que si bien la Corte ha permitido gravar bienes de primera necesidad, lo ha hecho con fundamento en que se trate de productos sustituibles, lo cual no sucede con las compresas y los tampones que son indispensables y respecto de los cuales no hay alternativas. Señalan que, dado que la menstruación es experimentada por niñas y mujeres, cualquier medida que grave estos productos las afecta de forma particular. En consonancia con lo anterior relatan que, tanto en Nueva York como en Canadá, se eliminó el impuesto bajo la lógica expuesta. Por lo tanto, indican que “se crea un obstáculo de tipo económico para el acceso a estos productos de primera necesidad, basándose en su sexo y afectando sus derechos fundamentales, primordialmente el derecho a la igualdad”[54].

Como segundo punto de su intervención, sostienen que la intersección entre el género y otros factores de vulnerabilidad produce discriminación indirecta contra las niñas y mujeres, específicamente en relación con la pobreza. En tal sentido, aseveran que las mujeres enfrentan diversas formas de desigualdad al impedírseles: acceder libremente al mercado laboral, desarrollar las capacidades físicas e intelectuales de las que están dotadas y tener mayores oportunidades de progreso económico, lo cual se evidencia en un informe del DANE que asegura que las mujeres se encuentran 20 puntos por debajo de los hombres en la tasa de ocupación laboral. Adicionalmente, indican que los tratos u omisiones que tienen un impacto desproporcionado en un grupo poblacional constituyen discriminación indirecta, como sucede con la norma bajo estudio.

Por último, argumentan que la disposición desconoce el principio de equidad tributaria, pues crea discriminación de género al introducir un impuesto que genera un impacto diferenciado entre hombres y mujeres, sin que exista justificación. Explican que la Constitución establece un deber para los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Respecto a los tributos, afirma que el Legislador, aun cuando cuenta con un amplio margen de configuración, tiene límites como la justicia y la equidad, al igual que los principios de eficiencia, progresividad y la prohibición del ejercicio de sus potestades de forma arbitraria o contra los derechos fundamentales.

En tal sentido, aducen que el principio de equidad se entiende como la manifestación del principio de igualdad “que se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se dé un mismo trato pese a existir razones para dar un trato desigual”[55]. Por ende, toda política tributaria debe “contemplar la manera en que las políticas fiscales crean tratos diferenciados, dado que dichas políticas `no son neutrales a las características socioeconómicas de las personas, entre ellas el género´”[56].

Explican que numerosos estudios han reconocido que ciertos impuestos pueden crear sesgos que profundizan la discriminación de género. Por una parte, los gravámenes explícitos aplican tasas impositivas diferentes a las mujeres y a los hombres mientras que, de otra, los implícitos se dan cuando “existen diferencias en la forma en que el sistema fiscal afecta el bienestar de las mujeres y los hombres”[57]. En consecuencia, existe un deber de sensibilidad a los sesgos de género que pueden producirse por los tributos establecidos por el Legislador, como lo hace el impuesto analizado que discrimina a las niñas y a las mujeres, especialmente a aquellas que enfrentan múltiples inequidades, lo cual ahonda su situación de desigualdad.

9. Defensoría del Pueblo[58]

La Defensoría del Pueblo, actuando mediante su Delegada para Asuntos Constitucionales y Legales, pide que se declare la INEXEQUIBILIDAD de la norma parcialmente acusada, por considerar que el impuesto que se estudia recae sobre productos de uso exclusivamente femenino y el gravamen, al incrementar el costo, reduce la posibilidad de niñas y mujeres de acceder a los mismos. Sostiene que lo precedente impacta sus derechos a la salud, a la educación y a la participación social e “incrementa la brecha que existe respecto a las garantías de las que goza la población masculina para ejercerlos lo cual desconoce los múltiples compromisos que tiene el Estado colombiano para eliminar esa distancia”[59]. Adicionalmente, señala que la declaratoria de inexequibilidad es insuficiente, ya que se requiere la inclusión de estos bienes en la lista de aquellos excluidos del IVA contemplada en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016, además de adoptar otras políticas públicas.

Por lo anterior, también solicita que la Corte “exhorte al Congreso de la República a que los exima de este gravamen o como lo plantea la demanda bajo el radicado D-12207”[60], se

declare una omisión legislativa relativa respecto a los bienes de higiene menstrual respecto al artículo citado. Adicionalmente, que se haga un llamado a las autoridades para que se emprendan las acciones necesarias que conduzcan a garantizar a toda la población femenina la higiene menstrual como un asunto de derechos humanos.

Para desarrollar los anteriores argumentos, primero, describe las subreglas jurisprudenciales sobre el alcance y los límites constitucionales en materia tributaria. Así, señala que al Estado le corresponde asegurar en la mayor medida posible que todas las personas, inclusive las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. En segundo lugar, afirma que el margen de imposición tributario se limita por: (i) el reconocimiento del Estado Social de Derecho[61]; (ii) la exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad[62]; (iii) los derechos a la alimentación y al mínimo vital[63]; y (iv) los principios del sistema tributario de igualdad, equidad, progresividad y justicia[64]. Paralelamente, desarrolla el contenido de cada uno de esos límites.

A partir del mencionado desarrollo teórico, sostiene que imponer un impuesto sobre compresas y tampones higiénicas desborda los límites constitucionales en materia tributaria. Para sustentar tal afirmación precisa que las niñas y mujeres son un grupo poblacional tradicionalmente discriminado, como ha sido reconocido en diferentes fuentes normativas como la CEDAW y la Convención de Belém do Pará. También señala que la categoría analítica del género pretende develar las razones que sirven de fundamento de discriminación, con el fin de erradicarla y es una herramienta para estudiar la disposición acusada. En tal sentido, asevera que el fenómeno biológico de la menstruación ha sido un factor determinante para la exclusión social de las mujeres en la historia, lo cual ha sido contrarrestado por las toallas higiénicas y los tampones que, además, son una garantía de vivir bien desde la dignidad humana, por lo cual no se deben imponer barreras a su acceso.

A manera de contexto, reseña históricamente lo que ha implicado la menstruación para las mujeres a partir de lo dicho por diferentes académicas para comprender el significado social del periodo menstrual y la trascendencia de las tecnologías creadas para su manejo, que fomentan la participación social y medios de liberación femenina.

A continuación, sostiene que Human Rights Watch ha advertido que la falta de acceso a elementos y condiciones adecuadas para la higiene femenina durante el periodo menstrual obstaculiza la garantía de los derechos a la salud, saneamiento, educación y trabajo. Así, afirma que múltiples fuentes indican que los altos precios de toallas higiénicas y tampones hacen que “un considerable porcentaje de la población femenina en el mundo acuda al uso de otras alternativas como ropa sucia, trapos, aserrín y hasta tierra o ceniza, entre otras, para retener el flujo menstrual, lo cual constituye una práctica que puede provocar infecciones y enfermedades vaginales”[65], además de obstrucciones al acceso a la educación. En esa medida, señala las diferentes conclusiones sobre este punto a las que han llegado UNICEF, expertos del Consejo de Suministro de Agua y Saneamiento Colaborativo (WSSCC), la UNESCO, Plan Internacional y el Banco Mundial.

Refiere que nada de lo anterior ha sido tenido en cuenta por la legislación interna, pues las normas más recientes han tendido a gravar estos productos con un impacto discriminatorio para las mujeres. Lo precedente, bajo el entendido de que “la posibilidad de acceder a condiciones y métodos efectivos para el aseo menstrual, entre las que se encuentran las toallas y tampones higiénicos, tienen una incidencia directa con la posibilidad de ejercer los derechos a la salud y educación”[66], entre otros. En consecuencia, estos productos no deben gravarse, para evitar que exista regresividad en el goce de los derechos mencionados, como lo han hecho países como Estados Unidos, Canadá y Argentina, al determinarlos como bienes de primera necesidad excluidos del pago de impuestos.

En relación con la afectación al mínimo vital, asevera que las mujeres menstrúan aproximadamente 40 años de sus vidas, para lo cual deben acudir a productos de esta naturaleza. De este modo, indica que unas 10.140 unidades de tales tecnologías, necesarias para cubrir ese periodo, cuestan \$1.264,68 dólares[67]. Añade, que si bien existen productos como la copa menstrual y otros reutilizables, son poco publicitados y de difícil acceso por su poca presencia en el mercado y alto costo. Por ello, las toallas higiénicas y los tampones son los métodos de higiene utilizados de forma más frecuente y debido a su uso es “posible catalogarlos como bienes insustituibles de primera necesidad, y por tanto [pertenecen] a la canasta básica de la población femenina”[68].

De otra parte, reporta que según el DANE el 50,7% de las mujeres en Colombia representa factores asociados a condiciones de pobreza y la jefatura femenina en la mayoría de los

hogares del país corresponde a los que están en situación de pobreza y pobreza extrema. Así mismo, destaca otras cifras sobre la desigualdad entre hombres y mujeres. Concluye que “la utilización de tecnologías para la atención del flujo menstrual, como manifestación biológica natural de la población femenina, implica una inversión cuantiosa de parte de las mujeres a lo largo de sus vidas”[69], independientemente de su capacidad adquisitiva. Entonces, “someterlas a sufragar costos adicionales, desproporcionados e injustificados de los productos de higiene menstrual, tiene un impacto directo en su mínimo vital, respecto del cual se ha advertido que el Estado tiene el especial deber de observar las diferencias de hecho existentes en la sociedad, para no profundizarlas con medidas impositivas”[70].

Por último, después de citar a la CEPAL y a OXFAM en relación con cómo ciertas políticas tributarias ahondan las desigualdades, afirma que la higiene menstrual constituye un asunto de derechos humanos que incide en la garantía de los derechos a la salud, educación y participación social de las mujeres y las niñas. Por ello, los elementos como toallas higiénicas, protectores diarios y tampones no deberían causar ningún impuesto, al tornarse en barreras para el ejercicio de sus derechos fundamentales. Finalmente, solicita que la Corte Constitucional:

“(i) Declare inexecutable el numeral ‘96.19 compresas y tampones higiénicos’ del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016.

(iii) Exhorte al Congreso de la República a que incluya los elementos de higiene menstrual en los bienes que no causan impuesto, contemplados en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016 y lo prevenga para que en futuras reformas y expedición de normas en la materia se abstenga de gravar dichos bienes con impuestos”[71].

10. Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia[72]

Dos profesores de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia intervienen en nombre de la Institución para solicitar que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD de la norma atacada, por considerar que establece un trato discriminatorio basado en el género contra las mujeres, al prever un impuesto indirecto para insumos de aseo de primera necesidad “y con base en una cultura machista, según la cual, las mujeres adquieren productos de aseo ‘suntuosos’ o ‘lujosos’ debido a que ellas

son ‘delicadas’ y ‘femeninas’”.

En primer lugar, señalan que la demanda es apta al cumplir con todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia constitucional. En segundo lugar, se refieren a la discriminación en la tributación y a que el derecho comparado ha dicho que las mujeres pagan más impuestos solo por el hecho de su género, pues: (i) consumen productos que, “sin explicación alguna”, cuestan más y son gravados con mayores tasas impositivas; y (ii) deben usar ciertos productos en razón a ser mujeres, por lo cual “las empresas de publicidad, cargan de falsas ideas de ‘elegancia’ y ‘lujo’ a dichos productos, haciéndolos costosos”[73] con fundamento en prejuicios y estereotipos sobre las necesidades de las mujeres. Para sostener su argumento, ponen como ejemplo el caso de dos desodorantes, cuya composición química es idéntica, pero con costos diferentes en función de para quién se oferta, lo cual se fundamenta en la concepción de que las mujeres son más refinadas y que sus productos son de lujo.

Añaden que tal realidad constituye discriminación y debe ser abordada, ya que, para el caso de productos necesarios se genera un impacto desproporcionado para las mujeres, en especial en razón a la brecha salarial entre ambos sexos. En consonancia, citan las obligaciones internacionales consagradas en diferentes convenios de derechos humanos, de las cuales destacan que se deriva el deber de “mantener normas tributarias que tienen como consecuencia que las mujeres paguen más impuestos que los hombres, por el consumo de bienes de primera necesidad”[74].

En tal sentido, señalan que la Corte debe resolver si es constitucional una norma que establece que todas las mujeres deben pagar un impuesto del 5% por un producto de primera necesidad, mientras que los hombres no están en esa situación. Estiman que la respuesta es negativa y que tal situación viola el derecho a la igualdad, por lo cual la Corte debe declarar la inconstitucionalidad de la norma.

V. INTERVENCIONES CIUDADANAS

1. Omar Hernando Bedoya Martínez

El ciudadano solicita que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD del aparte acusado, por considerar que al demandante le asiste razón en sus reproches. Primero, señala que la

demanda es apta y cumple los criterios establecidos en las Sentencias C-257 de 2015 y C-283 de 2014. Segundo, indica que la Corte ha definido los bienes y servicios de primera necesidad como aquellos que consumen sectores muy amplios de la población con el propósito de atender aspectos vitales de sus necesidades básicas, como sucede con las toallas higiénicas y los tampones. Para el interviniente, la disposición demandada parcialmente viola el derecho a la igualdad, así como lo establecido por el artículo 43 de la Constitución, por lo tanto es discriminatoria, toda vez que solo las mujeres deben asumir este impuesto y es regresiva, “en tanto no consulta la diferencia entre la capacidad económica” de las mujeres .

2. Laura Esperanza Rangel Fonseca, Natalia Moreno Salamanca y Adriana Cadena Cancino

Las intervinientes solicitan que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD de la disposición parcialmente acusada, pues consideran que viola el artículo 13 de la Constitución ya que “los productos de higiene menstrual constituyen una carga económica para las mujeres, por el hecho de serlo”[75]. Así, consideran el impuesto “sexista”, al surgir de una característica propia del cuerpo de las mujeres respecto a la cual estas no tienen la posibilidad de escoger si “menstrúan o no”. De esta forma, aseveran que estos productos son imprescindibles para proteger la salud de la niña o mujer menstruante y además posibilitan la participación en la vida social, política, económica y cultural durante el periodo. Así mismo, resaltan que el DANE incluye estos productos dentro de la canasta básica familiar y que las mujeres de menores recursos deben sacrificar el acceso de otras necesidades básicas para poder adquirirlos, por lo cual se puede afectar el mínimo vital. Señalan que, de conformidad con el DANE, las condiciones económicas de las mujeres en Colombia son gravosas por su menor acceso al empleo, la mayor carga en el trabajo no remunerado y la brecha salarial, entre otros indicadores.

De otra parte, consideran que la norma acusada viola el artículo 43 de la Constitución ya que la disposición va en contravía de la especial protección de la que gozan las mujeres en el ordenamiento jurídico colombiano. También aseveran que la determinación del impuesto de IVA del 5% carece de sustentación técnica y jurídica.

Así mismo, afirman que el impuesto viola el artículo 363 de la Constitución ya que “no

cumple con los criterios elaborados por la Corte Constitucional para valorar cuándo el grado de afectación que produce el IVA, como impuesto indirecto y regresivo que es, puede estar acorde con la Constitución Política”. Lo anterior, toda vez que la compra de estos productos no indica que quien los adquiere tiene la capacidad de contribuir con el impuesto y las mujeres no tienen libertad para adquirirlos, al no ser productos suntuarios. Por último, sostienen que se trata de productos básicos para garantizar las “condiciones dignas para la gestión de la menstruación”[76].

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

La Procuraduría General de la Nación solicita a la Corte Constitucional declarar la EXEQUIBILIDAD de la norma parcialmente acusada y plantea los siguientes problemas jurídicos a resolver:

“Corresponde determinar, en primer término, si la disposición acusada vulnera los principios de igualdad, al gravar tributariamente las compresas y tampones higiénicos, productos utilizados exclusivamente por el género femenino, con la tarifa del cinco por ciento (5%) de IVA.

En segundo lugar, si la mencionada disposición vulnera los principios de equidad y progresividad al gravar con impuesto sobre las ventas (IVA) un bien de primera necesidad utilizado solo por las mujeres, sin tener en cuenta la capacidad económica de éstas”[77].

Para la Vista Fiscal, la norma es constitucional a la luz de los dos cargos formulados por el demandante. Respecto del primero, considera que en el juicio que se propone, esto es, la comparación entre hombres y mujeres falta un elemento indispensable: que los sujetos sean comparables. Por lo tanto, sostiene que la diferencia de trato es válida. Indica que es admisible gravar productos de primera necesidad “utilizados exclusivamente por un género determinado de la población cuando no hay similitudes en el supuesto de hecho de la norma que permiten un trato igualitario”[78]. Así, no existe un bien o servicio usado exclusivamente por el género masculino comparable que tenga un trato diferente al censurado por el accionante. Por ello, no es posible la comparación.

En cuanto al segundo cargo (la supuesta violación de los principios de equidad y progresividad), explica que la progresividad es una especificidad del principio de igualdad y

del de equidad en el deber de contribuir. Además, cita el juicio acerca del cumplimiento de tal principio, derivado del artículo 363 de la Constitución, en cuanto a verificar si el tributo que se analiza aporta al sistema una dosis manifiesta de regresividad. Así mismo, refiere la diferencia entre impuestos directos e indirectos y la posibilidad de la existencia de los últimos a pesar de considerarse regresivos respecto a la renta o riqueza del contribuyente. En tal contexto, cita la Sentencia C-100 de 2014 en la cual se declaró exequible el gravamen impuesto a algunos productos de primera necesidad.

En consecuencia, sostiene que “de una interpretación sistemática y armónica de las disposiciones que conforman el sistema tributario, la norma en la que se encuentra inserta la partida arancelaria acusada, no grava la totalidad de los bienes de primera necesidad, sino solo algunos de ellos; mientras que buena parte de los mismos se encuentran exentos (artículo 188) o excluidos del impuesto sobre las ventas (artículo 175)”[79]. Por lo anterior, afirma que este gravamen no desconoce el principio de progresividad, ya que existe una lista amplia de bienes de primera necesidad, tanto exentos como excluidos de este impuesto. Argumenta que la disposición no aporta una dosis de manifiesta regresividad del sistema tributario, ni desconoce el derecho al mínimo vital. Adicionalmente, considera que el impuesto no es un nuevo gravamen, sino una variación de uno preexistente y estima que la norma aclara el contenido del ordenamiento tributario para los contribuyentes, les garantiza certeza y simplifica los instrumentos fiscales. Además, el Legislador no está obligado a excluir o declarar exentos de IVA bienes de primera necesidad.

VII. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de una acusación de inconstitucionalidad contra un precepto que forma parte de una ley de la República.

Cuestión previa: aptitud de los cargos

2. Tres de los intervinientes, la DIAN, la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consideran que la demanda presentada es inepta por

incumplir los requisitos de certeza, pertinencia y especificidad. Para la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la demanda desconoce que la norma demandada no determina ni incrementa el valor del impuesto del IVA para los productos de higiene menstrual, sino que la reduce de 16% a 5%. En tal sentido, consideran que el cargo sobre la violación del principio de progresividad carece de certeza por cuanto se fundamenta en una premisa equivocada, ya que la disposición en realidad es una acción afirmativa que disminuye el impuesto indirecto sobre estos bienes. Adicionalmente, el Ministerio considera que tal cargo adolece de pertinencia, pues aun cuando se señala que viola el artículo 363 de la Constitución, no establece de qué manera lo hace cuando los argumentos recaen sobre la regresividad del IVA en una medida aislada y no respecto del sistema tributario. Así mismo, estima que incumple el requisito de suficiencia porque los señalamientos presentados se limitan a expresar consideraciones sobre la regresividad del IVA como impuesto indirecto, sin precisar el cargo respecto del sistema.

Por último, para la DIAN la demanda carece de especificidad al fundarse en criterios subjetivos o de inconveniencia y es insuficiente, al no precisar por qué gravar bienes de primera necesidad para las mujeres resulta discriminatorio.

Por esas razones, lo primero que hará la Corte será pronunciarse sobre la aptitud de la demanda para que se profiera una sentencia de fondo.

3. El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 señala los elementos que debe contener la demanda en los procesos de control de constitucionalidad[80]. Específicamente, el ciudadano que ejerce la acción pública de inconstitucionalidad contra una disposición determinada debe precisar: el objeto demandado, el concepto de la violación y la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto. De este modo, la concurrencia de los tres requerimientos mencionados hace posible un pronunciamiento de fondo.

En cuanto al concepto de la violación, la jurisprudencia ha sido constante[81] en manifestar que los argumentos de inconstitucionalidad que se prediquen de las normas acusadas deben ser claros, esto es, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ciertos, pues la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente;

específicos, en la medida que el ciudadano precise la manera como la norma acusada vulnera la Constitución y formule al menos un cargo concreto; pertinentes, ya que el reproche debe fundarse en la apreciación del contenido de una norma superior que se explica y se enfrenta con la norma legal acusada, mas no en su aplicación práctica; y suficientes, por cuanto el demandante debe exponer todos los elementos de juicio necesarios para iniciar el estudio y éstos deben generar alguna duda sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

4. El demandante alega que la imposición de IVA en una tarifa de 5% para toallas higiénicas y tampones viola los principios de igualdad, progresividad y equidad tributaria, es decir, desconoce los artículos 13, 43 y 363 de la Constitución. Habida cuenta de que los cargos no son planteados de forma separada, se interpretará la demanda y se extraerán los elementos que contiene, orientados a sustentar dichas violaciones. En efecto, los argumentos refieren que el impuesto:

(i) Es discriminatorio, pues las ciudadanas colombianas son gravadas con IVA solamente por haber nacido mujeres, ya que aproximadamente a partir de los 12 años están obligadas a adquirir estos productos, lo cual los convierte en bienes de primera necesidad. En tal calidad, atienden necesidades básicas relacionadas únicamente con los derechos a la dignidad, al libre desarrollo de la personalidad y al mínimo vital de las mujeres. Por ello, se trata de un gravamen que impacta sólo a las mujeres y no a los hombres, sin justificación alguna. Además, grava un bien insustituible, que no puede evadirse y es de uso exclusivo para las mujeres.

(ii) Viola los principios de igualdad, equidad y progresividad, pues el impuesto recae sobre productos básicos de la canasta familiar que no tienen sustitutos en el mercado, son de primera necesidad y solo los requieren las mujeres. Adicionalmente, el tributo no consulta la capacidad económica de aquellas, al gravar de la misma forma a las mujeres con mayor capacidad de pago y a las que tienen menores recursos. Por ello, tiene un impacto desproporcionado en las mujeres más pobres.

5. La Sala considera que el demandante formula los elementos mínimos para que los cargos planteados sean considerados aptos pero con precisiones que la Sala pasa a ver:

6. Aunque el cargo por violación del principio de progresividad es apto debe leerse en conjunto con los otros argumentos expuestos para sustentar el cargo de desigualdad e inequidad tributaria. La Corte estima que los intervinientes, al argumentar la carencia de certeza y suficiencia de dicho señalamiento, confunden el análisis de aptitud con el de fondo, por lo cual esta objeción no puede prosperar.

Como las entidades e instituciones referidas lo señalan, el juicio en relación con la violación del principio de progresividad tributaria se estructura a partir de un análisis de contexto de la norma estudiada. Es decir, se debe revisar si el gravamen analizado efectivamente aporta una dosis de manifiesta regresividad al sistema y respeta el mínimo vital[82].

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

En el mismo sentido, se debe enfatizar en que el principio de progresividad también complementa las exigencias de la equidad horizontal y vertical así como las de la igualdad. De este modo, se ha determinado que el primero de estos principios es una especificidad de estos últimos, al imponer la igualdad en la tributación en relación con la misma capacidad contributiva y un escalamiento en la contribución para las personas con mayores ingresos.

El cargo propuesto por el demandante se refiere a una supuesta regresividad del sistema en relación con la capacidad contributiva de las mujeres de altos y escasos recursos, lo cual, como se dijo, la jurisprudencia ha determinado como equidad vertical y comprende el principio de la progresividad en la tributación[83]. Por ello, el argumento sobre la violación del principio de progresividad no es autónomo del de transgresión del mandato de equidad, ya que propone la violación de los dos principios desde los requerimientos de la equidad vertical y horizontal. En consecuencia, la aptitud de este cargo se debe analizar en conjunto con los argumentos formulados acerca de la violación al principio de equidad tributaria.

7. En razón de lo anterior, la Sala observa que el demandante propone una violación en conjunto de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, en tanto, el impuesto que se acusa no consulta la capacidad económica de las mujeres (equidad vertical/progresividad tributaria) y genera un trato injustificado por gravar sobre bienes de primera necesidad que tienen incidencia en el ejercicio de los derechos a la dignidad, al libre desarrollo de la personalidad y al mínimo vital de las mujeres. Además, plantea un análisis respecto a los posibles efectos discriminatorios de una política tributaria con la supuesta violación de estos principios.

Así pues, la demanda refiere a los elementos mínimos de los principios de equidad y progresividad en materia tributaria, pues genera debate constitucional respecto de la capacidad económica del contribuyente y el fin del tributo. En efecto, el demandante plantea razonamientos que buscan demostrar una oposición objetiva entre la carga tributaria que comporta la norma y el principio de equidad, desde una perspectiva de género o de la discriminación que tal hecho comporta para las mujeres. Además, sostiene la violación del principio en conjunto con otros derechos como la dignidad humana y el mínimo vital, en tanto alega que los bienes gravados, como parte de la canasta familiar, no son sustituibles.

Cabe precisar que la aptitud del cargo no se afecta por la falta de referencias a los motivos del Legislador para adoptar esta decisión, toda vez que ese aspecto es relevante para el análisis de fondo pero no para la verificación del cumplimiento de los requisitos formales de la demanda de inconstitucionalidad. Por lo precedente, la Sala estima que le asiste razón a los intervinientes que consideran que el cargo es apto y debe ser estudiado.

De esta forma, los argumentos presentados son suficientes y generan una mínima duda de orden constitucional sobre la trasgresión de los mencionados principios. Por ello, se considera que el cargo cumple los requisitos de aptitud para ser analizado por esta Corporación.

8. Finalmente, en relación con el cargo por violación del principio de igualdad tributaria, la demanda cuestiona el impacto desproporcionado que impone el tributo para las mujeres, lo cual asume como discriminatorio tanto desde la diferencia con los hombres, quienes no necesitan los productos gravados, como a partir de la distinción entre las

mujeres de escasos y altos recursos en edad fértil. En estos términos, el reproche se dirige contra el efecto que este tributo tiene sobre un grupo específico: las mujeres. En tal medida, el tercio de comparación propuesto es entre hombres y mujeres, como individuos sujetos al pago de IVA por el consumo de bienes de primera necesidad que son insustituibles, pero también entre mujeres con diferentes ingresos. El fundamento de la supuesta discriminación responde a que los productos gravados sólo son utilizados por las mujeres (tanto de mayores como de menores ingresos) como bienes respecto de los cuales éstas no pueden elegir sobre su uso, ya que depende de condiciones biológicas que no pueden controlar.

La Sentencia C-257 de 2015[84] explicó los requisitos específicos en relación con los cargos de igualdad:

“12. Además de los requisitos generales, como lo reiteró la sentencia C-283 de 2014, una demanda de inconstitucionalidad por violación del derecho a la igualdad debe cumplir unos presupuestos específicos para activar el control de constitucionalidad, que básicamente tendrá la estructura de un test de comparación. Estos elementos son: i) los términos de comparación -personas, elementos, hechos o situaciones comparables- sobre los que la norma acusada establece una diferencia y las razones de su similitud[85]; ii) la explicación, con argumentos de naturaleza constitucional, de cuál es el presunto trato discriminatorio introducido por las disposiciones acusadas y iii) la exposición de la razón precisa por la que no se justifica constitucionalmente dicho tratamiento distinto, es decir por qué es desproporcionado o irrazonable[86]. Esta argumentación debe orientarse a demostrar que “a la luz de parámetros objetivos de razonabilidad, la Constitución ordena incluir a ese subgrupo dentro del conglomerado de beneficiarios de una medida”[87].”

Algunos de los intervinientes sostienen que el cargo de igualdad no es apto, en tanto los hombres y las mujeres no son sujetos comparables. La Sala considera que tal argumento carece de sustento. El fundamento del desarrollo del derecho a la igualdad de las mujeres, a partir de su discriminación histórica, se desprende de un análisis de su trato y situación respecto de la de los hombres. Tal acercamiento reconoce que existen ciertas distinciones biológicas, como la capacidad de procrear o la maternidad que, sin ser asimilables a las características biológicas de los hombres, pueden generar discriminación para estas, justamente por las cargas que esa diferencia supone para el pleno ejercicio de sus derechos

fundamentales. En tal sentido, la posibilidad de comparar hombres con mujeres así como mujeres entre sí con diferentes capacidades adquisitivas es plenamente procedente en el juicio de constitucionalidad tributario y, en este contexto, se refiere a un análisis de discriminación indirecta, por el impacto que tiene una norma aparentemente neutral respecto de un grupo específico.

En suma, el demandante propuso los artículos constitucionales que reconocen el derecho a la igualdad entre hombres y mujeres como parámetro del juicio de constitucionalidad y expuso por qué considera que la norma acusada incurre en un trato discriminatorio. Así, afirmó que tal violación se desprende del hecho de que solo las mujeres requieren de estos bienes, cuya naturaleza es indispensable, además de presentar los motivos por los cuales dicho tratamiento no es justificado, especialmente respecto de las mujeres más pobres. Por lo anterior, la Sala encuentra que el reproche cumple los requisitos mínimos establecidos para los cargos de igualdad, al sostenerse en argumentos constitucionales y no subjetivos o de conveniencia, como manifiesta la DIAN. En consecuencia, el cargo es apto y también será analizado en esta providencia.

Planteamiento del problema jurídico y metodología

9. De lo precedente se desprende que son dos los cargos planteados por el demandante. Primero: la violación de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, en tanto que el IVA no consulta la capacidad de pago de las mujeres respecto de bienes de primera necesidad que no tienen sustitutos en el mercado e inciden en el ejercicio de los derechos a la dignidad, libre desarrollo de la personalidad y mínimo vital. Segundo, la violación del principio de igualdad, por considerar que gravar con IVA de 5% las toallas higiénicas y los tampones es discriminatorio, ya que solo las mujeres requieren y usan estos productos. Luego, se trata de un impuesto al consumo que grava los productos usados exclusivamente por ser mujeres y su acceso depende de su capacidad contributiva.

La Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la DIAN, el Instituto Colombiano de Derecho Procesal, la Academia Colombiana de Jurisprudencia y la Procuraduría General de la Nación, consideran que la norma parcialmente acusada es constitucional, pues: (i) los hombres y las mujeres no son comparables en esta materia por

no encontrarse en una misma situación y no existir razones para un tratamiento igual; (ii) la Ley 1607 de 2012 establece el derecho al descuento de la totalidad del impuesto facturado a cargo de los responsables del IVA por la adquisición de ciertos bienes. Por tanto, los costos operativos de estos productos son menores, ya que se les reintegra el exceso de impuesto descontable; (iii) el Legislador tiene la potestad de decidir cuáles bienes de la canasta familiar son objeto de gravamen; (iv) el impuesto es el resultado del principio de suficiencia y neutralidad del IVA y no grava la capacidad contributiva de las mujeres, al tratarse de un impuesto indirecto (Sentencia C-100 de 2014); (v) es un impuesto progresivo que responde a una tarifa preferencial, al desgravar estos bienes en un 11%; (vi) al establecerse una tarifa preferencial, se tiene en cuenta que se trata de un producto de primera necesidad, lo cual ha sido declarado conforme a la Constitución en otros supuestos que involucran el IVA y la canasta familiar; (viii) la inexequibilidad de la disposición reviviría un impuesto más gravoso con una tarifa más elevada y no garantiza la disminución del precio, puesto que esa determinación está sujeta a una decisión de los empresarios del sistema; y (ix) recae sobre un solo grupo de bienes de aseo para las mujeres sin afectar el mínimo vital, pues muchos elementos que podrían considerarse necesarios para asegurar una vida digna no se encuentran gravados.

La Defensoría del Pueblo, la Facultad de Derecho de la Universidad del Rosario, PROFAMILIA, Womenslink Worldwide, la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional y cuatro ciudadanos[88] sostienen la inconstitucionalidad del impuesto, puesto que: (i) no respeta la equidad horizontal al gravar productos de uso exclusivo de las mujeres, indispensables para su higiene personal. Además, para aquellas que no trabajan o ganan pocos ingresos comprende un detrimento de su mínimo vital; (ii) se trata de una carga tributaria que no puede evadirse por razones biológicas; (iii) efectúa una calificación sospechosa al realizar un trato diferenciado sin justificación constitucional; (iv) no supera el test de igualdad, pues es posible reemplazar el recaudo que generan estos productos por el de otros; (v) es irrazonable y desproporcionado ya que el único grupo afectado es el de las mujeres, como quiera que la menstruación no puede generar una carga fiscal; (vi) afecta determinantes sociales de la salud y puede incidir en el ejercicio del derecho a la educación; (vii) la posibilidad de gravar bienes de primera necesidad está sujeta a que los mismos sean sustituibles, lo cual no sucede con las toallas higiénicas y los tampones que son indispensables por no existir alternativas que los reemplacen; (viii) el impuesto discrimina de forma indirecta y más acentuada a las mujeres pobres; (viii) viola el

principio de equidad tributaria al crear discriminación de género por introducir un tributo con un impacto diferenciado entre hombres y mujeres, que en este caso se traduce en un sesgo de género y afecta el bienestar de las mujeres; (ix) las tecnologías como tampones y toallas higiénicas contrarrestan la exclusión social de las mujeres al remover barreras y garantizar el respeto a la dignidad humana; y (x) la falta de acceso a elementos y condiciones adecuadas para la higiene femenina durante el periodo menstrual obstaculiza la garantía de los derechos a la salud, saneamiento, educación y trabajo de las mujeres.

De acuerdo con las consideraciones precedentes, la Sala debe decidir si:

¿El artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 vulnera los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria al gravar con impuesto sobre las ventas (IVA) de 5% bienes utilizados solo por las mujeres, sin tener en cuenta su capacidad económica?

¿La disposición acusada vulnera el principio de igualdad, al gravar las toallas higiénicas y tampones, productos utilizados exclusivamente por el género femenino, con la tarifa del cinco por ciento (5%) de impuesto sobre las ventas?

Para resolver los problemas jurídicos expuestos, la Sala reiterará la jurisprudencia sobre:

(i) las reglas establecidas sobre el margen de configuración del Legislador en relación con el IVA; (ii) los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria; analizará (iii) la igualdad de las mujeres desde la perspectiva económica y con base en las reglas que se deriven del estudio precedente, (iv) estudiará la constitucionalidad de la disposición parcialmente acusada.

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

10. En virtud de los artículos 150 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria dentro del cual puede crear, modificar y eliminar tributos al igual que establecer los sujetos activos, pasivos, hecho generador, base gravable, vigencia, formas de cobro y recaudo, beneficios, deducciones y su derogatoria[89]. La amplitud de tal facultad se fundamenta en que: (i) del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado, lo cual se refleja en el correlativo deber para todas las personas de tributar (Art. 95-9 C.P.); (ii)

el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (Arts. 1 y 2 C.P.); y (iii) en que el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (Art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla[90].

No obstante, la jurisprudencia ha reiterado como límites para el Legislador al configurar el derecho tributario el respeto por el Estado Social de Derecho, los principios constitucionales en la materia, en particular de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP), así como equidad, eficiencia y progresividad tributaria (artículo 363 constitucional)[91], el principio de igualdad[92] y los derechos fundamentales, con especial atención en: (a) la exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad, y (b) los derechos a la alimentación y al mínimo vital[93].

11. El Legislador creó el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) como expresión de la intervención del Estado en la economía y en correlación con el principio de “no hay tributación sin representación”[94]. La característica principal de tal gravamen se refiere a que no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, por lo cual la capacidad de pago solo se puede determinar respecto al grado de consumo de los bienes o servicios. Así pues, los sujetos que más consumen, esto es los que incurran con más frecuencia en el hecho generador pagarán mayor proporción del mismo. A su turno, quienes tienen mayores recursos generalmente incurren en erogaciones superiores a las de quienes tienen menor capacidad adquisitiva[95].

De conformidad con lo expuesto por la Sentencia C-776 de 2003[96] el IVA[97] es un tipo de impuesto sobre el consumo y, por lo tanto, un tributo de carácter indirecto que se establece sobre una base amplia de bienes y servicios y cubre sus diferentes etapas de transformación. “Su diseño requiere que en cada etapa, quien vende un producto gravado (v.gr. zapatos) pueda recobrar lo que pagó por concepto de IVA por sus insumos (v.gr. cuero), efecto para el cual suelen usarse diferentes mecanismos de compensación como el de la acreditación, es decir, el descuento de lo ya pagado por concepto de IVA del insumo (cuero) al pago que corresponde hacer por la venta de un nuevo producto (zapatos)”.

12. La Nación es el sujeto activo del IVA. Por regla general, este impuesto es del orden nacional sin destinación específica. De ese modo, su recaudo se convierte en ingresos

corrientes de la Nación para la apropiación presupuestal correspondiente. Sin embargo, existen tres destinaciones específicas del gravamen de conformidad con el artículo 359 de la Constitución[98]. En primer lugar, 0.5 puntos porcentuales de lo recaudado se destina a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud[99]. En segundo lugar, un porcentaje igual se destina al financiamiento de la educación[100]. Por último, el recaudo del IVA por las partidas de licores, vinos, aperitivos y similares es cedido a los departamentos para el aseguramiento en salud[101].

Los sujetos pasivos son los adquirientes o usuarios de los bienes y servicios gravados, salvo algunas excepciones[102]. En el mismo sentido, de conformidad con el artículo 429 del Estatuto Tributario, son “responsables del IVA” todas las personas jurídicas y naturales que vendan productos o presten servicios gravados, sin perjuicio de aquellos que hacen parte del régimen simplificado, lo cual aligera ciertas cargas en esta responsabilidad[103].

13. El hecho gravable corresponde a las situaciones descritas en los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario. Sin embargo, el mismo Estatuto también regula los descuentos, compensaciones y devoluciones permitidas para la determinación de los valores a pagar por IVA según los obligados (diferentes regímenes).

Finalmente, la base gravable y la tarifa son los elementos que determinan la cuantía de la obligación. La base se compone por los bienes y servicios cuya venta es objeto del impuesto, que en el modelo actual se cobra a todos los bienes o servicios salvo los que están expresamente excluidos (artículos 424 -428 y 476) o exentos (artículo 477). De otra parte, también se establecen tarifas diferenciales, que actualmente varían entre la general de 19%, otra del 5% y una especial del 14%.

14. El IVA ha tenido diferentes momentos legislativos: el primero, como un impuesto que gravaba exclusivamente productos manufacturados de consumo final, establecía un régimen de cuatro tarifas para diferentes clases de bienes y exceptuaba “los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten”[104]. El segundo reguló la venta de ciertos bienes como el hecho generador del impuesto[105] con una tarifa general y una diferencial más baja para un número reducido de productos. Tercero, se amplió la base gravable con la modificación de las ventas que se abarcaban y gradualmente se incluyeron bienes inicialmente excluidos o exentos como

alimenticios de consumo, bienes para la construcción de vivienda y productos relacionados con la salud y los animales[106]. Además, se incrementó la tarifa general aun cuando, al menos hasta 1990 no se gravaron bienes y servicios de primera necesidad excluidos o exentos por las normas anteriores. Finalmente, el cuarto momento se refiere al cambio del hecho generador para abarcar la prestación de servicios en el territorio nacional y pasar a una modalidad de exclusión específica de bienes y servicios, por oposición a una general. Igualmente, en ese modelo, vigente hasta el momento, se mantiene una tarifa general del 19% y al menos dos tarifas diferenciales entre el 5% y el 14%, que incluyen bienes de primera necesidad[107].

15. La anterior evolución muestra que, a partir de 1974, el IVA se estableció como un impuesto aplicable a la venta de bienes y servicios que se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los mismos. El modelo actual ha mantenido un diseño que determina lo expresamente excluido o exento del tributo, no los bienes o servicios a los cuales le es aplicable. Igualmente, ha determinado diferentes tarifas: (i) una general, la más amplia; (ii) otras menores para bienes que incluyen productos de primera necesidad; y (iii) más altas para bienes y productos suntuarios. Todas las tarifas han tenido una tendencia expansiva[108].

16. A continuación, se resumen las reglas jurisprudenciales específicas relativas al margen de configuración del Legislador respecto al IVA y sus límites:

Prima facie el principio de progresividad no es aplicable al IVA, pues como impuesto indirecto su señalamiento no se da en razón a la capacidad de pago de las personas, sino que está ligado al consumo de bienes o servicios[109]. Sin embargo, esto no quiere decir que “el significado del IVA ponderado dentro del sistema tributario en su totalidad, sea ajeno a un análisis constitucional basado en el principio de progresividad”[110]. En este ámbito, la jurisprudencia ha desarrollado criterios de valoración de la carga que implica el impuesto, con fundamento en los cuales ha concluido que: “(i) la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen[111]; (ii) que quien más consume, más aporta[112]; (iii) las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados[113]; y (iv) el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón

del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto[114]”.

El gravamen indiscriminado del IVA relativo a todos los servicios o bienes, sin tener en cuenta su naturaleza, objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales, puede violar el derecho a la igualdad[115].

Existen mecanismos de diseño institucional, que en el amplio margen de configuración del Legislador, pueden atender el principio de progresividad al distribuir las cargas tributarias como: (i) el régimen simplificado[116]; (ii) las tarifas diferenciales; y (iii) las exenciones y exclusiones. Las tarifas diferenciales, especialmente relevantes en este proceso, buscan gravar ciertos bienes con tarifas más altas cuando su consumo se relaciona con sectores con mayor poder adquisitivo[117], mientras que se grava con tarifas más bajas a aquellos bienes de consumo generalizado o cuando se busca incentivar un sector, una industria o porque el Legislador lo considera beneficioso socialmente.

La ley puede establecer cargas razonables para los responsables del IVA o sus sujetos pasivos más allá del pago del impuesto, por ejemplo, respecto al recaudo o su control, lo cual guarda coherencia con el principio de solidaridad[118]. También es legítimo establecer sanciones por el no pago de las obligaciones tributarias, con fundamento en el principio de eficiencia tributaria[119].

Los beneficios como exenciones, exclusiones o tarifas diferenciales sobre el IVA concedidos a ciertos grupos de beneficiarios por oposición a otros que se encuentran en las mismas condiciones violan el derecho a la igualdad[120]. Por tanto, la validez de este tipo de diferenciaciones depende de que “se encuentren debidamente justificadas y representen instrumentos de estímulo fiscal encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, que parten de la configuración del Estado como social de derecho, la exigibilidad de los derechos sociales, la prohibición de regresividad, la garantía de la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, y la observancia de los principios del sistema tributario como la igualdad, la equidad, la progresividad y la justicia”[121].

En atención a los principios de igualdad y equidad tributaria horizontal, la asignación de beneficios tributarios en virtud de una condición específica debe extenderse a todos los sujetos que la comparten y “las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios deben obedecer a un criterio válido de

diferenciación, además que la medida debe guardar correspondencia con tal criterio”[122].

La imposición de IVA a ciertos bienes o servicios básicos, como por ejemplo la salud, no viola el derecho a la igualdad, siempre que se justifique en aras de alcanzar la igualdad real[123]. En el mismo sentido, ha dicho la jurisprudencia que es válido gravar bienes de primera necesidad cuando los mismos son sustituibles y cuando se verifique que “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”[124]. Sin embargo, ha dicho la Corte:

“cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1º de la C.P.), el Legislador viola los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), en conjunto con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1º y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si: (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social”[125].

Los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria (Reiteración de jurisprudencia[126]).

17. El punto de partida para el análisis sobre el contenido y alcance de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria es el amplio margen de configuración legislativa en materia impositiva. El principio de legalidad del tributo implica la necesaria deliberación democrática del mismo, lo cual opera, no solo como condición de validez constitucional, sino también de legitimidad en tanto fruto de un proceso deliberativo y

pluralista, que incorpore los intereses de los sujetos cuyas posiciones jurídicas se ven interferidas por la obligación fiscal.

Con fundamento en esta potestad, el Congreso y las corporaciones públicas del nivel territorial (dentro de las competencias definidas por la ley para aquellas), están habilitados para prever diferentes modalidades y alternativas de obligaciones fiscales, siendo su único límite las estipulaciones de la Carta Política y las exigencias que se derivan del principio de razonabilidad[127].

18. La razonabilidad como marco para la potestad impositiva opera en dos niveles diferenciados. El primero, de carácter general, que refiere al otorgamiento de eficacia al principio de igualdad, en particular en su componente de igualdad de trato ante la ley. El segundo, de naturaleza específica para el régimen tributario, refiere al acatamiento de las condiciones que se derivan de los principios de equidad, progresividad y justicia tributarias.

19. El principio de igualdad gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, así como entre los mismos sujetos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta. Esta ha sido la conclusión planteada por la jurisprudencia constitucional, al señalar que del principio de igualdad se deriva “un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.”[128]

La vigencia del principio de igualdad, habida cuenta de su estructura, adscribe al control de constitucionalidad una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de igualdad o de proporcionalidad. Entonces, la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite: “(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado”[129].

20. Los principios de igualdad y equidad se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria. Sin embargo, existen importantes distinciones que deben analizarse detenidamente. En tal sentido, el principio de equidad tributaria es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo[130], que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección[131], mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.

21. Tanto el principio de igualdad como el de equidad tributaria encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también se encuentra previsto por la norma Superior que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

22. Así, a modo de ejemplo y como manifestación del principio de igualdad tributaria, la Corte ha establecido que las medidas legislativas que establecen exenciones, exclusiones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas siempre y cuando el tratamiento diferencial se encuentre razonablemente justificado[132]. En este orden de ideas, la amplia potestad de configuración del Legislador se encuentra limitada por los principios de igualdad y equidad horizontal, por lo cual es preciso que tales medidas otorguen “el mismo beneficio tributario a los hechos o sujetos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos (económicos, sociales o de política tributaria) que justifiquen proceder de otro modo, lo que necesariamente habrá de

evaluarse caso a caso siguiendo las pautas del test de razonabilidad” [133].

23. Con todo, la jurisprudencia constitucional ha hecho algunas precisiones sobre la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo, la Sentencia C-169 de 2014[134] recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad– sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP)[135]. La equidad tributaria es “un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”[136].

24. Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, en tanto que los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa[137].

25. La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica[138]. Esta última comprensión se refiere a la progresividad en la tributación.

27. Sobre la metodología de análisis, la Sentencia C-169 de 2014 enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente[141]; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones

resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente[142] y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.[143]

28. En este orden de ideas y como lo recordó la Sentencia C-249 de 2013[144], no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, por cuanto el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada– con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como lo ha dicho la Corte, “tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”[145].

29. En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable, además, preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si, en efecto, hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

30. La Sala concluye que los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria, entre otros, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.

La igualdad de las mujeres desde la perspectiva económica

31. A partir de la cláusula de igualdad constitucional[146] en conjunto con el bloque de constitucionalidad y del amplio desarrollo de la jurisprudencia de este Tribunal, se desprenden diferentes obligaciones respecto a la garantía de igualdad real y efectiva de

las mujeres[147]. El desarrollo de estos deberes ha surgido de la constatación de la situación de aquellas en relación con la de los hombres, que ha develado una desigualdad histórica, en la cual los últimos han gozado de privilegios injustificados respecto a las primeras. Sin embargo, el centro del análisis no se refiere a los privilegios de éstos, sino a las desventajas para ellas como formas de discriminación.

Ejemplos de tal situación se refieren al derecho al voto[148] y el ejercicio de derechos políticos para las mujeres; el acceso a la educación[149] y al trabajo en igualdad de condiciones que los hombres; la brecha salarial entre los dos grupos en tanto a los hombres les pagan, de acuerdo con varios estudios, 25% más que a las mujeres por las mismas labores; la discriminación en el trabajo por el ejercicio de la función reproductiva[150]; el desconocimiento del valor y la falta de remuneración por las labores domésticas y su aporte económico al hogar, entre muchos otros. La mayoría de estas situaciones responden al andamiaje cultural que ha exigido de las mujeres el cumplimiento de un rol en la sociedad en línea con estereotipos de género negativos, como que su lugar es el hogar, el rol exclusivamente reproductivo y no los espacios públicos o políticos.

Sumado a esto, las circunstancias de las mujeres en la repartición de funciones sociales también han estado atadas a violencia física, psicológica y económica en su contra. Una explicación de esa situación es que la determinación de las mencionadas funciones sociales las ha desprovisto de oportunidades de independencia económica, lo cual las ha llevado a estructuras familiares de dependencia respecto de sus parejas, con consecuencias como su vulnerabilidad o debilidad manifiesta. Por todo lo anterior, la efectividad del derecho a la igualdad material de las mujeres es un imperativo constitucional, que es correlativo a la eliminación de todas las formas de discriminación contra las mujeres.

32. La Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación de Naciones Unidas (CEDAW) ha desarrollado tal objetivo de forma específica. En su artículo primero establece que la discriminación de la mujer se entiende como cualquier “distinción, exclusión o restricción basada en el sexo que tenga por objeto o por resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por la mujer, independientemente de su estado civil, sobre la base de la igualdad del hombre y la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural y civil o en cualquier otra esfera”[151]. Así mismo, reconoce que para alcanzar la igualdad, el

tratamiento diferente entre hombres y mujeres puede ser permisible cuando está dirigido a superar la discriminación. Además, el artículo 5° de la misma Convención exige que los Estados partes modifiquen los patrones sociales y culturales de hombres y mujeres para eliminar prácticas basadas en la idea de estereotipos de roles sexuales o la inferioridad o superioridad de cualquiera de los sexos.

Este contexto no sólo ha determinado la inconstitucionalidad de situaciones que previenen a las mujeres del pleno goce de sus derechos fundamentales en igualdad de condiciones respecto a los hombres, sino también la exigibilidad de acciones afirmativas[152] como, por ejemplo, el fuero de maternidad respecto del despido del trabajo o las leyes de cuotas en la participación en cargos públicos. Lo precedente, con el objetivo de superar las barreras que impiden el pleno desarrollo de sus capacidades y la eliminación de estereotipos de género negativos.

33. Los deberes respecto de la igualdad sustantiva y la prevención de la discriminación contra las mujeres imponen la obligación para el Estado, por una parte, de adoptar políticas públicas que consideren su igualdad material y estén destinadas a suprimir los obstáculos para conseguirla y, por otra, que en los eventos en que se alega discriminación contra las mujeres por una circunstancia específica se deba necesariamente verificar:

(i) El contexto y los diferentes factores que puedan contribuir o determinar la situación; y

(ii) El impacto que tiene la medida, no solo respecto de las mujeres en general, sino desde una perspectiva interseccional, que analice las consecuencias en relación con otras posibles categorías de discriminación como la raza o el estatus socioeconómico.

Esta metodología combina el análisis de la discriminación indirecta con el de la discriminación interseccional. La jurisprudencia constitucional ha determinado que la discriminación indirecta surge:

“cuando de tratamientos formalmente no discriminatorios, se derivan consecuencias fácticas desiguales para algunas personas, que lesionan sus derechos o limitan el goce efectivo de los mismos. En tales casos, medidas neutrales que en principio no implican

factores diferenciadores entre personas, pueden producir desigualdades de facto entre unas y otras, por su efecto adverso exclusivo, constituyendo un tipo indirecto de discriminación". Esta modalidad, en fin, se compone de dos criterios: Primero, la existencia de una medida o una práctica que se aplica a todos de manera aparentemente neutra. Segundo, la medida o la práctica pone en una situación desaventajada un grupo de personas protegido. Es el segundo criterio de la discriminación indirecta el que difiere de la discriminación directa: el análisis de la discriminación no se focaliza sobre la existencia de un trato diferencial sino sobre los efectos diferenciales"[153].

Por su parte, la discriminación interseccional o múltiple se refiere a las diferentes categorías que pueden acentuar una situación de discriminación, como, por ejemplo, raza, etnia, religión o creencia, estatus socioeconómico, discapacidad, edad, clase y orientación sexual. Tal situación obliga a los Estados a adoptar medidas diferenciadas para tales grupos[154].

34. La política tributaria, como factor determinante que moldea las relaciones con el Estado y que incide directamente en el desarrollo económico de las mujeres, puede reproducir patrones discriminatorios al reflejar las estructuras de poder sociales. Por ello, su análisis desde la perspectiva planteada es determinante en el marco de las obligaciones de igualdad material para las mujeres[155]. Inclusive, autores como Grown y Valodia argumentan que la obligación de igualdad material para las mujeres impone el deber para quienes diseñan la política tributaria de eliminar incentivos para la perpetuación de roles inequitativos de género[156].

Análisis de contexto: diferencias de género en la actividad económica

35. De conformidad con Bernett y Grown, cuatro hechos comunes determinan el impacto de las políticas tributarias respecto de la igualdad de las mujeres. Se trata de las diferencias de género en: (i) el empleo remunerado, incluido el trabajo formal e informal, salarios y segregación ocupacional; (ii) el porcentaje de trabajo no remunerado que realizan las mujeres como el doméstico, el cuidado de niños, personas enfermas y de la tercera edad; (iii) los gastos de consumo; y (iv) los derechos de propiedad[157].

Respecto a las diferencias de género en el empleo, se constata que: (i) la tasa de participación de las mujeres en la fuerza laboral en todos los países es inferior a la de los

hombres, aun cuando estas aportan más tiempo al trabajo remunerado y no remunerado[158]; (ii) según la OCDE, en Colombia existe una diferencia de 20 puntos en tal acceso, lo cual se ha atribuido en parte a diferencias en los niveles educativos[159]; (iii) en las Américas, la brecha salarial entre mujeres y hombres es de 25%[160].

De otra parte, el tipo de empleos a los que acceden las mujeres, en general, es de menor calidad, se encuentra en la informalidad[161] y éstas entran y salen de la fuerza laboral con más frecuencia que los hombres, al igual que tienen trabajos de tiempo parcial[162]. Las anteriores características hacen que sea poco probable que las mujeres lleven la mayor carga impositiva directa[163].

El tercero de los ámbitos se refiere a las diferencias en el gasto, que revelan que, en su mayoría, las mujeres en comparación con los hombres tienden a gastar una mayor proporción de sus ingresos en bienes como alimentos, educación y atención médica para los niños. Esa diferencia se torna relevante desde el impacto que tiene para las mujeres y su capacidad adquisitiva el incremento de impuestos sobre bienes de la canasta familiar[164].

Un informe de 2014 de la Relatora de Naciones Unidas para la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos señaló que “las mujeres, que tienden a utilizar una mayor parte de sus ingresos en productos básicos, debido a las normas de género que les asignan la responsabilidad por el cuidado de las personas dependientes, cargan con la mayor parte de los impuestos al consumo”[165] (subraya añadida).

El cuarto de los escenarios, -las diferencias de género en relación con la propiedad-, reconoce la dificultad de acceso para las mujeres a la titularidad de la propiedad. Los patrones de consumo de las mujeres también señalan que el hecho de que sus gastos se refieran en su mayoría al mantenimiento del hogar y el cuidado de otros, hace que se les resten posibilidades de ahorro para adquirir propiedad. Adicionalmente, la mayor proporción de tiempo que pasan las mujeres en labores domésticas y, por lo tanto, no remuneradas contribuye a esa realidad. Estas diferencias se concretan en barreras en la capacidad adquisitiva de las mujeres respecto a la propiedad. Adicionalmente, subsisten patrones culturales que determinan que la titularidad de la propiedad al interior de la familia es para los hombres, lo cual perpetúa la invisibilización y el desconocimiento del valor de las labores domésticas al interior de tal institución.

El impacto de las políticas tributarias para las mujeres

36. Los cuatro factores descritos inciden en el impacto que las diferentes estructuras impositivas tienen para las mujeres, especialmente en relación con impuestos indirectos, los cuales, al no gravar la capacidad adquisitiva de los contribuyentes, asumen que el trato igual para todos resulta equitativo y que la progresividad en el tributo se media por la cantidad del consumo. Los criterios referidos muestran que el gravamen mediante IVA de bienes de primera necesidad puede tener implicaciones diferenciadas para las mujeres. Inclusive, en ciertos casos, tanto el contexto de las mujeres como su menor capacidad adquisitiva implican analizar si las políticas tributarias generan cargas desproporcionadas para éstas. Por ello, el marco de la igualdad sustantiva exige el análisis de tales políticas caso a caso y desde la metodología de la discriminación indirecta e interseccional, en conjunto con las reglas reiteradas en esta providencia[166]. Adicionalmente, incluye la verificación de la existencia de políticas que balanceen la excesiva carga impositiva para las más pobres, para corregir una posible discriminación[167].

(i) Discriminación de género

38. Las discusiones sobre la eliminación o reducción del impuesto al consumo o venta de productos de higiene menstrual en todos los casos partieron principalmente de que tal gravamen contrariaba el marco internacional de derechos humanos, en tanto impone una carga diferencial a productos exclusivamente usados por las mujeres. Tal distinción fue considerada injustificada puesto que los hombres no la deben asumir y las mujeres no tienen opción de decidir sobre el consumo de esos productos, por ser necesarios para ellas[177].

En el debate llevado a cabo en la Casa de los Comunes de Canadá, la representante de London, Fanshawe[178] manifestó que este impuesto discrimina a las mujeres con fundamento en su género, “dado que grava productos que son utilizados por las personas menstruantes, es decir, exclusivamente las mujeres y niñas que no pueden elegir entre tener o no el periodo y, por consiguiente, sobre la aplicación del impuesto”[179]. También se enfatizó en que el impuesto implicaba una desventaja para las mujeres con base en su rol reproductivo[180].

Por su parte, la ponente del proyecto de ley para eliminar el IVA de estos artículos en

Argentina planteó que gravar con impuestos estos productos era discriminatorio, pues “la menstruación es un hecho fisiológico que forma parte de la vida de las mujeres y niñas; como tal, presenta características particulares y exige especificidades en lo que respecta a su abordaje, tratamiento, educación y medios para una atención adecuada e integral. Es necesario abordar los aspectos (...) de una manera que no implique una discriminación para las mujeres por el solo hecho de serlo”[181].

(ii) Discriminación económica

39. Las diferentes discusiones evidenciaron la reflexión acerca del impacto discriminatorio del impuesto para las mujeres de bajos ingresos, sobretodo en un contexto en el cual éstas tienen menores salarios y acceso a oportunidades laborales que los hombres y, en general, más responsabilidades de cuidado[182].

Durante el debate en la Comisión de la Asamblea sobre Ingresos y Fiscalidad de California sobre la ley que eximió del impuesto a estos artículos, la Representante Cristina García resaltó que “las mujeres de California pagan más de 20 millones de dólares anuales por el impuesto a esos productos. El Estado no debe gravar a las mujeres por el hecho de haber nacido mujeres”[183]. En el mismo sentido, manifestó que: “teniendo en cuenta que las mujeres enfrentan más gastos que los hombres y, al mismo tiempo, reciben un salario menor, este impuesto no es insignificante para los presupuestos de las mujeres, especialmente para las mujeres sin hogar o sin recursos”[184].

De forma similar, en el debate en Canadá se explicó que para el año 2014, 18.000 mujeres entre 12 y 49 años gastaron cerca de 520 millones de dólares en productos de higiene femenina. De esa suma, aproximadamente 37 millones de dólares correspondieron al ingreso para el Gobierno por el impuesto que, aseveraron solo es pagado por las mujeres y no por los hombres[185]. En Francia se estimó que la carga impositiva a los productos higiénicos se acercaba a 55 millones de Euros y que a pesar del impacto de la “pérdida” era posible absorberla[186]. En los tres debates se concluyó que era desproporcionada tal carga para las mujeres y, como impuesto indirecto, incurría en discriminación económica.

(iii) Discriminación desde la perspectiva de la salud

40. Tanto en los debates en Canadá y Argentina como en Nueva York y Florida, se

discutió el impacto del gravamen de estos productos en el ejercicio del derecho a la salud de las mujeres. Este acercamiento se fundamenta en que “cualquier impuesto sobre los tampones o toallas hace que sea más difícil para las mujeres, especialmente mujeres pobres, el practicar una buena higiene íntima. Una mala higiene puede causar consecuencias adversas para la salud física, como aumento de infecciones urogenitales, infecciones vaginales bacterianas y vulva vaginal candidiasis. Pero incluso si los tampones desechables o sanitarios las servilletas estuviesen más ampliamente disponibles, la falta de acceso a servicios de saneamiento en las instalaciones seguiría siendo un obstáculo para las mujeres que florecen en muchas partes del mundo”[187].

En esa línea de ideas, en Canadá se mencionó la estrecha relación con el derecho a la salud reproductiva[188] en tanto de esa depende, al menos en parte, la posibilidad de reproducción de las mujeres. Tal argumento fue determinante en el debate en Nueva York para incluirlos en la categoría de productos médicos[189]. Por su parte, la ponente del proyecto para la eliminación de impuestos a los productos femeninos en Argentina, Victoria Donda, resaltó que: “la OMS, a partir del estudio Patterns and perceptions of menstruation: a World Health Organization international collaborative study in Egypt, India, Indonesia, Jamaica, Mexico, Pakistan, Philippines, Republic of Korea, United Kingdom and Yugoslavia realizado en 10 países remarcó que la menstruación continúa siendo causa de vergüenza y estigma y exclusión social y que, sumado a la falta de acción por parte de los estados, pone en riesgo la salud de gran parte de la población dado que la falta de medios e información para manejar y correctamente la menstruación puede resultar en infecciones, daños a la salud mental a largo plazo y embarazos no deseados. También lleva a que se repliquen prácticas menstruales antihigiénicas (como el uso de paños viejos o desgastados o trapos que no son correctamente esterilizados o el no recambio de los materiales de gestión menstrual con la regularidad requerida), lo que puede llevar a riesgosas infecciones (como el síndrome de shock tóxico) o causar infecciones del tracto urinario, problemas de salud reproductiva, infertilidad e inclusive la muerte[190].

En el Estado de Florida, el proyecto de ley (HB 7109) dejó claro que los productos de higiene femenina no son artículos de lujo de la misma categoría que ciertos artículos de higiene, sino una necesidad para la salud general de la mujer, su higiene y bienestar[191].

(iv) Discriminación en el ámbito de otros derechos: vida digna

41. Finalmente, en los diferentes debates se aludió al estigma que existe alrededor de la higiene menstrual femenina, lo cual tiene un impacto respecto del derecho a la dignidad de las mujeres[192], en tanto los artículos para su manejo son una necesidad absoluta y no productos de lujo[193].

En la discusión en Canadá, además de referir el derecho a la vida digna de las mujeres se explicó que del acceso a estos productos depende el ejercicio de los derechos a la educación, al trabajo y a llevar una vida normal en la sociedad[194].

42. En suma, en el derecho comparado y desde la academia se ha abordado la discusión sobre el impacto de las políticas tributarias respecto de impuestos indirectos y, especialmente, en productos de higiene femenina para concluir que tal determinación afecta el derecho a la igualdad de las mujeres, pero también tiene incidencia en el goce de sus derechos a la salud y a la dignidad, en tanto se trata de productos insustituibles para aquellas.

¿La imposición de gravámenes a las toallas higiénicas y tampones viola los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, por tratarse de bienes insustituibles determinantes para el ejercicio del derecho a la dignidad de las mujeres?

43. Para abordar el análisis propuesto sobre si el gravamen de las toallas higiénicas y tampones con una tarifa diferencial del 5% como bienes utilizados solo por las mujeres, sin tener en cuenta la capacidad económica de éstas, viola los principios de justicia, equidad, progresividad e igualdad tributaria, primero se presentará el contexto normativo del tributo y el alcance de la disposición estudiada.

Contexto y alcance de la disposición

44. El Decreto 3288 de 1963[195] estableció el impuesto sobre las ventas como un tributo de una sola etapa en tarifas de 10%, 8% y 3% para los artículos terminados, enumerando expresamente las categorías de bienes gravados con las primeras dos tarifas. Para la última, indicó que la misma se cobraría “para las ventas de los demás productos no enumerados expresamente en el presente artículo, con excepción de la gasolina, cuyo

gravamen se establecer[ía] por medio de decreto especial”[196]. Por su parte, el Decreto 1988 de 1974[197] fijó la tarifa general del 15% para todos los artículos que no tuvieran asignada una tarifa especial, entre los que se encontraban las toallas higiénicas. Posteriormente, el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) mantuvo tal gravamen en la tarifa general, al no contemplar tales bienes en los artículos 424 a 425, que establecían los exentos y los que no causaban el impuesto[198].

La Ley 488 de 1998 introdujo nuevos cambios y en el artículo 43, que modificó el artículo 424[199] del referido Estatuto Tributario, excluyó expresamente a las “toallas higiénicas y a artículos higiénicos similares” del gravamen, así como de su venta o importación. El Gobierno Nacional manifestó que el propósito de las modificaciones era: (i) aumentar el recaudo al tiempo que eliminar tarifas diferenciales; (ii) simplificar las bases tributarias para otorgarle mayor eficiencia a la administración; y (iii) la exclusión del IVA de bienes asociados a la satisfacción de necesidades básicas[200]. Sin embargo, no aludió a los productos de higiene menstrual.

El trámite legislativo mostró discrepancias respecto a la decisión de excluir del gravamen los productos de higiene femenina. La ponencia para primer debate propuso gravarlos con la tarifa general del IVA[201] con el objetivo de reforzar el deber general de todos los colombianos de contribuir con los impuestos[202] y con fundamento en principios de neutralidad y equidad[203]. Sin embargo, en segundo debate se aprobó su exclusión del impuesto[204] y en la discusión previa a la votación en cuarto debate un Senador manifestó la disposición del Ministerio de Hacienda en desgravarlos, al considerar la importancia de los bienes calificados como “populares”[205]. Sin embargo, no existió un debate particular sobre el tema, sino que la exclusión se dio como artículos integrantes del listado de los calificados “populares”.

La Ley 788 de 2002 introdujo otra reforma tributaria que también modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, los bienes excluidos del impuesto, dentro de los cuales no contempló las toallas higiénicas[206]. Por consiguiente, el cambio legislativo regresó los mencionados bienes a la tarifa general. El proyecto de ley y sus debates no ofrecen motivos específicos acerca de tal decisión. Sin embargo, el Gobierno Nacional, por cuya iniciativa se tramitó la normativa, manifestó de forma general que la neutralidad del impuesto al valor agregado “se [encontraba] comprometida en Colombia por las

exclusiones, que representa[ban] aproximadamente el 60% del PIB”[207] y “la ampliación de la base del IVA se realiza[ba] a una tarifa muy baja, cuidando de no afectar de manera significativa la canasta familiar de las capas más pobres de la población”[208].

Por último, el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) redujo la tarifa del impuesto para los productos mencionados al 5%[209]. El proyecto de ley inicialmente presentado por el Gobierno Nacional no determinaba modificación alguna al gravamen de las toallas higiénicas y tampones, salvo el incremento general en la tarifa del 16% al 19%, con el propósito de aumentar el recaudo tributario. Sin embargo, durante el debate parlamentario se propuso la disminución de la tarifa a la actual, al considerar “apropiado darle un tratamiento tributario preferencial en IVA para los artículos de protección femenina por la menstruación, los cuales son bienes de primera necesidad e indispensables para la salud de la mujer”[210]. Esta proposición fue aprobada por la plenaria del Senado[211] y, posteriormente, acogida en el informe de conciliación a los textos del proyecto de ley en Cámara y Senado[212].

De otra parte, el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario respecto al listado de bienes excluidos del impuesto incluye bienes y servicios como carnes, hortalizas, productos derivados de la leche, pan, agua, gas, energía eléctrica, antibióticos, sangre humana, medicamentos, artículos para la agricultura, preservativos, anticonceptivos femeninos, artículos para operaciones quirúrgicas, lápices, computadores y tabletas de uso personal hasta un determinado valor, algunos artículos relacionados con la alimentación, vivienda y movilidad vendidos en los departamentos del Amazonas, Guainía y Vaupés, entre otros. De tal descripción parece que, de forma general, los bienes excluidos del impuesto se refieren a aquellos de primera necesidad, que integran la canasta familiar y que están relacionados con la garantía del mínimo vital y el ejercicio de derechos sociales, como la salud, la alimentación, la educación y, en algunos supuestos, la vivienda.

De forma similar, el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016 determina los bienes exentos del impuesto, es decir, aquellos bienes gravados con una tarifa de 0%, e incluye animales vivos, diferentes carnes y pescados, camarones, leche y nata, queso fresco, huevos, fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad de leche humanizada, preparaciones infantiles a base de leche y algunas armas de guerra de uso privativo de las Fuerzas

Militares y la Policía nacional, entre otros.

Sin embargo, ninguno de los dos artículos contempla las toallas higiénicas y los tampones, a pesar de ser bienes de aseo personal relacionados con el ejercicio de los derechos reproductivos y a la salud de las mujeres.

El proyecto de ley inicialmente presentado por el Gobierno Nacional propuso mantener las exclusiones del impuesto sobre las ventas vigentes sobre “productos básicos (como alimentos, animales vivos, medicinas, abonos, entre otros)”[213], beneficiar de la exclusión productos de soporte nutricional destinados para “alimentación enteral”, algunas categorías de computadores, tabletas y teléfonos inteligentes y la venta de bienes inmuebles para uso distinto al residencial. Así mismo, intentó gravar bienes similares a los ya gravados bajo la tarifa general, como el asfalto[214].

Durante el trámite legislativo se discutieron iniciativas modificatorias de la propuesta gubernamental acerca de este artículo. Por ejemplo, incorporar a la lista de bienes excluidos del impuesto el “[a]lcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores”[215] y “el biocombustible de origen vegetal o animal para uso en motores diésel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM”[216] con base en que, al pasarlos del régimen de exentos al de excluidos se disminuía la carga fiscal generada por la devolución del IVA, sin afectar los precios del consumidor final[217]. Por otra parte, un conjunto de parlamentarios analizó la posibilidad de considerar como bienes excluidos como el aceite, que hacen parte de la canasta familiar[218] y algunos de estos se opusieron a que los celulares quedaran excluidos del impuesto[219]. Adicionalmente, se propuso la exclusión del impuesto sobre las ventas de “insumos minerales para abonos [...]; y bicicletas, motos y motocarros y sus partes”[220] y no considerar como bien excluido la madera. En el texto aprobado en primer y tercer debate se acogieron las propuestas de exclusión de la madera, las partes de vehículos y el asfalto y la inclusión de los productos de soporte nutricional[221].

45. Del anterior recuento normativo se deduce que la imposición del impuesto sobre las ventas a toallas higiénicas y tampones ha pasado por diferentes momentos. Primero, en dos oportunidades legislativas (Decreto 3288 de 1963 y Ley 1819 de 2016) estos productos fueron gravados con la tarifa diferencial más baja, lo cual corresponde al régimen vigente.

Segundo, durante el periodo más extenso, se les impuso la tarifa general (Decreto 1988 de 1974, Decreto 624 de 1989 y Ley 788 de 2002). Finalmente, por un periodo de cuatro años estuvieron excluidos del impuesto (durante la vigencia de la Ley 488 de 1998).

En ninguno de esos momentos se verifica la presentación de motivos o una discusión durante la elaboración legislativa en cuanto a la imposición del gravamen con la tarifa general, una tarifa diferencial menor o su exención del impuesto. Únicamente en el trámite de la normativa objeto de análisis se refirió al fundamento de esa determinación, relativo a su carácter de bienes de primera necesidad e indispensables para las mujeres. Sin embargo, tal decisión no buscó eximir del impuesto a estos productos, sino aliviar la carga de su imposición.

En suma, la disposición parcialmente acusada comprende una medida de reducción del impuesto sobre las ventas a los productos de higiene femenina después de un periodo de catorce años durante el cual fueron gravados con la tarifa general. Adicionalmente, el fundamento de tal reducción, según el trámite legislativo, se refiere a la calidad de artículos de primera necesidad e indispensables para las mujeres.

46. En atención a tal contexto normativo y al alcance de la disposición estudiada, primero, se abordará el cargo sobre la violación de los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad en conjunto con la metodología propuesta en el fundamento jurídico 33, es decir, la verificación de si existe discriminación indirecta. Cabe resaltar que la aplicación mencionada responde a que el cargo no solo versa sobre la posible violación de los principios incluidos en el artículo 363 de la Constitución, sino que además propone una posible discriminación, en relación con el impacto desproporcionado que se aduce que la disposición genera como una supuesta violación del principio de equidad tributaria. De verificar que la imposición del gravamen se ajusta a los mismos, se procederá a abordar el cargo por desconocimiento del principio de igualdad tributaria.

El cuestionamiento alrededor de los principios de justicia, equidad, igualdad y progresividad tributaria propuesto por el demandante se sujeta a que el tributo no atiende a la capacidad contributiva de las mujeres con diferentes ingresos, lo cual, en su criterio tiene un efecto discriminatorio, por tratarse de un impuesto a la venta de bienes de primera necesidad indispensables. Es decir, que las mujeres no pueden escoger si los usan o no y que tienen

implicaciones para el ejercicio de los derechos a la dignidad y al libre desarrollo de la personalidad.

De conformidad con los fundamentos jurídicos 17 a 30 de esta providencia sobre la jurisprudencia vigente en relación con los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria, la metodología de estudio debe responder si la imposición: (i) es razonable, para lo cual deben verificarse las reglas establecidas por este Tribunal acerca del impuesto sobre las ventas, en conjunto con la metodología propuesta en el fundamento jurídico 33; (ii) persigue fines constitucionales; y (iii) es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe estudiar si, en efecto, hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

47. Cabe precisar que el examen de razonabilidad debe, primero, establecer la naturaleza de los bienes, para verificar qué tipo de reglas le son aplicables en el ámbito del amplio margen de configuración del Legislador. Segundo, de constatar que se trata de bienes insustituibles, se debe revisar si la medida se encuentra dentro de los límites al margen de configuración del Legislador de conformidad con la prohibición de discriminación indirecta. Tercero, en atención a que el cargo propone una violación de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria se debe estudiar el impacto de este tributo para las mujeres, en general, y para aquellas con menor capacidad adquisitiva. Se pasa a verificar cada uno de esos pasos.

Las toallas higiénicas y los tampones son bienes insustituibles

48. Para la Sala no cabe duda alguna de que las toallas higiénicas y los tampones actualmente son bienes insustituibles y de cuyo acceso depende el ejercicio del derecho a la dignidad de las mujeres, entre otros. Veámos.

49. Las toallas higiénicas o sanitarias y los tampones desechables son productos que tienen como objetivo satisfacer las necesidades de las mujeres en edad fértil para el manejo de la menstruación. Entre las ventajas de este tipo de bienes es que controlan riesgos de salud, por oposición a alternativas como el uso de elementos caseros que, al no tener una tecnología de absorción y niveles de higiene adecuados, pueden generar riesgos de infecciones. Igualmente, permiten controlar olores que surgen del sangrado vaginal y manchas en la ropa que tienen consecuencias de estigma y presentación personal, atados a

los tabúes alrededor de este fenómeno biológico. En tal sentido, permiten a las mujeres participar de la vida pública y social y ejercer las actividades diarias como el trabajo y la educación en igualdad de condiciones.

El acceso a este tipo de tecnología es especialmente importante después del parto, cuando las mujeres sangran los días siguientes al mismo, lo cual se conoce como los “loquios del postparto” y puede durar entre cuatro y seis semanas. En este sentido, las opciones reales que tiene el mercado para el manejo de la higiene menstrual en condiciones de accesibilidad son las toallas higiénicas y los tampones. En promedio, 10 unidades de toallas higiénicas tienen un costo de \$8,300, mientras que 10 unidades de tampones \$9,000[222]. Aun cuando no parecieran tener un costo elevado, dependiendo de cada mujer, esto se multiplica por dos por cada periodo, sumado al uso de protectores diarios y se trata de bienes de consumo necesarios para aquellas.

Es cierto que actualmente existen otras opciones para el manejo de la higiene menstrual como las copas menstruales, las esponjas marinas o la ropa interior absorbente. Las esponjas marinas pueden variar de precio entre \$65,000 hasta \$115,000[223]. La lifecup, que se distribuye en Colombia, tiene un costo aproximado de \$80,000 y, en general, su acceso es por pedidos en línea aunque tenga distribuidores en Bogotá y Medellín[224]. La Ladycup sólo se consigue en línea y tiene un costo aproximado de \$90.000[225]. La ropa interior absorbente, como la Thinx, se distribuye por fuera de Colombia y tiene un costo aproximado de entre 30-40 dólares, sin costos de envío, lo cual equivale aproximadamente a \$95.000[226].

En tal sentido, esas alternativas, al ser más costosas a corto plazo requieren de una alta capacidad adquisitiva y su accesibilidad es limitada en el país, al igual que su comercialización. Por ello, el acceso a los mismos no resulta equivalente para las mujeres en edad fértil con alta capacidad adquisitiva, en ciudades con fácil acceso a internet, tarjetas de crédito para su compra y distribución de correo internacional por contraposición a aquellas sin esas ventajas. Cabe resaltar que, además, estos productos se encuentran gravados con la tarifa general del impuesto a las ventas, con lo cual no es viable concluir que sea una opción para mujeres de escasos recursos.

50. Un estudio realizado por UNICEF en Chocó, Cauca y Nariño sobre el manejo de

la higiene menstrual en niñas y adolescentes entre 12 y 18 años de edad[227] muestra que 4% de las encuestadas atribuye la ausencia escolar durante la menstruación a la falta de acceso a toallas higiénicas, además de confirmar el estigma relacionado con este suceso biológico[228]. De otra parte, el Banco Mundial ha determinado que el manejo de la higiene menstrual que involucra infraestructura adecuada, acceso a agua y accesibilidad a productos de higiene femenina, es determinante para alcanzar el potencial completo de las niñas y mujeres, es decir, la igualdad material.

En consecuencia, el acceso a este tipo de productos es fundamental para que las mujeres puedan participar de la vida social y pública, con incidencia en el acceso a la educación y al trabajo, pero además constituyen un mecanismo que permite el ejercicio del derecho a la dignidad de las mujeres ante hechos biológicos de su condición, lo cual también se encuentra estrechamente relacionado con el ejercicio del derecho al libre desarrollo de la personalidad.

51. En suma, las toallas higiénicas y tampones son actualmente bienes insustituibles para las mujeres en edad fértil sobre todo para aquellas con baja capacidad adquisitiva, toda vez que en este momento histórico son los principales productos ofrecidos en el mercado para el manejo sanitario de la menstruación. Aun cuando, como se explicó, el mercado actual cuenta con algunas opciones diferentes, estas dependen de su importación de otros países a un alto costo inicial, en relación con el salario mínimo mensual vigente, y no son adecuadas, por ejemplo, para el manejo del sangrado después del parto. En tal sentido, no se trata de opciones reales que cuenten con accesibilidad en todo el país ni que estén excluidas o exentas del impuesto general. Además, permiten el ejercicio de otros derechos fundamentales, como la dignidad, la igualdad, la salud y el libre desarrollo de la personalidad, entre otros. Establecida la naturaleza de dichos productos se pasa a analizar si su gravamen se encuentra dentro de los límites establecidos para el Legislador.

Análisis del cumplimiento de las reglas jurisprudenciales en relación con el impuesto sobre las ventas, los principios de igualdad (discriminación indirecta) y equidad tributaria

52. Como se advirtió en el fundamento jurídico 16 de esta providencia, el Legislador está legitimado para gravar todo tipo de bienes y servicios, inclusive aquellos de primera necesidad como los relativos a la salud, es decir, no tiene una obligación de excluirlos del

impuesto sobre las ventas o gravarlos con una tarifa de 0%. La validez de tal decisión debe verificarse al menos desde dos criterios: (i) el contexto en el cual se da, ya que no se permite gravar bienes que antes estaban desgravados si se hace de forma indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública y sin atención al impacto de esa determinación respecto al sistema y al mínimo vital con fundamento en el respeto a la igualdad real y efectiva. Igualmente, debe constatar (ii) la existencia de políticas públicas “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”[229].

Si bien de conformidad con la jurisprudencia tales criterios son aplicables a la verificación de la validez de la imposición de gravámenes indirectos sobre los bienes de primera necesidad, estos son aplicables en este caso ya que la caracterización de las toallas y tampones en este momento como productos insustituibles se fundamenta en que se trata de productos de consumo diferencial (exclusivo de mujeres) y relacionados con el ejercicio de sus derechos fundamentales[230].

De la misma forma, como se advirtió en el fundamento jurídico 28, el gravamen, en el ámbito del respeto al principio de equidad, debe ser razonable y proporcionado. Es decir, para el Legislador es posible incidir en el principio de equidad, no obstante tal medida debe ser proporcionada y se debe justificar en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes.

53. En este caso, la disposición demandada no impone un nuevo gravamen, sino que, por el contrario, disminuye la tarifa del impuesto, por considerar que tales bienes son indispensables. Así pues, no se está en el primer evento descrito, en el cual una medida impone un tributo a un bien que se encontraba libre de esta carga. Por oposición, se trata de una disminución de la tarifa que lo grava. Por ello, no se incumple con esta regla y, en principio, estaría permitido el cambio, no solo por no imponer un nuevo gravamen, sino por reducirlo en atención a que se trata de artículos de primera necesidad que impactan el ejercicio de los derechos de las mujeres.

54. No obstante, aun cuando no encaja en el supuesto establecido por la jurisprudencia, existe un elemento del mismo que no se respeta y que es aplicable en

relación con el principio de tributación con representación y los mínimos de deliberación. Si bien la medida comprende un aligeramiento de la carga tributaria, con fundamento en la calidad de bienes indispensables, la decisión fue mínimamente discutida y no se entrevé un estudio o debate que lleve al Legislador a fundamentar por qué, aun cuando se trata de un bien “indispensable” para las mujeres, éste debe ser gravado. El tránsito por el órgano legislativo se limitó a aceptar una proposición que disminuyó la carga, pero sin abordar las consecuencias de mantener el gravamen ni los motivos para abstenerse de desgravar tales productos.

Aun cuando la historia legislativa del impuesto sobre la venta de estos artículos muestre que durante la mayoría de la existencia del mismo se han gravado con la tarifa general, en este caso particular cobran relevancia los cambios jurídicos y sociales respecto de la exigencia de fundamentar la decisión política de gravar el consumo de bienes insustituibles para una parte de la población, las mujeres en edad fértil, que además no pueden decidir libremente sobre su consumo, pues al no hacerlo le afecta su dignidad y su salud. Específicamente, en cuanto al desarrollo de la garantía de igualdad para las mujeres desde 1963, fecha en que se estableció el gravamen, hasta ahora cuando se mantiene el estigma y tabú alrededor de la menstruación como fenómeno biológico; y a la mayor visibilidad respecto al modo en que el manejo de la higiene menstrual condiciona el ejercicio de derechos fundamentales.

Estos cambios, y particularmente las obligaciones alrededor de la garantía de igualdad material para las mujeres, suponen la exigencia de deliberación del Congreso sobre este asunto de forma diferenciada respecto de otros bienes y servicios insustituibles que antes también estaban gravados, especialmente, en relación con su impacto para mujeres de escasos recursos.

Como se explicó, el impacto de los impuestos indirectos sobre ciertos bienes y servicios es diferencial para las mujeres, en tanto cuatro distinciones de género se imponen como barreras a su capacidad adquisitiva y pleno desarrollo económico: (i) su accesibilidad al empleo; (ii) la brecha salarial que existe en relación con los hombres; (iii) sus gastos de consumo; y (iv) la titularidad de la propiedad. En este caso, tales factores cobran mayor relevancia sobre el impacto de la medida, en tanto el gravamen versa sobre bienes que no solo son actualmente insustituibles y de uso exclusivo de las mujeres, sino de los cuales

depende el ejercicio de sus derechos a la dignidad, a la salud y al libre desarrollo de la personalidad, entre otros. Como se evidenció, estos productos comprenden avances en la tecnología que permiten a las mujeres participar de la vida pública en todas sus esferas. Por ello, las implicaciones del impuesto para la efectividad de la equidad horizontal y vertical exigen que cobre plena vigencia el principio de “no hay tributo sin representación”.

De esta manera, para el caso puntual de este tipo de bienes, no solo es exigible fundamentar su gravamen, sino explicar los motivos por los cuales no se deben desgravar, en atención al impacto que pueda tener la imposición del tributo para las mujeres de escasos recursos.

En conclusión, aun cuando se disminuyó la tarifa del impuesto, la naturaleza de este tipo de bienes exige deliberación sobre los motivos para no excluirlos del gravamen o gravarlos con una tarifa de 0%, en atención a su impacto en los derechos a la dignidad, igualdad y salud de las mujeres.

55. En cuanto al segundo criterio reseñado, la Sala no tiene evidencia de que actualmente existan políticas públicas de carácter nacional o inclusive local que, por ejemplo, entreguen de forma gratuita toallas higiénicas o tampones a mujeres y niñas de bajos recursos o en condiciones de vulnerabilidad. No obstante, se encuentran referencias sobre algunos programas en Bogotá que han incluido la entrega sin costo de estos bienes. Por ejemplo, en 2014, como una iniciativa del programa de atención integral a la primera infancia, la Secretaría de Integración Social de la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C. se propuso entregar 7500 “morrales de bienvenida” en todos los hospitales del Distrito para madres gestantes en condiciones de vulnerabilidad y adolescentes. Tales paquetes incluían, además de algunos elementos para los recién nacidos, toallas higiénicas de maternidad[231].

Las políticas públicas para el manejo de la higiene menstrual son determinantes para las mujeres con baja capacidad adquisitiva y sobre todo para niñas y adolescentes. La implementación de las mismas es esencial para garantizar que, en un contexto de tributación indirecta de estos artículos de primera necesidad, se corrijan las desigualdades a las que se las expone en relación con su acceso, del cual depende el ejercicio de sus derechos fundamentales, especialmente el derecho a la dignidad. Por lo anterior, un

contexto en el cual se graven estos productos de primera necesidad y de uso exclusivo para las mujeres, tiene un impacto diferente a uno en el cual, a pesar del gravamen, se compensara esa realidad con políticas de accesibilidad para la población más necesitada.

En este punto cabe resaltar que, aun cuando el gravamen de los artículos de higiene menstrual no necesariamente determina el precio de los mismos en el mercado, constituye una barrera adicional para su acceso. Lo anterior, es más relevante en el contexto descrito, en el cual no existen políticas públicas que garanticen la posibilidad de contar con dichos bienes, particularmente para mujeres y adolescentes de escasos recursos, en especial en la época del postparto.

56. De lo precedente surge que la adopción de la medida y la consecuente decisión de no excluir estos bienes del impuesto ni gravarlos con la tarifa de 0%, aun cuando tiene un impacto relativamente positivo respecto a la carga tributaria que impone en relación con la situación previa: (i) no atendió un mínimo de deliberación acerca de si mantener el gravamen con la tarifa más baja tenía consecuencias para la igualdad material de las mujeres en edad fértil y, en particular, para aquellas de escasos recursos o vulnerables; y (ii) no existe una política pública que compense la afectación a los derechos a la dignidad, a la igualdad, a la salud, al trabajo, a la educación y a la participación para estos sujetos.

Impacto del gravamen para mujeres de escasos recursos: equidad horizontal y vertical

57. De las consideraciones anteriores surge que la imposición del impuesto sobre las ventas a toallas higiénicas y tampones tiene un impacto desproporcionado para las mujeres y, en especial, para aquellas de escasos recursos. Se debe resaltar que el hecho de que el uso exclusivo de estos productos se restrinja a las mujeres en edad fértil implica una distinción respecto de las cargas que deben asumir los hombres. Así, dado a que estos bienes particulares no son de libre escogencia, se trata de la imposición de un tributo a un solo grupo. Tal determinación podría ser admisible sobre artículos suntuosos o de lujo e inclusive sobre bienes de primera necesidad. Sin embargo, la dependencia de su uso para el ejercicio de derechos fundamentales, la oferta actual de artículos para el manejo de la menstruación, la imposibilidad de elegir sobre su consumo y la falta de políticas públicas que compensen las barreras de acceso para las mujeres en situación de desventaja económica determina la desproporción de la carga impositiva.

Adicionalmente, los factores referidos en las consideraciones de esta providencia sobre las diferencias de género en el empleo, los patrones de gasto de consumo y titularidad de la propiedad de las mujeres inciden en el impacto de esta política tributaria. Así pues, no es irrelevante que el gravamen recaiga sobre el mencionado grupo, toda vez que su capacidad adquisitiva está circunscrita a situaciones que ponen a sus integrantes en una desventaja respecto de los hombres.

En consecuencia, la imposición del gravamen, al margen de la tarifa definida por el Legislador, constituye una carga desproporcionada para las mujeres más pobres, que rompe con la razonabilidad y proporcionalidad que este tipo de tributos deben respetar. En tal sentido, se afecta el principio de equidad en la faceta explicada en el fundamento jurídico 28 de esta providencia, que proscribe los tratamientos irrazonables y desproporcionados en la imposición de la carga tributaria indirecta de cara a la capacidad económica de las personas.

58. Bajo las anteriores condiciones, el gravamen específicamente rompe con el principio de equidad horizontal. En efecto, dado que el consumo de estos productos es ineludible para las mujeres en edad fértil y aquellas de escasos recursos no pueden elegir si los compran o no, su gravamen incide de manera determinante en el ejercicio de su derecho a la dignidad. Por ello, la barrera de acceso sobre los mismos limita su accesibilidad en un contexto en el que no existen políticas públicas compensatorias.

Como se reiteró en esta providencia, la doble dimensión de la equidad tributaria exige que los contribuyentes en la misma situación fáctica contribuyan de la misma forma (equidad horizontal) y que exista una mayor carga contributiva para las personas con mayor capacidad económica (equidad vertical). En este caso, el hecho de gravar mediante un impuesto indirecto bienes de actualmente insustituibles para las mujeres resulta desproporcionado para aquellas en situación de precariedad económica.

De esta forma, las soluciones que el mercado y los avances tecnológicos puedan aportar y, especialmente, su accesibilidad son aspectos esenciales para garantizar plenamente los derechos a la dignidad, a la salud y a la autonomía de las mujeres, entre otros. Así pues, las imposiciones tributarias a estos productos constituyen una barrera para el goce de los mencionados derechos con un impacto desproporcionado para las mujeres de escasos

recursos.

Conclusión

Con base en todo lo expuesto, la Sala verifica que la imposición del gravamen aun en la tarifa más baja no es razonable. Dicho de otro modo, la necesidad e imperiosidad de exigir a las mujeres en edad fértil que consumen toallas higiénicas y tampones que tributen por ese consumo no tiene justificación suficiente. Primero, por tratarse de bienes actualmente insustituibles para las mujeres en edad fértil, el Legislador, aun al desgravarlos para imponer una tarifa diferencial, tenía la carga de determinar por qué no debía eliminar el impuesto. Segundo, porque no existen políticas públicas que compensen las barreras de acceso para las mujeres en situación de desventaja económica. Finalmente, porque la capacidad adquisitiva de las mujeres está enmarcada por, al menos, cuatro presupuestos de desventaja en la participación económica que generan que este tipo de medidas tengan un impacto desproporcionado para ellas, en especial para las mujeres más pobres.

En consecuencia, la disposición acusada, al gravar las toallas higiénicas y los tampones, viola el principio de equidad tributaria, por imponer barreras al acceso de tecnologías que actualmente permiten el pleno ejercicio del derecho a la dignidad de las mujeres en edad fértil. Las toallas higiénicas y los tampones son bienes insustituibles en tanto, en este momento, no es posible elegir sobre su uso, el cual es imperativo ante la menstruación. A su vez, son productos definitivos para permitir la participación de las mujeres en la vida pública, al igual que la protección de los derechos a la salud, a la educación, al trabajo y a la dignidad humana. Por ello, la disposición tiene un impacto desproporcionado para las mujeres con baja capacidad adquisitiva que no tienen la opción de reemplazarlos con otros bienes similares que resulten más económicos o no estén gravados ni generen riesgos para la salud. En tal sentido, la afectación del principio de equidad tributaria incide directamente en la garantía del derecho a la igualdad material de las mujeres, en especial, de escasos recursos, puesto que establece barreras en la adquisición de tecnologías de la dignidad y no existen políticas vigentes que contrarresten tal situación.

Por consiguiente, se declarará la inexequibilidad de la partida 96.19 contenida en el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, sin necesidad de analizar el otro cargo.

Alcance de la decisión a adoptar: integración normativa y condicionamiento del artículo 188

de la Ley 1819 de 2016

La inconstitucionalidad del artículo precedente surge del hecho de gravar con el impuesto sobre las ventas las toallas higiénicas y los tampones como actualmente insustituibles para las mujeres, así sea en la tarifa preferencial, pues ello viola los principios de igualdad y equidad tributaria, en los términos expuestos. Sin embargo, la expulsión de esta partida tributaria del ordenamiento jurídico tiene el efecto de devolver el impuesto de estos productos a la tarifa general, en razón al modelo de regulación del gravamen. En efecto, el sistema utilizado por el Legislador para gravar, excluir o declarar exento un determinado bien o servicio de IVA establece una regla general que supone el gravamen con la tarifa general de todo lo que no esté expresamente exento o excluido. Así pues, la sola declaratoria de inconstitucionalidad de la partida referida del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 no guardaría coherencia con las consideraciones de esta providencia y, por el contrario, generaría el efecto inverso a la protección de los derechos fundamentales que se deben preservar.

59. Por esas razones, esta Corte estima pertinente aclarar que la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma acusada no implica la reviviscencia de ninguna norma anterior. En efecto, en la medida en que el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 incluyó a las compresas y tampones higiénicos entre los bienes cuya venta se grava mediante tarifa diferencial del IVA, es claro que, antes de la vigencia de dicha norma legal, los artículos de higiene menstrual se encontraban sometidos a la tarifa general del impuesto.

Por consiguiente, al no existir una norma anterior que regulara específicamente el supuesto de hecho previsto por la disposición acusada, no podría hablarse de reviviscencia de una disposición derogada. Como se explicó, el sistema tributario actualmente determina un modelo en el cual todo lo que no esté expresamente exento o excluido se encuentra gravado con la tarifa general. En concordancia, la consecuencia de eliminar de la imposición de una tarifa diferencial un bien no es revivir la norma anterior, sino la inclusión de tales productos en aquellos gravados con la tarifa general.

60. La Defensoría del Pueblo planteó este argumento al sostener que la declaratoria de inexequibilidad de la disposición demandada es insuficiente, pues es necesario que las compresas y tampones higiénicos se incluyan en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016

como bienes excluidos para que la decisión que aquí se adopte no sea incongruente. Además, señaló que se debe declarar la omisión legislativa relativa respecto a la exclusión de los bienes mencionados en el artículo citado. Desde la misma perspectiva, varios intervinientes manifestaron que el efecto de que la Corte declare la inexecutable del segmento normativo impugnado sería contradictorio, pues al excluir del ordenamiento jurídico la tarifa diferencial, las compresas y tampones higiénicos quedarían gravados con una tarifa del 19%, en razón de lo dispuesto por el artículo 420 del Estatuto Tributario[232].

En similar sentido, varias instituciones como la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) resaltaron que la norma redujo la tarifa del IVA del 16% al 5%. Al respecto, la primera de estas entidades precisó que, si la norma es declarada inexecutable, se reviviría el régimen anterior, el cual imponía un gravamen más elevado para estos productos.

En este orden de ideas, el razonamiento expuesto en esta sentencia muestra que el modelo específico adoptado por la Ley 1819 de 2016 para la imposición del impuesto sobre las ventas, supone que existe una proposición jurídica completa entre la disposición que grava un bien o servicio y la que no lo excluye de ese gravamen o lo grava con tarifa de 0%, cuando el análisis de la imposición tributaria cuestiona la violación de los principios igualdad y equidad tributaria de equidad. Lo contrario, haría inócua la decisión adoptada, en los términos expuestos por la Defensoría del Pueblo y algunos intervinientes, toda vez que su efecto sería traer a la vida jurídica una consecuencia que justamente se juzgó violatoria de la Constitución. Por ello, procede integrar la proposición jurídica completa respecto del artículo 188 de la Ley 1819 de 2016. A continuación, se pasa a explicar esta determinación.

61. El artículo 6° del Decreto 2067 de 1991 permite a la Corte Constitucional pronunciarse sobre aquellas normas que, a su juicio, conforman una unidad normativa con el precepto acusado[233]. Esta facultad conocida como la integración normativa desarrolla importantes mandatos constitucionales como la economía procesal y la seguridad jurídica, a través de la eficacia del control abstracto de constitucionalidad y la efectividad de sus principios, derechos y deberes, al garantizar la coherencia del ordenamiento[234].

Así pues, la Corte Constitucional ha determinado que la integración oficiosa de la unidad normativa sólo será procedente cuando: (i) se demande una disposición cuyo contenido deóntico no sea claro, unívoco o autónomo; (ii) la disposición cuestionada se encuentre reproducida en otras disposiciones que posean el mismo contenido deóntico de aquella [235] y finalmente, cuando (iii) la norma se encuentre intrínsecamente relacionada[236] con otra disposición que pueda ser, presumiblemente, inconstitucional[237].

Ahora bien, para el primer supuesto, en el cual un contenido normativo puede no ser autónomo, como en el caso de la demanda de expresiones aisladas de un artículo, este Tribunal ha precisado que no siempre que se demanda un fragmento de una disposición normativa se está ante una proposición jurídica incompleta[238]. Igualmente, en este punto debe tenerse en cuenta que, aunque una expresión resulte desde el punto de vista semántico y de la sintaxis, clara y unívoca, puede ocurrir que tales atributos no resulten predicables desde la perspectiva jurídica[239].

Por estas razones, la jurisprudencia constitucional ha indicado que, para resolver los cargos de inconstitucionalidad formulados contra fragmentos normativos, deben tenerse en cuenta dos aspectos: (i) que lo acusado sea un contenido comprensible como regla de derecho que pueda contrastarse con las normas constitucionales; y (ii) si los apartes que no han sido demandados perderían la capacidad de producir efectos jurídicos en caso de declararse la inexequibilidad del fragmento normativo demandado, evento en el cual es procedente la integración de la unidad normativa[240].

62. Como se explicó, en el presente caso resulta indispensable integrar la unidad normativa entre el fragmento demandado y el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, el cual prevé el listado de bienes exentos del impuesto sobre las ventas. Dicha conclusión se fundamenta en que la declaratoria de inconstitucionalidad del aparte acusado, que se desprende de esta providencia, produciría un efecto absolutamente contrario al propuesto en la demanda y constatado en el análisis de constitucionalidad, pues incrementaría el valor del impuesto sobre las ventas sobre compresas y tampones higiénicos del 5% al 19%.

63. Es importante precisar por qué procede la integración respecto del artículo 188 y no del 175 de la Ley 1819 de 2016, como lo propone la Defensoría del Pueblo. Esta última disposición establece los bienes excluidos, es decir, que no causan el impuesto y, por lo

tanto, quienes los venden no son sujetos de IVA, mientras que la primera contempla los bienes exentos, que son aquellos que causan impuesto sobre las ventas, pero su tarifa es de 0% y que, por tanto, son susceptibles de “devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el párrafo primero del artículo 850 de este Estatuto”[241]. Lo anterior significa que quienes comercian con este tipo de bienes, son sujetos del impuesto sobre las ventas. No obstante, tales artículos se gravan bajo la tarifa de 0% y son susceptibles de devolución o compensación.

La determinación adoptada en esta providencia se refiere a la inconstitucionalidad de gravar con el impuesto sobre las ventas estos productos, inclusive con una tarifa inclusive diferencial. Sin embargo, por tratarse de bienes que requieren de una cadena de producción y, por ello, de la adquisición de artículos para su elaboración, la única forma de no cargar al consumidor final con el sobrecosto del impuesto pagado por los bienes para su manufactura la devolución o compensación de los saldos. Tal premisa es la contemplada en el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

La labor de verificación de la validez de normas en el control abstracto en esta oportunidad se remite al análisis del supuesto sobre la inconstitucionalidad de gravar bienes de la naturaleza ampliamente mencionada y de lo que implica tal impuesto como una barrera de acceso para mujeres en edad fértil con baja capacidad adquisitiva. Luego, la decisión perdería efectividad si la determinación de la inconstitucionalidad de imponer el gravamen deriva en que los costos de los impuestos pagados para la elaboración se trasladan al consumidor. Esto sucedería, si los productores de estos artículos no pueden solicitar los saldos a favor generados de conformidad con el artículo 850 del Estatuto Tributario. Tal imposibilidad es la que se originaría con la exclusión del impuesto, contemplada en el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016, más ello no ocurriría si se les determina como exentos.

En este orden de ideas, la exclusión podría ser apropiada, por ejemplo, para casos de bienes de primera necesidad que no requieren de una cadena de producción. No obstante, como para la elaboración de las toallas higiénicas y los tampones es necesaria la adquisición de diferentes productos que se encuentran gravados, la posibilidad de la devolución es determinante para que no se afecte el precio final. En tal sentido, de conformidad con el análisis de constitucionalidad efectuado en esta providencia, la

proposición jurídica completa se configura con el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, la norma acusada presenta dos consecuencias normativas: (i) la existencia de un impuesto, pues implica que los productos previstos en dicho listado se encuentran gravados; y (ii) el establecimiento de una tarifa diferencial, inferior a la general, para el consumo de esos bienes expresamente establecidos por el Legislador. Esta decisión ha constatado que las dos consecuencias normativas violan la Constitución. Sin embargo, el efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad de la primera no puede determinarse sin la exención explícita del tributo, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

En este sentido, a partir del alcance de la disposición demandada y lo constatado en el estudio de constitucionalidad, la Sala advierte que un pronunciamiento que se restrinja únicamente al artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 resultaría inocuo y generaría consecuencias más gravosas respecto de los principios y valores constitucionales analizados.

64. La Corte Constitucional ya ha adoptado decisiones similares respecto del Estatuto Tributario al integrar la proposición jurídica completa en un análisis semejante al que se realiza en esta oportunidad. Por ejemplo, la Sentencia C-173 de 2010[242], al revisar la constitucionalidad de la imposición del IVA para “leches de crecimiento” por un cargo de igualdad respecto a las leches maternizadas o humanizadas, dijo que, en tanto la técnica legislativa utilizada para el impuesto agregado a la ventas consiste en la adopción de que todos los bienes y servicios se encuentran gravados con excepción de los excluidos o exentos, “resulta obvio que el legislador forzosamente debe proferir al menos dos disposiciones: una que consagra la regla general y otra que enlista expresamente lo excluido o exento, disposiciones que en su conjunto pueden considerarse constitutivas de una unidad normativa, entendida esta noción en su sentido lato o amplio, definido por la Corte como aquella situación en la cual una disposición no puede ser estudiada independientemente, “por cuanto su examen remite inevitablemente al estudio del conjunto normativo del cual forma parte”[243].

65. En esta oportunidad sucede lo mismo. La proposición analizada –la imposición de una tarifa diferencial a las toallas higiénicas y tampones-, y la constatación de su

inconstitucionalidad se extienden necesariamente al artículo 175 de la Ley 1819 de 2018. En otras palabras, la decisión de inconstitucionalidad adoptada impacta inevitablemente el listado de los bienes excluidos del tributo, pues lo que se debatió, en últimas, es la constitucionalidad de que los referidos elementos de higiene menstrual sean gravados con el impuesto sobre las ventas. Por tanto, la Sala integrará la unidad normativa entre el precepto acusado y el artículo 175 de la Ley 1819 de 2016 y declarará la constitucionalidad condicionada de este último en el entendido de que las exclusiones contempladas al impuesto al valor agregado incluyen las toallas higiénicas y los tampones.

La proposición jurídica analizada en esta providencia exige el condicionamiento del artículo 188 de la Ley 1819 de 2016

66. Del análisis de los cargos planteados en la demanda, la Sala concluye que la imposición del impuesto sobre las ventas a las toallas higiénicas y tampones viola el principio de equidad tributaria y constituye discriminación para las mujeres. Sin embargo, como se advirtió, este análisis no se limita a la revisión del artículo 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, sino que incluye necesariamente, por constituir una unidad normativa, el artículo 188 de la misma ley.

Como se dijo, el sistema de gravámenes vigente implica que todo lo que no esté expresamente excluido o exento está sujeto al impuesto de la tarifa general. Por lo anterior, retirar del ordenamiento el fragmento acusado del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 tendría el efecto de sujetar los mencionados productos a la tarifa de 19%, cuando se ha encontrado tal gravamen inconstitucional.

En atención a lo anterior, la congruencia de la presente decisión exige la integración normativa con el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, en tanto del análisis de la imposición del gravamen en la tarifa diferencial se desprende la inconstitucionalidad de generar barreras de accesibilidad a estos bienes. Lo precedente sucedería si la proposición se integrara con el artículo 175 de la normativa estudiada, toda vez que su lógica no permitiría reclamar saldos a favor por el pago del impuesto sobre las ventas en la adquisición de los artículos para la elaboración de tampones y compresas. Así, esos costos serían trasladados al consumidor, lo cual se ha dicho que contraría el principio de equidad y genera discriminación. Así pues, el alcance de esta decisión exige condicionar la interpretación del

artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

67. Ahora bien, con fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política, la Corte ha sostenido que puede fijar los efectos de sus propios fallos y por ello tiene la atribución de delimitar el alcance de la cosa juzgada en sus providencias[244]. Por lo anterior, el juez constitucional tiene la facultad de adoptar distintas alternativas al momento de proferir una decisión para lo cual ha empleado distintas técnicas de modulación en sus sentencias de constitucionalidad[245]. La posibilidad de emplear dichas técnicas es una facultad de suma importancia para la Corte Constitucional, toda vez que con estas se busca que los fallos en los que se advierta la vulneración de la Carta Política, no impliquen una afectación aun mayor de la misma[246], como lo sería la expulsión de una norma inconstitucional con la consecuencia de revivir esa medida con consecuencias más gravosas.

Cabe advertir que la integración del artículo 188 de la Ley 1819 de 2016 responde a la congruencia de la decisión respecto a la proposición jurídica estudiada y a la lógica del sistema tributario en el que, como se dijo, no es posible analizar la constitucionalidad de la imposición de un gravamen sin abordar la norma que lo exime del mismo en tal aspecto. No obstante, esta integración tiene un propósito específico: la inclusión en el listado de bienes exentos los productos ampliamente referidos pero no implica el análisis de constitucionalidad del contenido normativo.

Los fallos en los que la Corte ha modulado sus decisiones, se pueden distinguir o clasificar de la siguiente manera: (i) sentencias interpretativas o condicionadas; (ii) sentencias integradoras y aditivas, y (iii) sentencias de inexequibilidad diferida o de constitucionalidad temporal. Respecto al primer grupo de decisiones, en algunas ocasiones la Corte ha modulado sus providencias con el fin de subsanar las omisiones legislativas relativas. En esos casos, la Corte ha establecido los efectos de sus fallos con el fin de ampliar el alcance de un precepto legal a supuestos de hecho no previstos por el Legislador[247]. Esta Corporación ha sostenido que la prosperidad del examen de constitucionalidad en estos eventos, supone la concurrencia de dos condiciones, a saber, (i) la existencia de una norma frente a la cual se predique la omisión; y (ii) que a partir de un análisis inicial o de una visión global del contenido de dicha norma se pueda concluir que la misma excluye una condición normativa o consecuencia jurídica, que resulta esencial e indispensable para

armonizar el texto legal con los mandatos de la Constitución Política[248].

Esta Corporación también ha modulado los efectos de sus sentencias de constitucionalidad para establecer el sentido de una disposición o enunciado[249]. La Corte ha proferido este tipo de fallos en aquellos casos en que la disposición estudiada admite distintas interpretaciones “(...) de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecuan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente”[250].

68. De conformidad con lo precedente, la Sala Plena encuentra la necesidad de condicionar el alcance del artículo 188 de la Ley 1819 de 2016 para que contemple la exención del impuesto sobre las ventas para las toallas higiénicas y tampones, en tanto su gravamen viola los principios de equidad, igualdad y progresividad tributaria porque discrimina a las mujeres cuando impone un gravamen por consumir productos insustituibles y que tocan con su dignidad, con lo que se impacta desproporcionadamente a las mujeres, especialmente a las más pobres.

VIII. DECISIÓN

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

Declarar INEXEQUIBLE la partida 96.19 del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, que grava las toallas higiénicas y tampones con una tarifa de 5% de IVA. En consecuencia, INCLUIR ESTOS PRODUCTOS en el listado de bienes EXENTOS del impuesto al valor agregado, contemplado en el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

Cópiese, notifíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

(Con aclaración de voto)

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

En comisión

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

(Con aclaración de voto)

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Folio 3 reverso, cuaderno inicial.

[2] Folio 4 ib.

[3] Folio 4 ib.

[4] Folio 4, reverso, ib.

[5] Escrito radicado el 12 de junio de 2017.

[6] Claudia Isabel González Sánchez.

[7] Folio 110.

[8] Folio 111.

[9] Escrito presentado el 12 de junio de 2017 por Juan Carlos Puerto Acosta en calidad de apoderado del Ministerio.

[10] Folio 123.

[11] Folio 125.

[12] Folio 125.

[13] Folio 126.

[14] Folio 126

[15] Folio 127.

[16] Folio 127.

[17] Folio 130.

[19] Folio 49.

[20] Folio 50.

[21] Folio 50.

[22] Folio 50.

[23] Folio 52.

[24] Escrito presentado el 7 de junio de 2017 por Juan Guillermo Ruiz Hurtado en calidad de director de la institución y señala que Vicente Amaya Mantilla elaboró el concepto, el cual fue aprobado por el Consejo Directivo.

[25] Folio 36.

[26] Folio 37.

[27] Folio 38.

[28] Escrito presentado el 8 de junio de 2017, por Paul Cahn-Speyer W.

[29] Folio 46.

[30] Folio 46.

[31] Escrito presentado el 12 de junio de 2017.

[32] Carmen Lilia Uribe.

[33] Saray Vanessa Salgado

[34] Nathaly Higuera.

[35] Juanita María Ospina Perdomo.

[36] Folio 91.

[37] Folio 94.

[38] Folio 96.

[39] Folio 97.

[40] Folio 98.

[41] Folio 98.

[42] Folio 101.

[43] Folio 106.

[44] Folio 108.

[45] Folio 140. Escrito presentado el 13 de junio de 2017 por Marta Royo.

[46] Folio 142.

[47] Folio 144.

[48] Folio 145.

[49] Folio 147.

[50] Folio 149.

[51] Folio 157. Escrito presentado el 5 de julio de 2017 por Carmen Martínez López, Cristina Rosero Arteaga e Isabel Martins Barbosa.

[52] Folio 158.

[53] Folio 158.

[54] Folio 159.

[55] Folio 162.

[56] Folio 162.

[57] Folio 162.

[58] Escrito presentado el 7 de mayo de 2018 por Paula Robledo Silva, Delegada para Asuntos Constitucionales y Legales.

[59] Folio 350.

[60] Folio 350

[61] Respecto al primero, afirma que éste implica el deber de velar por el bien de la población con el propósito de erradicar las desigualdades sociales y proteger los derechos constitucionales, respaldado por cuatro principios fundamentales: (i) la igualdad, (ii) la solidaridad, (iii) la dignidad humana, y (iv) el trabajo.

[62] Indica que la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales y la prohibición de regresividad responde a que de su garantía depende la igualdad material de la población de ahí la importancia de avanzar en su promoción y protección. Adicionalmente, explica que existe un deber de garantía progresivo con su consecuente prohibición de retroceso frente al nivel de protección alcanzado. A su vez, que la prohibición de regresividad es un parámetro de control de constitucionalidad respecto a los derechos a la vivienda, a la educación, a la seguridad social, entre otros que impone revisar que cuando se de una regresión la misma se justifique con base en un fin legítimo y en criterios de necesidad, razonabilidad y proporcionalidad.

[63] Expone que el derecho al mínimo vital como sustento del Estado Social de Derecho tiene una dimensión positiva y otra negativa. En relación con la potestad tributaria, su respeto, implica que la imposición de impuestos no puede desconocer la supervivencia digna de las personas. Por ello, se debe analizar si es posible determinar cargas fiscales para aquellas personas que no tienen lo suficiente para subsistir.

Puntualiza que “la equidad tributaria debe entenderse como `un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”. De conformidad con lo anterior, reseña que existen tres implicaciones de este principio: (i) el monto a pagar por el concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de

pago del contribuyente; (ii) los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual; y (iii) el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias. De lo cual se desprenden dos exigencias, una horizontal, de trato igual a los que tienen la misma capacidad económica y vertical, que ordena progresividad en la distribución para los que tienen mayor capacidad económica.

Además, explica que el principio de progresividad determina la mayor contribución para quienes tengan mayor capacidad económica y que el examen de constitucionalidad debe revisar lo establecido en la Sentencia C-209 de 2016 sobre: regresividad, derecho al mínimo vital y si existe una limitación irrazonable a tal principio. Así, adujo que del análisis precedente la Sentencia C-776 de 2003 determinó que gravar productos de primera necesidad impactaba el mínimo vital de las personas. “Ello, máxime si se tiene en cuenta que el IVA corresponde a un impuesto indirecto, cuya característica definitoria es que no parte de la identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, y por tanto solo puede determinar su capacidad de pago a partir de la propensión al consumo de los bienes gravados con el tributo. Así, el IVA debería aplicarse a las y los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado y por tanto, les corresponda pagar proporcionalmente más que los demás”.

Concluye que la Corte Constitucional ha sostenido que la capacidad contributiva es la posibilidad económica de tributar y el principio de justicia tributaria ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias que comprenden el ejercicio del poder impositivo del Estado.

[65] Folio 359.

[66] Folio 361.

[67] Folio 361.

[68] Folio 361.

[69] Folio 361.

[70] Folio 361.

[71] Folio 362.

[72] Escrito presentado el 8 de mayo de 2018 por los profesores Genaro Alfonso Sánchez Moncaleano y David Armando Rodríguez.

[73] Folio 364.

[74] Folio 365.

[75] Folio 137.

[76] Folio 139.

[77] Folio 171.

[78] Folio 173

[79] Folio 176.

[80] Dice norma citada: “Artículo 2º. Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; 3. Los razones por las cuales dichos textos se estiman violados; 4. Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y 5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda”.

[81] Ver, entre otros, auto 288 de 2001 y sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

[82] Sentencia C-100 de 2014 M.P. María Victoria Correa Calle: “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”.

[83] Sentencia C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil.

[84] MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

[85] Sobre el carácter relacional de la igualdad, se pueden consultar entre otras las sentencias: T-530 de 1997, MP Fabio Morón; C-1112 de 2000 y C-090 de 2001 ambas con ponencia de Carlos Gaviria.

[86] Ver las sentencias C-099 de 2013, MP María Victoria Calle; C-635 de 2012 y C-631 de 2011, ambas con ponencia de Mauricio González, entre otras.

[87] Sentencia C-1052 de 2004 MP Manuel José Cepeda.

[88] Omar Hernando Bedoya Martínez, Laura Espeanza Rangel Fonseca, Natalia Moreno Salamanca y Adriana Cadena Cancino.

[89] Ver, entre otras, Sentencia C-668 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado citando la Sentencia C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo: “la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular

todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”; Sentencia C-664 de 2009 M.P. Juan Carlos Henao citando Sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003.

[90] Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; Sentencia C-766 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo”.

[92] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[93] Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; Sentencia C-492 de 2015 M.P. María Victoria Calle Correa; Sentencia C-503 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; Sentencia C-182 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[94] “En efecto, el diseño de los aspectos estructurales del IVA, al igual que el establecimiento de los criterios y de las pautas para su recaudo, son materias cuya competencia ha sido atribuida al Congreso de la República (numerales 10, 11 y 12 del art. 150 y art. 338 de la C.P.), el cual las ha delimitado, estableciendo los elementos constitutivos de la obligación tributaria derivada del impuesto a las ventas”.

[95] Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio citando Sentencia C-426 de 2005 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

[96] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[97] Las principales normas que lo han desarrollado son: el Decreto 3288 de 1963, el Decreto 1988 de 1974, el Decreto 3541 de 1983, la Ley 50 de 1984, la Ley 75 de 1986, el Decreto 624 de 1989, la Ley 49 de 1990, la Ley 6ª de 1992, la Ley 223 de 1995, la Ley 488 de 1998, la Ley 633 de 2000 y la Ley 788 de 2002.

[98] “Artículo 359. No habrá rentas nacionales de destinación específica.

Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías”.

[99] Artículo 184, literal a) de la Ley 1819 de 2016 “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

[100] Artículo 184, literal b) de la Ley 1819 de 2016.

[101] Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Decreto 719 de 2018 “Por el cual se adiciona el Capítulo 8, Título 1, Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y se reglamenta la distribución del recaudo de IVA de licores, vinos, aperitivos y similares con destino al aseguramiento en salud”.

[102] Ley 1819 de 2018, artículo 99; Ley 788 de 2002, artículo. 96.

[103] Estatuto Tributario. Artículo Art. 499. Quiénes pertenecen a este régimen.

* -Modificado- Al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a tres mil quinientas (3.500) UVT.
2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Que no sean usuarios aduaneros.
5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a tres mil quinientas (3.500) UVT.
6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de tres mil quinientas (3.500) UVT.

PARAGRAFO. Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de

servicios gravados por cuantía individual y superior a tres mil quinientos (3.500) UVT, el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.

[104] Decreto 3288 de 1963. Artículo 1.

[105] Decreto 1988 de 1974.

[106] Ley 75 de 1986, Ley 50 de 1984 Ley 49 de 1990

[107] Ley 788 de 2002; Ley 1819 de 2016.

[108] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: “4.5.2.2. Del resumen anterior surgen cuatro conclusiones relevantes para este proceso, a saber: i) el impuesto a las ventas se instituyó en 1963 como un impuesto de una etapa, aplicable sobre bienes manufacturados de consumo final. A mediados de los años setenta, éste se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable tanto a la venta de bienes como de servicios, el cual se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados; ii) el Decreto 1988 de 1974 y Ley 6ª de 1992 introdujeron para los bienes y para los servicios, respectivamente, una metodología consistente no en la enunciación de lo expresamente gravado sino de lo expresamente excluido o exento; iii) la base del impuesto ha experimentado una tendencia de expansión, pasando de un gravamen sobre bienes manufacturados de consumo a uno generalizado sobre casi todos los bienes y servicios; y iv) no obstante lo anterior, se aprecia que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, el legislador había conservado un régimen de exclusiones y exenciones, que, contadas excepciones –tales como la leche o algunos productos médicos–, había sido mantenido de manera reiterada al conjunto de bienes y servicios de primera necesidad”.

[109] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa citando Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de una norma relativa a la aplicación del IVA implícito para el caso de bienes importados que a su vez tenían la condición de excluidos en la legislación nacional. La Corte señaló que, dada la naturaleza específica de este gravamen, la aplicación de criterios de progresividad resultaba inviable, máxime cuando este principio rige el sistema en su conjunto. “Al

relacionarse básicamente el principio de progresividad tributaria con la capacidad de pago del responsable o contribuyente de una obligación tributaria, característica predicable de los impuestos directos, tales como a la renta y complementarios, predial y de industria y comercio, la queja del actor en este sentido es inconducente, en la medida en que el impuesto sobre las ventas no está concebido con respecto a dicho principio, pues no es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento, sino el consumo, como ocurre con los impuestos indirectos en general, entre ellos el mencionado, y otros como los de los cigarrillos y licores”.

[110] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa citando Sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), posteriormente reiterada respecto del IVA por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis). “[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”.

[111] Ver: Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), reiterada por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).

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

[113] Ver: Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía).

[114] Ver: Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis). En efecto, en dicha oportunidad la Corte señaló: “Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del

impuesto”.

“en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real.

“Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.

“El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos.

“Es dentro de esa perspectiva que el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 establece quiénes son responsables del impuesto sobre las ventas en servicios y al respecto prescribe que en ese renglón apenas están excluidos de recaudar el tributo quienes desempeñen alguna de las actividades expresamente enumeradas como exentas y los que cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado. (...)

“...No ha sido violado el artículo 13 de la Constitución sobre igualdad ni ha sido desconocido el principio de equidad al estatuirse que unos servicios sean gravados y otros no, pues la misma naturaleza del impuesto en cuestión, que ya ha sido subrayada, y el hecho de que fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor –en este caso el usuario de los servicios– hace menester una previsión razonada y ecuánime de la obligatoriedad del impuesto, tomando en consideración motivos con base en los cuales pueda el Estado hacer realidad el principio de la igualdad efectiva, que corresponde al viejo concepto de la justicia distributiva.

“Estima la Corte, por el contrario, que, según se deja dicho, lo que podría llegar a lesionar el principio de igualdad sería el gravamen indiscriminado relativo a todos los servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales” (subrayado agregado al texto”).

[116] Estatuto Tributario. Artículo 499.

[117] Sentencia C-556 de 1993 M.P. Jorge Arango Mejía en la cual se sostuvo que la imposición de tarifas diferenciales mayores para ciertos automotores no violaba el derecho a la igualdad toda vez que las personas tenían plena autonomía de escoger los automotores que quisieran comprar.

[118] Sentencia C-150 de 1997 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de la DIAN de designar a ciertas personas, en razón de sus características, como responsables del recaudo del IVA. Este tema también fue analizado en la Sentencia C-1144 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), en la cual se declaró la exequibilidad de una norma que señalaba que las entidades emisoras de tarjetas de crédito, tendrían la condición de agentes retenedores de IVA. Por ejemplo, en la Sentencia C-674 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero y Álvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Álvaro Tafur Galvis), la Corte declaró la exequibilidad del artículo 76 de la Ley 488 de 1998 relativo a la obligación del adquirente de solicitar la factura de compra.

[119] Sentencia C-1144 de 2000 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

[120] Ver por ejemplo Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[121] Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio refiriendo la Sentencia C-657 de 2015 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio la cual examinó una disposición del Estatuto Tributario que excluía el asfalto del impuesto sobre las ventas.

[122] Sentencia C-209 de 2016 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio declaró la exequibilidad condicionada del numeral 3, parcial, del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 que establece el impuesto al consumo al desconocer “la filosofía que inspira la forma organizativa de Estado social de derecho, particularmente la efectividad de los principios y derechos como

la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, el principio de progresividad de los derechos sociales, así como los principios de igualdad, equidad y justicia del sistema tributario, toda vez que el impuesto nacional al consumo gravó indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población. Tampoco se halla dentro del debate de la Ley 1607 de 2012 motivo válido suficiente para que el Congreso no hubiere excepcionado del impuesto al consumo a los demás sujetos sin capacidad contributiva”.

reiterando la Sentencia C-168 de 2014 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; La Sentencia C-173 de 2010 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub declaró la exequibilidad de los artículos 420 y 477, parciales, del Estatuto Tributario (Decreto Extraordinario 624 de 1989) respecto a un cargo de violación del principio de igualdad, la alimentación equilibrada y el acceso de personas de menores ingresos al no excluir del IVA las leches de crecimiento que son necesarias para los niños como las otras (leches maternizadas) para la alimentación que estaban exentas.

[123] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa citando Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo, C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[124] Sentencia C-100 de 2014 M.P. María Victoria Calle Correa refiriendo la Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: “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”.

[125] Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

[126] Las consideraciones son tomadas de Sentencia C-060 de 2018 y 251 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[127] Sentencia C-664 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez. Como lo ha señalado la Corte, “la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. || Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”.

[128] Sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

[129] Sentencia C-1149 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[130] Sentencias C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa y C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.

[131] La Corte también ha explicado que “el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos” (Sentencia C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería).

[132] Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucerà Mayolo); C-422 de 2016 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio); C-287 de 2009 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

[133] Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucería Mayolo).

[134] M.P. María Victoria Calle Correa.

[135] Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que “la equidad se predica también de cada uno de los impuestos”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

[136] Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[137] Sentencia C-587 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero.

[138] Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[139] “Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] 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”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

[140] Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa, 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, Conjuez Ponente: Lucy Cruz de Quiñones, 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 algunos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, para 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 exenta. La Corte consideró que la norma gravaba más severamente las rentas menores que las mayores, con lo cual introducía un trato regresivo.

[141] Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

[142] Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró executable 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.

[143] Sentencia C-409 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero.

[144] M.P. María Victoria Calle Correa.

[145] “Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero). 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 predicán 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”” Cita tomada de la Sentencia C-249 de 2013.

[146] Constitución Política. Artículo 13. “(...)” El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan”.

[147] Sentencia C-667 de 2006 M.P. “Así pues, lo que doctrinalmente se ha denominado “acciones afirmativas” fue expresamente permitido en la Carta para que el legislador pudiera adoptar medidas en pro de ciertas personas o grupos, sin tener que extender el beneficio resultante a otras personas o grupos, sin que ello comportara un violación del artículo 13 de la Carta. Dichas medidas se concretan en la facultad con la que cuenta el legislador para apelar a la raza, al sexo –categorías en principio sospechosas como criterio de discriminación-, con el fin de aminorar el efecto nocivo de las prácticas sociales que han ubicado a esos grupos en posiciones desfavorables. Ahora bien, las medidas –por obvias razones- no pueden servir sino al fin para el cual han sido ideadas; es decir, no para marginar a ciertas personas o grupos ni para perpetuar desigualdades”.

[148] El voto femenino se reconoció en Colombia en 1957.

[149] El acceso a la educación superior para las mujeres se permitió en 1934 mediante ley.

[150] Ver Sentencia SU-075 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[151] Naciones Unidas, Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación, artículo 1.

[152] Sentencia C-667 de 2006 M.P. Jaime Araujo Rentería. “Ahora bien, sin ignorar el avance que supone la igualdad formal, la que se predica ante la ley (su ausencia sería un enorme obstáculo para la elevación de las condiciones de la mujer), no debe olvidarse que la exclusión de la discriminación por razón de sexo contenida en el artículo 13 de la Carta, no se detiene en la mera prohibición sino que abarca el propósito constitucional de terminar con la histórica situación de inferioridad padecida por la población femenina; esa decisión autoriza, dentro de un principio de protección, la toma de las ya mentadas acciones afirmativas, dirigidas a corregir las desigualdades de facto, a compensar la relegación sufrida y a promover la igualdad real y efectiva de la mujer en los órdenes económico y social. Las medidas de protección, que implican especiales excepciones a la igualdad formal, exigen la determinación de aquellos ámbitos especialmente vulnerables en los que deben operar.[23]

Considera la Corte pertinente señalar que las medidas de “acción afirmativa” no solamente cuentan con respaldo del texto constitucional, sino que también han sido reconocidas y consideradas como legítimas formas de modular el derecho a la igualdad, en tratados internacionales de derechos humanos que forman parte del bloque de constitucionalidad colombiano, en virtud de lo dispuesto por el artículo 93 de la Carta”.

[153] Sentencia C- 586 de 2016 M.P. Alberto Rojas Ríos citando la Sentencia T-909 de 2011 M.P. Juan Carlos Henao Pérez. “La discriminación directa, ha dicho la Corte constitucional, “se presenta cuando se establece frente a un sujeto determinado un tratamiento diferenciado injustificado y desfavorable, basado en criterios como la raza, el sexo, la religión, opiniones personales, (...) de manera tal que está proscrita en general, toda diferenciación arbitraria por cualquier razón o condición social”(...)”.

[154] Comité CEDAW de Naciones Unidas, Recomendación General 28. “puede darse simultáneamente con otros factores tales como raza, etnia, religión o creencia, salud, status, edad, clase, casta y orientación sexual. El enfoque interseccional obliga a los Estados a adoptar medidas diferentes para los distintos grupos poblacionales de mujeres discriminadas”.

[156] Barnett, K. and Grown, C. (2004) in Grown, C y Valodia, I. Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. pág. 4 y ss. (2010)

<https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf> “Por lo tanto, uno podría argumentar que los sistemas impositivos deberían tratar de ayudar a transformar los roles de género tradicionales en la sociedad que son injustos. En otras palabras, los sistemas del impuesto a la renta personal (por ejemplo, la estructura de tasas, exenciones, deducciones, bonificaciones, créditos, etc.) deberían diseñarse para promover activamente un reparto equitativo del trabajo remunerado y no remunerado entre mujeres y hombres, así como eliminar incentivos para la perpetuación de roles inequitativos de género. Esta es una interpretación bastante diferente de la proporcionada por la economía estándar del bienestar, que considera la utilidad individual como la base de una función de evaluación social para determinar si una reforma política mejora el bienestar social (...)”.

[157] Barnett, K. and Grown, C. (2004) in Grown, C y Valodia, I. Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. pág. 4 y ss. (2010)

<https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf>

[158] United Nations Development Programme (1995), New York: Oxford University Press. Pág. 91. Disponible en:

http://hdr.undp.org/sites/default/files/reports/256/hdr_1995_en_complete_nostats.pdf “Una revisión de los 31 países en la muestra cuenta una historia bastante dramática: (i) Las mujeres trabajan más horas que los hombres en casi todos los países (...). De la carga total de trabajo, las mujeres tienen un promedio del 53% en los países en desarrollo y del 51% en los países industrializados. (II) Del tiempo total de trabajo de los hombres en los países industriales, aproximadamente dos tercios se gastan en actividades pagadas por el Sistema de Cuentas Nacionales -SCN- y un tercio en actividades no pagadas no pertenecientes a dicho rubro. Para las mujeres, estas acciones se invierten. En los países en desarrollo, más de las tres cuartas partes del trabajo de los hombres se encuentra en las actividades del SCN. Por lo tanto, los hombres reciben la mayor parte de los ingresos y el reconocimiento por su contribución económica, mientras que la mayoría del trabajo de las mujeres sigue sin ser pagado, no reconocido y subvalorado (...)”.

[159] OCDE 2016, Igualdad de Género en la Alianza del Pacífico: Promover el Empoderamiento Económico de la Mujer, Edición OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263970-es>. “La brecha de género en PFL de Chile y Colombia son de cerca de 22 puntos porcentuales, lo cual sigue siendo peor que el promedio de la OCDE. Aunque se acerca más al promedio (...) Las recientes mejoras en la participación de la mujer en el mercado laboral (y la disminución de las brechas de género) en la región LAC se han relacionado con un mayor nivel educativo de la mujer, con la disminución de la fertilidad y con los aumentos en la prestación de servicios de atención infantil subsidiados”. Ver también Sentencia SU-075 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[160] CEPAL, División de Asuntos de Género, Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Persiste la brecha salarial entre hombres y mujeres. Nota para la igualdad N 18 de 8 de marzo de 2016. https://www.cepal.org/sites/default/files/news/files/nota_18_brechas_salarios.pdf. “Las brechas salariales de género, reflejo de la discriminación y la desigualdad en el mercado laboral, han disminuido en la región en las últimas décadas, aunque de manera insuficiente y persisten como obstáculo para la autonomía económica de las mujeres y en la superación de la pobreza y la desigualdad en América Latina y el Caribe.

La disminución de 12,1 puntos porcentuales de la brecha entre los salarios de mujeres y hombres entre 1990 y 2014, significa un avance hacia la igualdad salarial entre mujeres y hombres en América Latina. Sin embargo aún el salario de las mujeres es solo el 84% por ciento de lo que ganan los hombres. Esta situación presenta diferencias dependiendo del nivel educacional de las personas empleadas”.

[161] CEPAL, División de Asuntos de Género, Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Persiste la brecha salarial entre hombres y mujeres. Nota para la igualdad N 18 de 8 de marzo de 2016. “Las mujeres tienen también empleos de menor calidad, en promedio, al medir los horarios de trabajo y la formalidad de la condición laboral, lo que puede afectar negativamente los ingresos, el desarrollo profesional y los riesgos de pobreza durante el ciclo de vida (OCDE, por publicarse) (...) En Chile, Colombia, México y Perú, las mujeres de 15 a 64 años de edad trabajan menos horas y tienen mayor probabilidad de laborar tiempo parcial que los hombres de edades similares (...)”. Naciones Unidas 2009 “El trabajo informal

incluye empleos en pequeños almacenes, talleres, empresas familiares, trabajo por contrato o subcontrato en el hogar y trabajo doméstico para terceros. El empleo informal representa aproximadamente el 80% del empleo femenino en comparación con el 74% de los hombres en lugares como el África Sub-sahariana, el Sur de Asia y el Pacífico; mientras que en los países en desarrollo representa el 67% y el 60% respectivamente”.

[162] Las mujeres en el trabajo. Tendencias de 2016. Resumen ejecutivo. Organización Internacional del Trabajo (2017) Ginebra Pág. 8 disponible en: http://www.unesco.org/library/PDF/wcms_457094.pdf “A escala mundial, las mujeres representan menos del 40 por ciento del empleo total, pero constituyen el 57 por ciento de quienes trabajan a tiempo parcial. Las estimaciones basadas en 100 países muestran que más de un tercio de las mujeres empleadas (34,2 por ciento) trabajan menos de 35 horas por semana, en comparación con el 23,4 por ciento de los hombres empleados. En general, la desigualdad de género en lo que respecta al empleo a tiempo parcial entre las mujeres y los hombres que trabajan es de 11 puntos porcentuales (gráfico VI). La brecha de género es más marcada en la mayoría de los países de Europa, Asia Central y Occidental, Asia Meridional, y América Latina y el Caribe.”

[163] Barnett, K. and Grown, C. (2004) in Grown, C y Valodia, I. Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. pág. 4 y ss. (2010) <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf> “Como resultado del perfil laboral de las mujeres, es decir, la discontinuidad en el empleo, la diferencia de ingresos y el predominio del trabajo informal y mal pagado, es poco probable que las mujeres lleven una gran parte del ingreso o la carga impositiva directa en muchos países. Además, su baja empleabilidad, también puede evitar que accedan a ciertos beneficios tributarios otorgados a través de este sistema a los empleados.”

[164] Barnett, K. and Grown, C. (2004) in Grown, C y Valodia, I. Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. pág. 4 y ss. (2010) <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf> “A lo largo de diferentes culturas, los estudios empíricos han revelado diferencias de género en los gastos (Haddad et al., 1997, Lundberg et al., 1997, Browning y Bonke, 2006; Doss,

2006). Las mujeres, en comparación con los hombres, tienden a gastar una mayor proporción de sus ingresos en bienes como alimentos, educación y atención médica que mejoran el bienestar y las capacidades de los niños (Thomas 1993, Haddad et al., 1997; Quisumbing y Maluccio 2000). De hecho, las diferencias de género en el gasto surgen en todos los países analizados en este proyecto, como se verá más adelante. Por lo tanto, es importante tener en cuenta cómo los cambios en los precios de diversos productos afectarán los patrones de gasto de las mujeres y los hombres y en general el bienestar del hogar”.

[165] Naciones Unidas, Reporte al Consejo de Derechos Humanos de la Relatora Especial para la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos Magdalena Sepúlveda, A/HRC/26/28, 2014.

[166] Barnett, K. and Grown, C. (2004) in Grown, C y Valodia, I. Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries. pág. 45 y ss. (2010)
<https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf> “Muchos economistas expertos en impuestos aceptan estas distinciones y consideran que es justificable gravar ciertos bienes que suplen necesidades básicas a una tarifa menor que aquellos con impacto negativo en la salud o bienes de lujo. Aceptada esta distinción la desigualdad en el tributo y su incidencia respecto de aquellos que consumen bienes sin mérito o suntuosos y que atraen mayores impuestos y aquellos que consumen bienes deseable o relativos a necesidades básicas que atraen menores impuestos no comprenderían en sí mismos un “sesgo” de género. Hay que reiterar lo dicho en este capítulo acerca de que un “sesgo” de género implica una asimetría injustificada. Puede ser que las mujeres tengan necesidades de salud diferentes (salud reproductiva) que les requiere usar en mayor medida facilidades médicas que los hombres. Desde la perspectiva de la CEDAW, esto sería un argumento adicional para un trato diferencial en materia de impuestos para esos bienes y servicios que promueven la igualdad material y mayor seguridad social”.

[167] Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos. Informe temático preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156° Periodo de Sesiones de la Comisión

Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), Washington D.C., Octubre de 2015. Disponible en: http://www.cesr.org/sites/default/files/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf “Las políticas fiscales -de carácter predominantemente regresivo con una carga impositiva baja y una estructura tributaria desequilibrada y sesgada hacia los impuestos indirectos- no han logrado corregir estos problemas estructurales. Si bien existen algunas buenas prácticas, son muchos los casos en los que las políticas fiscales y tributarias han profundizado estas desigualdades y empobrecido aún más a la población”. “Si un Estado adopta medidas deliberadamente regresivas en el contexto de un ajuste fiscal, éste debe demostrar que estas medidas aseguran un piso mínimo de protección social y que son temporales, no-discriminatorias, proporcionales y necesarias, tras el examen más exhaustivo posible de todas las alternativas disponibles, incluso reformas fiscales y una recaudación más eficaz. Por ejemplo, en Brasil, el gobierno anunció en Mayo de 2015 un ajuste fiscal por un valor de 24 billones de dólares, que recorta principalmente el presupuesto de la seguridad social y de los derechos humanos. El Ministerio de Educación sufrió un recorte presupuestario del 23,7%, el Ministerio de Salud de 11,2%, la Secretaría de la Igualdad Racial del 56,3% y la Secretaría de Derechos Humanos un recorte del 56,3%. Mientras tanto, los flujos financieros ilícitos de Brasil son de alrededor de US\$ 33,7 miles de millones (o billones) por año. La adopción de medidas más efectivas de control de flujos ilícitos contribuiría a disminuir la pérdida de capital de la economía brasileña y en consecuencia no serían necesarios los recortes presupuestarios en áreas tan importantes de los derechos humanos.”

[168] La exención entró a regir a partir del 1° de julio de 2016. El proyecto de ley fue presentado por la representante Irene Mathysen ante la Casa de los Comunes. Al respecto ver House of Commons, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13641 disponible en <http://www.ourcommons.ca/DocumentViewer/en/41-2/house/sitting-210/hansard>

[169] En el año 2016 miembros socialistas del parlamento propusieron la reducción del impuesto de IVA sobre los productos de higiene femenina de un 20% a un 5,5%. El proyecto fue aprobado en diciembre de 2016 al respecto ver Hartman Victoria. End the bloody taxation: Seeing red on the unconstitutional tax on tampons. USA, 2017. P. 333

[170] Debate legislativo dado a la ley AB 1561 sobre la propuesta presentado por las congresistas Cristina García and Chang, el 9 de mayo de 2016 ante la Comisión de

Asamblea sobre Ingresos y Fiscalidad de California para eliminar el impuesto. La ley entró en vigencia el 1° de enero de 2017.

[171] En 25 de mayo de 2016, la legislatura aprobó el Proyecto de Ley 7555 presentado ante la Asamblea, con el cual se eliminó el impuesto a los tampones, clasificando los productos de higiene femenina como productos médicos que se consideran necesarios. Al respecto ver <https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2015/s7838/amendment/a>

[<https://perma.cc/KP7D-798R>]; Assemb. 7555A, 2015 – 2016 Reg. Sess. (N.Y. 2015)
<https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2015/a7555/amendment/a>
[<https://perma.cc/KH6Z-WHHK>]

[172] El estado de Florida, eliminó el impuesto a los productos de higiene femeninos en el año 2017. Al respecto ver House of Representatives, Enrolled HB 7109, 2017 Legislature. Disponible en <https://www.flsenate.gov/Session/Bill/2017/07109/?Tab=BillText>.

[173] En los siguientes Estados los productos de higiene femenina se han catalogado de diferente manera para incluirlos como productos excluidos de impuestos: (i) Minnesota and Massachusetts “productos de salud”; (ii) New Jersey creó una exención específica para los productos de higiene femenina; (iii) Pennsylvania lo incluyó en la categoría “pañales desechables y de incontinencia, papeles higiénicos, servilletas” específicamente como “tampones y otros productos de higiene femenina”; (iv) Maryland: “Medicinas y equipos médicos”.

[174] Para noviembre de 2018, en Estados Unidos diez estados han eliminado este impuesto: Minnesota, Illinois, Pennsylvania, New York, Massachusetts, Maryland, New Jersey, Connecticut, Florida y Nevada.

[175] Actualmente se encuentran en trámite, pendiente de asignación de comité los siguientes proyectos de ley: Expediente 2178-D-2017 presentado por la diputada Victoria Donda de Libres del Sur en conjunto con la campaña #MenstruAcción, ante la Cámara de Diputados de la Nación. 3 de mayo de 2017, por medio del cual se plantea la eliminación del IVA sobre los productos de higiene femenina. Trámite con estado parlamentario Disponible en:

<https://dequesetrata.com.ar/proyecto/camara-de-diputados/impuesto-al-valor-agregado-incor>

poracion-del-inciso-j-al-articulo-7-sobre-exencion-para-los-productos-de-gestion-menstrual y

<http://www.lr21.com.uy/mujeres/1330745-menstruacion-campana-proyecto-ley-menstruacion-desigualdad-economia>.

Exp. S-911-18 de 6 de abril de 2018 presentado por la Senadora María Cristina del Valle Fiore Vinuales ante el Senado de la Nación de Argentina. Proyecto de ley por medio del cual, se busca modificar la Ley de Defensa al consumidor y eliminar situaciones de discriminación en los precios de los bienes y servicios que consumen las mujeres. Proyecto con estado parlamentario Disponible en:

<https://dequese trata.com.ar/proyecto/senado-ar/proyecto-de-ley-que-modifica-el-art-8o-bis-de-la-ley-24240-defensa-del-consumidor-y-el-art-7o-de-la-ley-de-impuesto-al-valor-agregado-tendiente-a-eliminar-la-diferencia-en-los-precios-de-productos-por> y <http://economiafeminita.com/menstruacion/proyecto-de-ley/>

[176] Traducción libre Geary v. Dominick's Finer Foods, Inc Ver <https://law.justia.com/cases/illinois/supreme-court/1989/67049-7.html> (Pág. 12 y ss). En 1989 la Corte Suprema de Illinois determinó que los tampones y toallas higiénicas eran asimilables a productos médicos y debían estar exentos del impuesto. La Corte observó que si bien la ordenanza no establecía una definición sobre “productos médicos”, el departamento de impuestos de Chicago había definido este concepto (siguiendo lo establecido por el Departamento de impuestos del Estado de Illinois) de la siguiente manera: “es un artículo que está destinado por el fabricante para corregir cualquier parte funcional del cuerpo o que se utiliza como sustituto de cualquier parte funcional del cuerpo, como extremidades artificiales, muletas, sillas de ruedas, camillas, audífonos, anteojos correctivos, prótesis dentales y algodón estéril, vendas y tiritas. El término “aparato médico” también incluye el equipo de análisis utilizado por un individuo para evaluar su propia condición médica.” (Subrayado fuera de texto). Por ello, si los productos de higiene femenina ejecutan funciones absorbentes similares al algodón y los vendajes adhesivos, productos médicos exentos, entendieron, que los tampones eran aparatos médicos y deberían estar exentos de dicho impuesto.

[177] “Imponer impuestos a productos utilizados principalmente, o incluso exclusivamente, por las mujeres es gravarlos sobre la base de su sexo y es algo que está prohibido por las

normas de derechos humanos.” (Crawford, Bridget J. & Spivack, Carla. Tampon Taxes, Discrimination, And Human Rights. USA, Wisconsin Law Review Pág. 516.)

[178] Irene Mathysen.

[179] Traducción libre de los argumentos presentados en el debate sobre el tema dado en Canadá. Al respecto ver Debates, House of Commons, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13642
<http://www.ourcommons.ca/DocumentViewer/en/41-2/house/sitting-210/hansard>.

[180] Traducción libre de los argumentos presentados en el debate sobre el tema dado en Canadá. Al respecto ver Debates, House of Commons, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13642
<http://www.ourcommons.ca/DocumentViewer/en/41-2/house/sitting-210/hansard>. “El impuesto de bienes y servicios – GST- (por sus siglas en Ingles) en tampones y toallas sanitarias equivale a impuestos basados en el género. La imposición de los productos esenciales y necesarios utilizados exclusivamente por mujeres es equitativa y discriminatoria. Adicionalmente desventaja injustamente a las mujeres financieramente, únicamente por nuestro papel reproductivo”.

[181] Fundamento presentado por proyecto presentado por la diputada Victoria Donda de Libres del Sur en conjunto con la campaña #MenstruAcción, ante la Cámara de Diputados de la Nación. 3 de mayo de 2017. Disponible en:
<http://www.lr21.com.uy/mujeres/1330745-menstruaccion-campana-proyecto-ley-menstruacion-desigualdad-economia>.

[182] “La brecha salarial y los precios de género hacen que el hecho de que la ley tributaria de California grave sin fundamento a las mujeres sea mucho más injusto.” (AB 1561. Assembly Committee On Revenue And Taxation. California, May 9, 2016. Pág. 2).

[183] Al respecto cabe evidenciar que algunos opositores de la exención de impuestos a estos productos manifiestan que “Cuanto más productos estén exentos del impuesto a las ventas, más dependerá el Estado de los ingresos tributarios de las comidas en restaurantes y productos “durables” como los productos electrónicos de consumo y los electrodomésticos. No obstante, dado que los consumidores en épocas de economía débil

reducen la compra de alimentos y bienes “duraderos”, el estado corre el riesgo de reducir su corriente de ingresos tributarios al exonerar estos productos”. (Josh Barro, *The latest Sales Tax Controversy*, ver en Hartman Victoria. *End the bloody taxation: Seeing red on the unconstitutional tax on tampons*. USA, 2017. (Pág. 338) Sin embargo, se considera que este planteamiento solo evidencia el carácter necesario de estos bienes que incluso se requieren en épocas de escasez y en ese sentido no pueden ser catalogados como productos lujosos.

[184] Argumento presentado en el debate del proyecto de ley AB 1561. Assembly Committee On Revenue And Taxation. California, May 9, 2016. Pág. 2. Adicionalmente manifiesto: El impuesto es especialmente injusto para las mujeres de bajos ingresos o sin hogar que luchan por pagar estas necesidades básicas cada mes durante la mayor parte de su vida adulta. (AB 1561. Assembly Committee On Revenue And Taxation. California, May 9, 2016. Pág. 2).

[185] Traducción libre. Debates, House of Commons , Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13642

[186] Hartman Victoria. *End the bloody taxation: Seeing red on the unconstitutional tax on tampons*. USA, 2017. P. 333.

[187] Crawford, Bridget J. & Spivack, Carla. *Tampon Taxes, Discrimination, And Human Rights*. USA, Wisconsin Law Review Pág. 517.

[188] Traducción libre de los argumentos presentados por los autores del proyecto ley ante la Casa de los Comunes de Canadá. Al respecto ver House of Commons, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13644 disponible en <http://www.ourcommons.ca/DocumentViewer/en/41-2/house/sitting-210/hansard>.

[189] Este mismo argumento fue presentado el 25 de mayo de 2016, a la Asamblea General de Nueva York en el debate del proyecto de ley 7555 que terminó por eliminar el impuesto estatal a las ventas de tampones y otros productos de higiene femenina al incluirlos dentro de la categoría de productos médicos. Al respecto ver Hartman Victoria. *End the bloody taxation: Seeing red on the unconstitutional tax on tampons*. USA, 2017. Pág. 330).

[190] Fundamento presentado por proyecto presentado por la diputada Victoria Donda de Libres del Sur en conjunto con la campaña #MenstruAcción, ante la Cámara de Diputados de la Nación. 3 de mayo de 2017. Por medio de este se plantea la eliminación del IVA sobre los productos de higiene femenina. Disponible en: <http://www.lr21.com.uy/mujeres/1330745-menstruaccion-campana-proyecto-ley-menstruacion-desigualdad-economia>.

[191] Florida House of Representatives, Enrolled HB 7109, 2017 Legislature.

[192] “Jyoti Sanghera, Jefe de la Sección de Asuntos Económicos y Sociales de la Oficina de Derechos Humanos, explicó que “el estigma en torno a la menstruación y la higiene femenina” es una violación de varios derechos humanos, sobre todo del derecho a dignidad humana... “. Kounteya Sinha, 70% Can’t Afford Sanitary Napkins, Reveals Study, TIMES OF INDIA en Crawford, Bridget J. & Spivack, Carla. Tampon Taxes, Discrimination, And Human Rights. USA, Wisconsin Law Review Pág. 512.

[193] “La regulación tributaria ignora los adelantos realizados por las entidades médicas y de salud de Estados Unidos, pues la Administración de Alimentos y Medicamentos de la FDA determinó en el año 2016 que los productos de higiene femenina son esenciales para la salud de las mujeres” (AB 1561. Assembly Committee On Revenue And Taxation. California, May 9, 2016. Pág. 2). “No existe un producto de salud equivalente, que sea utilizado solo por un género mensualmente durante 40 años de vida”. (Crawford, Bridget J. & Spivack, Carla. Tampon Taxes, Discrimination, And Human Rights. USA, Wisconsin Law Review. Pág. 528).

[194] Traducción libre. Debates, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13643.

[195] Artículo 6º del Decreto 3288 de 1963.

[196] Decreto 3288 de 1963. “Artículo 1º Establécese un impuesto sobre las ventas de artículos terminados, el cual se regula por las disposiciones del presente Decreto.

Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten”.

[197] Artículos 7º y 8º del Decreto 1988 de 1974.

[199] El artículo 27 de la Ley 633 de 2000 reiteró la exclusión a las toallas higiénicas del impuesto sobre las ventas.

[200] Gaceta del Congreso No. 171 del 7 de septiembre de 1998. Proyecto de Ley 45 de 1998 Cámara. “El segundo capítulo es la reforma en el impuesto sobre las ventas, IVA. En este punto se propone bajar un punto la tarifa y ampliar la base. Esta ampliación de la base tributaria es la única manera de bajar [sic] la tarifa del IVA. Se busca al mismo tiempo que continúen [sic] excluidos del impuesto bienes que hacen parte del consumo básico de los colombianos. Quedan gravados los productos procesados. Los perecederos y artículos de primera necesidad continúan excluidos del IVA. [...] Al mismo tiempo se busca aumentar el recaudo eliminando tarifas diferenciales y acabando con focos de evasión como las tarifas diferenciales en vehículos y los licores. Las tarifas diferenciales han llevado finalmente a subfacturación en el primer caso y contrabando en el segundo. En el caso de los automóviles se elimina la tarifa diferencial del 60%, que en la práctica nadie la ha pagado. Lo que se busca es simplificar las bases tributarias para poder hacer una Administración más eficiente. En servicios quedan excluidos sectores básicos como salud, educación, servicios funerarios, servicios públicos domiciliarios, arriendos para vivienda, servicios de adecuación y riego para el sector agrícola. El criterio utilizado es precisamente no gravar necesidades básicas. [...] Los libros, revistas culturales y periódicos siguen excluidos del IVA, lo mismo que los útiles escolares”.

[201] Gaceta del Congreso No. 286 del 20 de noviembre de 1998. Ponencia para primer debate al proyecto de Ley 045 de 1998 Cámara, Congresistas Oscar Darío Pérez, Luis Felipe Villegas, Rafael Amador, Óscar González, Dilia Estrada de Gómez, Santiago Castro, Rafael Guzmán, Gustavo Petro, Armando Pomarico, Luis Norberto Guerra, Guillermo Gaviria, Diego Turbay, Berner Zambrano Erazo, Gerardo Tamayo, Alfonso Campo, Luis Jairo Ibarra, Gabriel Zapata Correa, Víctor Renán Barco López, Augusto García, Omar Yepes Alzate, Gabriel Camargo, Efraín Cepeda, Vicente Blel, Carlos Albornoz.

[202] Gaceta del Congreso No. 286 del 20 de noviembre de 1998. Ponencia para primer debate al proyecto de Ley 045 de 1998 Cámara, Congresistas Oscar Darío Pérez, Luis Felipe Villegas, Rafael Amador, Óscar González, Dilia Estrada de Gómez, Santiago Castro, Rafael

Guzmán, Gustavo Petro, Armando Pomarico, Luis Norberto Guerra, Guillermo Gaviria, Diego Turbay, Berner Zambrano Erazo, Gerardo Tamayo, Alfonso Campo, Luis Jairo Ibarra, Gabriel Zapata Correa, Víctor Renán Barco López, Augusto García, Omar Yepes Alzate, Gabriel Camargo, Efraín Cepeda, Vicente Blel, Carlos Albornoz: “Todos los colombianos deben pagar impuestos. La paz quiere decir que todos los colombianos, sin excepciones, deben poner su grano de arena. Ello significa dejar atrás los privilegios y los tratamientos especiales”.

[203] Gaceta del Congreso No. 286 del 20 de noviembre de 1998. Ponencia para primer debate al proyecto de Ley 045 de 1998 Cámara, Congresistas Oscar Darío Pérez, Luis Felipe Villegas, Rafael Amador, Óscar González, Dilia Estrada de Gómez, Santiago Castro, Rafael Guzmán, Gustavo Petro, Armando Pomarico, Luis Norberto Guerra, Guillermo Gaviria, Diego Turbay, Berner Zambrano Erazo, Gerardo Tamayo, Alfonso Campo, Luis Jairo Ibarra, Gabriel Zapata Correa, Víctor Renán Barco López, Augusto García, Omar Yepes Alzate, Gabriel Camargo, Efraín Cepeda, Vicente Blel, Carlos Albornoz. Al respecto, la ponencia manifestó lo siguiente: “Los cambios introducidos en el capítulo de impuesto sobre las ventas obedecen a los principios de neutralidad y equidad. La neutralidad dice que el pago de impuestos no debe convertirse en un incentivo para la mayor inversión de recursos en contra de otros sectores. // La equidad dice que los agentes económicos deben pagar impuestos en la medida de sus capacidades. // [...]. Finalmente, se propone eliminar el tratamiento de bienes excluidos del impuesto a la mantequilla, a los libros y revistas de carácter científico y cultural, a los cuadernos y a los medicamentos, los cuales pasan a gravarse con la tarifa diferencial del 10%; así mismo, a los pañales y toallas higiénicas desechables que quedan gravados con la tarifa general” (énfasis añadidos)

[204] Gaceta del Congreso No. 352 del 16 de diciembre de 1998

[205] Gaceta del Congreso No. 361 del 21 de diciembre de 1998. Acta número 33 de la Sesión Ordinaria del día lunes 14 de diciembre de 1998. Intervención del Senador Luis Guillermo Vélez Trujillo: “Quiero para finalizar y permitirles que continúe el proceso de votación, hacer unas indicaciones que están dentro de la idea que manifesté al principio sobre la flexibilidad que reconozco desde luego que tiene y que ha tenido el señor Ministro en el debate puntual ya de este proyecto, se ha logrado realmente sacar los bienes populares y de servicios populares del IVA entre los cuales se ha conocido mucho a través de la prensa, los textos escolares, los pañales, las toallas sanitarias, los ladrillos para la

construcción, las aguas empacadas, y en general este tipo de bienes generales como los cuadernos, etc. // [...] // Todas estas cosas pues se han venido trabajando en compañía de los miembros de las Comisiones Terceras y Cuartas quienes han prestado su concurso para tratar de aminorar los efectos lesivos en materia de impuestos que puede traer este proyecto” (énfasis añadidos).

[206] Esto no fue alterado por las modificaciones subsiguientes al listado del artículo 424 del Estatuto Tributario hechos en las Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006, 1607 de 2012.

[207] Gaceta del Congreso No. 398 del 24 de septiembre de 2002. Acta de Presentación Proyecto de Ley 80 de 2002 Cámara.

[208] Gaceta del Congreso No. 398 del 24 de septiembre de 2002. Acta de Presentación Proyecto de Ley 80 de 2002 Cámara.

[209] Artículo 185 de la Ley 1816 de 2016.

[210] Gaceta del Congreso No. 1153 del 16 de diciembre de 2016. Informe de ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, 163 de 2016 Senado, Senador Antonio Navarro Wolff.

[211] Gaceta del Congreso No. 1174 del 27 de diciembre de 2016. Texto definitivo aprobado en sesiones plenarias extraordinarias convocadas mediante Decretos número 1994 de 2016 y 2087 de 2016 los días 20, 21, 22 y 23 de diciembre de 2016 al proyecto de ley número 163 de 2016 Senado – 178 de 2016 Cámara.

[212] Gaceta del Congreso No. 60 del 8 de febrero de 2017. Votación Informe de Conciliación Proyecto de ley número 178 de 2016, Congresistas Olga Lucía Velásquez Nieto, Sara Elena Piedrahíta Lyons, Hernando José Padauí Álvarez, Juan Manuel Corzo Román, Arleth Casado de López, Germán Darío Hoyos Giraldo y José A. Gnecco Zuleta.

[213] Gaceta del Congreso No. 894 del 19 de octubre de 2016. Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara.

[214] Por esta razón se incluyeron como bienes excluidos del IVA los productos de soporte nutricional destinados para alimentación enteral; algunas categorías de computadores,

tabletas y teléfonos inteligentes; y la venta de bienes inmuebles para uso distinto al residencial. Adicionalmente, se eliminó la exclusión del asfalto pues bienes similares como el cemento si se encontraban gravados. Gaceta del Congreso No. 894 del 19 de octubre de 2016. Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara.

[215] Gaceta del Congreso No. 1061 del 29 de noviembre de 2016. Informe de Ponencia Para Primer debate al Proyecto de Ley 163 de 2016 Cámara, 178 de 2016 Senado, Senador Antonio Navarro Wolff.

[216] Gaceta del Congreso No. 1061 del 29 de noviembre de 2016. Informe de Ponencia Para Primer debate al Proyecto de Ley 163 de 2016 Cámara, 178 de 2016 Senado, Senador Antonio Navarro Wolff.

[217] Gaceta del Congreso No. 1061 del 29 de noviembre de 2016. Informe de Ponencia Para Primer debate al Proyecto de Ley 163 de 2016 Cámara, 178 de 2016 Senado, Senador Antonio Navarro Wolff: "Justificación: Vienen del Art. 185 de Reforma (477 de ET). Se propone pasarlos del régimen de exentos al de excluidos, para disminuir la carga fiscal generada por la devolución del IVA, pero sin afectar los precios al consumidor final. Se busca disminuir la presión que lleva al Gobierno a proponer la elevación de la tarifa del IVA hasta 19%".

[218] Gaceta del Congreso No. 1088 del 5 de diciembre de 2016. Ponencia para primer debate proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, Representantes Alejandro Carlos Chacón Camargo, Olga Lucía Velásquez Nieto, Eduardo Alfonso Crissien Borrero, Carlos Alberto Cuenca Chaux, Sara Elena Piedrahita Lyons, Lina María Barrera Rueda, Jair Arango Torres, Jack Housni Jaller y Orlando Alfonso Clavijo Clavijo; y Senadores Arleth Casado de López, Juan Manuel Corzo, Antonio Guerra De la Espriella, Germán Darío Hoyos Giraldo y Rodrigo Villalba Mosquera.

[219] Gaceta del Congreso No. 1088 del 5 de diciembre de 2016. Ponencia para primer debate proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, Representantes Alejandro Carlos Chacón Camargo, Olga Lucía Velásquez Nieto, Eduardo Alfonso Crissien Borrero, Carlos Alberto Cuenca Chaux, Sara Elena Piedrahita Lyons, Lina María Barrera Rueda, Jair Arango Torres, Jack Housni Jaller y Orlando Alfonso Clavijo Clavijo; y Senadores Arleth Casado de López, Juan Manuel Corzo, Antonio Guerra De la Espriella,

Germán Darío Hoyos Giraldo y Rodrigo Villalba Mosquera: “En cuanto al umbral establecido para computadores, tabletas y celulares, se propone por los Honorables Congresistas disminuirlo para que la gente tenga acceso a computadores con mayor tecnología. Después de que los ponentes discutieran ampliamente sobre el tema, decidieron que i) los computadores de menos de \$1.500.000 y las tabletas de menos de \$900.000 queden exentos de IVA, y ii) los celulares queden gravados como lo están actualmente en el Estatuto Tributario”.

[220] Gaceta del Congreso No. 1088 del 5 de diciembre de 2016. Ponencia para primer debate proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, Representantes Alejandro Carlos Chacón Camargo, Olga Lucía Velásquez Nieto, Eduardo Alfonso Crissien Borrero, Carlos Alberto Cuenca Chaux, Sara Elena Piedrahita Lyons, Lina María Barrera Rueda, Jair Arango Torres, Jack Housni Jaller y Orlando Alfonso Clavijo Clavijo; y Senadores Arleth Casado de López, Juan Manuel Corzo, Antonio Guerra De la Espriella, Germán Darío Hoyos Giraldo y Rodrigo Villalba Mosquera.

[221] Gaceta del Congreso No. 1157 del 19 de diciembre de 2016. Texto aprobado en primer debate por la Comisión Tercera Constitucional Permanente del honorable Senado de la República, en sesión ordinaria del día martes seis (6) de diciembre de dos mil dieciséis (2016) al proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, 163 de 2016 Senado.

[222] Ver <https://www.exitoc.com/browse?Ntt=toallas%20higienicas>

[223] Ver https://articulo.mercadolibre.com.co/MCO-486327913-122-esponja-de-mar-JM?matt_tool=28528450&matt_word&gclid=CjwKCAiAodTfBRBEEiwAa1haUk51M0-Pd1rWxeLsmKehbODgziOHsuQ4CHfjF1_9Xo5CqZEmRzEvrxCzz0QAvD_BwE&quantity=1

[224] Ver <http://lifecup.co/comprar-copa-menstrual/>.

[225] Ver <https://www.ladycup.es/Pedidosonline.aspx>, el precio que aparece para noviembre de 2018 es de \$27,49 Euros por unidad.

[226] Ver <https://www.shethinx.com/pages/introducing-thinx-btwn>.

[227] UNICEF, “Higiene menstrual en las niñas de las escuelas del área rural en el pacífico

colombiano", 2016. Disponible en <https://www.unicef.org.co/sites/default/files/informes/MHM%20Cartilla.pdf>, consultado el 4 de septiembre de 2018. El informe señala: "El inadecuado manejo de la menstruación puede afectar la salud, dignidad y privacidad de millones de niñas y mujeres. Este tema lucha contra el estigma y la discriminación de género". El estudio se llevó a cabo en el 2016, en siete escuelas de Colombia con 204 niñas y adolescentes de Santander de Quilichao (Cauca), Bagadó (Chocó) e Ipiales (Nariño), de las cuales el 53% correspondió a indígenas, 41% negras, mulatas o afrodescendientes, quienes están entre los 15 y 18 años de edad y cursan octavo y décimo grado de bachillerato.

[228] El estudio concluyó: "El tercer aspecto se relaciona con las construcciones negativas sobre la menstruación como algo sucio, malo y contaminante. Esto favorece la conformación de tabúes y estigmas relacionados con sentimientos de temor, vergüenza y pena. Situaciones que llevan a que las niñas busquen ocultar que están menstruando, pues revelar esta condición las expone a burlas y situaciones discriminantes".

[229] Sentencia C-100 de 2014 M.P. María Victoria Calle Correa refiriendo la Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: "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 1º de enero de 2005 con la tarifa más baja".

[230] Sobre el particular, la Sentencia C-100 de 2014 reiteró que los bienes y servicios de

primera necesidad son aquellos que guardan estrecha relación con el derecho al mínimo vital y explicó que los productos que integran la canasta familiar son diferentes a estos, toda vez que los primeros se determinan mediante criterios económicos y estadísticos, mientras que los últimos responden a parámetros constitucionales como su relación con el derecho fundamental mencionado. También dijo que la jurisprudencia, aun cuando ha referido los artículos y servicios de primera necesidad, no los ha enumerado o definido específicamente, ya que estos pueden cambiar en relación con el momento histórico y las circunstancias. Sin embargo, ha definido dos criterios de identificación, a saber: (i) el consumo por sectores amplios de la población; y (ii) que cumplan la función de satisfacer “aspectos vitales de [las] necesidades básicas”. Específicamente sobre este último requisito, este Tribunal ha explicado que se entienden como los 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”. La referida sentencia también dijo, citando la Sentencia T-426 de 1992 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz, entre otras. ““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”. 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”, 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. 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”. 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”. 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” . 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”.

[231] Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. Secretaría Distrital de Integración Social. Mochilas de bienvenida a 7500 madres gestantes de Bogotá Humana. Disponible en la página web http://www.integracionsocial.gov.co/index.php?option=com_content&view=article&id=745:2015-05-05-23-55-34&catid=8:ultimas-noticias. Consulta realizada el 24 de agosto de 2018.

[232] “Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...)

a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;”

[233] El tercer inciso del artículo 6° del Decreto 2067 de 1991 establece, en lo pertinente: “El magistrado sustanciador tampoco admitirá la demanda cuando considere que ésta no incluye las normas que deberían ser demandadas para que el fallo en sí mismo no sea inocuo, y ordenará cumplir el trámite previsto en el inciso segundo de este artículo. La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”.

[234] Sentencia C-1017 de 2012 M.P. Luis Guillermo Pérez Guerrero; Sentencia C-500 de 2014, M.P. Mauricio González Cuervo; Sentencia C-516 de 2015, M.P. Alberto Rojas Ríos.

[235] Sobre este particular, véase: Sentencia C-410 de 2015 M.P. Alberto Rojas Ríos en la cual la Corte decidió integrar la unidad normativa dado que existe otra norma que “posee el mismo contenido deóntico que las dos disposiciones demandadas”. Igualmente, en la Sentencia C-595 de 2010, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio la Corte estableció que no resulta imperiosa la integración de la unidad normativa pese a que algunas de las expresiones normativas demandadas se encuentren reproducidas en otros preceptos, siempre que estas

partan de un contenido normativo diferente y se refieran a hipótesis distintas de la norma acusada. Así, la mera similitud no hace imperiosa la integración, dado que la norma cuestionada constituye un enunciado completo e independiente cuyo contenido normativo puede determinarse por sí solo.

[236] Respecto de la existencia de una relación intrínseca, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que esta causal se refiere a casos en los cuales las normas tienen un sentido regulador y autónomo pero resulta imposible, estudiar la constitucionalidad de una norma sin analizar las otras disposiciones, pues de lo contrario se produciría un fallo inocuo. Sentencia C-286 de 2014 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; Sentencia C-349 de 2004 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; Sentencia C-538 de 2005 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

[237] Es indispensable resaltar que, “para que proceda la integración normativa por esta [última] causal, se requiere la verificación de dos requisitos distintos y concurrentes: (1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales”. Sentencias C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-041 de 2015 M.P. Mauricio González Cuervo. En esta providencia se reitera la regla jurisprudencial enunciada en la sentencia C-619 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado: “(i) Cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; (ii) en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas, con el propósito de evitar que un fallo de inexecutable resulte inocuo; (iii) cuando la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad”. Al respecto, véase también: Sentencia C-410 de 2015 M.P. Alberto Rojas Ríos. Sentencia C-881 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[238] Sentencia C-055 de 2010 M.P. Juan Carlos Henao Pérez: “que lo acusado presente un contenido comprensible como regla de derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales” y “que los apartes normativos que... no son objeto

de pronunciamiento de la Corte, mantengan la capacidad para producir efectos jurídicos y conserven un sentido útil para la interpretación y aplicación normativa”.

[239] Sentencia C-055 de 2010 M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

[240] Sentencia C-055 de 2010 M.P. Juan Carlos Henao Pérez: “que lo acusado presente un contenido comprensible como regla de derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales” y “que los apartes normativos que... no son objeto de pronunciamiento de la Corte, mantengan la capacidad para producir efectos jurídicos y conserven un sentido útil para la interpretación y aplicación normativa”. Esta Corporación además ha resaltado que existe una relación inescindible de conexidad entre la norma demandada y otros apartes no demandados, cuando, “en caso de que la Corte decidiera declarar inexecutable los apartes acusados, perdería todo sentido la permanencia en el orden jurídico,” de las expresiones no demandadas. Véase también: Sentencia C-109 de 2006 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; Sentencia C-055 de 2010 M.P. Juan Carlos Henao Pérez; En la Sentencia C-547 de 2007 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra la Corte explica que “las expresiones aisladas carentes de sentido propio que no producen efectos jurídicos solas o en conexidad con la disposición completa de la cual hacen parte, no son constitucionales ni inconstitucionales”. Véase también: Sentencia C-233 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño; Sentencia C-064 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas Hernández; Sentencia C-055 de 2010 M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

[241] Ley 1819 de 2016. ARTÍCULO 188. “Modifíquese el artículo 477 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

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

01.02 Animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia.

01.05.11.00.00 Pollitos de un día de nacidos.

02.01 Carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada.

02.02 Carne de animales de la especie bovina, congelada.

- 02.03 Carne de animales de la especie porcina, fresca, refrigerada o congelada.
- 02.04 Carne de animales de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada.
- 02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.
- 02.08.10.00.00 Carnes y despojos comestibles de conejo o liebre, frescos, refrigerados o congelados.
- 02.08.90.00.00 Únicamente carnes y despojos comestibles frescos, refrigerados o congelados de cuyes.
- 03.02 Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04.
- 03.03 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.
- 03.04 Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.
- 03.06 Únicamente camarones de cultivo.
- 04.01 Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante.
- 04.02 Leche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.
- 04.06.10.00.00 Queso fresco (sin madurar), incluido el lactosuero, y requesón
- 04.07.11.00.00 Huevos de gallina de la especie Gallusdomesticus, fecundados para incubación.
- 04.07.19.00.00 Huevos fecundados para incubación de las demás aves
- 04.07.21.90.00 Huevos frescos de gallina

04.07.29.90.00 Huevos frescos de las demás aves

19.01.10.10.00 Fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad, únicamente la leche maternizada o humanizada.

19.01.10.99.00 Únicamente preparaciones infantiles a base de leche.

93.01 Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas, de uso privativo de las fuerzas Militares y la Policía Nacional

Adicionalmente:

1. Alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores.

2. El biocombustible de origen vegetal o animal para uso en motores diésel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM.

3. Las municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo y los siguientes elementos pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional:

a) Sistemas de armas y armamento mayor y menor de todos los tipos, modelos y calibres con sus accesorios repuestos y los elementos necesarios para la instrucción de tiro, operación, manejo y mantenimiento de los mismos;

b) Todo tipo de naves, artefactos navales y aeronaves destinadas al servicio del Ramo de Defensa Nacional, con sus accesorios, repuestos y demás elementos necesarios para su operabilidad y funcionamiento;

c) Municiones, torpedos y minas de todos los tipos, clases y calibres para los sistemas de armas y el armamento mayor y menor que usan las Fuerzas Militares y la Policía Nacional;

d) Material blindado;

e) Semovientes de todas las clases y razas destinadas al mantenimiento del orden público, interno o externo;

- f) Materiales explosivos y pirotécnicos, materias primas para su fabricación y accesorios para su empleo;
- g) Paracaídas y equipos de salto para Unidades Aerotransportadas, incluidos los necesarios para su mantenimiento;
- h) Elementos, equipos y accesorios contra motines;
- j) Equipos de buceo y de voladuras submarinas, sus repuestos y accesorios;
- k) Equipos de detección aérea, de superficie y submarina sus accesorios, repuestos, equipos de sintonía y calibración;
- l) Elementos para control de incendios y de averías, sus accesorios y repuestos;
- m) Herramientas y equipos para pruebas y mantenimiento del material de guerra o reservado;
- n) Equipos, software y demás implementos de sistemas y comunicaciones para uso de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional;
- o) Otros elementos aplicables al servicio y fabricación del material de guerra o reservado;
- p) Los servicios de diseño, construcción y mantenimiento de armas, municiones y material de guerra, con destino a la fuerza pública, así como la capacitación de tripulaciones de las Fuerza Pública, prestados por las entidades descentralizadas del orden nacional de sector defensa.

PARÁGRAFO 1o. No se consideran armas y municiones destinadas a la defensa nacional los uniformes, prendas de vestir, textiles, material térmico, carpas, sintelitas, menaje, cubertería, marmitas, morrales, chalecos, juegos de cama, toallas, ponchos y calzado de uso privativo de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional.

PARÁGRAFO 2o. Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el párrafo primero del

artículo 850 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. Los productores de los bienes de que trata el presente artículo podrán solicitar la devolución de los IVA pagados dos veces al año. La primera, correspondiente a los primeros tres bimestres de cada año gravable, podrá solicitarse a partir del mes de julio, previa presentación de las declaraciones bimestrales del IVA, correspondientes y de la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año o periodo gravable inmediatamente anterior.

La segunda, podrá solicitarse una vez presentada la declaración correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable y las declaraciones bimestrales de IVA de los bimestres respecto de los cuales se va a solicitar la devolución.

La totalidad de las devoluciones que no hayan sido solicitadas según lo dispuesto en este párrafo, se regirán por los artículos 815, 816, 850 y 855 de este Estatuto.

[242] M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[243] Sentencia C-320 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[244] Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía.

[245] Sentencia C-978 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas.

[246] Sentencia C-252 de 2010. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[247] Sentencias C-038 de 2006. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto y C-936 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas.

[248] Sentencia C-875 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[249] Sentencia C-543 de 1992. M.P. José Gregorio Hernández Galindo; Sentencia C-153 de 2002. M.P. Clara Inés Vargas; Sentencia C-259 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz.

[250] Sentencia C-496 de 1994. M.P. Alejandro Martínez Caballero.