

C-592-19

Sentencia C-592/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

AMPLIO MARGEN DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-
Alcance/MARGEN DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR-No es absoluto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Concepto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujeto activo

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujetos pasivos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Hecho gravable

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Base gravable

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes gravados con una tarifa diferencial

IGUALDAD TRIBUTARIA-Discriminación para un sector de contribuyentes del IVA

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

CONGRESO-Creación y beneficios tributario/BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-
Pertenecen a dicha categoría, aquellos que guardan una relación estrecha con el derecho al
mínimo vital

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Condiciones para que se configure su vulneración

Así las cosas, la inconstitucionalidad de las previsiones legales en materia tributaria debe sustentarse no solo en 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

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Evolución normativa en Colombia

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Límite de la potestad de configuración normativa del legislador

(...) el principio de equidad tributaria como manifestación del derecho fundamental de igualdad constituye un límite en esa materia al proscribir previsiones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual

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

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Decisión de gravar no puede adoptarse de manera “indiscriminada” sino que debe obedecer a una “previsión razonada y ecuaníme”

De este modo, pese al amplio margen de configuración en materia tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional la determinación de gravar ciertos bienes de primera necesidad debe cumplir al menos dos estándares, a saber: de una parte, la decisión de gravar bienes previamente desgravados no se puede realizar (i) de forma indiscriminada, (ii) sin el mínimo de deliberación pública, y (iii) sin medir el impacto de esa determinación en relación con el derecho al mínimo vital y la igualdad real y efectiva. Y, de otra, requiere verificar la existencia de políticas públicas efectivas tendientes a compensar la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, se verían en la dificultad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por tales productos como consecuencia del impuesto

GRAVAMENES INDIRECTOS SOBRE BIENES DE PRIMERA NECESIDAD-Criterios de aplicación

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Validez

En este contexto jurisprudencial, todo gravamen, en el ámbito del respeto al principio de

equidad, debe ser razonable y proporcionado. Es decir, el Legislador puede incidir en el principio de equidad, pero tal medida debe ser proporcionada y se debe justificar en la consecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes. Por consiguiente, las medidas legislativas que establecen tributos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas en la medida en que atiendan el principio de razonabilidad

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

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

El principio de legalidad tributaria implica la deliberación democrática, la cual opera como condición de validez constitucional y de legitimidad, pues es consecuencia de un proceso deliberativo y pluralista, que indefectiblemente debe tener en cuenta los sujetos que se ven afectados por la determinación fiscal

PROYECTO DE LEY-Deliberación amplia y democrática

MEDIDAS LEGISLATIVAS-Alcance de la expresión

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

ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO-Jurisprudencia constitucional

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO-Límites en los principios del sistema tributario

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Eventos en que se configura

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Condiciones

REGIMEN TRIBUTARIO-Finalidad

En cuanto al fin, a la luz de una interpretación sistemática del régimen tributario, es plausible inferir que la medida consistente en gravar los aceites y margarinas de consumo humano con IVA del 19%, tiene por objeto ampliar la base gravable para lograr un mayor

recaudo y, consecuentemente, convertirse en fuente de ingresos del presupuesto general de la Nación, que redunden en el bienestar general de los colombianos. Dicho fin corresponde a una finalidad constitucionalmente legítima que encuentra respaldo en los artículos 95 y 363 Superiores

NORMA ACUSADA-Medida tiene un fin constitucionalmente legítimo

Partiendo de que el fin de la medida está dado por lograr la captación de mayores ingresos para el presupuesto general de la Nación, la Corte encuentra que esta satisface el principio de idoneidad, en tanto que con ello efectivamente se logra un mayor recaudo cuya destinación es el bienestar de la generalidad de los colombianos y, en modo alguno, configura la omisión a un deber relacionado con el derecho a la equidad de trato que prodiga el Estado Social de Derecho (art. 1 C.P.), por dos razones medulares, a saber: (i) no existe en la Constitución un deber o prohibición específica relativo a gravar los aceites y margarinas de consumo humano; y, (ii) el impuesto de la tarifa general del IVA a los aceites y las margarinas para el consumo humano aplica a toda la población, de tal manera que no es posible predicar que de ello se derive un tratamiento tributario sospechoso o diferenciado

LEGISLADOR-Establece exclusiones o exenciones tributarias que estime convenientes en el diseño de la política fiscal del Estado

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Inexistencia

En función de dichos ejes temáticos, la Corte reiteró que en materia tributaria el Legislador goza de un amplio margen de configuración que lo faculta a establecer la tarifa general del IVA, y al no existir en la Constitución un deber o prohibición específica frente a un determinado bien o producto, encontró que en la norma demandada no se configuró la omisión legislativa relativa alegada por el demandante.

Referencia: Expediente D-13131

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 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.”

Demandante: Mateo Vargas Pinzón

ALBERTO ROJAS RÍOS

Bogotá, D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil diecinueve (2019)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Mateo Vargas Pinzón, inicialmente presentó demanda contra el artículo 468 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, por la supuesta vulneración de los artículos 13, 95.9, 338 y 363 Superiores.

Por Auto del 22 de marzo de 2019 el despacho sustanciador inadmitió la demanda ante el incumplimiento de las condiciones de claridad, certeza, especificidad y suficiencia sistematizadas[1] por la jurisprudencia constitucional, puntualmente por cuanto la demanda se dirigió contra un enunciado que no correspondía con el precepto atacado.

El 1º de abril de la presente anualidad el ciudadano Mateo Vargas Pinzón presentó escrito de corrección de la demanda, precisando, entre otros aspectos que, la demanda realmente se dirige contra los artículos 468-1 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016 y 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por

el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016.

Examinadas las correcciones presentadas por el demandante, por Auto del 23 de mayo de 2019 el despacho sustanciador admitió parcialmente la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración de los. Simultáneamente, rechazó la demanda propuesta contra el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, por los cargos relacionados con la supuesta vulneración de los artículos 95.9 y 338 de la Carta Política, así como contra el artículo 468-1 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta vulneración de los artículos 13, 95.9, 338 y 363 Superiores.

En la misma providencia, se comunicó la iniciación de este proceso de constitucionalidad al Presidente de la República, al Presidente del Senado, al Presidente de la Cámara de Representantes, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, al Ministro de Justicia y del Derecho, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y al Defensor del Pueblo para que intervinieran directamente o por intermedio de apoderado designado para el efecto, mediante escrito presentado dentro de los diez (10) días siguientes al recibo de la comunicación respectiva, indicando las razones que, en su criterio, justifican la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma demandada.

1. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe la norma parcialmente demandada, de acuerdo con su publicación en el Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016:

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

“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 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:

(...)”

2. LA DEMANDA

El ciudadano Mateo Vargas Pinzón demanda el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta configuración de una omisión legislativa relativa, la cual estima que se estructura a partir de no incluir los aceites y margarinas de consumo humano dentro de los bienes exentos de la tarifa general del impuesto sobre las ventas IVA. Para el actor, dicha medida vulnera el derecho a la igualdad, así como los principios de progresividad, equidad y eficiencia en que se funda el sistema tributario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 13 y 363 de la Carta Política.

Lo anterior, en tanto señala que se trata de bienes de primera necesidad a los cuales el legislador históricamente les ha otorgado un tratamiento diferencial y, por consiguiente, al establecer la tarifa general del impuesto sobre las ventas del 19%, quebranta las precitadas disposiciones constitucionales. Al respecto, en la demanda se pronuncia en los siguientes términos:

“En nuestro caso, el tratamiento de los aceites aptos para consumo humano y las margarinas en el IVA cumple con los tres requisitos que la Honorable Corte ha fijado como parámetro de control para constatar la vulneración del artículo 363 Superior, como a continuación se explica:

a) El artículo demandado aporta al sistema una dosis manifiesta de regresividad:

En caso de mantenerse vigente este gravamen, se envía un mensaje al Legislador según el cual es perfectamente posible, a la luz de la Constitución, gravar con el IVA, a la tarifa general, bienes de primera necesidad (en contravía de lo manifestado por la propia Corte

Constitucional), cuyo consumo es indispensable e insustituible en todos los hogares colombianos, lo cual es del todo inadmisibile y contamina el sistema con un grado de regresividad inmensurable.

Adicionalmente, cabe recordar en este punto, que la Corte ha admitido que los impuestos indirectos, como el IVA, tienden a ser regresivos con respecto a la renta o riqueza del contribuyente, pero no respecto al consumo, precisamente porque el legislador está llamado a gravar con este tipo de tributos manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva de un sujeto, como es su propensión al consumo.

Así, tratándose de bienes de primera necesidad, integrantes de la canasta familiar básica, insustituibles e indispensables en la cocina de todos los hogares colombianos, resulta claro que gravarlos con la tarifa general, hoy del 19%, dota el sistema entero de una regresividad manifiesta, toda vez que, por un lado, afecta sensible y gravemente a las personas de menores recursos al disminuirles la posibilidad de hacerse a este tipo de bienes en las proporciones que requieran y, por otra, abre la puerta para que, en el futuro, otros bienes integrantes de la canasta familiar, así no sean sustituibles y sean indispensables en la cocina de los colombianos, se graven con la tarifa máxima, en claro desmedro de los derechos fundamentales de la población más vulnerable (sobre el particular, véanse los casos análogos que se puntualizan en los folios 32 a 41 de la demanda inicial). Vale decir, en desmedro de la población en que estos bienes, como en general los de primera necesidad, copan por completo su canasta de consumo.

b) La norma acusada vulnera el mínimo vital

Con las disposiciones acusadas el legislador vulnera, de manera ostensible, el derecho fundamental al mínimo vital, pues al conducir a que se graven con la tarifa de 19% al aceite comestible y las margarinas se encarece sensible y gravemente el costo de adquisición de los bienes de primera necesidad, pese a que desde los inicios del gravamen tuvieron un tratamiento preferencial en el IVA, debido a su especial naturaleza e importancia en la canasta familiar. De esta manera se incumple con la finalidad primordial de un Estado Social de Derecho, cual es la de promover y mantener condiciones de vida dignas para la totalidad de la población, pues se toma una medida que no mantiene las condiciones necesarias para que las personas puedan vivir dignamente, especialmente aquellas que no

disponen de los suficientes recursos materiales para subsistir, agravando así su situación de penuria.

Son bienes que, de acuerdo con los estudios elaborados por el DANE, desde siempre han integrado la canasta básica familiar colombiana. Por consiguiente, gravar los aceites comestibles y las margarinas a la tarifa máxima del IVA implica forzar a las personas de menores ingresos a sacrificar una parte importante de sus recursos necesarios para subsistir dignamente. Recuérdese, al respecto, que los bienes de primera necesidad, entre los cuales están los aceites y margarinas, copan por completo la canasta de consumo de las personas de menores recursos.”

En sustento de la acusación, apoyándose en la jurisprudencia constitucional[2], explica que el cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa cumple los siguientes requisitos: (i) existencia de una norma sobre la cual se predica dicha omisión, en este caso el Estatuto Tributario; (ii) la omisión excluye de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico (compara varios bienes de primera necesidad); (iii) la exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente (explica que el legislador no expuso razones para adoptar la medida); (iv) como consecuencia de lo anterior, la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma (alega la afectación de las personas de escasos recursos); y, (v) que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del legislador (invoca los artículos 13 y 363 de la Carta Política como normas que establecen un deber). Para una mejor comprensión, a continuación se transcriben los términos de este aparte de la demanda:

“b) “La norma excluye de sus consecuencias casos asimilables.

El aceite para consumo humano y las margarinas son productos asimilables a las pastas en general, la avena, el maíz para uso industrial, la harina de trigo o de morcajo (tranquillón), los salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas, incluso en pellets, al chocolate de mesa, a la harina de cereales, al café, la carne de cerdo, el pollo despresado, la crema de leche y los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira, todos los cuales son productos que se encuentran exentos o gravados con la tarifa preferencial del 5%.

Es claro el cumplimiento del *tertium comparationis*, decantado en la jurisprudencia constitucional, para efectos de adelantar juicios de constitucionalidad con base en el criterio de igualdad, debido a que son todos bienes de la canasta básica familiar, tal como se acredita en el Informe presentado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, considerados necesarios para la alimentación de los colombianos.

Sobre esa base, es indispensable manifestar que todos los bienes señalados para la satisfacción del derecho fundamental al mínimo vital revisten una única y singular importancia, puesto que se requieren en la dieta nutricional básica de cualquier hogar colombiano (basta con revisar la posición de consumo que refleja el DANE en su estudio). Pero no es ese solo hecho el que los convierte en equiparables, sino que se conjuga con el proceso industrial al cual se someten todos los bienes indicados.

Como se observa, tanto en lo que atañe a la pretensión principal como en lo que toca con la pretensión subsidiaria, la omisión legislativa relativa es evidente porque, a pesar de la similitud teleológica y material de los bienes en estudio con los cobijados por los artículos 477 y 468-1 del Estatuto Tributario, ni los aceites aptos para consumo humano ni las margarinas no fueron incluidos ni en la lista de los bienes exentos ni en la de los sometidos a la tarifa diferencial reducida del 5%.

c) La exclusión de las margarinas y los aceites aptos para consumo humano de las listas de bienes exentos o sometidos a tarifa diferencial del 5%, carece de justificación suficiente.

(...)

Y para ahondar en la carencia de un principio de razón suficiente, en este caso, es de recordar que la jurisprudencia constitucional ha reconocido, con acertado criterio, que la tarifa general en el impuesto sobre el valor agregado está expresamente reservada para los bienes que no integren la canasta básica⁹, ya que de otro modo se aportaría una manifiesta dosis de regresividad insuperable al sistema tributario. Dijo la Corte:

“g. Cuando hay tarifas diferenciales respecto del IVA, las más altas deben reservarse para productos que no puedan clasificarse como de consumo básico, a fin de hacer efectivo, en este impuesto indirecto, el principio de progresividad tributaria.”

De ahí que la naturaleza insustituible de los aceites de consumo humano y la margarina, explicada in extenso en la demanda inicialmente presentada, haga de suyo inexistente una razón suficiente para que el legislador los haya sometido a la tarifa general, a diferencia de lo ocurrido en relación con los demás bienes de la canasta básica familiar.”[3]

Concluye el actor que se trata de un tributo sobre bienes de primera necesidad, en contraste con el hecho de que los demás bienes de la canasta familiar están recibiendo tratamientos ostensiblemente más favorables, con lo que se termina por afectar de manera grave a las personas de menores ingresos.

Con base en lo anterior, solicita a la Corte incluir los aceites y margarinas de uso comestible dentro de los bienes exentos de la tarifa general del impuesto sobre las ventas.

II. INTERVENCIONES

De acuerdo con la constancia expedida por la Secretaría General de la Corte Constitucional[4], dentro del término de fijación en lista, el cual venció el 11 de junio de 2019, se recibieron escritos de intervención solicitando (i) la inhibición y en subsidio la exequibilidad de la norma demandada por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; (ii) la exequibilidad por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y del Congreso de la República; (iii) la inexecuibilidad de la norma demandada por parte de la Asociación Colombiana de la Industria de Grasas y Aceites Comestibles –ASOGRASAS–, la Federación Nacional de Cultivadores de Palma de Aceite –FEDEPALMA– y del ciudadano Juan Manuel Charry Urueña; y, (iv) la constitucionalidad condicionada por parte del Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–.

A continuación se resumen las intervenciones.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–

En relación con los cargos por la presunta transgresión de los artículos 13 y 95.9 Superiores señala que si bien las tarifas diferenciales del IVA entre los aceites y margarinas aptos para el consumo humano y los aceites en bruto no superan el test de razonabilidad, ello no es consecuencia de lo expuesto por el actor, puesto que afirmar que dichos bienes

deben estar exentos del impuesto en razón de que algunos productos de la canasta familiar definida por el DANE no están gravados con IVA, no es una razón suficiente, pues dicho listado tiene como fin efectuar un cálculo para efectos de la inflación, tanto así, que incluye las gaseosas y maltas, es decir, no se trata necesariamente de un registro de productos de primera necesidad.

A partir de lo anterior, explica que la inconstitucionalidad de gravar los aceites y margarinas aptos para el consumo humano deriva del hecho de no existir fundamento razonable que justifique la diferencia de trato en la distribución de la carga tributaria para dichos bienes para el consumo humano, los cuales se encuentran sometidos a la tarifa general del IVA del 19%, mientras que los aceites en bruto no aptos para el consumo humano tienen una tarifa del 5%, por lo que se genera una violación del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 95.9 Superior.

En lo concerniente a la vulneración del artículo 363 de la Constitución Política, sostiene que la protección al mínimo vital parte del concepto de dignidad humana entendido como elemento esencial de la capacidad contributiva de los ciudadanos. En ese sentido, afirma que constituye un límite fundamental a la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, pues exige analizar si el contribuyente cuenta con la disposición de los recursos suficientes para subsistir, y en consecuencia determinar si debe soportar una carga fiscal que agrave su situación social, pues el legislador tiene el deber constitucional de fijar la tasa de los tributos de tal manera que garantice a los contribuyentes la conservación de los recursos suficientes para tener una existencia humana verdaderamente digna[5].

Sobre este aspecto, refiere que la Corte Constitucional desde las sentencias C-776 de 2003 y C-206 de 2016 ha señalado que, si bien no existe una prohibición constitucional para gravar bienes de primera necesidad, el legislador sí debe evaluar si la imposición de gravámenes a este tipo de productos implica una ruptura del principio de capacidad contributiva.

En ese contexto jurisprudencial, explica que los bienes de primera necesidad son aquellos que consumen sectores muy amplios de la población con el propósito de atender aspectos vitales en sus necesidades básicas y que el aceite refinado y las margarinas son elementos diarios y obligatorios para la preparación de la gran mayoría de alimentos cocinados, por lo

que deben ser considerados como bienes de dicha categoría, pues se trata de productos destinados a satisfacer necesidades vitales, obligatorias y no sustituibles.

En ese sentido, advierte que en el caso concreto un producto alimenticio de primera necesidad está siendo objeto de un gravamen que no tiene en cuenta el carácter esencial del mismo, siendo esto una barrera inconstitucional para garantizar el mínimo vital en su categoría de derecho fundamental a la alimentación como un límite material para la libertad de configuración legislativa en asuntos tributarios.

Por último, respecto de la pretensión subsidiaria formulada por el accionante encaminada a establecer una tarifa diferencial reducida del 5% para este tipo de bienes, señala que si bien dicha medida atenuaría los posibles efectos negativos del impuesto, también atentaría contra el derecho fundamental al mínimo vital, ya que el legislador no puede traspasar los límites constitucionalmente establecidos de garantizar la supervivencia digna de una persona.

2. Federación Nacional de Cultivadores de Palma de Aceite –FEDEPALMA–

Mediante escrito radicado en la Secretaría General de esta Corporación, el 11 de junio de 2019, Jens Mesa Dishington, obrando como Representante Legal de la Federación Nacional de Cultivadores de Palma de Aceite, solicitó a esta Corporación declarar inexecutable el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Para tal efecto, sostiene que el artículo 477 del Estatuto Tributario fija una serie de productos exentos del impuesto del IVA, por tratarse de bienes de la canasta familiar y de primera necesidad. Sin embargo, excluye, sin justificación alguna, de sus beneficios productos asimilables como las grasas y los aceites procesados, los cuales hacen parte de los insumos principales en la industria de alimentos y son indispensables para el adecuado funcionamiento de la alimentación humana.

Fundamenta tal aseveración en (i) la Resolución 3803 de 2016 del Ministerio de Salud y Protección Social, referida a las recomendaciones de ingesta de grasa total, ácidos grasos y colesterol para la población humana; y, (ii) la información oficial del Departamento Nacional de Estadística (DANE) la cual señala que las grasas y aceites de cocina ocupan el octavo

lugar en ponderación de consumo de alimentos de la canasta familiar.

Con base en lo anterior, concluye que la disposición demandada genera una desigualdad negativa, e incumple el deber del legislador de respeto al principio de progresividad del sistema tributario, según el cual la carga impositiva debe establecerse en proporción a la capacidad contributiva de los ciudadanos.

3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por escrito radicado en la Secretaría General de esta Corporación el 11 de junio de 2019, Juanita Castro Romero, actuando en calidad de asesora del Despacho del Ministro de Hacienda y Crédito Público, solicita a la Corte Constitucional: (i) declararse inhibida para pronunciarse de fondo por ineptitud de la demanda y, subsidiariamente, (ii) declarar la exequibilidad del artículo 477 del Estatuto Tributario.

Respecto de la ineptitud sustantiva de la demanda señala que el cargo planteado por el actor carece de certeza, pues no se acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos por la jurisprudencia para estructurar un cargo que demuestre que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa.

En primer término, sostiene que no es posible configurar una omisión legislativa relativa respecto de una categoría de bienes que el legislador ha decidido no incluir en las exenciones del impuesto del IVA, pues en la norma acusada no se encuentra ningún aceite de consumo con un tratamiento preferencial. Es decir, no puede pregonarse un trato diferencial cuando la norma no consagra otro bien equivalente o asimilable al aceite y las margarinas, en tal sentido, la omisión no se predica de un supuesto normativo existente.

Además, el legislador no tiene un deber constitucional de otorgarle a un bien determinado un tratamiento tributario específico ni preferencial. Esto, en razón de su potestad de configuración normativa en materia de tributos.

Segundo, afirma que no existe un deber específico impuesto directamente por una norma de rango constitucional que obligue al legislador a conservar ciertos beneficios o tratamientos preferenciales para los contribuyentes, sino que por el contrario dichas prerrogativas tienen un carácter excepcional, taxativo y limitativo.

Tercero, la exclusión de este tipo de bienes como exentos del impuesto del IVA corresponde a una política tributaria que no incide en los principios de progresividad y equidad tributaria, pues no todos los bienes de la canasta familiar gozan de este tipo de tratamientos.

De otra parte, en sustento de la solicitud subsidiaria de declarar la exequibilidad de la disposición demandada, expone los siguientes argumentos:

Primero, sobre la presunta vulneración de los principios de equidad y progresividad, sostiene que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en el diseño de las políticas tributarias, incluso frente a la facultad de suprimir tratamientos preferenciales para ciertos productos. Esto, en tanto existe un deber general de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado por parte de los consumidores, pues si bien el legislador tiene límites en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, dichos parámetros no son aplicables en el diseño del IVA, pues este impuesto no grava el ingreso de los aportantes, esto es, su capacidad económica, sino el consumo.

Además, sostiene que el solo hecho de que un gravamen o elemento del mismo no guarde coherencia con el principio de progresividad o de equidad, no es sinónimo de inconstitucionalidad, pues debe analizarse el nivel de regresividad que aporta al sistema tributario.

Segundo, advierte que los bienes de la canasta familiar no son necesariamente bienes primera necesidad, pues los primeros son el resultado del estudio estadístico y económico realizado por el DANE y los últimos, se definen en función de un criterio constitucional, como lo es la afectación al mínimo vital.

Por último, indica que establecer beneficios sobre bienes básicos o de consumo masivo implica otorgar subsidios a las personas con capacidad contributiva y desconocer el principio de equidad vertical, en la medida en que los sujetos con capacidad de pago dejarían de contribuir sobre estos productos de consumo frecuente, impidiendo la distribución equitativa del ingreso, necesaria para alcanzar los objetivos del Estado Social de Derecho.

4. Asociación Colombiana de la Industria de Grasas y Aceites Comestibles –ASOGRASAS–

Mediante escrito radicado en la Secretaría General de esta Corporación, el 10 de junio de 2019, Paola Muñoz Jurado, actuando en calidad de Presidenta de la Asociación Colombiana de la Industria de Grasas y Aceites Comestibles, solicita a la Corte Constitucional declarar inexecutable el artículo 477 del Estatuto Tributario.

En sustento de dicha postura resalta que los aceites vegetales comestibles y las margarinas son bienes de primera necesidad que tienen un carácter necesario e insustituible al no existir otro producto que supla sus funciones. Lo anterior se sustenta en el estudio realizado por el DANE para el cálculo del IPC, el cual da cuenta que los aceites comestibles son el octavo alimento que más consumen los “hogares pobres” de Colombia. En tal sentido, explica que si se aplicara el beneficio de exclusión del IVA a este tipo de productos se aliviaría la carga monetaria de la mayoría de la población, especialmente la menos favorecida.

Finalmente, advierte que el diferencial en la tarifa del 19% en el IVA para los aceites vegetales comestibles y la tarifa preferencial del 5% del IVA para los aceites crudos, fomenta la ilegalidad, las prácticas evasivas en el mercado y el contrabando. Sumado a esto, provoca afectaciones en la salud pública en la medida que los aceites ilegales no cumplen con todos los requisitos sanitarios ni mínimos de salubridad que exige la normatividad en salud, lo que se traduce en un riesgo para la población.

5. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–

Por escrito radicado en la Secretaría General el 11 de junio de 2019, Miryam Rojas Corredor, obrando en calidad de apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solicita a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de la norma demandada.

En primer lugar, señala que la disposición acusada no desconoce el principio de progresividad porque no grava todos los bienes de primera necesidad sino que, por el contrario deja un grupo amplio de productos exentos o con una tarifa preferencial, con los cuales puede conformarse una canasta familiar suficiente para satisfacer las necesidades básicas.

De esta manera, la medida tributaria cumple con los objetivos propuestos, conforme a la

exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, de mejorar la calidad del sistema tributario, elevar el recaudo y fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión.

En segundo lugar, indica que gravar los aceites y las margarinas no es discriminatorio ni viola el principio de igualdad, dado que esto es resultado de la aplicación principio de neutralidad del IVA, el cual tiene una naturaleza de impuesto indirecto, que no atiende al sujeto que asume la carga económica, por lo que no genera ventajas competitivas a favor de unos u otros, sino al consumo, sin tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente.

Con base en lo anterior, considera que la norma no trasgrede el principio de igualdad pues los sujetos no son comparables y, en consecuencia, no se establece ningún grado de discriminación entre estos.

6. Congreso de la República

Mediante escrito radicado en la Secretaría General el 11 de junio de 2019, María del Carmen Jiménez Ramírez, actuando en calidad de Jefe de la División Jurídica de la Cámara de Representantes, solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo 477 del Estatuto Tributario.

Respecto de la exclusión de los aceites y margarinas de la exención del artículo 477 del Estatuto Tributario, sostiene que inicialmente este tipo de productos hacía parte de los beneficios del IVA, sin embargo se introdujeron modificaciones por la necesidad de ampliar el recaudo que podía lograrse a través de la modificación de los productos exentos de IVA, sin afectar la canasta familiar y el ajuste del IVA de acuerdo con los promedios regionales, pues el valor de dicho impuesto era menor en comparación con otros países.

Explica que la exclusión del aceite y la margarina de consumo humano tiene un fin constitucionalmente legítimo, como en efecto lo es la ampliación del recaudo tributario, sin que tal medida afecte la canasta familiar, ya que no comporta una violación del principio de progresividad del sistema tributario, sino que constituye una clara manifestación de la libertad de configuración normativa del legislador en materia tributaria.

En ese sentido, afirma que no se configura una omisión legislativa relativa, pues la

modificación que introdujo la Ley 788 de 2002, se hizo conforme al respeto del principio de progresividad. Además, porque el hecho de que un producto forme parte de la canasta familiar no implica de manera directa un trato preferencial en materia del IVA.

7. Intervención del ciudadano Juan Manuel Charry Urueña

Por escrito radicado en la Secretaría General el 11 de junio de 2019, Juan Manuel Charry Urueña, actuando en nombre propio, solicita a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad del artículo 477 del Estatuto Tributario, con fundamento en los argumentos que se sintetizan a continuación:

Explica que la disposición demandada es contraria al principio de equidad tributaria y al derecho fundamental a la igualdad, toda vez que los aceites refinados y las margarinas están incluidos en la tarifa general del 19% sin considerar que existen productos similares, catalogados de primera necesidad, que sí están exentos del impuesto.

En ese sentido, sostiene que la equidad tributaria implica que los impuestos sean regulados de forma que todos los sujetos en igualdad de condiciones sean tratados bajo las mismas prerrogativas, y en el caso de los aceites y las margarinas de consumo humano está demostrado que el legislador excedió el límite de su potestad de configuración normativa, pues otorga beneficios tributarios a algunos productos que cuentan con características similares, sin justificación alguna.

A partir de lo anterior, considera que el principio de igualdad tributaria obliga al legislador a abstenerse de imponer normas incompatibles con el orden justo, lo que se manifiesta en dar un trato igual entre los contribuyentes y los hechos generadores del tributo. De esta manera, al establecer una tarifa general del IVA del 19% a los aceites y margarinas se genera una inconstitucionalidad por omisión legislativa, pues este tipo de bienes de primera necesidad no están incluidos en los productos exentos del impuesto ni tampoco se les otorga una tarifa preferencial.

La consecuencia jurídica de tal previsión se reduce a una actuación arbitraria por parte del legislador, dado que impone una carga negativa a los contribuyentes, sin considerar que se trata de un producto de consumo básico.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 242 y 278 de la Constitución Política, el señor Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo Flórez, rindió Concepto Número 6603 del 11 de julio del 2019, a través del cual solicita a la Corte Constitucional declarar exequible el artículo 477 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, “en el entendido que los aceites de consumo humano y las margarinas quedan incorporados en el listado de los productos exentos del IVA”.

Considera que la norma demandada introduce una variación normativa que materializa una omisión legislativa que transgrede el derecho fundamental a la igualdad y contraría los principios constitucionales de progresividad y equidad tributaria, dado que la disposición omite incluir a los aceites para consumo humano y las margarinas dentro del listado de los bienes exentos del IVA.

Sobre este aspecto precisa que, si bien el legislador tiene la potestad de configuración normativa en materia tributaria, dicha función no es ilimitada, pues los principios de igualdad, dignidad humana y el derecho al mínimo vital lo condicionan en la determinación del tipo de bienes que pueden ser objeto del impuesto. Lo anterior tiene soporte constitucional en que los bienes de primera necesidad guardan relación directa con el derecho al mínimo vital y, en el presente caso, se trata de productos de la canasta familiar que tienen un carácter necesario e insustituible y, por consiguiente, merecen un trato diferenciado en cuanto a la imposición de tributos.

Con base en lo anterior, el jefe del Ministerio Público considera que resulta razonable la inclusión de los aceites de consumo humano y las margarinas en el listado de los productos exentos de IVA, pues son productos de consumo en sectores muy amplios de la población que satisfacen aspectos vitales de las necesidades básicas y que garantizan una dieta saludable. Adicionalmente, sostiene que, dentro del grupo de bienes exentos del IVA, no está incluido un producto equiparable que permita la sustitución de la dieta, de tal modo que la inclusión de este tipo de productos resulta no solo razonable sino necesario.

En razón del alto grado de discrecionalidad en materia tributaria de legislador, el señor Procurador sustenta su postura jurídica en un test leve de razonabilidad, que se sintetiza en los siguientes términos:

En relación con el fin constitucionalmente legítimo, considera que, si bien es cierto que el

objetivo del legislador con la disposición demandada es crear un margen más amplio en las bases gravables, es notorio que, durante el tránsito legislativo de la excepción del tributo aplicado a los productos de primera necesidad, no se justificó la omisión que permita evaluar la razonabilidad de excluir a los aceites y margarinas de dicho beneficio.

En lo concerniente al principio de idoneidad del medio empleado para alcanzar dicho fin, sostiene que el contenido de la norma atenta contra el principio de igualdad del sistema tributario, pues afecta los derechos de los consumidores al imponerles una carga tributaria que no se encuentran en capacidad de soportar.

Finalmente, en cuanto a la proporcionalidad en la relación de medio y fin, señala que se evidencia que la omisión legislativa relativa ocasionada por la no inclusión de los aceites de consumo humano y las margarinas en el listado de productos exentos del IVA es una interferencia desproporcionada e injustificada en el derecho a la igualdad, pues crea una evidente disminución de la capacidad de acceso a este tipo de productos por parte de sectores desfavorecidos, lo cual tiene un impacto directo en el derecho fundamental al mínimo vital.

IV. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

2. Problema jurídico y metodología de resolución

De acuerdo con la demanda, las intervenciones y el concepto del Procurador General de la Nación, corresponde a la Sala Plena determinar si la norma parcialmente demandada, al no incluir los aceites y las margarinas de consumo humano en el listado de bienes exentos de la tarifa general del IVA, configura una omisión legislativa relativa que afecta el derecho a la igualdad, así como los principios de progresividad, equidad y eficiencia en que se funda el sistema tributario. Lo anterior, en la medida en que dichos productos, no obstante que hacen parte de los bienes de consumo humano de primera necesidad y son asimilables a

otros que tienen un tratamiento diferencial, no fueron incluidos en la categoría de exentos.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala Plena brevemente reiterará la jurisprudencia sobre: (i) el margen de configuración del legislador en relación con el IVA; (ii) el tratamiento tributario de los aceites y margarinas de consumo humano respecto del impuesto de valor agregado -IVA-; (iii) el principio equidad tributaria en relación con la aplicación del IVA a los aceites y margarinas de consumo humano; y, a partir de lo anterior, (iv) efectuará el examen de constitucionalidad de la disposición parcialmente acusada de incurrir en omisión legislativa relativa.

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

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150 y 338 de la Constitución, el legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, cuestión que le permite crear, modificar y derogar tributos al igual que establecer los elementos de los mismos. No obstante lo anterior, tal atribución no es absoluta y está inserta dentro de límites constitucionales como los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria (art. 363 C.P.), así como los derechos fundamentales a la igualdad (art. 13 C.P.) y, en términos generales, al alcance de los derechos sociales (arts. 42-77 C.P.).

La jurisprudencia de esta Corporación ha reiterado que el impuesto al valor agregado –IVA–[6] es un tipo de tributo sobre el consumo de carácter indirecto que se establece en proporción al valor agregado del producto y la prestación de servicios, cuyos elementos son los siguientes:

Sujeto activo: es la Nación, de tal manera que por regla general, este impuesto es del orden nacional sin destinación específica.

Sujetos pasivos: son los consumidores o usuarios de los bienes y servicios gravados, salvo algunas excepciones[7]. De acuerdo 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[8].

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).

Base gravable: 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 E.T.) o exentos (artículo 477 E.T.).

Tarifa: el Estatuto Tributario establece tres tarifas diferenciales que varían entre la general de 19%, otra del 5% y una especial del 14%.

En relación con la implementación del IVA a bienes o servicios, sin tener en cuenta su impacto social, la jurisprudencia constitucional ha señalado que una medida de esa naturaleza eventualmente puede vulnerar los derechos fundamentales a la igualdad y al mínimo vital. En efecto, desde la emisión la sentencia C-094 de 1993, la Corte se pronunció en los siguientes términos:

“La igualdad exige el mismo tratamiento para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de aquellos que presentan características diversas, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en justificados criterios, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. En el campo tributario, particularmente 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. 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 ecuaníme 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.”

Debido a las asimetrías que eventualmente se podrían generar con las diversas cargas tributarias, el legislador crea beneficios tales como las exenciones, las exclusiones o tarifas diferenciales sobre el IVA, aplicables a ciertos productos o grupos de beneficiarios[9]. En ese sentido, si bien la imposición del IVA a bienes o servicios básicos de primera necesidad en principio forma parte del margen de configuración del legislador, ello también depende de otros factores, tales como el hecho de que estos sean sustituibles y, en caso contrario, que existan políticas públicas orientadas a mitigar la afectación a los derechos sociales, en especial al mínimo vital de las personas[10] de escasos recursos.

En ese contexto, por virtud de la sentencia C-776 de 2003 la Corte se refirió a circunstancias relacionadas con la extensión del IVA a bienes y servicios previamente excluidos, que de cumplirse afectarían principios constitucionales del sistema tributario. En dicha oportunidad, la Corte se pronunció de la siguiente manera:

“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. 1° 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. 1° 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.”

De acuerdo con la consideración transcrita, la potestad del Congreso en materia tributaria se caracteriza por un amplio margen de configuración, pero, a la vez, está sujeta a límites constitucionales. En especial, los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los

principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales se erigen en límites constitucionales implícitos en la configuración de los tributos.

Así las cosas, la inconstitucionalidad de las previsiones legales en materia tributaria debe sustentarse no solo en 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. En palabras de esta Corporación:

“Para que una norma sea declarada inconstitucional por violación del principio de equidad tributaria se debe demostrar que la norma tiene un efecto inequitativo en el conjunto del sistema tributario. Es decir, no es suficiente con que la norma acusada aparezca como inapropiada o inequitativa en sí misma, sino que se exige que sus consecuencias tengan la virtualidad de transformar la identidad misma del sistema tributario y afecten la sociedad en general. Además, la vulneración del principio de equidad tributaria debe ser manifiesta y clara.”[11]

4. Tratamiento tributario de los aceites y margarinas de consumo humano respecto del impuesto de valor agregado –IVA–

Con el fin de realizar un estudio pormenorizado del tratamiento tributario que el legislador históricamente ha conferido a los aceites y margarinas de consumo humano, a continuación, se expondrá la regulación del Impuesto de Valor Agregado- I.V.A.- sobre este tipo de bienes. Como punto de partida, es importante resaltar que el IVA es definido como el gravamen nacional a las ventas que se aplica en cada una de las etapas de la cadena productiva, su historia en Colombia se remonta al año 1963 con la expedición del Decreto 3288 mediante el cual se estableció el Impuesto sobre las Ventas como tributo monofásico, que recaía sobre una de las fases del proceso de producción o distribución aplicado a las actividades manufactureras y de importación. En ese contexto, se trataba de un tributo indirecto vinculado al del impuesto sobre el volumen de ventas.

En efecto, el Decreto 3288 de 1963[12] 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. En el artículo 1º del Decreto Ley 3288 de 1963[13], se estableció que quedaban

exceptuados de la aplicación de dicho impuesto los artículos alimenticios de consumo popular junto con los textos escolares, las drogas y los artículos que fueran objeto de exportación. Posteriormente, el Decreto 1988 de 1974[14] fijó la tarifa general del 15% para todos los artículos que no tuvieran asignada una tarifa especial.

Luego, mediante el Decreto Ley 3541 de 1983[15] se introdujeron modificaciones al régimen de impuesto sobre las ventas, a tal punto que se extendió el tributo al comercio minorista, como impuesto al valor agregado con tarifa del 10%, se crearon tasas diferenciales del 20% y 35% y, se determinaron los bienes excluidos y exentos del mismo.

En la precitada disposición se dispuso que: (i) la tarifa general del impuesto sobre las ventas sería equivalente a un diez por ciento (10%)[16]; (ii) que determinados bienes estarían excluidos del impuesto y, por consiguiente, su venta o importación no causaría el impuesto a las ventas, entre ellos: “04.03. Mantequilla”[17] y, (iii) que estarían exentos del impuesto a las ventas productos como:

“15.04. Grasas y aceites de pescado y de mamíferos marinos procesados, incluso refinados; siempre y cuando tales productos sean comestibles,

15.06. Las demás grasas y aceites animales (aceites de pie de buey, grasa de huesos, grasa de desperdicios, etc.), diferentes de las obtenidas por tratamiento con agua hirviendo; siempre y cuando tales productos sean comestibles;

15.07. Aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, purificados o refinados, siempre y cuando sean comestibles, excepto el aceite de oliva.

15.12. Aceites y grasas animales o vegetales, parcial o totalmente hidrogenados y aceites y grasas animales o vegetales solidificados o endurecidos por cualquier otro procedimiento, incluso refinados, pero sin preparación ulterior, siempre y cuando sean comestibles.

15.13. Margarina, sucedáneos de la manteca de cerdo y demás grasas alimenticias preparadas.”[18]

Posteriormente, el asunto fue regulado por el Decreto 624 de 1989[19] por el cual se expidió el “Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, y se fijaron las tarifas del impuesto sobre las ventas, los bienes

gravados con tarifa diferencial y los bienes exentos del impuesto. En dicha norma, se ratificó en el artículo 468 la tarifa general del IVA del 10% y, expresamente se estableció en el artículo 477, los productos exentos de IVA, tales como:

“15.03 Estearina solar; oleoestearina; aceite de manteca de cerdo y oleomargarina no emulsionada, sin mezcla ni preparación alguna; siempre y cuando tales productos sean comestibles.;

15.04 Grasas y aceites de pescado y de mamíferos marinos procesados, incluso refinados; siempre y cuando tales productos sean comestibles.;

15.06 Las demás grasa y aceites animales (aceites de pie de buey, grasa de huesos, grasa de desperdicios, etc.) diferentes de las obtenidas por tratamiento con agua hirviendo); siempre y cuando tales productos sean comestibles.;

15.07 Aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, purificados o refinados, siempre y cuando sean comestibles, excepto el aceite de oliva.;

15.12 Aceites y grasas animales o vegetales, parcial o totalmente hidrogenados y aceites y grasas animales o vegetales solidificados o endurecidos por cualquier otro procedimiento, incluso refinados, pero sin preparación ulterior, siempre y cuando sean comestibles.; 15.13 Margarina, sucedáneos de la manteca de cerdo y demás grasas alimenticias preparadas.”[20]

La Ley 49 de 1990 en su artículo 27, introdujo reformas al Estatuto Tributario concernientes al tratamiento de los bienes exentos y excluidos del IVA, en particular: (i) adicionó el artículo 424-1, a través del cual se dispuso que los bienes contemplados en los artículos 477 y 479, tendrían la calidad de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, salvo las excepciones señaladas en el artículo 481 y, (ii) modificó el texto del artículo 481, para determinar que únicamente conservarían la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos: a) Los bienes corporales muebles que se exporten; b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea

efectivamente exportado.

De esta manera, a través de la Ley 49 de 1990, los aceites y margarinas de consumo humano pasaron de ser bienes exentos, a bienes excluidos del IVA. Es decir, a partir de ese momento dejó de percibirse por el productor un saldo a favor como devolución del IVA frente a la DIAN. En todo caso, dicho tratamiento frente a los aceites y margarinas de consumo humano no se mantuvo vigente por mucho tiempo, toda vez que por virtud de la Ley 223 de 1995[21] se adicionó “las grasas y aceites comestibles” a la lista de bienes exentos del IVA contenida en el artículo 481. Es decir, se mantuvo la naturaleza tributaria fijada inicialmente para estos productos.

Seguidamente, la Ley 488 de 1998 en su artículo 44 adicionó al Estatuto Tributario, el artículo 468-1. referido a los bienes y servicios gravados con la tarifa del diez por ciento (10%), dentro de los cuales incluyó productos tales como:

“04.05.10.00.00. Mantequilla, 15.01 Manteca de cerdo; las demás grasas de cerdo y grasas de ave, fundidas incluso prensadas o extraídas con disolventes, 15.02 La grasa de animales de las especies bovina, ovina o caprina, en bruto (sebo en rama) (Adicionado Ley 223/95, art. 2), 15.03 Estearina solar, aceite de manteca de cerdo, oleoestearina, y oleomargarina y aceite de sebo, sin emulsionar ni mezclar, ni preparar de otra forma., 15.04 Grasas y aceites, de pescado o de mamíferos marinos, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.06 Las demás grasas y aceites animales, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.07 Aceite de soja (soya) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente, 15.08 Aceite de cacahuete o maní y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente., 15.11 Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente, 15.12 Aceites de girasol, cártamo o algodón, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.13 Aceites de coco (de copra), de almendra de palma o babasú, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.14 Aceites de nabina (nabo), de colza o de mostaza, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.15 Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, 15.16 Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparar de

otro modo y, 15.17 Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites, de este Capítulo, excepto las grasas y aceites alimenticios y sus fracciones, de la partida No. 15.16.”

De esta manera, por primera vez el legislador gravó con una tasa diferencial del 10% los aceites y margarinas de consumo humano, dejándolos fuera del listado de bienes exentos y excluidos del IVA.

Más adelante, la Ley 788 de 2002 en su artículo 34 modificó nuevamente el artículo 468-1 disponiendo que los aceites y margarinas de consumo humano ya no formarían parte de la misma, sino que, por el contrario, estarían sujetas a la tarifa del IVA, la cual en dicho momento correspondía al 16%.

La Ley 1607 de 2012 en su artículo 48 reformó el texto del artículo 468-1 del Estatuto Tributario con el fin de determinar que bienes tales como: el aceite en bruto de soya, el aceite en bruto de palma, el aceite en bruto de girasol, el aceite en bruto de algodón, el aceite en bruto de almendra de palma, el aceite en bruto de colza, el aceite en bruto de maíz; quedarían gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%), dando así, una tarifa diferencial a los aceites en bruto y, conservando la tarifa general del 16% para aquellos de consumo humano.

Por último, y en el mismo sentido de la norma anterior, la Ley 1819 de 2016 en sus artículos 184 y 185, ratificó el listado de productos sujetos a la tasa diferencial del 5% contenidas en el artículo 468-1, y ratificó la sujeción de los aceites y margarinas de consumo humano a la tarifa general del IVA, equivalente al 19%, contenida en el artículo 468 del mismo Estatuto.

Del anterior recuento normativo es posible evidenciar que la regulación tributaria y la tarifa a las margarinas y los aceites de consumo humano ha sido cambiante, toda vez que dichos productos durante casi cuatro décadas (1963-2002) formaron parte de los bienes exentos, los excluidos y los sujetos a la tarifa especial, hasta en el año 2002 llegar a la tarifa general.

5. El principio equidad tributaria en relación con la aplicación del IVA a los aceites y margarinas de consumo humano

Conforme a lo expuesto en precedencia, el Legislador está legitimado para gravar todo tipo de bienes y servicios, inclusive aquellos de primera necesidad, es decir, no tiene una obligación de excluirlos del impuesto sobre las ventas o gravarlos con una tarifa diferencial, pues ello en principio hace parte del margen de configuración legislativa. Sin embargo, el principio de equidad tributaria como manifestación del derecho fundamental de igualdad constituye un límite en esa materia al proscribir previsiones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.

De acuerdo con lo anterior, las normas que establecen exenciones tributarias sin responder a un criterio objetivo de diferenciación son consideradas discriminatorias. De esta manera, si no se concede una exención a un bien o servicio que es igual o similar a otro que sí está exento, se debe precisar si tal exclusión del beneficio está justificada; de lo contrario, se vulnera el principio de igualdad tributaria.

De otra parte, en función del principio de progresividad, la Corte ha señalado que cuando hay tarifas diferenciales del IVA las tarifas más altas se deben reservar para productos que no se puedan clasificar como de consumo básico.

Desde esa perspectiva, el tratamiento preferencial de los bienes integrantes de la canasta familiar tiene por objeto proteger los ingresos de los hogares colombianos, especialmente los de aquellos de menores recursos, lo cual se debe a que este tipo de consumidores no tienen alternativas y están forzados a adquirirlos, sin posibilidad alguna de sustituirlos por otros que estén exentos o gravados con la tarifa diferencial. Al respecto, en la sentencia C-100 de 2014 la Corte se pronunció sobre los bienes de primera necesidad en los siguientes términos:

“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."

A partir de la consideración transcrita, la ampliación del recaudo constituye una manifestación del margen de configuración del Legislador en materia tributaria, pero debe respetar los derechos fundamentales, en especial el mínimo vital de las personas que cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Esto, debido a que en un Estado Social de Derecho las autoridades públicas tienen el deber de crear y mantener las condiciones necesarias para que las personas puedan sobrevivir dignamente.

De este modo, pese al amplio margen de configuración en materia tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional[22] la determinación de gravar ciertos bienes de primera necesidad debe cumplir al menos dos estándares, a saber: de una parte, la decisión de gravar bienes previamente desgravados no se puede realizar (i) de forma indiscriminada, (ii) sin el mínimo de deliberación pública, y (iii) sin medir el impacto de esa determinación en relación con el derecho al mínimo vital y la igualdad real y efectiva. Y, de otra, requiere verificar la existencia de políticas públicas efectivas tendientes a compensar la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, se verían en la dificultad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por tales productos como consecuencia del impuesto.

Dichos parámetros son aplicables al análisis de validez de la imposición de gravámenes indirectos sobre los bienes de primera necesidad, como en efecto los son los aceites y margarinas de uso comestibles, como quiera que se trata de productos insustituibles relacionados con el derecho fundamental a la alimentación y al mínimo vital de todas las personas[23].

En este contexto jurisprudencial, todo gravamen, en el ámbito del respeto al principio de equidad, debe ser razonable y proporcionado. Es decir, el Legislador puede incidir en el principio de equidad, pero tal medida debe ser proporcionada y se debe justificar en la consecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes. Por consiguiente, las medidas legislativas que establecen tributos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas en la medida en que atiendan el

principio de razonabilidad[24].

En el presente caso, es claro que la disposición demandada no impone un nuevo gravamen, sino que, refrenda una decisión adoptada por el legislador desde la expedición de la Ley 788 de 2002, en la que gravó con la tarifa general del Impuesto sobre las Ventas los aceites y margarinas de consumo humano. De esta manera, no se está en el primer supuesto 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 ratificación de la tarifa que lo grava.

Con todo, en atención a que la historia del tratamiento tributario de los aceites y margarinas de consumo humano da cuenta de que durante la mayor parte del tiempo estos bienes no han sido gravados con la tarifa general, en este caso particular cobra especial relevancia los cambios jurídicos y sociales respecto de la exigencia de fundamentar la decisión política de gravar el consumo de bienes insustituibles que afectan a toda la población. Dichos cambios, y particularmente las obligaciones alrededor de la garantía de igualdad material, 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 las personas de escasos recursos.

6. Análisis de constitucionalidad de la disposición demandada

Los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos consumidos por amplios sectores de la población para atender necesidades básicas humanas, por tal razón, están estrechamente vinculados a los derechos fundamentales, especialmente a la subsistencia mínima vital[25]. Precisamente en atención a esta cualidad especial de dicha categoría de bienes, la determinación de su tributación requiere una motivación que incluya la medición de su impacto sobre todos los sectores de la población, en particular los de escasos recursos económicos.

En perspectiva de lo anterior, el principio de legalidad tributaria implica la deliberación democrática, la cual opera como condición de validez constitucional y de legitimidad, pues es consecuencia de un proceso deliberativo y pluralista, que indefectiblemente debe tener en cuenta los sujetos que se ven afectados por la determinación fiscal.

Debido a lo anterior, un primer aspecto que debe ser examinado por la Corte es la motivación expuesta durante el trámite del proyecto[26] que culminó con la expedición de la Ley 1819 de 2016. Sobre este aspecto, la Sala Plena observa que en el precitado trámite se expusieron razones relacionadas con la ampliación del recaudo tributario para justificar la medida que de manera específica grava algunos bienes de consumo humano, tales como los aceites y margarinas.

En idéntica manera, es visible que durante la aprobación del artículo 468-1 del Estatuto Tributario aprobado mediante la Ley 778 de 2002[27], al sustraer de la lista de bienes cobijados por la tarifa preferencial del IVA los aceites y las margarinas comestibles, el Legislador también se fundamentó en la ampliación del recaudo para efectos de sustentar el cambio de tratamiento tributario frente a este tipo de productos[28].

Entonces, con tal justificación, se mantuvo el gravamen sobre los aceites y margarinas de consumo humano, implementado desde la expedición de la precitada Ley 788 de 2002, cuando estos bienes fueron gravados con la tarifa general del IVA, cuestión que, como se reseñó en las consideraciones general de esta providencia (Supra pág. 26), modificó un tratamiento especial del legislador preservado por cuatro décadas durante los cuales se mantuvieron en la lista de bienes excluidos, exentos o sometidos a una tarifa preferencial.

De este modo, en sana lógica es perceptible que la razón del legislador[29] para extender la tarifa general del IVA sobre algunos productos de primera necesidad o de la canasta familiar previamente excluidos o exentos, reside en incrementar la base tributaria y, con ello, lograr un mayor recaudo fiscal que redunde en el beneficio del interés general de todos los colombianos.

Pues bien, de acuerdo con las consideraciones generales de esta providencia (Supra 3), la jurisprudencia constitucional ha reiterado que en materia tributaria el legislador goza de un amplio margen de configuración que lo faculta para establecer la tarifa del Impuesto al Valor Agregado IVA. Dicha atribución, no obstante, está sujeta a límites constitucionales, en especial, los previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad como límites constitucionales implícitos en la configuración de los tributos.

En desarrollo de estos principios, la Corte por medio de las sentencias C-776 de 2003 y C-100 de 2014 reiteró que las medidas legislativas que establecen tributos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios no necesariamente son contrarias a la Constitución por grabar un bien de primera necesidad, pues ello no trae como efecto una dosis manifiesta de regresividad al sistema tributario en su conjunto, de tal manera que pueda considerarse que el legislador excede su amplia potestad de configuración normativa.

A partir de las reglas jurisprudenciales contenidas en las precitadas providencias, el punto de partida para el examen de constitucionalidad sobre el contenido y alcance de la medida que grava los aceites y margarinas de consumo humano, es el cumplimiento de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria en el marco del amplio margen de configuración legislativa en materia impositiva.

En perspectiva de lo anterior, es preciso señalar que, si bien comporta un deber general la contribución de las personas al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, los artículos 95.9 y 363 de la Constitución disponen que el diseño de la carga impositiva debe respetar los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad.

De manera puntual, en cuanto al principio de equidad, no basta con establecer si un determinado tratamiento normativo interfiere en la equidad del sistema tributario (art. 363 C.P.), ya que es necesario verificar si es razonable en términos constitucionales.

Para tal efecto, en aplicación del principio de igualdad tributaria, la Corte ha señalado que las medidas legislativas contentivas de impuestos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios se ajustan a los principios que constitucionalmente informan el sistema tributario en tanto que atiendan criterios de razonabilidad[30], por lo que la determinación del legislador de aplicar la tarifa general del IVA a un determinado producto no necesariamente configura una omisión del aparato legislativo que conlleve a su incompatibilidad con el ordenamiento superior.

Se trata, entonces, de una regulación que deja por fuera supuestos análogos que debieron haber sido incluidos, a fin de que la misma armonizara con el texto superior; o que dicha condición jurídica, aun habiendo sido incluida, resulta insuficiente o incompleta frente a situaciones que también han debido integrarse a sus presupuestos fácticos.

A partir de tal comprensión, la jurisprudencia constitucional[32] ha señalado que la demostración de una omisión legislativa relativa requiere 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.[33]

Así las cosas, para efectos de corroborar si se configura una omisión legislativa relativa por la no inclusión de los aceites y margarinas de consumo humano en el listado de productos exentos del IVA, la Sala Plena procederá a examinar la concurrencia de las precitadas condiciones.

En cuanto al primer elemento, relacionado con la existencia de una norma sobre la cual se predique la omisión, es evidente que el artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, establece el listado de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con lo cual se cumple la primera de las precitadas condiciones.

En lo concerniente a la segunda exigencia, en razón al amplio margen de configuración del legislador, la Sala Plena efectuará un test leve de razonabilidad, que es el que procede en materia tributaria[34].

Para tal propósito, en primer término, se identificará el medio y el fin para determinar si este último está constitucionalmente amparado.

El medio consiste en la medida tributaria que grava los aceites y margarinas de consumo humano con el IVA del 19%.

En cuanto al fin, a la luz de una interpretación sistemática del régimen tributario, es plausible inferir que la medida consistente en gravar los aceites y margarinas de consumo humano con IVA del 19%, tiene por objeto ampliar la base gravable para lograr un mayor recaudo y, consecuentemente, convertirse en fuente de ingresos del presupuesto general de la Nación, que redunden en el bienestar general de los colombianos. Dicho fin corresponde a una finalidad constitucionalmente legítima que encuentra respaldo en los artículos 95 y 363 Superiores.

Superado este aspecto preliminar del escrutinio, la Sala Plena pasa a evaluar la idoneidad en la relación de medio y fin, esto es la capacidad o aptitud del medio empleado para alcanzar dicha finalidad.

Partiendo de que el fin de la medida está dado por lograr la captación de mayores ingresos para el presupuesto general de la Nación, la Corte encuentra que esta satisface el principio de idoneidad, en tanto que con ello efectivamente se logra un mayor recaudo cuya destinación es el bienestar de la generalidad de los colombianos y, en modo alguno, configura la omisión a un deber relacionado con el derecho a la equidad de trato que prodiga el Estado Social de Derecho (art. 1 C.P.), por dos razones medulares, a saber: (i) no existe en la Constitución un deber o prohibición específica relativo a gravar los aceites y margarinas de consumo humano; y, (ii) el impuesto de la tarifa general del IVA a los aceites y las margarinas para el consumo humano aplica a toda la población, de tal manera que no es posible predicar que de ello se derive un tratamiento tributario sospechoso o diferenciado.

Sobre estos aspectos, cabe resaltar que los aceites y margarinas de consumo humano ya habían sido gravados en reformas tributarias anteriores, por lo que su consagración en la Ley 1819 de 2016 en modo alguno ahora comporta una omisión legislativa relativa frente a un deber relacionado con el derecho a la equidad de trato que se deriva de los principios previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política.

Ahora bien, en atención a los argumentos consignados en la demanda la Sala Plena no pasa por alto que el principio de equidad tributaria exige evaluar si la tarifa máxima del IVA sobre bienes como los aceites y margarinas de consumo humano afecta productos de primera necesidad cuyo consumo es indispensable en los hogares colombianos y, en ese contexto, si se trata de bienes sustituibles.

Al respecto, la Corte encuentra que, si bien no existe una obligación constitucional de exonerar los bienes que consume masivamente la población, sí la de adoptar una política fiscal orientada a enfrentar la regresividad que se desprende de establecer un gravamen como el IVA en esas hipótesis. Para tal efecto, el Estado dispone de instrumentos efectivos de política fiscal con esa función, como, por ejemplo, los subsidios a las personas de menores recursos y la devolución de los impuestos al consumo para los contribuyentes de menores

ingresos. Tales políticas fiscales comportan mecanismos de redistribución de la renta y de protección de productos frente a estos sectores de la población, lo cual compensa las eventuales asimetrías que la carga tributaria pudiese causar.

A partir de todo lo anterior, la Sala Plena Concluye que los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria 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 tipo de asuntos, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación de un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que debe demostrarse que es injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario a los principios constitucionales que informan el sistema tributario, cuestión que no se avizora en el presente caso.

Con base en lo anterior, la Sala Plena declarará la exequibilidad del artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, por los cargos analizados.

8. Síntesis

8.1. La Demanda

En el presente caso, la Corte conoció la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, por la presunta configuración de una omisión legislativa relativa, estructurada a partir de no incluir los aceites y margarinas de consumo humano dentro del listado de bienes exentos de la tarifa general del impuesto sobre las ventas IVA. Lo anterior, en tanto que el actor sostuvo que se trata de bienes insustituibles de primera necesidad a los cuales el Legislador históricamente les ha otorgado un tratamiento diferencial y, por consiguiente, al establecer respecto de los mismos la tarifa general del impuesto sobre las ventas del 19%, quebrantó los principios de equidad y eficiencia en que se funda el sistema tributario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 13 y 363 de la Carta Política.

8.2. Problema jurídico

A partir de los cargos, correspondió a la Sala Plena determinar si la norma parcialmente demandada, al no incluir los aceites y las margarinas de consumo humano en el listado de bienes exentos de la tarifa general del IVA, configura una omisión legislativa relativa que afecta el derecho a la igualdad, puntualmente, el principio de equidad en que se funda el sistema tributario.

8.3. Análisis de constitucionalidad

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala Plena reiteró la jurisprudencia relativa: (i) al margen de configuración del Legislador en relación con el IVA; (ii) el tratamiento tributario de los aceites y margarinas de consumo humano respecto del Impuesto de Valor Agregado IVA; (iii) el principio de equidad tributaria en relación con la aplicación del IVA a los aceites y margarinas de consumo humano; y, a partir de ello; (iv) efectuó el examen de constitucionalidad de la disposición parcialmente acusada de incurrir en omisión legislativa relativa.

En función de dichos ejes temáticos, la Corte reiteró que en materia tributaria el Legislador goza de un amplio margen de configuración que lo faculta a establecer la tarifa general del IVA, y al no existir en la Constitución un deber o prohibición específica frente a un determinado bien o producto, encontró que en la norma demandada no se configuró la omisión legislativa relativa alegada por el demandante. En ese sentido, esta Corporación precisó que las medidas legislativas que establecen tributos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios no necesariamente son inexecutable por grabar un bien de primera necesidad, al no traer como efecto la introducción de una dosis manifiesta de regresividad al sistema tributario en su conjunto, de tal manera que pueda considerarse que el Legislador excedió su amplia potestad de configuración normativa (Sentencias C-776 de 2003 y C-100 de 2014). En efecto, la Corte señaló que los aceites y margarinas de consumo humano ya habían sido gravados en reformas tributarias previas, por lo que su consagración en la Ley 1819 de 2016 en modo alguno ahora comporta una omisión legislativa relativa frente a un deber relacionado con el derecho a la equidad de trato que en un Estado Social de Derecho se deriva de los principios que informan los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política.

8.4. Decisión

Con fundamento en lo anterior, la corte determinó que el legislador no incurrió en una omisión legislativa relativa por no incluir entre los productos exentos del impuesto sobre las ventas, los aceites y margarinas de consumo humano.

VI. DECISIÓN

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

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, por los cargos analizados en esta providencia.

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

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Sentencia C-1052 de 2001.

[2] Sentencias C-427 de 2000 y C-402 de 2003.

[3] Folios 70-71 Cuaderno 1.

[4] Folio 311 del Cuaderno 2.

[5] Sentencia C-492 de 2015.

[6] 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.

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

[8] 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.

[9] Sentencia C-657 de 2015 en la cual se examinó una disposición del Estatuto Tributario que excluía el asfalto del impuesto sobre las ventas.

[10] Al respecto, ver Sentencias C-776 de 2003 y C-100 de 2014.

[11] Sentencia C-664 de 2009.

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

[13] Proferido en uso de las facultades extraordinarias que le confiere el artículo 1º, ordinal 6º de la Ley 21 de 1963

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

[15] El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere el artículo 53 de la Ley 9ª de 1983,

[16] Artículo 6º del Decreto Ley 3541 de 1983.

[17] Artículo 59. Decreto Ley 3541 de 1983.

[18] Artículo 62. Decreto Ley 3541 de 1983.

[19] En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5o., de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987.

[20] Texto original del Estatuto Tributario: Artículo 477. Bienes que se encuentran exentos del Impuesto.

[21] Artículo 20. El literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario quedará así:

“c) Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del arancel de aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478.

Adicionase el artículo 481 con los siguientes literales:

d) Leche en polvo de la partida 04.02.10; pañales; grasas y aceite comestibles de las partidas 15.07, 15.11, 15.12, 15.13, 15.16 y 15.17 del arancel de aduanas; aceite de soya y sus fracciones; condones; toallas higiénicas y dispositivos anticonceptivos, jabón de uso personal, jabón en barra para lavar y agua envasada, y

e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale

el reglamento”.

[22] Sentencias C-100 de 2014 y C-776 de 2003: consideración 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”.

[23] 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”.

[24] Sentencia C-664 de 2009, “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”.

[25] Al respecto, ver Sentencias C-776 de 2003 y C-209 de 2016.

[26] Gacetas del Congreso números 1061 y 1088 de 2016.

[27] Gacetas sobre Proyecto de ley 80 de 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones.

(i) 398/02 En la exposición de motivos se menciona que, el ideal de la ampliación del IVA es que se realice a una tarifa baja, de modo que no afecte de manera significativa la canasta familiar, sobre todo en los hogares de menores recursos.

(ii) 467- No aparece texto sobre aceites, grasas o margarina de consumo humano

(iii) 536 (Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 08 de 2002) En esta exposición de motivos se evidencia una manifestación de oposición a la existencia de gravámenes que afecten a las clases menos favorecidas. Se propuso que quedara exento del IVA productos como: cebollas, tubérculos, tomates, ajos, coles, repollos, coliflores, lechugas, zanahorias, pepinos, hortalizas, raíces de yuca, frutas, café, trigo, cebada, maíz, arroz, azúcar, sal, cacao, agua, pañales desechables y otros que excluyo del artículo 38 de la reforma.

(iv) 537 No aparece texto sobre aceites, grasas o margarina de consumo humano

(v) 538 (Segunda ponencia presentada para el primer debate al Proyecto de Ley 80 de 2002).

En la Gaceta número 538 de 2002, en la cual se presenta la segunda ponencia para el primer debate al Proyecto de Ley 80 de 2002, se reconoció que resulta inconveniente imponer tributos significativos a la población de menores ingresos, pues es de conocimiento que “estas capas dedican la mayor parte de su ingreso a la compra de alimentos y al pago de servicios públicos.” Bajo tal premisa se consideró implantar un IVA correspondiente al 3%. Por lo que se refirió que “para no afectar los bienes de la canasta de consumo y a las familias más pobres del país, es necesario que se tenga en cuenta que algunos bienes básicos de alimentación deben quedar por fuera de la consideración de cobrarles impuesto”.

(vi) 539 No aparece texto sobre aceites, grasas o margarina de consumo humano

(vii) 551 No aparece texto sobre aceites, grasas o margarina de consumo humano

Al revisar la exposición de motivos de la reforma tributaria, se evidencia que no es un hecho ajeno que el impuesto por concepto de IVA es una carga para la población de menores ingresos, puesto que podría generar un efecto económico sobre la capacidad adquisitiva de dicha población. Por ello, el Gobierno Nacional, en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y con apoyo del Departamento Nacional de Planeación y el Departamento de Prosperidad Social crearon un mecanismo de compensación con el fin de evitar que estos hogares se vieran afectados por la adopción de medidas como el gravamen de ciertos productos. Se trata de una fusión de medidas, por un lado, se pretende que con los ingresos adicionales derivados del ajuste tributario se financie el gasto social, y por otro, la disminución de la tarifa general daría un efecto positivo en el poder adquisitivo del hogar.

Gaceta N°538 del 2002. Congreso de la República de Colombia. Recuperado de:
<http://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>

[http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/pl-240-18c\(reforma%20tributaria\)-exposici%C3%B3n%20de%20motivos.pdf](http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/pl-240-18c(reforma%20tributaria)-exposici%C3%B3n%20de%20motivos.pdf)

[28] Exposición de motivos, disponible en la Gaceta del Congreso de la República número 398 de 2002, trámite del proyecto (Gacetas del Congreso 467, 536, 537, 538, 539, 551, 614 y 615 de 2002, así como 43, 83 y 136 de 2003).

[30] Sentencias C-287 de 2009 C-249 de 2013, C-422 de 2016; C-333 de 2017; entre otras.

[31] Sentencia C-543 de 1996.

[32] Sentencia C-875 de 2005.

[33] Sentencia C-545 de 2011.

[34] Sentencia C-265 de 2019.