

Bogotá D.C., 26 de mayo de 2020

Honorable
CORTE CONSTITUCIONAL
Ciudad
E.S.D.

Con solicitud de trámite inmediato

Referencia: acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, y las normas que lo modifican

Vivian Newman Pont, Rodrigo Uprimny Yepes, Luis Jorge Garay Salamanca, Jorge Enrique Espitia Zamora, Clara Leonor Ramírez Gómez, Leopoldo Fergusson Talero, María Margarita Zuleta González, Salomón Kalmanovitz Krauter, Víctor Javier Saavedra Mercado, María Fernanda Valdés Valencia, Amaranto de Jesús Daniels Puello, Carlos Julio Salgado Araméndez, Consuelo Corredor Martínez, Jorge Iván González Borrero, Juan Camilo Cárdenas Campo, Valentina Roza Ángel, Fernando Antonio del Niño Jesús Barberi Gómez, Astrid Martínez Ortiz, Catalina Botero Marino, Mauricio García Villegas, Esteban Hoyos Ceballos, Andrés Abel Rodríguez Villabona, Magdalena Correa Henao, Maryluz Barragán González, Mauricio Albarracín Caballero, Alejandro Rodríguez Llach y Alejandro Jiménez Ospina, de nacionalidad colombiana¹, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, presentamos acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, junto con las leyes y decretos con fuerza de ley que lo hayan modificado.

El Estatuto Tributario está contenido en el Decreto 624 de 1989 y proviene del ejercicio de las facultades extraordinarias entregadas al Presidente de la República a través de las leyes 75 de 1986² y 43 de 1987³. Con el paso de los años ha sido modificado ordinariamente por el Congreso de la República y por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias derivadas de estados de excepción. Aclaramos que esta demanda se refiere a la integralidad del Estatuto Tributario, con inclusión de todas las modificaciones realizadas a través del tiempo⁴.

Con el fin de cumplir con el requisito dispuesto en el numeral 1 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, al final del presente texto se incluye un anexo con la transcripción literal y completa del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, con inclusión de las modificaciones realizadas al mismo a través del tiempo⁵.

¹ Con el fin de certificar la nacionalidad colombiana de quienes firman la presente acción, se anexa copia de la cédula de ciudadanía de todos y todas. Dada la coyuntura actual es imposible llevar a cabo la diligencia de presentación personal. Si la Corte Constitucional la considera necesaria, será posible hacerla una vez levantado el aislamiento obligatorio. Ver Anexo 2.

² Ver Ley 75 de 1986, artículo 90.5.

³ Ver Ley 43 de 1987, artículo 41.

⁴ A través del presente escrito se hará referencia a las normas demandadas como Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989. Entiéndase que en ambos casos se hace referencia al mismo conjunto de disposiciones y que estas incluyen las modificaciones que regularmente hace el Congreso de la República, especial pero no exclusivamente aquellas contenidas en las leyes 6 de 1992, 174 de 1994, 223 de 1995, 488 de 1998, 617 de 2000, 633 de 2000, 788 de 2002, 863 de 2003, 1111 de 2006, 1370 de 2009, 1430 de 2010, 1607 de 2012, 1739 de 2014, 1819 de 2016 y la 2010 de 2019, así como los decretos 2331 de 1998 y 1838 de 2002, así como los decretos legislativos dictados a partir de la declaratoria de estado de emergencia económica, social y ecológica contenida en el Decreto 417 de 2020.

⁵ Ver Anexo 1.

Índice

1. Aclaración previa: pertinencia de esta demanda en la presente coyuntura de crisis por la pandemia COVID-19.	3
2. Normas constitucionales violadas	5
3. Síntesis de la demanda y presentación de la estructura del texto.	5
4. El problema metodológico: la posibilidad de usar argumentos empíricos para discutir la constitucionalidad de normas en el control constitucional abstracto	7
4.1. Caracterización del control de constitucionalidad abstracto y de los argumentos que se pueden utilizar cuando se realiza	8
4.2. Escenarios de flexibilización en el uso de herramientas empíricas para el control de constitucionalidad abstracto	9
4.2.1. Estándares de constitucionalidad dependientes de la verificación de condiciones empíricas	9
4.2.2. Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos.....	11
4.2.3. Disposiciones legales que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica	13
4.3. Aplicación al presente caso y conclusión.....	14
5. La premisa normativa mayor: breve presentación de los principios constitucionales tributarios, con especial énfasis en el principio de progresividad	15
6. La premisa empírica menor: la falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –	20
7. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de eficiencia tributaria	35
8. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de equidad tributaria.	39
9. Una consideración adicional: la reforma tributaria contenida en la Ley 2010 de 2019 no corrige la falta de progresividad, la inequidad y la ineficiencia del Estatuto Tributario	42
10. La conclusión del silogismo: la inexequibilidad diferida del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario.....	43
11. Petitorio	47
12. Competencia.....	47
13. Cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la presente demanda.	48
14. Notificaciones	50

1. Aclaración previa: pertinencia de esta demanda en la presente coyuntura de crisis por la pandemia COVID-19.

Antes de abordar específicamente los fundamentos jurídicos de nuestra pretensión, los demandantes queremos hacer una aclaración previa sobre la pertinencia, incluso la necesidad y conveniencia, de esta demanda en la presente coyuntura.

Colombia enfrenta una de las crisis sanitarias y socioeconómicas más agudas de su historia debido a la pandemia COVID-19. La justicia constitucional tiene además ahora una carga enorme de trabajo, pues debe controlar, en condiciones laborales difíciles, debido al aislamiento social, decenas de complejos decretos dictados al amparo del estado de emergencia. Puede entonces parecer irresponsable o insensible que en semejante coyuntura pretendamos que la Corte Constitucional estudie y declare la inconstitucionalidad (aunque con efectos diferidos a dos años prorrogables a cuatro) del estatuto tributario por violar el principio de progresividad. Podría objetarse que en una crisis de esta magnitud, ciertos debates jurídicos, sociales y políticos deben ser aplazados, a fin de que el país, y en especial las autoridades, puedan concentrarse en enfrentar de la mejor manera posible la pandemia. Que no sería entonces el momento oportuno para discutir la equidad del sistema tributario ni para poner en vilo el estatuto tributario pues estamos en una situación en que es necesario proteger al máximo los ingresos tributarios, ya que la crisis asociada a la pandemia ha implicado reducciones fuertes de los ingresos del Estado, por ejemplo por la caída de los precios del petróleo, al tiempo en que el Estado tiene que hacer gastos extraordinarios para enfrentar la crisis sanitaria y socioeconómica. Igualmente podría objetarse que en esta coyuntura no conviene involucrar a la Corte Constitucional en discusiones difíciles y complejas, como las que plantea la presente demanda, a fin de que la justicia constitucional pueda concentrar el máximo de sus esfuerzos en el examen de los decretos legislativos.

Entendemos y somos sensibles a esas objeciones, que a primera vista parecen razonables. Es más, esta demanda estaba lista ya hace varios meses y habíamos pensado en presentarla a finales del mes de febrero. Sin embargo, debido a la pandemia, decidimos aplazar su presentación precisamente por cuanto consideramos que era el momento de concentrar todos los esfuerzos en lograr consensos políticos y sociales acerca de la mejor forma de enfrentar la pandemia. Teníamos claro que el país entraba en un período de aguda incertidumbre, por lo cual parecía inoportuna una demanda que busca una reforma estructural del sistema tributario a fin de ajustarlo al principio constitucional de progresividad.

Sin embargo, la propia evolución de la pandemia y de las medidas tomadas para enfrentarla nos han llevado a reconsiderar nuestra decisión, por una razón esencial: los debates más importantes sobre como enfrentar la pandemia están íntimamente vinculados al tema esencial planteado por la presente demanda, que es la falta de progresividad del estatuto tributario.

Explicamos el anterior punto: aunque el coronavirus puede infectar a cualquier persona, esta pandemia, como casi cualquier epidemia, ha tenido efectos mucho más severos en las poblaciones más vulnerables y más pobres por distintas razones, que se refuerzan mutuamente: esas poblaciones tienen mayor dificultad para prevenir el contagio y, por su situación social, pueden padecer patologías previas que las ponen en mayor riesgo en caso de ser infectadas. Además, las medidas de aislamiento las impactan en forma más grave pues estas personas no tienen ahorros y viven de lo que ganan día a día. Todos los análisis han enfatizado que sin medidas compensadoras, la pandemia y las políticas para enfrentarla incrementarán la pobreza y la desigualdad. Según cálculos del Grupo de Investigación en Macroeconomía de la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes, en un

escenario de aislamiento el Producto Interno Bruto (en adelante PIB) del país caerá 1,25%⁶ y la pobreza se incrementará por lo menos en 15 puntos porcentuales, “7,3 millones de personas más que en 2019”⁷. Fedesarrollo por su parte pronostica una caída mínima del 2,7% y máxima de 7,9%⁸ del PIB.

Este choque económico, en un mundo ideal, sería compensado perfectamente por el Estado de la siguiente manera: “*el gobierno compensaría perfectamente a quienes enfrentan pérdidas por esta calamidad y al terminar el episodio repartiría entre todos los colombianos el costo de esa ayuda, con un énfasis progresivo (contribuirían más los que mejor estén al finalizar el episodio)*”⁹. Pero, como lo muestra esta demanda, no estamos en ese mundo ideal precisamente, entre otras cosas, por la falta de progresividad del sistema tributario, que imposibilita al Estado no sólo a recolectar mayores recursos sino además a redistribuirlos en forma más justa.

Consideramos entonces que, contrariamente a lo que habíamos pensado inicialmente, hoy es el mejor momento para presentar la demanda y enfrentar este grave problema estructural, que es la falta de progresividad del sistema tributario, que viola el principio constitucional de progresividad tributaria, y reproduce y acentúa nuestras agudas desigualdades sociales, con lo cual también desconoce el artículo 13 de la Carta, que ordena que las autoridades deben esforzarse por lograr que la igualdad sea real y efectiva. Y esto por dos razones: porque las crisis son a veces la única oportunidad para que una sociedad tenga la energía suficiente para tomar decisiones difíciles, como sería esta reforma estructural de nuestro sistema tributario, como lo han planteado los economistas políticos Drazen y Grilli¹⁰. Y segundo porque esta demanda, si es acogida por la Corte, permitirá que el Congreso y el Gobierno enfoquen el manejo económico de la presente crisis con criterios de justicia distributiva y de progresividad tributaria, que no sólo armonicen nuestro sistema tributario con los principios constitucionales sino que además eviten que la crisis incremente la desigualdad y la pobreza. Así, la presente demanda da cuenta clara de la inconstitucionalidad del Estatuto Tributario por incumplimiento del principio de progresividad. Pero también es un llamado para que en el trámite del nuevo marco tributario colombiano se tomen decisiones sensibles al contexto, a la pandemia y a las necesidades de la población, especialmente los sectores más desfavorecidos y afectados. Llamado que ya ha hecho el Grupo de Investigación en Macroeconomía de la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes al afirmar que es necesario: “*retomar el debate aplazado acerca de una estructura tributaria que permita mejor distribución del ingreso, además de financiar el tremendo esfuerzo fiscal que se está haciendo y que deberá seguir haciendo en los próximos meses*”¹¹. Y es que un sistema tributario progresivo permite mejor que uno regresivo que el Estado redistribuya recursos a favor de los sectores más vulnerables en situaciones de crisis. Por eso no es de extrañar que según estimaciones de investigadores del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), los países de América Latina y el Caribe, que en general no tienen sistemas tributarios progresivos, han anunciado una destinación de recursos promedio para atacar la pandemia de 4,1% del PIB, en tanto los países desarrollados, con sistemas tributarios más progresivos, han movilizadado en promedio 16,3% del PIB, es decir, una diferencia superior a los 12 puntos porcentuales¹⁶.

⁶ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 14. En emergencia todos ponemos: consideraciones sobre la financiación del estímulo estatal. 12 de abril de 2020.

⁷ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 20. Efectos en pobreza y desigualdad del Covid-19 en Colombia: un retroceso de dos décadas. 18 de mayo de 2020.

⁸ EL ESPECTADOR. Economía colombiana puede contraerse hasta -7,9% este año, según Fedesarrollo. 21 de abril de 2020. Disponible en: <https://www.elespectador.com/economia/economia-colombiana-puede-contraerse-hasta-79-este-ano-segun-fedesarrollo-articulo-915753> (consultado el 18 de mayo de 2020).

⁹ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 14. En emergencia todos ponemos: consideraciones sobre la financiación del estímulo estatal. 12 de abril de 2020, p. 2.

¹⁰ Drazen, A. & Grilli, V. The Benefits of Crises for Economic Reforms. Natl. Bur. Econ. Res. (1990)

¹¹ FACULTAD DE ECONOMÍA. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. Nota Macroeconómica No. 20. Efectos en pobreza y desigualdad del Covid-19 en Colombia: un retroceso de dos décadas. 18 de mayo de 2020.

En síntesis, ahora como nunca resulta imperativo que el mecanismo redistributivo por excelencia de los Estados sociales de derecho, el de la tributación, se ajuste a los principios constitucionales, compatibles con ese concepto de Estado, con sus ingredientes definitorios y esenciales. Solo así el Estado puede asegurar de manera cierta y sostenible condiciones para salir lo mejor librados posibles de la crisis y de los efectos de la pandemia, al tiempo que se corrija la inconstitucionalidad de base en la que se incurre por la falta de progresividad del sistema tributario en su totalidad.

Por eso creemos que, en vez de ser inoportuna, irresponsable o insensible, esta demanda se ajusta particularmente bien a las necesidades constitucionales de esta difícilísima coyuntura. Al hilo de lo anterior, entendemos que las cargas de la Corte con el control de constitucionalidad de los decretos legislativos dictados y los que vienen son enormes y que el tribunal tiene una enorme responsabilidad no solo jurídica sino también política de sus fallos frente a la emergencia que se vive y a la capacidad de reacción del Estado. Pero precisamente por eso es que creemos que la demanda es oportuna pues el control automático de constitucionalidad de muchos de los decretos legislativos, aunque sea intenso, resultará insuficiente, deficitario, precario, dada la existencia de la inconstitucionalidad de base que se encuentra en otra parte: en el sistema tributario.

2. Normas constitucionales violadas

Las normas demandadas infringen directamente el artículo 363 de la Constitución, que establece que *“el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”*, especialmente el principio de progresividad. Igualmente, esas normas, al desconocer los principios constitucionales tributarios, violan también los artículos superiores 1 (sobre el Estado social de derecho), 13 (sobre el derecho a la igualdad) y el numeral 9 del 95 (sobre el deber de todas las personas y ciudadanos de *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*). Igualmente violan el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (en adelante PIDESC) y el artículo 1 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia De Derechos Económicos, Sociales y Culturales o *“Protocolo de San Salvador”*, que hacen parte del bloque de constitucionalidad y establecen el deber del Estado de destinar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los derechos económicos, sociales y culturales (en adelante DESC).

3. Síntesis de la demanda y presentación de la estructura del texto.

El sistema tributario colombiano es entendido como el conjunto de normas e instituciones que regulan la actividad impositiva y recaudatoria de tributos por parte del Estado. Está contenido en el Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, y se encuentra fundamentado en seis principios constitucionales (CP arts. 150.12, 338 y 363): (i) legalidad; (ii) certeza; (iii) irretroactividad, (iv) equidad; (v) eficiencia y (vi) progresividad. Estos principios tributarios, en especial los tres últimos, se encuentran a su vez íntimamente ligados a la definición de Colombia como un Estado social de derecho (CP art. 1), el reconocimiento del derecho a la igualdad (CP art. 13), la asignación de deberes constitucionales a las personas, en especial el deber de contribuir al financiamiento del Estado con criterios de justicia y equidad (CP art. 95 núm. 9) y el establecimiento del deber del Estado de consagrar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los DESC (PIDESC, art 2 y Protocolo de San Salvador, art 1). Esto por cuanto solo se podrá materializar el Estado social de derecho y respetar la igualdad real entre los colombianos y su deber de contribuir con justicia y equidad a los gastos del Estado si el sistema tributario es coherente con esos propósitos y es equitativo, progresivo y eficiente.

La Corte Constitucional ha señalado que estos principios, en especial los de equidad, eficiencia y progresividad, “*constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y (...) se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular*”¹². Esto significa que un impuesto específico puede no ser progresivo, pero no es inconstitucional si el sistema tributario en su conjunto sí es progresivo. Por eso esta demanda se dirige contra el sistema tributario en su conjunto y demostrará que este no respeta esos tres principios constitucionales, en especial el de progresividad.

La demanda ataca el sistema tributario colombiano analizado como conjunto, tal y como está plasmado en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), mostrando que viola el principio de progresividad. Es decir, más allá de plantear una discusión sobre la progresividad o no de un tributo determinado o de una decisión legislativa en materia tributaria, el análisis que aquí se presenta es del sistema como un todo normativo. Para ello se demostrará empíricamente, con indicadores contundentes, que el sistema tributario colombiano no es progresivo, ni tampoco respeta los principios de equidad y eficiencia, por lo cual es inconstitucional y así debe declararlo la Corte Constitucional.

No obstante, una inexecutable inmediate del Estatuto Tributario sería catastrófica y conduciría a una situación constitucionalmente peor que la actual. Una decisión en este sentido privaría al Estado de los recursos necesarios para cumplir sus funciones. Por ello, solicitaremos a la Corte que module su decisión y difiera los efectos de esa inexecutable por dos años, prorrogables por otros dos años. Esto con el objetivo de permitir que el Congreso de la República, en colaboración armónica con el ejecutivo y con la correspondiente deliberación ciudadana, adopte un nuevo Estatuto Tributario acorde con los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia. De esa manera, el Congreso contaría con un término de dos años, que luego podría prorrogarse por dos años más, siempre y cuando demuestre que, al momento de cumplirse el plazo, está en trámite un proyecto de Estatuto Tributario.

La demanda tiene entonces una estructura silogística: partimos de una premisa mayor normativa, que es que el sistema tributario tiene que respetar los principios de progresividad, equidad y eficiencia. Luego realizamos un análisis empírico para demostrar una premisa menor, a saber, que el sistema tributario no respeta esos principios constitucionales, en especial porque no es progresivo. Este análisis conduce a una conclusión ineluctable: la inconstitucionalidad de la base normativa del sistema tributario colombiano, el Estatuto Tributario, y las normas que lo han modificado o reformado.

Esta lógica de la demanda explica la estructura del texto. Comenzamos con un análisis metodológico sobre la posibilidad de presentar argumentos empíricos en sede de control de constitucionalidad (sección 3). Esto es importante porque la demostración de la falta de progresividad del sistema tributario en su conjunto no puede llevarse a cabo a partir de un argumento abstracto y la mera confrontación de las normas demandadas con el texto constitucional. Por el contrario, se hace necesario un ejercicio de revisión del estado de cosas en materia tributaria en Colombia y del impacto que el sistema tiene en la sociedad colombiana. Este uso de la información podría considerarse impropio de un control de constitucionalidad abstracto, como el que se adelanta por medio de una demanda ciudadana contra un código. Pero demostraremos en esa parte metodológica que no es así, sino que el control de constitucionalidad abstracto no se desnaturaliza si en ciertos casos se acude a herramientas empíricas para demostrar el cargo de inconstitucionalidad.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-815 de 2009. M.P. Nilson Pinilla Pinilla. Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Una vez superada esa dificultad metodológica, procedemos a explicar la premisa normativa de nuestra argumentación. Allí hacemos una explicación de los principios que rigen el sistema tributario colombiano (sección 4). Y hacemos especial énfasis en el principio de progresividad tributaria, que implica que el sistema tributario sea redistributivo y que aquellos que tienen mayor capacidad de pago contribuyan proporcionalmente más que aquellos con menor capacidad de pago.

Posteriormente, abordamos la premisa empírica de nuestra argumentación: a partir de diversos indicadores, especialmente el coeficiente de Gini antes y después de impuestos, demostraremos que el sistema tributario viola el principio de progresividad tributaria (sección 5). Y que esa falta de progresividad del sistema tributario no deriva de problemas de implementación del sistema sino de su propio diseño normativo por lo menos por dos factores: (i) un peso excesivo de los impuestos indirectos, que por su propia naturaleza difícilmente son progresivos y, (ii) la existencia de numerosos beneficios tributarios, adoptados sin transparencia, justificación técnica o evaluación, y que favorecen desproporcionadamente a los contribuyentes de altos ingresos.

Las dos secciones siguientes de la segunda parte abordan una cuestión adicional: si hemos demostrado que el Estatuto Tributario plasma un sistema tributario que no es progresivo y eso hace que sea inconstitucional, es necesario considerar si dicha falta de progresividad responde a un interés del legislador por fortalecer otros principios, específicamente la eficiencia y la equidad (secciones 6 y 7). El punto central de ambas secciones es demostrar que el incumplimiento del principio de progresividad no responde a una decisión del legislador de ponderarlo con los demás principios que rigen el sistema tributario, pues en realidad no cumple con ninguno de los tres.

Como esta demanda se presenta luego de una reforma tributaria, adoptada en diciembre del año pasado (Ley 2010 de 2019), procedemos a mostrar que esa reforma no corrigió, sino que incluso pudo agravar la inequidad y la falta de progresividad del sistema tributario, por lo cual nuestros argumentos empíricos siguen plenamente vigentes (sección 8). Y, entendiendo además la coyuntura derivada de la expansión del SARS-CoV-2 en Colombia y el mundo, explicamos cómo lo pretendido en esta demanda tiene además el efecto de coadyuvar a la disminución de los impactos negativos de la pandemia y el aislamiento (sección 9).

La siguiente parte de la demanda está dedicada a presentar las conclusiones del análisis: ineludiblemente la decisión de la Corte debe ser declarar la inexecutable del Estatuto Tributario (sección 9). Pero, en aras de evitar una situación constitucional más gravosa y dañina, es necesario diferir los efectos de la declaratoria durante un período prudencial, al tiempo que se exhorta al Congreso para que expida, desarrollando los principios deliberativos de nuestra democracia constitucional, un Estatuto Tributario nuevo acorde con los principios constitucionales. Por eso solicitamos una declaratoria de inexecutable diferida del decreto demandado, incluyendo todas las reformas y modificaciones al mismo.

4. El problema metodológico: la posibilidad de usar argumentos empíricos para discutir la constitucionalidad de normas en el control constitucional abstracto

La mayoría de los argumentos que se utilizan para demostrar que el estatuto tributario viola los principios de progresividad y equidad se basan en la verificación de los efectos concretos que tienen las normas tributarias colombianas. Esto pone de presente una cuestión metodológica previa que debe abordar la Corte Constitucional antes de entrar en el análisis de fondo del cargo presentado: ¿es posible basar una decisión de inexecutable en argumentos empíricos?

En la presente sección abordamos este asunto, para lo cual en primer lugar llevamos a cabo una caracterización breve del control de constitucionalidad abstracto y de la inadmisibilidad, como regla

general, de argumentos de corte empírico (subsección 3.1). Posteriormente presentaremos tres conjuntos de casos en los que la Corte Constitucional ha flexibilizado la regla general y ha entendido que es necesario, legítimo y deseable abordar una discusión constitucional abstracta a partir de análisis, datos y argumentos empíricos (subsección 3.2). En primer lugar, expondremos situaciones en las que la exequibilidad de una norma depende de la verificación de condiciones fácticas (subsección 3.2.1). En segundo lugar, mostraremos situaciones en las que la aplicación de normas resulta inconstitucional (subsección 3.2.2). En tercer lugar, analizaremos disposiciones legales que han sido adoptadas con base en evidencia empírica (subsección 3.2.3). Finalmente, explicaremos por qué el presente caso se enmarca en esta tipología y, por lo tanto, la Corte debe realizar el control de constitucionalidad abstracto desde bases tanto normativas como empíricas (subsección 3.3).

4.1. Caracterización del control de constitucionalidad abstracto y de los argumentos que se pueden utilizar cuando se realiza

Según el artículo 241 superior, la Corte Constitucional es la guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, rol que desarrolla a partir del ejercicio de distintas funciones y competencias. Una de ellas es la de decidir sobre la constitucionalidad de actos reformatorios de la Constitución, leyes y otras normas con fuerza de ley. Acto o función que pertenece a la categoría de control de constitucionalidad abstracto, entendido como un ejercicio que *“obliga al juez constitucional a confrontar la norma atacada con toda la Constitución”*¹³. Es de la naturaleza del control de constitucionalidad abstracto que la discusión jurídico-constitucional en la que se basa es, *prima facie*, conceptual, teórica y normativa, de manera que los hechos tienen poca incidencia en la decisión¹⁴ y, en ese entendido, los argumentos que se basen en consideraciones empíricas serían en principio inadmisibles.

Esta característica se ve reflejada en los requisitos que la Corte ha determinado como necesarios para admitir una demanda de inconstitucionalidad o para decidir de fondo sobre la misma. Específicamente, la Corte ha afirmado que el requisito que establece el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, relativo a la presentación de las razones por las cuales las normas demandadas violan la Constitución, trae implícita la obligación de presentar razones pertinentes, entre otros calificativos¹⁵. Esto implica que el reproche que se le hace a la norma demandada debe ser de naturaleza constitucional, es decir, provenir de una confrontación entre la primera y la Constitución. En ese entendido, serían inadmisibles las consideraciones legales o doctrinarias, las que se basan en puntos de vista subjetivos del demandante o las que se fundan en análisis de conveniencia¹⁶.

En consecuencia, al estudiar el cumplimiento de este requisito la Corte ha sido cuidadosa en afirmar que el control de constitucionalidad implica un ejercicio de confrontación entre la norma demandada y parámetros normativos de orden constitucional. Ejercicio ajeno a las consideraciones sobre sus efectos en el mundo real y que mantiene un concepto de control de constitucionalidad que en principio es abstracto y no toma en cuenta consideraciones empíricas.

No obstante, la propia Corte Constitucional ha aceptado que hay eventos en que dicho ejercicio de confrontación no puede ni debe ser completamente abstracto o cerrado, sino que debe ir de la mano con un estudio empírico que permita determinar la constitucionalidad o no de una norma determinada. Es decir, es cierto que no puede declararse la inexequibilidad de una disposición con argumentos de

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁴ Ver QUINCHE RAMÍREZ, Manuel Fernando. Derecho constitucional colombiano. Bogotá D.C.: Editorial Temis, 2015, p. 607.

¹⁵ Ver Corte Constitucional Auto 244 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁶ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

simple conveniencia, a partir de casos particulares o por problemas de aplicación indebida de las normas demandadas. Pero sí hay escenarios en los que las consideraciones empíricas son intrínsecas al control de constitucionalidad abstracto y, en ese orden de ideas, es legítimo presentar argumentos de ese tipo.

4.2. Escenarios de flexibilización en el uso de herramientas empíricas para el control de constitucionalidad abstracto

Específicamente, la Corte ha utilizado argumentos y consideraciones empíricas al menos en tres conjuntos de casos: (i) disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas; (ii) regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos y, (iii) disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica. A continuación, explicaremos brevemente cada uno de estos conjuntos de casos y, posteriormente, revisaremos en cuál de estos grupos se enmarca la presente demanda. No sin antes mencionar que esta clasificación se desprende de una sistematización de las distintas decisiones de la Corte Constitucional, presentada en la Tabla 1 y que es una construcción teórica derivada del análisis de las decisiones del propio tribunal.

Tabla 1 - Casos en que la Corte Constitucional ha admitido el uso de información empírica en control de constitucionalidad abstracto (Elaboración propia)

Disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas		Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se pueden tornar inconstitucionales por sus efectos prácticos		Disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica	
Categoría	Sentencia	Categoría	Sentencia	Categoría	Sentencia
Estados de excepción	C-004 de 1992	Sistema de Seguridad Social en Salud	C-1489 de 2000	Definición de “habitante de calle”	C-385 de 2014
	C-556 de 1992	Sistema de Seguridad Social en Pensiones	C-126 de 1995	Educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas	C-128 de 2002
	C-070 de 2009		C-540 de 2008		
	C-216 de 2011	Créditos para vivienda	C-383 de 1999		
Recursos naturales no renovables y regalías	C-221 de 1997	Acceso a la justicia en materia laboral	C-160 de 1999		

4.2.1. Estándares de constitucionalidad dependientes de la verificación de condiciones empíricas

En ciertos eventos la Corte Constitucional ha identificado estándares constitucionales que debe aplicar para revisar la exequibilidad de una norma y que dependen, en todo o en parte, de un ejercicio de verificación de condiciones materiales o fácticas concretas. Es decir, son casos en los que lo fáctico y lo jurídico son inescindibles en el marco del control de constitucionalidad abstracto.

El ejemplo más claro de este conjunto de casos es la verificación de condiciones fácticas que utiliza la Corte para analizar si una declaratoria de estado de excepción se ajusta a la Constitución o no. Desde sus primeras decisiones, la Corte entendió que las declaratorias de estado de excepción tienen un presupuesto objetivo de cuya verificación depende la constitucionalidad o no de la disposición. Por ejemplo, para el caso del estado de emergencia económica, social y ecológica, explicó que, para dictar legítimamente el decreto de declaratoria era necesario que sobrevinieran hechos diferentes a la

guerra exterior y la conmoción interior y que, al tiempo, estos perturben o amenacen perturbar grave e inminentemente el orden económico, social y ecológico del país o sean una grave calamidad pública¹⁷. Según la Corte, estos hechos “(...) *constituyen el presupuesto objetivo del decreto que declara la emergencia económica y su ausencia determina la inexecutable del acto y la responsabilidad del Presidente y sus Ministros (CP art. 215)*”¹⁸.

Esto implica un entendimiento determinado de las facultades que tiene la Corte Constitucional en el marco del control de constitucionalidad abstracto que en la actualidad es estándar, por lo menos en cuanto la declaratoria de estado de excepción. Así, en diversas oportunidades la Corte ha reiterado su jurisprudencia respecto a este asunto, a veces con una terminología distinta a la utilizada en 1992, pero siempre a partir de las mismas facultades de utilizar información empírica¹⁹.

Un caso similar es el de la determinación de la naturaleza de los recursos naturales para revisar si deben ser objeto o no de regalía²⁰. En una ocasión un ciudadano demandó ante la Corte Constitucional un decreto ley que establecía que los concejos municipales y los distritos podrían crear un impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra de lecho de los cauces de ríos y arroyos, por considerar que este era un recurso natural no renovable y por lo tanto solo podía ser sujeto de regalías, no de impuestos regulares. Para lo que interesa, en ese caso la Corte tuvo que entrar a revisar el concepto de recurso natural no renovable desde la ecología y la economía, por fuera del debate teórico-constitucional e ingresando a campos aparentemente ajenos al control de constitucionalidad abstracto, pero íntimamente ligado a él. Así, luego de pedir conceptos técnicos a distintos expertos e instituciones, la Corte concluyó que la arena, el cascajo y la piedra “*no son renovables, al menos en escalas de tiempo humanas, por cuanto su reposición por procesos naturales toma millones de años*”²¹. En consecuencia, la Corte decidió declarar inexecutable la norma (con efecto diferido) para que se entendiera que la extracción de arena, piedras y cascajo de ríos debería quedar sometida al régimen general de regalías.

Los ejemplos presentados demuestran que hay circunstancias en las que el estudio sobre la executable o no de una disposición jurídica depende necesariamente de la verificación de ciertas condiciones fácticas. Y, en ese entendido, exigen de la Corte un ejercicio de análisis de información empírica que es incompatible con un concepto cerrado del control de constitucionalidad abstracto como el expuesto inicialmente. Tanto el presupuesto objetivo de las declaratorias de estado de excepción como la naturaleza de un recurso como renovable o no dependen necesariamente de una revisión del entorno fáctico en que está inmersa la norma objeto de control y, a partir de ahí, sí es posible decidir sobre la misma.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹⁹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992. Corte Constitucional. Sentencia C-070 de 2009. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto y Clara Elena Reales Gutiérrez. Corte Constitucional. Sentencia C-216 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

²¹ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

Tabla 2 - Disposiciones a las que se les aplica un estándar de constitucionalidad que depende de una verificación de condiciones empíricas determinadas (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Estados de excepción	C-004 de 1992
	C-556 de 1992
	C-070 de 2009
	C-216 de 2011
Recursos naturales no renovables y regalías	C-221 de 1997

4.2.2. Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos

En otros eventos la Corte Constitucional ha analizado cargos de inconstitucionalidad presentados contra normas que *prima facie* se adecúan a la Constitución, pero cuya aplicación genera situaciones inconstitucionales. Es decir, asuntos en los que quienes demandan no alegan la existencia de una contradicción abstracta entre las disposiciones demandadas y la Constitución, sino entre los efectos prácticos que la aplicación de dichas normas genera y la Constitución, siempre y cuando ese efecto práctico esté vinculado a los diseños normativos incorporados en las regulaciones demandadas.

Dentro de este grupo de casos se pueden encontrar diferentes ejemplos. Uno es el de una demanda presentada por un ciudadano contra la Ley 100 de 1993, específicamente contra las disposiciones relacionadas con la administración del Régimen Subsidiado de Salud²². La Corte en ese caso entendió que el cargo de inconstitucionalidad presentado por el demandante no estaba relacionado con el diseño teórico del Régimen Subsidiado, sino con el impacto negativo en la prestación del servicio de salud que generaba la intermediación privada a través de administradoras, más específicamente, los sobrecostos asociados²³. Entendido así el cargo de inconstitucionalidad planteado por el demandante, la Corte se vio en la necesidad de revisar si era posible tener en cuenta consideraciones empíricas para analizar si efectivamente las normas demandadas eran inexecutable.

Inicialmente aceptó que el control de constitucionalidad abstracto se refiere a la compatibilidad de un contenido normativo determinado con la Constitución, de manera que no sería propio revisar aspectos como la indebida aplicación de una norma, por ser irrelevante. No obstante, posteriormente la Corte explicó que una regulación que en abstracto parece constitucional puede ser inexecutable en su desarrollo si provoca “*situaciones verdaderamente inconstitucionales*”²⁴. Es decir, que es posible que una regulación que en abstracto se ajusta a la Constitución sea inconstitucional por sus efectos prácticos. Pero para que esto sea relevante en el marco del control de constitucionalidad abstracto es necesario que “*esos desarrollos prácticos inconstitucionales no provengan de una indebida aplicación de las regulaciones legales*”²⁵, sino de “*los diseños institucionales y de las regulaciones establecidas en la ley*”²⁶.

De acuerdo con esas consideraciones, la Corte determinó que el demandante, en efecto, presentaba una argumentación que concordaba con el estándar y, por lo tanto, llevó a cabo un análisis empírico relacionado con el margen de intermediación de las Administradoras del Régimen Subsidiado y la posible inconstitucionalidad de esta situación. Esto incluyó consideraciones sobre los niveles de cobertura del Régimen Subsidiado en 1997 y 1998, los gastos en prestación de servicios en salud para

²² Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²³ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

esos años y los correlativos gastos de administración. Así, a pesar de encontrar que el cargo presentado no se sustentaba empíricamente y, por lo tanto, que debía declarar exequibles las normas demandadas, es claro que la Corte entendió que en estos eventos era posible llevar a cabo una suerte de análisis empírico-constitucional en el desarrollo del control de constitucionalidad abstracto²⁷.

La Corte ha asumido posiciones similares en otros casos. Uno es el de la declaratoria de inexecutable de una porción del régimen normativo que sostenía el sistema de Unidad de Poder Adquisitivo Constante (UPAC) de cálculo del costo de créditos para vivienda. Allí la Corte determinó que lo dispuesto en la ley desbordaba la capacidad de pago real de quienes compraban vivienda en Colombia, especialmente de la clase media y los trabajadores²⁸. Otro es el de la declaratoria de exequibilidad de la disposición de la Ley 100 de 1993 que establecía el aumento en dos años de la edad mínima requerida para acceder a la pensión de vejez para 2014. En su sentencia la Corte afirmó que la legitimidad de esta medida estaba dada por el crecimiento efectivo de la expectativa de vida de los colombianos, es decir, un dato empírico²⁹. Uno más es el de la declaratoria de exequibilidad de la disposición de la Ley 100 de 1993 que establecía un menor número de años como edad mínima requerida para acceder a la pensión de vejez cuando la afiliada es una mujer en comparación con un hombre. En este caso la Corte consideró la situación efectiva de discriminación contra las mujeres en la sociedad colombiana como factor que legitima tomar medidas afirmativas como la demandada³⁰. Y, finalmente, en la declaratoria de inexecutable del requisito obligatorio de agotamiento de la conciliación extrajudicial como requisito de procedibilidad para acceder a la jurisdicción ordinaria laboral, la Corte constató que decidir de otra manera generaría impactos concretos en el acceso a la justicia de los trabajadores, pues el aparato gubernamental no estaba preparado para recibir una alta cantidad de solicitudes de conciliación en materia laboral³¹.

Es entonces una posición reiterada en la jurisprudencia constitucional que es posible elevar cargos de inconstitucionalidad soportados en información empírica cuando se trata de discusiones sobre disposiciones normativas que *prima facie* podrían ser constitucionales pero que al ser aplicadas generan situaciones inconstitucionales. Esto siempre y cuando se demuestre que la inconstitucionalidad en discusión no deviene de la mala aplicación de las disposiciones demandadas o de su incumplimiento, sino del diseño institucional y su desarrollo, o de una situación empírica que hace inconstitucional un diseño normativo que podría ajustarse a la Constitución en otro contexto.

Tabla 3 - Regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se pueden tornar inconstitucionales por sus efectos prácticos (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Sistema de Seguridad Social en Salud	C-1489 de 2000
Sistema de Seguridad Social en Pensiones	C-126 de 1995 C-540 de 2008
Créditos para vivienda	C-383 de 1999
Acceso a la justicia en materia laboral	C-160 de 1999

²⁷ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1489 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁸ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-383 de 1999. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

²⁹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-126 de 1995. M.P. Hernando Herrera Vergara.

³⁰ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-410 de 1994. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³¹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1999. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

4.2.3. Disposiciones legales que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica

Finalmente, el tercer grupo de casos en que la Corte ha utilizado argumentos empíricos para llevar a cabo el control de constitucionalidad abstracto es el de las disposiciones legales cuyos elementos normativos fueron adoptados a partir de una valoración empírica realizada por el legislador. Esto siempre que la discusión continúe enmarcada en una contraposición entre lo demandado y la Constitución, no en una simple contradicción del argumento empírico del legislador.

Uno de los ejemplos más recientes de esta categoría es el de una demanda presentada por dos ciudadanas contra una porción de la Ley 1641 de 2013 que limitaba la definición de *“habitante de calle”* a aquella persona que *“hace de la calle su lugar de habitación (...) y, que ha roto vínculos con su entorno familiar”*³². Concretamente, las demandantes afirmaban que establecer como requisito necesario para recibir la protección constitucional que merecen quienes se encuentran en situación de calle el haber roto vínculos con el entorno familiar era discriminatorio y por lo tanto se debía declarar inexecutable esa parte del artículo³³.

Allí la Corte Constitucional se enfrentó al problema de determinar si una definición específica de un concepto realizada por el Congreso era exequible o no. La Corte afirmó que en ocasiones el ejercicio de definir normativamente un concepto implica necesariamente la utilización de datos, información o percepciones de índole empírica³⁴. De manera que hay disposiciones que *“contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica”*³⁵ y dicho juicio valorativo puede ser sujeto de control de constitucionalidad abstracto. Así, *“si el Congreso de la República legisla en atención a determinadas circunstancias y la ley resultante de la actividad legislativa se basa en hechos pasibles de comprobación, esa ley puede resultar descalificada si, al enfrentar el control, falla el supuesto empírico y es refutado por otros hechos que lo desvirtúan”*³⁶.

En este caso la Corte revisó su propia jurisprudencia en sede de revisión de tutelas para verificar si efectivamente la ruptura del vínculo familiar había sido un factor común en las personas en situación de calle que habrían solicitado protección por la vía del amparo. El análisis jurisprudencial arrojó que los factores comunes a la definición eran el socioeconómico, relacionado con la pobreza, y el geográfico, entendido como la presencia en el espacio público urbano, de forma que nunca había sido relevante la ruptura de vínculos familiares³⁷. En atención a esos argumentos, la Corte decidió declarar inexecutable el requisito de haber roto vínculos familiares para ser considerado *“habitante de calle”* y recibir los beneficios consagrados en la Ley 1641 de 2013.

Algo similar ya había ocurrido cuando se analizó una demanda contra una parte de la Ley 324 de 1996 que consagraba el reconocimiento del Estado colombiano a la Lengua Manual Colombiana como el idioma propio de la comunidad sorda del país³⁸ y que implicaba, esencialmente, una preferencia valorativa del legislador por este sistema en comparación con otros, como la oralidad. La demandante en este caso afirmaba que la norma era inconstitucional por ignorar la existencia de alternativas pedagógicas válidas para la comunidad sorda e imponer un solo modelo de enseñanza y

³² Ley 1641 de 2013, artículo 2.b.

³³ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁴ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-385 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

³⁸ Ver Ley 324 de 1996, artículo 2.

rehabilitación de forma discriminatoria³⁹. Para el análisis de constitucionalidad la Corte determinó que primero debía examinar si elegir un método para la educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas *era constitucional per se y en abstracto y, posteriormente, debía dar respuesta a la siguiente pregunta: “¿existen evidencias claras de que el método de educación y rehabilitación fundado en el lenguaje de señas sea superior a las estrategias basadas en la oralidad?”*⁴⁰. Respecto al segundo punto, que es el que interesa para el presente caso, la Corte explicó que el debate científico sobre la preferencia o no por un método de enseñanza determinado seguía abierto y que no había evidencia concluyente que soportara la elección del método basado en la lengua de señas. De manera que era imperativo concluir que *“la interpretación de las disposiciones acusadas, según la cual éstas implican un apoyo privilegiado y casi exclusivo al idioma de señas es inconstitucional y debe ser retirada del ordenamiento”*⁴¹.

De acuerdo con los dos ejemplos anteriores, la Corte Constitucional también estaría habilitada para utilizar argumentos de índole empírica cuando se trata de discusiones sobre la constitucionalidad o no de disposiciones en las que el legislador partió de una base valorativa concreta que puede ser discutida a partir de argumentos empíricos. Es decir, si el Congreso considera que es necesario privilegiar un asunto sobre otro, basado en argumentos valorativos empíricos, es posible controvertirlo a través de la acción pública de inconstitucionalidad, siempre que se demuestre que efectivamente existe un argumento de inconstitucionalidad concreto basado en la evidencia empírica que se pretende utilizar. En otras palabras, sin abandonar el juicio de confrontación entre el texto demandado y la norma constitucional.

Tabla 4 - Disposiciones que contienen elementos normativos adoptados por el legislador a partir de alguna valoración empírica (Elaboración propia)

Categoría	Sentencia
Definición de “habitante de calle”	C-385 de 2014
Educación y rehabilitación de personas con limitaciones auditivas	C-128 de 2002

4.3. Aplicación al presente caso y conclusión

Lo explicado anteriormente demuestra que el control de constitucionalidad abstracto no puede ser entendido como un ejercicio que nunca puede tener en cuenta argumentos empíricos para solucionar problemas jurídicos. A pesar de ser claro que dicho control consiste esencialmente en una confrontación directa y en abstracto de disposiciones jurídicas con la Constitución, lo que hemos demostrado aquí es que hay eventos en los cuales dicha confrontación depende de un análisis empírico, sin que por eso se deje de estar en presencia de un control de constitucionalidad abstracto. Luego de casi treinta años de jurisprudencia constitucional es posible identificar por lo menos tres conjuntos de casos en los que el control de constitucionalidad abstracto ha sido permeado por argumentos empíricos y estos han servido como soporte para una decisión de exequibilidad o inexequibilidad.

³⁹ En ese caso la Corte no sólo utilizó argumentos empíricos para decidir sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, sino que abrió el debate público al respecto a través de invitaciones a docentes, investigadores, científicos e incluso las propias personas que pertenecen a la comunidad sorda, para que hicieran llegar sus puntos de vista sobre la demanda y la disposición demandada.

⁴⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-128 de 2002. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

⁴¹ Corte Constitucional. Sentencia C-128 de 2002. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

En el presente caso lo que se pretende es discutir la constitucionalidad del Estatuto Tributario colombiano, contenido en el Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican, por ser este contrario al principio de progresividad tributaria y a otros principios constitucionales (CP art. 363) y afectar el derecho a la igualdad y la cláusula del Estado social de derecho (CP arts. 1, 13 y 95). Entendido así, es difícil afirmar que este es un caso similar a aquellos en los que se está en presencia de disposiciones normativas adoptadas por el legislador a partir de valoraciones empíricas propias (que es el tercer grupo de casos analizados contenidos en la tabla 4 y en donde uno de los ejemplos fue el de la definición legal de “*habitante de calle*”).

Pero es claro que el problema de constitucionalidad que se presenta es similar al grupo de casos en que el análisis depende necesariamente de la verificación el cumplimiento de condiciones empíricas (que es el primer grupo de casos analizados y en donde el ejemplo paradigmático es la declaratoria de estado de excepción). Este punto se desarrollará más adelante⁴², pero en general se puede afirmar que no es posible llevar a cabo una evaluación sobre la progresividad de un sistema tributario y, por lo tanto, su adhesión al artículo 363 de la Constitución, si no se revisa que (i) grave diferencialmente a las personas de ingresos más altos respecto de las de ingresos más bajos, de manera que las primeras paguen más de manera relativa que las segundas y, (ii) modifique positivamente la situación de desigualdad de quienes tienen ingresos bajos frente a quienes tienen ingresos altos.

Y, por otro lado, también se asemeja al segundo grupo, pues es un caso donde se estudian regulaciones que en abstracto parecen ajustarse a la Constitución, pero que se tornan inconstitucionales por sus efectos prácticos, siempre y cuando esos efectos prácticos estén vinculados al diseño normativo de la regulación demandada. Así, es claro que un análisis abstracto sobre la progresividad del Estatuto Tributario que no considere los impactos prácticos que tiene su implementación, difícilmente resultaría en una declaratoria de inexecutable. Es decir, se trata de una regulación que en abstracto podría ajustarse a la Constitución pero que cuando se analiza su efecto práctico sí es posible encontrar un problema de inconstitucionalidad: el sistema no cumple con el mandato de progresividad consagrado en la Constitución. Esta cuestión sólo puede definirse a través de verificaciones empíricas y mostrando además que esa falta de progresividad deriva del diseño normativo del Estatuto Tributario y no de simples problemas de aplicación indebida.

En ese entendido, una demanda que presente argumentos empíricos para discutir el cumplimiento del principio de progresividad tributaria debe ser admitida por la Corte Constitucional y analizada de fondo. Esto especialmente porque lo que discutimos es la capacidad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Estatuto Tributario, para cumplir con un mandato constitucional concreto (la progresividad), para lo cual acudimos a argumentos empíricos.

5. La premisa normativa mayor: breve presentación de los principios constitucionales tributarios, con especial énfasis en el principio de progresividad

Entendida la posibilidad de utilizar información empírica para sustentar un cargo de inconstitucionalidad, procedemos a desarrollar la premisa normativa de nuestra argumentación, para lo cual explicaremos los principios constitucionales por los que se debe regir el sistema tributario, con un especial énfasis en el mandato de progresividad.

La Constitución establece los seis principios tributarios que debe regir la actividad impositiva y recaudatoria en Colombia (CP, arts. 338 y 363): legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia y progresividad. La naturaleza de estos principios es establecer el marco de acción en el

⁴² Ver *infra* p. 17.

que el Congreso⁴³ como máximo órgano de representación ciudadana puede crear, modificar, eliminar o regular el sistema tributario con miras a cumplir tres objetivos concretos: *“recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado, cumplir una función estabilizadora de la economía y realizar un papel de redistribución de la renta en beneficio de los sectores de menor capacidad económica”*⁴⁴.

Estos principios tributarios se encuentran entonces íntimamente asociados a la propia definición constitucional del Estado colombiano. En cierta forma, la Constitución ha asociado el pacto político constitucional, que busca realizar un Estado social de derecho fundado en la búsqueda de la igualdad efectiva entre todas las personas (CP, arts. 1 y 13), con un pacto tributario. El sistema tributario, que materializa el pacto tributario, debe ser legal, cierto, progresivo y eficiente, a fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para cumplir sus funciones y todas las personas contribuyan a la financiación de los gastos estatales en forma justa y equitativa (CP, art. 95).

Igualmente, estos principios tributarios se encuentran asociados al deber del Estado de consagrar el *“máximo de los recursos disponibles”* para la plena realización de los DESC (PIDESC, art. 2 y Protocolo de San Salvador, art. 1). Como lo ha señalado el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas, que es el intérprete autorizado del PIDESC, en países con altos niveles de desigualdad, como Colombia, solo es posible para el Estado movilizar los recursos necesarios para lograr la plena realización de los DESC si el sistema tributario es eficiente y progresivo⁴⁵. Y precisamente por ello, en sus últimas Observaciones Finales a Colombia, en 2017, el Comité le recomendó al Estado que llevara a cabo *“los ajustes necesarios para garantizar”*⁴⁶ que la reforma tributaria en curso en ese momento fuera *“redistributiva y socialmente justa con el objeto de combatir los altos índices de desigualdad y aumentar la disponibilidad de recursos destinados a la implementación de los derechos económicos, sociales y culturales”*⁴⁷.

Así, los principios constitucionales tributarios no son un tema menor, sino que están en el corazón del pacto social encarnado en la Constitución. Por eso, mientras se mueva dentro de ese marco, la Constitución le garantiza al legislador un amplio margen de discrecionalidad. Algo que la Corte ha explicado al afirmar que, si bien la actividad legislativa tributaria está limitada por la propia Constitución, *“la atribución de legislar en materia tributaria (...) es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle [al Congreso] fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política 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”*⁴⁸.

De esta forma, los límites para la acción del Congreso en materia tributaria están dados por la propia Constitución: es obvio que un sistema tributario debe estar diseñado de tal manera que no implique una violación a derechos fundamentales, garantice la vigencia de la prohibición de discriminación y

⁴³ Vale aclarar que la norma demandada fue expedida por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso de la República bajo la vigencia de la Constitución de 1886. Con la nueva carta esta posibilidad fue acotada y por eso se hace referencia exclusivamente al Congreso de la República como el responsable de diseñar un sistema tributario que cumpla con los principios constitucionales expuestos.

⁴⁴ BRAVO, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario. Tercera edición. Bogotá D.C.: Legis, 2000, p. 104.

⁴⁵ Ver al respecto, UPRIMNY, Rodrigo, CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl, & CASTRO ARÁUJO, Andrés. Bridging the Gap: The Evolving Doctrine on ESCR and ‘Maximum Available Resources’. In SEN, Amartya (Author) & YOUNG, Katharine (Ed.), The Future of Economic and Social Rights (Globalization and Human Rights, pp. 624-653). Cambridge: Cambridge University Press, 2019.

⁴⁶ Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales. Observaciones Finales sobre el Sexto Informe Periódico de Colombia (E/C.12/COL/6), párrafo 20.

⁴⁷ Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales. Observaciones Finales sobre el Sexto Informe Periódico de Colombia (E/C.12/COL/6), párrafo 20.

⁴⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

no desnaturalice la fórmula política y económica del Estado colombiano. Pero más allá de eso, el constituyente decidió establecer barreras propias del derecho tributario para controlar la actividad impositiva y recaudatoria, concretamente, los seis principios arriba mencionados. Procedemos pues a explicar brevemente estos principios, para luego analizar con mayor detalle el de progresividad, que está en el centro de nuestra demanda.

El principio de legalidad, contenido en el numeral 12 del artículo 150 y el artículo 338 de la Constitución, implica tanto una *“reserva en el Congreso para ‘establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley’”*⁴⁹ como un imperativo de determinar los elementos de los impuestos en la ley, en algunos casos en concurrencia con ordenanzas departamentales y acuerdos municipales⁵⁰. Entendido así, la Corte le ha dado al principio de legalidad tributaria por lo menos tres contenidos normativos distintos: (i) que no es posible establecer un tributo sin la intervención de los órganos de representación ciudadana⁵¹; (ii) que es obligatorio determinar los elementos mínimos del acto jurídico en el que se basa el tributo⁵² y, (iii) que las entidades territoriales de representación popular (concejos y asambleas) pueden establecer tributos dentro del marco de sus competencias y la ley⁵³.

El principio de certeza se deriva del anterior e implica que *“no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales”*⁵⁴. Este es un mandato tanto de acción, en el sentido de que el legislador no puede omitir su deber de establecer los elementos mínimos del tributo, como de abstención, de manera que debe evitar utilizar expresiones ambiguas o confusas.

El principio de irretroactividad dota de una característica concreta a la ley tributaria: *“ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece”*⁵⁵. Característica que toma la forma de un mandato constitucional en todos los eventos en que se cree o modifique un tributo o una disposición de derecho tributario, excepto si es en beneficio del contribuyente⁵⁶.

El principio de eficiencia tributaria, por otro lado, está definido a partir de un análisis de costo beneficio desde dos perspectivas. Desde lo económico *“alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación”*⁵⁷, mientras que desde lo social *“(…) alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal”*⁵⁸. Esto tiene cinco aplicaciones según el conocido doctrinante de derecho tributario Bravo Arteaga: (i) el costo de administrar y recaudar un tributo no puede ser desproporcionado respecto del beneficio económico final para el Estado; (ii) la carga impuesta no puede ser tan alta que desestime en los destinatarios la realización de la actividad económica gravada; (iii) la organización de los tributos debe ser comprensible y sencilla para el entendimiento de sus destinatarios; (iv) la elección de quienes recaudarán un tributo determinado debe ser práctica y acorde con la necesidad de recaudar la mayor

⁴⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵⁰ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵¹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 2003. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

⁵² Ver Corte Constitucional. Sentencia C-1043 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁵³ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-822 de 2011. M.P. Mauricio González Cuervo. Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁵⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁵⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-785 de 2012. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

⁵⁶ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 1996. M.P. Jorge Arango Mejía. Corte Constitucional. Sentencia C-878 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

⁵⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

⁵⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

cantidad de recursos posibles y, (v) las tarifas elegidas para el tributo no pueden ser tan altas que alienten la evasión⁵⁹.

La equidad tributaria, también conocida como equidad horizontal, entendida como principio constitucional, vincula el deber de que personas con la misma capacidad de pago tributen por igual y consiste en un “(...) *criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*”⁶⁰. Y tiene implícita la lógica del principio general de igualdad, que proscribe “(...) *las formulaciones legales que establezcan tratamientos diferenciados injustificados*”⁶¹.

Finalmente, el principio de progresividad tributaria, también denominado de equidad vertical, se concreta en “*el deber de gravar (...) de diferente manera a quienes tienen distinta capacidad de pago*”⁶², en intersección con el deber de gravar igual a quienes tienen la misma capacidad de pago y que es la manifestación concreta del principio de equidad. Según la Corte, la diferencia entre estos dos principios radica en que “*el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás*”⁶³. Así, la progresividad pretende igualar la situación de los distintos grupos de contribuyentes ante la autoridad tributaria a partir de una “*escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar*”⁶⁴. El principio de progresividad no es pues un asunto de simple proporcionalidad, sino de “*incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias*”⁶⁵.

La Corte Constitucional entiende, al tenor del artículo 363 de la Constitución, que el principio de progresividad es predicable del sistema tributario como conjunto pues “*está referido en la Constitución expresamente al ‘sistema tributario’, y no (...) de forma explícita a cada uno de los elementos que integran dicho sistema*”⁶⁶. Esta definición, además de arrojar luces sobre el significado del enunciado constitucional, también explica el alcance de la presente demanda. La Corte Constitucional ha señalado que el principio de progresividad, en conjunto con los de equidad y eficiencia, “*constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y (...) se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular*”⁶⁷. De ello que la misma Corte, en decisión reciente relativa a una reforma tributaria, haya reiterado el amplio margen de configuración en materia tributaria que tiene el Legislador y que “*el principio de progresividad no se debe analizar respecto de los impuestos vistos de manera individual, sino en el efecto general que las modificaciones normativas tienen en el sistema tributario en su conjunto*”⁶⁸.

⁵⁹ Ver BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario. Tercera edición. Bogotá D.C.: Legis, 2000, pp. 106-107.

⁶⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-169 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁶¹ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁶² Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶³ Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁶⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001. M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

⁶⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001. M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

⁶⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁶⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Ver Corte Constitucional. Sentencia C-815 de 2009. M.P. Nilson Pinilla Pinilla. Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Corte Constitucional. Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Corte Constitucional. Sentencia C-100 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. Corte Constitucional. Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-571 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

Ahora bien, para entender más específica y precisamente el significado concreto de la progresividad, conviene tomar en cuenta los análisis realizados por la teoría económica fiscal que, si bien la define dentro del marco de cada tributo específico, realiza consideraciones plenamente aplicables al sistema tributario en su conjunto. Para ello reseñamos, sin pretensión de exhaustividad, algunas caracterizaciones.

Algunos señalan que la *“progresividad es la capacidad de un tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueva la equidad [para lo cual la] condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o de cualquier variable que se tome como base gravable”*⁶⁹. Otros afirman que los *“impuestos progresivos suelen estar diseñados para recaudar una mayor proporción de ingreso de los ricos que de los pobres, reduciendo la desigualdad de ingreso disponible respecto al ingreso imponible”*⁷⁰. Otros analistas indican que un *“impuesto se considera progresivo cuando recae proporcionalmente más en las personas de mayor capacidad económica”*⁷¹. Y, otros economistas *“usualmente definen un impuesto progresivo como aquel en donde la tasa impositiva promedio (impuesto pagado dividido por el ingreso antes de impuesto) incrementa con el ingreso antes de impuesto”*⁷².

A pesar de lenguajes distintos y algunos matices, estos análisis coinciden en que un sistema tributario es progresivo cuando (i) grava diferencialmente a las personas de ingresos más altos y con mayor capacidad de pago respecto de las de ingresos más bajos, de manera que las primeras paguen más que las segundas tanto de manera absoluta (monto del impuesto) como relativa (tarifa del impuesto) y, que (ii) dicho gravamen diferencial modifica la situación de desigualdad de quienes tienen ingresos bajos frente a quienes tienen ingresos altos, es decir, el sistema tributario tiene un efecto e impacto redistributivo.

La perspectiva de la Corte Constitucional lleva entonces a la necesidad de hacer un análisis holístico del sistema tributario colombiano para verificar si cumple con los dos elementos arriba mencionados y, en ese entendido, es progresivo. La realización de un análisis de este tipo en sede de control de constitucionalidad abstracto tiene limitaciones por la naturaleza misma del ejercicio. En principio, un estudio del efecto e impacto redistributivo del sistema tributario en la práctica parecería inadmisibles o irrelevante como sustento para un cargo de inconstitucionalidad. No obstante, como explicamos anteriormente, esta regla general ha sido flexibilizada por la propia Corte y la única forma en este caso de verificar si el sistema tributario respeta o no el principio de progresividad y los otros principios constitucionales tributarios de eficiencia y equidad, es hacer un análisis empírico que precise si efectivamente el sistema tributario tiene capacidad redistributiva y grava en general en forma más intensa a quienes tienen mayor capacidad de pago.

Ahora, la discusión igual se debe mantener en términos de constitucionalidad. Es decir, el objetivo no es simplemente aproximarse a los efectos prácticos del sistema tributario colombiano, sino demostrar que de un estudio sobre dichos efectos es posible derivar conclusiones de relevancia constitucional. Así, no sólo es necesario demostrar que el sistema tributario en efecto no grava de manera más alta relativamente a quienes tienen ingresos más altos o que no tiene impacto

⁶⁹ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 8.

⁷⁰ DUNCAN, Denvil & SABIRIANOVA, Klara. “Tax progressivity and income inequality”. Working Paper 08-26. Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series. Georgia State University, 2008, p. 5.

⁷¹ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 232.

⁷² KAPLOW, Louis. “Taxation and redistribution: some clarifications”. Discussion Paper No. 424. John M. Olin Center for Law, Economics and Business. Harvard University, 2003, p. 2. Traducción de los autores.

redistributivo, sino que esos incumplimientos son consecuencia del diseño institucional y su desarrollo, no de una falta de aplicación de las normas, su malinterpretación o su incumplimiento.

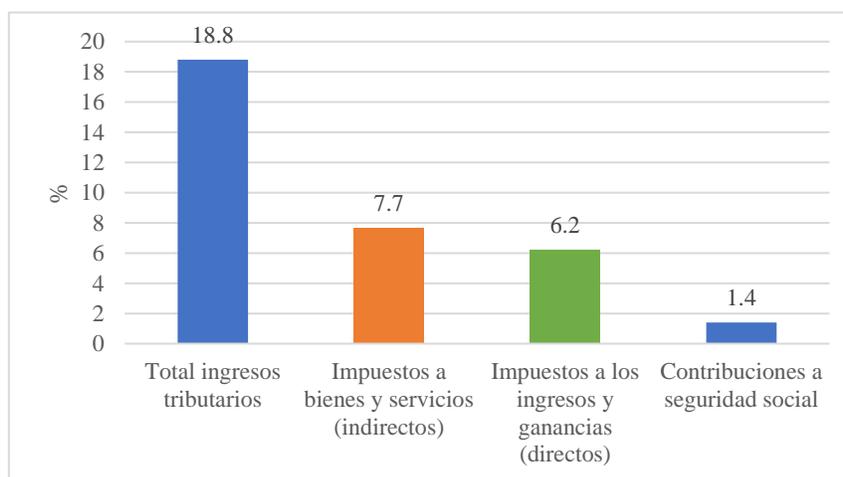
6. La premisa empírica menor: la falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –

Para realizar el análisis sobre la falta de progresividad del sistema tributario es preciso definir primero dos tipos de impuestos: los directos y los indirectos. Por definición, “*los impuestos directos recaen sobre los factores productivos, es decir las rentas de trabajo y ganancias. Otro tipo de impuestos directos son los que gravan diversas formas de riqueza, como la tierra, los bienes inmuebles y el patrimonio*”⁷³. Por otra parte, los impuestos indirectos “*son aquellos que gravan las transacciones de bienes y servicios*”⁷⁴. La diferencia fundamental entre estos dos tipos de impuestos es que la tasa de los primeros tiene en cuenta el nivel de ingresos y/o riqueza de los contribuyentes, mientras que la tasa de los segundos no.

Un ejemplo de un impuesto directo es el impuesto a la renta o al patrimonio. En este, teóricamente se impone una tasa de tributación progresiva a los ingresos (laborales o de capital) y al patrimonio del declarante, siendo más alta para los que más tienen, y disminuyendo gradualmente a lo largo de la curva de ingresos y riqueza hasta llegar a 0%. Por otro lado, el ejemplo más representativo de un impuesto indirecto es el impuesto al valor agregado, o IVA, como se conoce comúnmente. La tarifa del IVA es única para cualquier bien y servicio (con excepción de los bienes exentos, excluidos o con tarifa diferenciada) y se cobra sin contemplar el nivel de riqueza e ingresos del comprador.

Si se analiza la estructura tributaria de Colombia, se puede ver que los ingresos tributarios en el 2017 (última información disponible) provenían mayoritariamente de los impuestos indirectos, tanto en proporción del PIB (Gráfico 1) como en proporción del total de los ingresos tributarios (Gráfico 2).

Gráfico 1. Composición de los ingresos tributarios por tipo de impuestos (como % del PIB). Año 2017. (Elaboración propia. Datos de: OCDE, CEPAL & BID. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2017, pp. 135 y 137)*

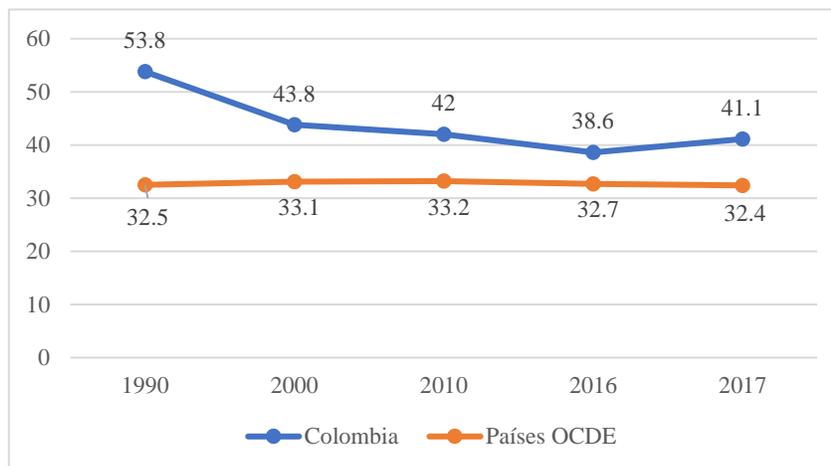


⁷³ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 230.

⁷⁴ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. Introducción a la economía colombiana. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 231.

* Nota: Los ingresos restantes corresponden a impuestos de nómina (0,3), a la propiedad (1,9) y otros impuestos (1,1)

Gráfico 2. Impuestos sobre bienes y servicios en % del total de ingresos tributarios (Elaboración propia. Datos de: OCDE, CEPAL & BID. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2017, p. 143)



Si bien la participación de los impuestos de valor agregado a bienes y servicios en Colombia ha disminuido en los ingresos tributarios totales, para 2017 aún representaba el 40,9% de estos, mientras que en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) fue de 32%. Esto quiere decir que el sistema tributario colombiano depende en una proporción importante de impuestos que no tienen consideración alguna por la obligación de gravar de forma diferencial relativa a los ingresos, es decir, por el cumplimiento del deber de progresividad. Según el Consejo Privado de Competitividad, que agrupa a grandes grupos empresariales del país e incluye representación de académicos y académicas, “los menores niveles de recaudo por concepto de impuestos directos en relación con los impuestos indirectos, atados a los problemas de focalización y eficiencia en la asignación del gasto público social, limitan la progresividad de la política fiscal y el rol que podría desempeñar la tributación como instrumento redistributivo”⁷⁵.

Es importante resaltar que la estructura de un sistema tributario, es decir, la participación de cada tipo de impuestos en los ingresos tributarios totales, tiene repercusiones directas en la progresividad y en la capacidad para redistribuir el ingreso. Ahora bien, para demostrar que el Estatuto Tributario no cumple con el mandato constitucional de progresividad tributaria es importante referenciar algunas de las técnicas que se utilizan para medir la progresividad de los impuestos y del sistema tributario en general.

A la hora de establecer grados de progresividad entre alternativas impositivas, se pueden utilizar diferentes medidas. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) ha estudiado la progresividad del sistema tributario colombiano y ha expuesto que existen al menos dos formas de medirla⁷⁶. Por un lado, está la medida de progresión marginal, la cual “compara las progresividades relativas de distintos impuestos a un nivel dado de renta antes de impuestos, a través del cambio en la tasa marginal con respecto a un cambio en la renta antes de impuestos”⁷⁷. Es decir, mide el nivel de redistribución de un impuesto respecto a los otros a partir de cambios pequeños en

⁷⁵ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 302 referenciando a Ávila (2007).

⁷⁶ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006.

⁷⁷ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 11.

la capacidad de pago de los contribuyentes antes de pagar lo que les corresponde en tributos. Por otro lado, se puede medir también la progresión promedio, que es muy similar a la progresión marginal, pero que “*compara las progresividades relativas de diferentes impuestos a un nivel dado de renta antes de impuestos, a través del cambio en la tasa promedio del impuesto con respecto a un cambio en la renta antes de impuestos*”⁷⁸. Se diferencia de la medida anterior, en que esta toma en cuenta el cambio en la tasa promedio del impuesto en vez de concentrarse en el cambio en la capacidad de pago de los contribuyentes.

Sin embargo, estas medidas no logran una medición conjunta del grado de progresividad de un tributo en todo el recorrido de la base gravable, ni del sistema tributario en su conjunto. Para lograr esto último, existen mediciones llamadas índices de progresividad. Dentro de estos está el Índice o Coeficiente de Gini⁷⁹, que resume en un número entre 0 y 1 la desigualdad de la distribución de una variable, como es el ingreso o la concentración del impuesto⁸⁰. Cuando el Coeficiente de Gini es cercano a 0, la distribución se acerca a la igualitaria, mientras que a medida que se acerca a 1 aumentan la desigualdad y la concentración. El Coeficiente de Gini permite entonces analizar la igualdad antes y después de impuestos, con lo cual permite analizar sintéticamente si el sistema tributario tiene o no capacidad redistributiva y si es o no progresivo. En efecto, la cifra del Gini permite conocer cuánta es la contribución absoluta en la redistribución del ingreso después de impuestos, a partir del Índice de Reynolds – Smolensky (RS), que es simplemente la resta del Gini antes de impuestos y el Gini después de impuestos⁸¹.

Teniendo lo anterior en cuenta, un sistema tributario (y fiscal) progresivo debería disminuir el Gini después de impuestos y transferencias, lo que se traduce en una redistribución de ingresos a través del ejercicio impositivo y el gasto público. Al observar el Índice de Gini antes y después de impuestos y transferencias⁸² para Colombia (Gráfico 3), se puede ver que este es prácticamente el mismo. Como lo indica el gráfico de la OCDE, el Coeficiente de Gini antes de impuestos y transferencias (punto cuadrado en el gráfico) es básicamente el mismo que el de después de impuestos y transferencias (indicado por el rombo en el gráfico). Al comparar el impacto de la política fiscal con otros países, se puede ver claramente que la política fiscal colombiana es de las más inefectivas para disminuir la desigualdad⁸³, mientras que países de la región como Brasil y Argentina muestran un cambio significativo en el Gini después de impuestos y transferencias. Esta es una evidencia clara de la incapacidad del sistema fiscal colombiano para redistribuir el ingreso (incluso incluyendo las transferencias o el gasto público, que suelen ser uno de los componentes no tributarios más progresivos del sistema fiscal).

⁷⁸ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 11.

⁷⁹ Se define como el área encerrada entre la recta de 45° y la curva de Lorenz, dividida por el área total bajo la recta de 45°.

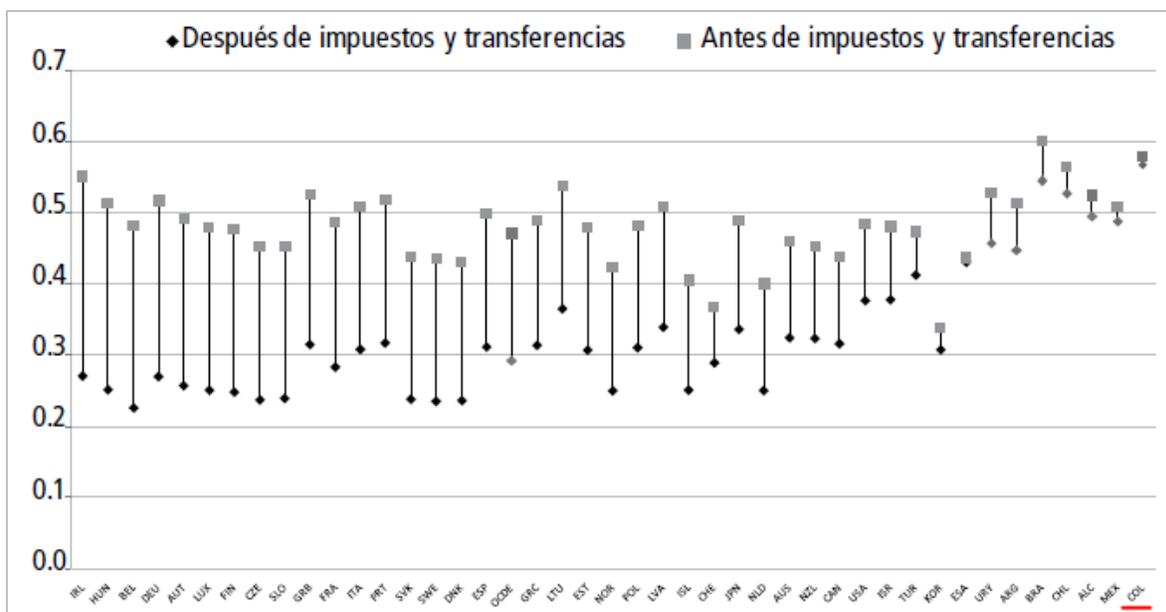
⁸⁰ JORRAT, Michel. Diseño metodológico para la medición de la equidad actual y potencial del impuesto a la renta en Latinoamérica. Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 11.

⁸¹ JORRAT, Michel. Diseño metodológico para la medición de la equidad actual y potencial del impuesto a la renta en Latinoamérica. Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 12.

⁸² La diferencia de este cálculo con el presentado anteriormente es que éste incorpora las transferencias del Gobierno como los subsidios, y en general, todo el gasto público.

⁸³ Mientras que la OCDE calcula el coeficiente de Gini de 2018 en 0,56, el DANE lo calcula en 0,52. En todo caso uno de los más altos de la región.

Gráfico 3. Diferencias en la desigualdad del ingreso antes y después de impuestos y transferencias (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 179, cuya fuente es: OCDE, 2019.)



Ahora bien, para analizar en más detalle el sistema tributario colombiano, comenzaremos por el estudio de los impuestos que en principio son los más progresivos y por lo tanto los que tienen un potencial más alto de contribuir a la redistribución: los impuestos de renta y patrimonio. Estos son los de mayor capacidad redistributiva porque la tarifa del impuesto a pagar se diseña teniendo en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes. Así, la tasa del impuesto de renta de los más ricos es muy alta, mientras que las personas que perciben muy pocos ingresos no están obligadas a pagar⁸⁴. Si estos impuestos no son progresivos (si las personas con mayores ingresos no pagan una tarifa de impuesto a la renta más alta, por ejemplo), con mayor razón es posible concluir que el sistema tributario en su conjunto carece de progresividad. Lo anterior, ya que luego se le suman los impuestos indirectos, que no toman en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes. No obstante, teniendo en cuenta que el IVA es el impuesto indirecto que más genera ingresos en Colombia, al final de este apartado haremos igualmente consideraciones sobre la regresividad del IVA.

Las cifras presentadas a continuación demuestran el incumplimiento del mandato de progresividad tributaria y se concentran en el Índice de Gini antes y después de impuestos de renta y patrimonio para cada decil de ingresos⁸⁵. Se muestra en distintos períodos de tiempo como este cambia marginalmente, lo que representa de manera clara que el sistema tributario no reduce la desigualdad del país⁸⁶.

Los cálculos que aquí se presentan tienen como base la información analizada y presentada por los economistas, profesores y accionantes dentro del presente caso, Luis Jorge Garay y Jorge Enrique

⁸⁴ Para el caso del impuesto al patrimonio, éste se aplica después de poseer un patrimonio mayor a 5.000 millones de pesos.

⁸⁵ Los deciles de ingreso se crean ordenando el ingreso de toda la población de menor a mayor en 10 grupos. Por lo tanto, los deciles inferiores son los de menores ingresos y los superiores los de mayores.

⁸⁶ Aclaremos que, en la medida en que este análisis está basado en registros tributarios, el coeficiente de Gini sobre ingresos es mayor al que usualmente se calcula con base en encuestas sobre ingresos, pero ese punto no altera para nada la esencia de nuestro planteamiento.

Espitia en su libro *“Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial”*. Allí, utilizando los reportes de la DIAN de las declaraciones de renta de personas naturales y jurídicas para los años 2000 y 2017, calculan la distribución del ingreso antes y después de impuestos.

Los cálculos tienen en cuenta los siguientes ítems que aparecen en las declaraciones de renta:

- i) Ingresos Brutos (ítem 45 de la declaración de renta).
- ii) “Total impuesto a cargo” (ítems 71 + 72 – 73 de la declaración de renta), el cual resulta de sumar el “Impuesto Neto de Renta” (ítem 71) con el “Impuesto de Ganancias Ocasionales” (ítem 72), para luego restar los “Descuentos por Impuestos pagados en el Exterior por Ganancias Ocasionales” (ítem 73).
- iii) Ingresos después de Impuestos como la diferencia entre los Ingresos Brutos y el Impuesto Total a cargo.

En las Tablas 5 y 6 se presenta la información del Ingreso Bruto, del Impuesto a Cargo y del Número de Casos o Declaraciones reportados por la DIAN para los años 2000 (lado izquierdo de las tablas) y 2017 (lado derecho de la tabla) para personas jurídicas y personas naturales, respectivamente.

El Ingreso Bruto corresponde al ingreso total de cada decil antes de ser aplicadas todas las exenciones, descuentos y deducciones. Por su parte, el impuesto a cargo corresponde al impuesto que se debe pagar dependiendo del nivel de ingresos brutos de cada decil y de los respectivos descuentos, es decir, el que se calcula a partir de la base gravable. Tanto el ingreso bruto como el impuesto a cargo nos permiten observar la concentración de ingresos en cada decil antes de impuestos. La concentración se establece al comparar el ingreso bruto de cada decil con el total de ingresos brutos. Por otra parte, también permite observar la concentración de los ingresos después de impuestos al relacionar los ingresos brutos con el impuesto a cargo. A partir de todo esto, se puede calcular el coeficiente de Gini para cada decil de ingresos.

Tabla 5 – Deciles por ingresos brutos para personas jurídicas años gravables 2000 y 2017 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 175).

Año gravable 2000					Año gravable 2017				
Millones de pesos corrientes					Millones de pesos corrientes				
Decil	Ingresos Brutos (IB)	Impuesto a cargo (IC)	Impuesto a cargo frente a Ingresos brutos (IC/IB) (%)	No. Casos	Decil	Ingresos Brutos	Impuesto a cargo	Impuesto a cargo frente a Ingresos brutos (IC/IB) (%)	No. Casos
1	0	7.982		34.026	1	50	59.989		100.435
2	99	782 ⁸⁷		2.548	2	146	2.446		2.112
3	41.373	7.776	18,8%	18.190	3	61.023	27.401	44,9%	30.317
4	217.347	13.191	6,1%	18.255	4	843.510	59.049	7,0%	46.091
5	561.405	23.731	4,2%	18.255	5	2.679.990	111.803	4,2%	46.091
6	1.183.394	37.336	3,2%	18.255	6	5.921.454	218.310	3,7%	46.092
7	2.364.085	62.325	2,6%	18.255	7	11.908.563	404.314	3,4%	46.091
8	4.937.779	107.801	2,2%	18.255	8	24.082.906	762.529	3,2%	46.091
9	12.482.474	227.793	1,8%	18.255	9	58.200.008	1.643.620	2,8%	46.092
10	280.722.208	4.718.004	1,7%	18.255	10	1.653.956.433	33.963.500	2,1%	46.091
Total	302.510.164	5.206.722	1,7%	182.549	Total	1.757.653.886	37.256.395	2,1%	460.912
Fuente: Declaraciones de renta y complementarios (F-110). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.					Fuente: Declaraciones de renta y complementarios (F-110). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.				
Fecha de corte: Octubre 23 de 2018									

La Tabla 5 muestra que en los dos años, 2000 y 2017, existe una alta concentración del Ingreso Bruto Antes de Impuestos de las personas jurídicas en los deciles superiores, es decir, aquellos con mayores ingresos. Esto, puesto que el decil de ingresos más alto (el decil 10) concentra el 92,8% del Ingreso Bruto Total en 2000 y el 94,1% en 2017. El Coeficiente de Gini para el año 2000, que resume esta distribución del ingreso, alcanzó el nivel de 0,874, muy similar al observado en 2017, de 0,879.

En el caso del Ingreso Bruto Después de Impuesto; es decir, el Ingreso Bruto menos el Impuesto a Cargo (Tabla 6); el decil 10 concentró el 92,84% del ingreso en 2000 y el 94,16% en 2017, niveles prácticamente iguales a los correspondientes al Ingreso Bruto Antes de Impuestos. En consecuencia, no se observan alteraciones apreciables en los Coeficientes de Gini Antes y Después de Impuestos para personas jurídicas. En efecto, en el 2000 el Gini Después de Impuestos fue de 0,874 y en 2017 fue de 0,879 puesto que la concentración en el decil 10 fue la misma después de impuestos⁸⁸. Dado que un coeficiente Gini de 1 muestra una perfecta desigualdad, los resultados de este análisis reflejan

⁸⁷ Puede parecer contradictorio que en algunos casos los ingresos brutos sean superiores a los impuestos a cargo pues el impuesto a la renta es un porcentaje de la renta líquida, que a su vez deriva de esos ingresos brutos, menos ciertos gastos deducibles. La razón de esa aparente inconsistencia es que los ingresos brutos del cuadro **no** necesariamente corresponden a la base gravable propiamente dicha. Eso sucede porque las empresas que tengan renta líquida gravable nula deben liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios con base en la renta presuntiva, y no los ingresos brutos, la cual está asociada con el valor del patrimonio declarado.

⁸⁸ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 174-176.

que el sistema tributario no logra una redistribución de la riqueza para personas jurídicas por medio de los impuestos. Por lo anterior, no es progresivo.

Tabla 6. Concentración de ingresos decil 10 en personas jurídicas y Gini antes y después de impuestos. Años 2000 y 2017 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 175)

	2000		2017	
	Antes de impuestos	Después de impuestos	Antes de impuestos	Después de impuestos
Concentración del decil 10 de ingresos	92,80%	92,84%	94,10%	94,16%
Coefficiente de Gini	0,874	0,874	0,879	0,879

Aquí es importante hacer una aclaración. Si bien sabemos que existe un debate sobre si es apropiado o no hacer un análisis de progresividad en personas jurídicas, creemos que, ante la elevada concentración del ingreso a nivel empresarial, el elevado poder de mercado y la centralización de capital, es pertinente hacer este análisis. Una creciente y excesiva concentración empresarial conlleva a una reducción de la competencia, lo cual se traduce en elevados márgenes de ganancia y en un mayor poder de mercado de las empresas que concentran los ingresos. En general, si se mantienen los demás factores constantes, la alta concentración empresarial aumenta la capacidad para fijar precios, lo cual profundiza las desigualdades tanto en la distribución de la renta como de la riqueza. Además, *“las empresas más grandes tienen la posibilidad de influir en el proceso de formulación de políticas y, sobre todo, en la regulación específica a sus intereses, especialmente en los sectores con importancia estratégica”*⁸⁹, lo que sin duda perpetúa las dinámicas de desigualdad. Teniendo en cuenta la situación colombiana, bajo este contexto creemos que la falta de progresividad en personas jurídicas tiene el potencial de aumentar los niveles de desigualdad del mercado y afectar la progresividad del sistema tributario en su conjunto.

Ahora bien, al analizar el caso de las personas naturales, observamos que ocurre algo semejante. En la Tabla 7 se incluye la información reportada por la DIAN para los años 2000 y 2016.

⁸⁹ LORA, Eduardo. *Economía Esencial de Colombia*, Bogotá D.C.: Editorial DEBATE, 2019. p. 22.

Tabla 7. Deciles por Ingresos Brutos para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad años gravables 2000 y 2016 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 178)

Año gravable 2000					Año gravable 2016				
Millones de pesos corrientes					Millones de pesos corrientes				
Decil	Ingresos Brutos (IB)	Impuesto a cargo (IC)	(IC/IB) (%)	No. Casos	Decil	Ingresos Brutos	Impuesto a cargo	(IC/IB) (%)	No. Casos
1	251.764	11.133	4,4%	33.378	1	1.936.551	85.224	4,4%	199.283
2	565.473	6.047	1,1%	32.555	2	5.946.493	57.136	1,0%	199.266
3	743.856	9.942	1,3%	32.966	3	8.475.502	44.012	0,5%	199.302
4	969.293	15.254	1,6%	32.968	4	10.269.567	62.545	0,6%	199.248
5	1.256.887	19.162	1,5%	32.984	5	12.508.258	115.350	0,9%	199.284
6	1.635.560	33.542	2,1%	32.946	6	15.394.920	204.976	1,3%	199.271
7	2.263.901	53.717	2,4%	32.967	7	18.647.019	363.059	1,9%	199.276
8	3.193.124	106.057	3,3%	32.965	8	22.713.434	581.941	2,6%	199.273
9	5.098.813	184.203	3,6%	32.966	9	30.993.733	1.143.466	3,7%	199.272
10	22.978.885	375.991	1,6%	32.966	10	85.875.078	4.452.212	5,2%	199.273
Total	38.957.557	815.047	2,1%	329.661	Total	212.760.557	7.109.921	3,3%	1.992.748
Fuente: Declaraciones de renta y complementarios personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (F-210). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.					Fuente: Declaraciones de renta y complementarios personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (F-210). Coordinación de Estudios Económicos -SGAO- DGO- DIAN.				
Fecha de corte: Octubre 19 de 2018									

Para el año 2000 el decil 10 (de mayores ingresos) concentró el 59% del Total de Ingresos Declarados Antes de Impuestos, arrojando un Coeficiente de Gini del 0,649. Para el caso de Ingresos Declarados Después de Impuestos, el decil 10 concentró el 59,3% del Total de Ingresos Declarados Después de Impuestos, consecuente con un Coeficiente de Gini del 0,6491. Para el año 2016, los niveles de concentración del decil 10 antes y después de impuestos fueron 40,4% y 39,6% respectivamente, es decir, un cambio a la baja de 0,8%, con unos Coeficientes de Gini asociados de 0,482 para el caso del Total de Ingresos Declarados Antes de Impuestos y de 0,479 para el caso del Total de Ingresos Declarados Después de Impuestos⁹⁰ (Tabla 8). Aunque se evidencia, en efecto, una disminución en el Coeficiente de Gini, esta es insignificante (aproximadamente de 0,003)⁹¹. Esta información permite demostrar que no existe una redistribución del ingreso después de aplicarse los impuestos, como debería suceder en un sistema tributario progresivo.

⁹⁰ Es importante señalar que la disminución del coeficiente de GINI en 2016 frente al Gini del año 2000 es producto de las reformas fiscales que se han presentado durante estos años y que han tendido a ampliar el número de declarantes mediante la rebaja de la base gravable para incluir declarantes con menores niveles de ingreso gravable.

⁹¹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 176 y 177

Tabla 8. Concentración de ingresos decil 10 en personas naturales y Gini antes y después de impuestos. Años 2000 y 2016 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 178)

	2000		2016	
	Antes de impuestos	Después de impuestos	Antes de impuestos	Después de impuestos
Concentración del decil 10 de ingresos	59,0%	59,3%	40,4%	39,6%
Coefficiente de Gini	0,649	0,6491	0,482	0,479

Así las cosas, a manera de síntesis, en los cálculos realizados con las declaraciones de renta de las personas naturales y jurídicas se puede observar que no existen cambios sustanciales en el Coeficiente de Gini después de la política tributaria. Esto quiere decir que los niveles de desigualdad generados por las dinámicas y fallas de los mercados observados antes del pago de impuestos no se ven compensados por la aplicación de impuestos teóricamente concebidos para disminuir los niveles de desigualdad de una sociedad. Si la política tributaria en efecto redistribuyera el ingreso, veríamos una disminución significativa en el valor del Coeficiente de Gini después de impuestos. Ahora, como esto no está sucediendo, implica que el sistema tributario no está cumpliendo su mandato constitucional de progresividad, específicamente en cuanto al segundo elemento: el de contribuir a la redistribución del ingreso y la riqueza en la sociedad.

Ahora bien, podría argumentarse que eso es debido a problemas de implementación del Estatuto Tributario, que no son cuestionables por vía de demanda de inconstitucionalidad, pero no es así, son consecuencias inevitables del diseño normativo.

Para complementar la información presentada, y explicar por qué estos resultados provienen del diseño institucional y normativo del Estatuto Tributario, y no de una falta de aplicación de las normas, su malinterpretación o su incumplimiento, es importante tener en cuenta la investigación de Facundo Alvaredo⁹² y Juliana Londoño Vélez,⁹³ publicada en la Revista de Economía Institucional de la Universidad Externado de Colombia. La investigación se centra en un estudio del 1% superior de la distribución del ingreso en Colombia de personas naturales (es decir, en el 1% de las personas más ricas del país) y demuestra claramente que la erosión de la base gravable⁹⁴, junto con el intervalo inicial exento, ambos provenientes de la normativa tributaria, limitan la capacidad recaudatoria del impuesto a la renta, lo que disminuye el impacto redistributivo de la tributación⁹⁵.

En el Gráfico 4 se muestra cómo el ingreso gravable del 1% más rico de la población va disminuyendo entre más riqueza e ingresos tienen. En el eje horizontal se muestra a qué porcentaje pertenece la población más rica del país. El extremo izquierdo de este eje representa entre el 1% y el 0,5% de las personas naturales con mayores ingresos en Colombia, mientras que el extremo derecho representa al 0,01% más rico. En el eje vertical se muestra el porcentaje de los costos y deducciones, deducibles, ingreso exento e ingreso gravable. En el gráfico se puede observar cómo, a medida en que aumenta el ingreso (del 1% más rico al 0,01%), el porcentaje de ingreso gravable (o la cantidad de ingreso que está sujeta a impuestos) representada por el color gris claro disminuye. Por el contrario, la proporción de sus ingresos que está sujeta a beneficios tributarios representada por los colores grises oscuros (como exenciones y deducciones) aumenta, lo que es totalmente opuesto a lo que debería suceder en

⁹² Profesor e investigador de Paris School of Economics.

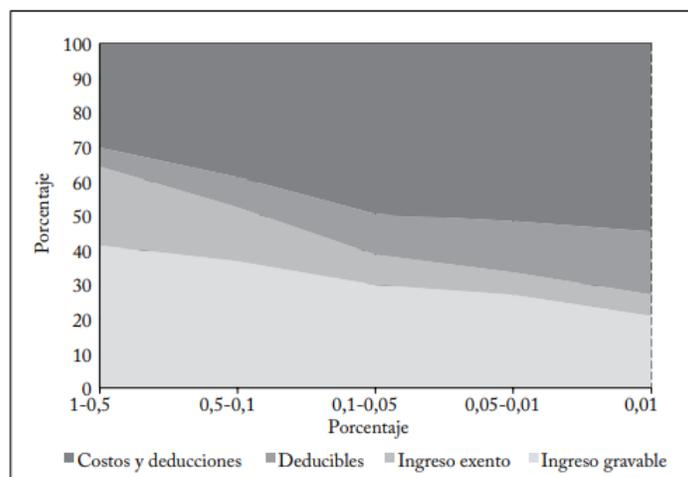
⁹³ Profesora asistente e investigadora de la Universidad de California, Los Ángeles (UCLA).

⁹⁴ La base gravable es la cantidad de dinero sobre la cual se cobra un impuesto.

⁹⁵ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no. 31, 2014, pp. 157-194.

un sistema tributario progresivo. Como se ha mencionado anteriormente, en un sistema tributario que cumpla el principio de progresividad, las personas con mayor capacidad de pago deben pagar impuestos proporcionales a esta.

Gráfico 4 – Ingreso gravable y no gravable de los grupos de ingreso más altos, 2010 (fuente: ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no. 31, julio-diciembre, 2014, p. 168)



Según los autores, este efecto regresivo sucede porque “[e]l gran número de deducciones fiscales⁹⁶ ha erosionado notablemente la base gravable y beneficiado desproporcionadamente a los ingresos más altos”⁹⁷ y que “los cambios tributarios recientes han contribuido a erosionar aún más la base gravable”⁹⁸. De esta forma, el Estatuto Tributario distorsiona los incentivos de los declarantes para presentar los ingresos dependiendo de la deducción que recibirán. Explican los autores que las “exenciones disminuyen con el ingreso, dado que la mayoría de ellas tiene un límite” pero que en cambio los deducibles, esto es los “costos y deducciones”, operan distinto pues “aumentan con el ingreso, especialmente para los más ricos, que deducen más del 80% de su ingreso de esta manera. De hecho, los muy ricos recurren a alivios tributarios que no tienen límite, como la inversión en activos fijos”⁹⁹.

En síntesis “por la valiosa investigación que hicieron Facundo Alvaredo y Juliana Londoño hace unos años, sabemos cuáles eran las tasas efectivas de tributación de los ultra ricos en 2010. Su conclusión fue que las tasas efectivas de tributación eran más bajas en los escalones más altos del ingreso”¹⁰⁰.

Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia encuentran algo similar en su análisis detallado de las tasas efectivas de tributación del impuesto a la renta de las personas naturales y jurídicas en Colombia¹⁰¹.

⁹⁶ Las deducciones fiscales se subdividen en tres categorías principales: 1) deducibles (ingresos no constitutivos de renta), 2) costos y deducciones y 3) renta exenta.

⁹⁷ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no 31, 2014, p.176.

⁹⁸ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, no 31, 2014, p.176.

⁹⁹ ALVAREDO, Facundo & LONDOÑO VÉLEZ, Juliana. Altos ingresos e impuesto de renta en Colombia, 1993 – 2010. Paris: Revista de Economía Institucional, vol. 16, n.o 31, 2014, p.177.

¹⁰⁰ LORA, Eduardo. Economía Esencial de Colombia, Bogotá D.C.: Editorial DEBATE, 2019. p. 184.

¹⁰¹ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019.

El examen tiene su complejidad pues, como lo muestra la Tabla 9, estos autores encuentran que para el total de personas naturales existe progresividad en las tasas nominales y efectivas de tributación¹⁰² entre deciles, con excepción de la tarifa efectiva para el 10% de las personas naturales más ricas (decil 10) con respecto a las del decil 9, lo cual parecería indicar cierta progresividad del sistema tributario.

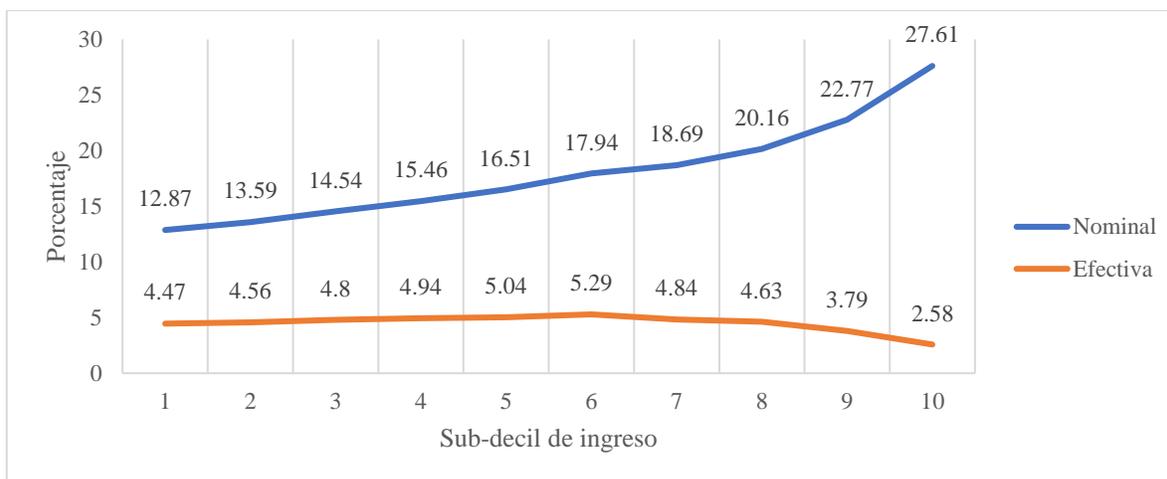
Tabla 9. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de personas naturales, las personas naturales ricas y las personas naturales super ricas en 2017 (%) (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)

	Total personas naturales	
Decil	Tarifa nominal	Tarifa efectiva
1	1,10	0,81
2	0,64	0,40
3	0,61	0,34
4	0,58	0,31
5	1,05	0,52
6	2,30	1,05
7	3,78	1,63
8	5,86	2,31
9	10,16	3,86
10	19,88	3,53

Sin embargo, estos autores muestran que no es así pues para las personas naturales más ricas (sub-deciles del decil 10) y para las personas naturales superricas (sub-deciles del sub-decil 10 del decil 10), la tasa efectiva de tributación disminuye conforme aumentan sus ingresos, como se puede ver en los Gráficos 5 y 6.

¹⁰² Cuando se relaciona el Impuesto sobre la Renta Gravable con la Renta Líquida Gravable, resulta la Tarifa Nominal estipulada en ausencia de tratos excepcionales como exenciones y deducciones. La tarifa efectiva de tributación resulta después de descontar los múltiples tratos preferenciales que contribuyen a erosionar la Base Gravable como los Ingresos no Constitutivos de Renta, los Gastos Operacionales de Administración, los Gastos Operacionales de Ventas, la Deducción de Inversiones en Activos Fijos y otras Deducciones.

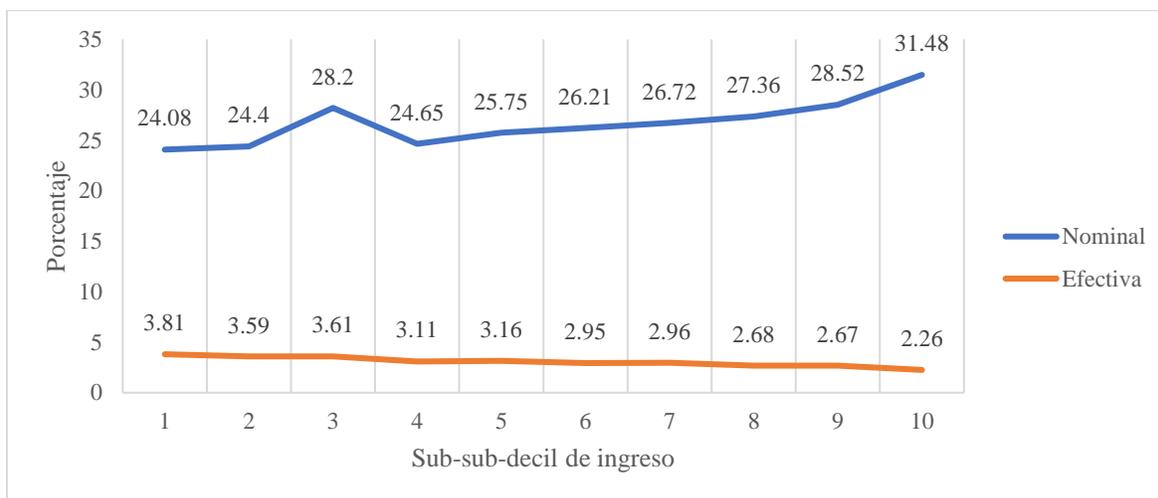
Gráfico 5. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de las personas naturales ricas en 2017 (%)
 (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)



Nótese en la Gráfico 5, que en los ricos (es decir, en el decil 10), la tasa nominal parece formalmente progresiva, pues el decil 1 dentro de los ricos (o el “sub-decil 1”) tiene una tasa nominal de 12,87% mientras que el sub-decil 10 tiene una tasa de 27,61%; sin embargo, debido a los privilegios tributarios, la tasa efectiva de tributación del sub-decil 1 es de 4,47% mientras la del sub-decil 10 es de 2,58%. Como se puede ver, hasta el sub-decil 6 la tasa efectiva aumenta con el decil de ingresos, pero a partir del sub-decil 7 la tasa efectiva comienza a disminuir progresivamente hasta llegar a la menor tasa efectiva de tributación de todos los sub-deciles. La tarifa del sub-decil 10 (2,58%) es incluso menor que la tarifa del decil 9 del total de personas jurídicas (3,86%) y casi igual a la del decil 8.

Al observar las tasas nominales y efectivas de las personas naturales superricas (los sub-deciles del sub-decil 10 del decil 10 de la distribución de ingresos o los “sub-sub-deciles”), encontramos una situación semejante. Si bien la tarifa nominal aumenta progresivamente conforme al nivel de ingresos correspondiente a cada decil, al observar las tarifas efectivas de tributación vemos que si bien existe progresividad del sub-sub-decil 1 al 5, después del 5 la tarifa comienza a disminuir hasta llegar a 2,26%, mucho menor que la efectiva del sub-sub-decil 1 que es de 3,81%. De hecho, todas las tarifas de los sub-sub-deciles son menores que las tarifas del decil 9 del total de personas naturales (3,86%). Esto claramente muestra la regresividad en la tributación de las personas naturales, en donde las personas que más tienen pagan un porcentaje menor de impuestos.

Gráfico 6. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para el total de las personas super ricas en 2017 (%) (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 112)



Para el caso de las personas jurídicas, actualmente existen diferencias significativas en las tarifas efectivas de tributación entre deciles, en donde tampoco se encuentra progresividad. Garay y Espitia muestran que el grupo de empresas más ricas (decil 10) tienen una tasa efectiva de tributación menor que los deciles anteriores (Tabla 10). Si bien las tasas nominales muestran progresividad, la tasa efectiva muestra que el decil 1 (4,75%) es mucho mayor a la tasa efectiva del decil 10 (1,93%). De hecho, se observa que la tasa efectiva del decil 10 (las personas jurídicas con mayores ingresos) es menor que los deciles 4 a 9, contrario a lo que debe ser una tributación que cumple el principio de progresividad.

Tabla 10. Tarifas nominales y efectivas del impuesto de renta para las personas jurídicas por deciles en 2017 (%) (Elaboración propia. Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 71)

Decil	Tarifa nominal	Tarifa efectiva respecto a los ingresos brutos	Tarifa efectiva respecto a los ingresos brutos menos costos
1	34,45	4,75	9,89
2	30,76	1,57	3,38
3	30,24	1,75	4,58
4	31,49	2,07	4,57
5	31,47	2,13	5,00
6	31,08	2,08	5,14
7	32,7	2,16	5,46
8	31,61	2,13	5,57
9	32,26	2,12	5,75
10	35,37	1,93	4,54

Esto también sucede al interior del grupo de empresas más ricas (las pertenecientes al decil 10). Según los autores, “[l]as Tarifas Efectivas del Impuesto a la Renta son bastante heterogéneas entre

empresas según su nivel de riqueza, debido especialmente a los tratos tributarios preferenciales y diferenciados. Las empresas más beneficiadas de la reducción de los Ingresos Brutos para efectos impositivos resultaron ser relativamente las más ricas, especialmente las denominadas superricas (las de los sub-deciles 7 a 10 del sub-decil 10 del decil 10), lo cual se deduce cuando se calculan las Tarifas Nominales y Efectivas del Impuesto a la Renta”¹⁰³.

Es importante señalar que las tarifas efectivas del impuesto a la renta y complementarios estimadas para las personas jurídicas con base en la información de las declaraciones de renta consolidadas por la DIAN, fueron corroboradas en gran medida con las calculadas según las bases de datos de la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Financiera, como se demuestra y analiza en detalle en el volumen 2 de *“Dinámica de las desigualdades en Colombia en torno a la economía política en los ámbitos socio-económico y tributario”*, elaborado por Luis Jorge Garay y Jorge Enrique Espitia (2020, en proceso de publicación). Igualmente, se ratifica que las tarifas efectivas del impuesto a la renta y complementarios tiende a decrecer a favor de las empresas superricas y súper superricas, consistente en un evidente sesgo *pro superrico y súper superrico* de la estructura del impuesto a la renta y complementarios.

Además, conviene señalar que Garay y Espitia muestran en este nuevo texto que, si bien en el conjunto de la industria manufacturera la tasa de tributación a la renta está negativamente relacionada con la tasa de ganancia, en el caso de empresas superricas sus altas tasas de ganancia tienden a no ser afectadas de manera significativa por la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y complementarios. Por otra parte, una investigación en Ensayos de Política Económica del Banco de la República muestra algo similar a lo encontrado por Garay y Espitia para las personas jurídicas. La investigación revela que en el sector manufacturero en Colombia entre los años 2005 y 2013, la tasa de tributación de las empresas presenta una correlación robusta y negativa con las utilidades de la empresa. Esto quiere decir que las empresas con mayores utilidades tienen una menor tributación, totalmente contrario al principio de progresividad tributaria¹⁰⁴. De acuerdo con los autores, *“[e]sta correlación negativa puede explicarse por la capacidad que tienen las firmas más rentables para incurrir en los gastos asociados con la obtención de beneficios tributarios, con el régimen de la renta presuntiva que penaliza a las firmas que tienen pocas utilidades transitoriamente, o con otras peculiaridades del régimen tributario colombiano”¹⁰⁵.*

La información previamente presentada demuestra que el sistema tributario actual no es progresivo dado que (i) los beneficios tributarios permiten que las personas de ingresos más altos tributen proporcionalmente menos respecto a las de ingresos más bajos y, (ii) estos gravámenes no permiten que el sistema tributario tenga efectos e impactos redistributivos modificando la situación de desigualdad, como se puede observar con el Coeficiente de Gini antes y después de impuestos. Esta falta de progresividad del sistema tributario no deriva además de un problema de aplicación indebida de la normatividad tributaria, sino que se encuentra profundamente ligada a la propia estructura y contenido del Estatuto Tributario. En efecto, como se ha explicado, esta falta de progresividad deriva, entre otras cosas, de la erosión de la base tributaria asociada a las exenciones y, especialmente, a las deducciones que benefician a los contribuyentes de mayor capacidad de pago y a las empresas de mayores utilidades, lo cual es contrario al principio de progresividad.

¹⁰³ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 70.

¹⁰⁴ CARRANZA, Juan Esteban et al. *La industria colombiana en el siglo XXI*. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

¹⁰⁵ CARRANZA, Juan Esteban et al. *La industria colombiana en el siglo XXI*. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

Como se expresó al inicio, si esta falta de progresividad está asociada al impuesto que en principio es el más progresivo de un sistema tributario, que es el impuesto a la renta, con mayor razón se puede concluir que el sistema tributario en su conjunto carece de progresividad¹⁰⁶. Pero, para dar mayor solidez al planteamiento, a continuación, se presenta información general sobre otros aspectos del sistema tributario, como los relativos a la falta de progresividad del IVA.

Frente a los efectos de este tipo de impuesto, se presenta evidencia que muestra que la redistribución de ingresos después del pago de IVA no se ve alterada significativamente. Con información de la Encuesta de Ingresos y Gastos y la Encuesta de Calidad de Vida el grupo de investigaciones económicas de la DIAN calculó la concentración de los gastos de los hogares antes y después de aplicar este impuesto y encontró que, si bien la estructura de IVA no es regresiva, tampoco *“tiene incidencia sobre la redistribución del ingreso”*¹⁰⁷ y, por lo tanto, no es progresiva.

Así, además de la poca o nula progresividad de los impuestos directos como el impuesto a la renta o el impuesto al patrimonio, también se encuentra la incapacidad redistributiva de los impuestos al valor agregado de bienes y servicios (esperada por la característica del impuesto¹⁰⁸). Esto quiere decir que los impuestos más representativos del sistema tributario (impuesto a la renta e IVA) no son progresivos según la evidencia. Si se tiene en cuenta que además existe un mayor peso de los ingresos tributarios proveniente de los impuestos indirectos (ver Gráfico 2), se puede concluir que el sistema tributario, entendido como un todo, no es progresivo.

Con la información presentada en este apartado es posible afirmar que el sistema tributario carece de los elementos y efectos que le permitirían cumplir con el mandato constitucional de progresividad y, por lo tanto, no contribuye a disminuir la desigualdad económica y social que sufre Colombia, una de las más alta a nivel regional y a nivel mundial (medida a través del Coeficiente de Gini). Esto demuestra que el Estatuto Tributario es inconstitucional, pues transgrede el principio de progresividad tributaria, consagrado en el artículo 363 de la Constitución. Como mostraremos en las siguientes secciones, el Estatuto Tributario no solo viola el principio de progresividad tributaria, sino que tampoco cumple con los principios de equidad y eficiencia. Así lo ha establecido también la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria al afirmar que *“en Colombia el régimen vigente presenta grandes limitaciones. En efecto, el sistema tributario de nuestro país genera un bajo nivel de recaudo frente al potencial, dado el nivel de desarrollo del país; no contribuye a una mejor distribución del ingreso; es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; es complejo y difícil de administrar, y castiga de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad”*¹⁰⁹.

¹⁰⁶ En este punto, Garay y Espitia (2019) muestran que ante el muy elevado grado de concentración/desigualdad existente en el país a nivel del patrimonio bruto y líquido tanto de las Personas Naturales como de las Personas Jurídicas, unos impuestos a la renta y a la riqueza con tarifas efectivas progresivas no solo contribuirían a aumentar el recaudo tributario, sino también a propugnar por un impacto redistributivo de la tributación directa sobre la distribución del ingreso y de la riqueza.

¹⁰⁷ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. La progresividad del sistema tributario del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Bogotá D.C.: DIAN, 2006, p. 33.

¹⁰⁸ Existen mecanismos para volver más progresivo el IVA. Actualmente los bienes y servicios de la canasta básica se encuentran exentos o excluidos del pago de IVA por ser bienes de primera necesidad, lo que ciertamente le resta algo de regresividad a este impuesto. Sin embargo, los hogares de ingresos más altos se benefician más de estas exenciones y exclusiones al ser quienes consumen más. Por esto hay quienes proponen que se graven todos los bienes y servicios y que se implemente un mecanismo de devolución de IVA a los hogares más pobres. Esta medida impone administraciones tributarias fuertes, sectores informales pequeños y buenos instrumentos de focalización. Si estas condiciones se cumplen, este mecanismo ciertamente le daría una mayor progresividad al IVA.

¹⁰⁹ Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Informe final presentado al Minsitro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, D.C. 2019, p. 8.

7. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de eficiencia tributaria

Una vez demostrada la violación del principio de progresividad, en las siguientes dos secciones se presentará evidencia que demuestra que la falta de progresividad del sistema tributario colombiano no se justifica con el argumento de que este privilegia el cumplimiento de los otros dos principios establecidos en el artículo 363 de la Constitución, a saber, los principios de eficiencia y equidad tributarias. Esto, por la sencilla razón de que tampoco respeta esos principios, con lo cual no resulta siquiera necesario proceder a una eventual ponderación entre la satisfacción de los mismos.

Como se mencionó anteriormente, la eficiencia tributaria está centrada en un análisis de costo beneficio desde una perspectiva social y económica. Para analizar la eficiencia tributaria tomaremos en primer lugar las cifras históricas de evasión tributaria, que permiten concluir que este principio no se cumple desde esta perspectiva. En segundo lugar, analizaremos la productividad del IVA, ante la ausencia de información sobre otros impuestos.

Para empezar, se presentan las cifras de evasión tributaria del impuesto de renta de personas jurídicas entre el 2007 y el 2012 (Tabla 11), calculadas a través del método de estimación de la brecha tributaria. La brecha tributaria se define como “la diferencia entre lo que el gobierno debería recaudar, de acuerdo con la letra y el espíritu de la legislación tributaria, y lo que realmente recauda”¹¹⁰. Estas cifras se toman del trabajo de los investigadores de la DIAN, Javier Ávila Mahecha y Ángela Cruz Lasso, en donde calculan la tasa de evasión promedio (o brecha tributaria) de este tipo de impuesto en el periodo analizado en un 39%, lo que equivale a una pérdida de impuestos por un monto cercano a COP\$15 billones, o a 2,3 puntos del PIB¹¹¹.

Tabla 11. Impuesto de renta de personas jurídicas. Costo fiscal de la tasa de evasión. Cifras en miles de millones de pesos corrientes (Fuente: ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 42)

Concepto - Año	2007	2008	2009	2010	2011	2012pr
Impuesto a cargo declarado	16.051	19.343	16.428	18.927	28.970	28.972
Impuesto potencial	26.515	30.692	29.952	33.395	43.896	44.168
Monto total de la evasión	10.464	11.349	13.524	14.468	14.926	15.195
Evasión / PIB %	2,4%	2,4%	2,7%	2,7%	2,4%	2,3%
Valor punto de evasión	265	307	300	334	439	442
Tasa de evasión	39,5%	37,0%	45,2%	43,3%	34,0%	34,4%
*: La tasa de evasión no se estimó a nivel del impuesto a cargo sino de la renta líquida. Los resultados de este cuadro suponen que el porcentaje estimado de brecha tributaria es igual para los demás componentes tributarios hasta llegar al impuesto a cargo.						
pr: provisional						

Frente a la disminución de la evasión en el año 2011, los autores argumentan que esta no se debe necesariamente a una disminución real de la evasión de este impuesto, sino por un aumento

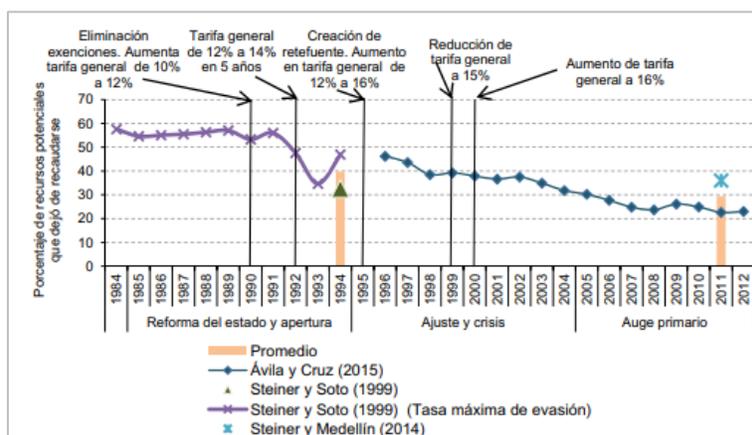
¹¹⁰ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 14.

¹¹¹ ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 43.

considerable en las bases gravables que no se reflejó en las cuentas nacionales, lo que tuvo como consecuencia una disminución en la brecha tributaria¹¹².

En cuanto a la brecha tributaria en IVA, como se muestra en el Gráfico 7, los mismos investigadores hallaron una evasión promedio del 30% en el periodo entre 1996 y 2012¹¹³. Según la CEPAL, este nivel de brecha tributaria se comporta similar al promedio de América Latina que, en todo caso, es una de las regiones con mayores niveles de evasión¹¹⁴.

Gráfico 7. Brecha tributaria en IVA años 1983 a 2012 (en porcentajes) (Fuente: CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.24.*)



Desafortunadamente, producto de la falta de información en microdatos, la estimación de la brecha tributaria sobre la renta para personas naturales tiene como último dato el 2003, cuando se calculó la evasión para ese año en 69%¹¹⁵. Al comparar estos niveles de evasión con los de la región, se observa que este nivel se encuentra muy por encima del promedio de América Latina (gráfico 8).

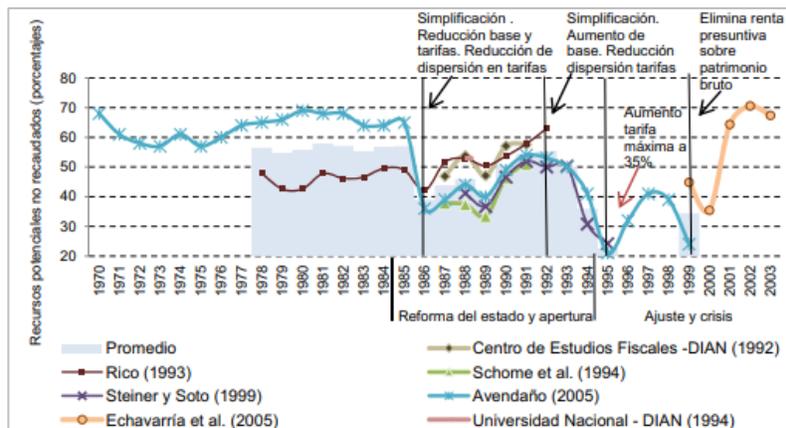
¹¹² ÁVILA MAHECHA, Javier & CRUZ LASSO, Ángela. Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Bogotá D.C.: DIAN, 2015, p. 40.

¹¹³ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.24.*

¹¹⁴ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.25.*

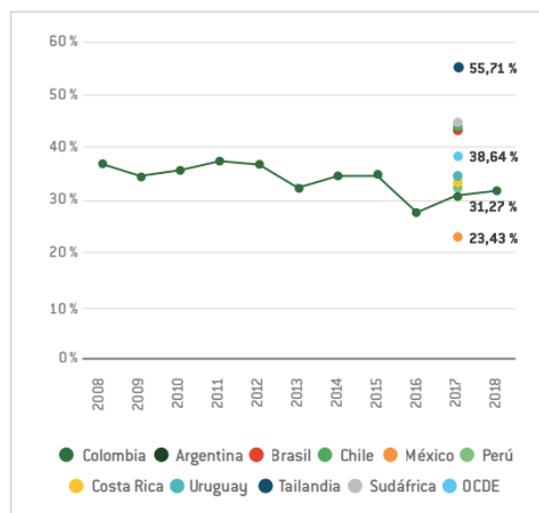
¹¹⁵ CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.21.*

Gráfico 8. Brecha tributaria en impuesto sobre la renta personal años 1970 a 2003 (en porcentajes) (Fuente: CONCHA, Tomás, RAMIREZ, Juan Carlos & ACOSTA, Olga Lucía. *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de Estudio. Bogotá D.C.: CEPAL, 2017, p.21*)



En segundo lugar, la productividad de un impuesto “*mide la efectividad de recaudación dada la tasa impositiva*”¹¹⁶. En el caso del IVA, la productividad es 9,9 puntos porcentuales más baja que el promedio de los países de la OCDE, como se observa el Gráfico 9. En cambio, el gasto tributario por concepto del IVA es el más alto de Latinoamérica (Gráfico 10). Según el Consejo Privado de Competitividad, “*la baja productividad del IVA y en consecuencia, su alto gasto tributario, se debe a la proliferación de exenciones y exclusiones y a la alta dispersión tarifaria entre bienes y servicios similares, todo lo cual incentiva la evasión y elusión en el pago de este impuesto, limita su base gravable y profundiza su regresividad*”¹¹⁷.

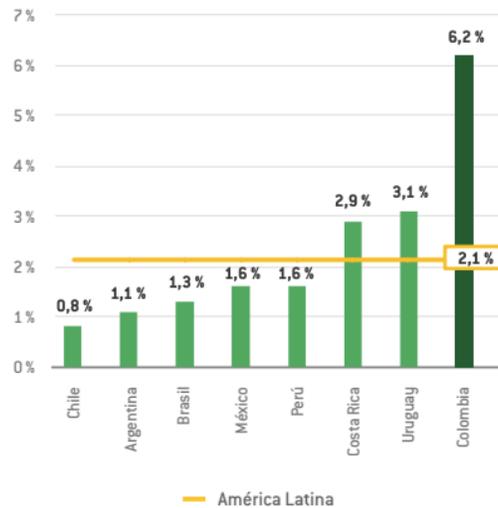
Gráfico 9. Productividad del IVA (% del PIB). Colombia, 2008-2018. Países de referencia, 2017. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. *Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309. Cuya fuente es OCDE (2019) y Trading Economics (2019). Para Colombia, DIAN (2019). Cálculos: CPC*)



¹¹⁶ CARDENAS SANTAMARÍA, Mauricio. *Introducción a la economía colombiana*. Tercera edición. Bogotá D.C.: Fedesarrollo, Alfaomega, 2013, p. 234.

¹¹⁷ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. *Informe nacional de competitividad 2019-2020*. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309.

Gráfico 10. Gasto tributario por concepto del IVA (% del PIB). Colombia y países de referencia. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 309, cuya fuente es Cepal (2018). Cálculos CPC)



El IVA, que es el impuesto indirecto que más recauda en Colombia, resulta no solo ser ineficiente sino que además es regresivo. De hecho, “por cada COP\$100 de ingresos, la contribución por pago del IVA que hace un hogar en el primer decil de la distribución del ingreso es de COP\$6, mientras que dicha contribución es de tan solo COP\$2 en el caso de los hogares en el decil más alto”¹¹⁸, tal y como se evidencia en la Tabla 12.

¹¹⁸ CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 310.

Tabla 12. Distribución del ingreso y gasto mensual en IVA de las unidades de gasto, por deciles de ingreso. Colombia, 2017. (Fuente: CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 310, cuya fuente es Exposición de motivos del proyecto de ley “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones”, Ley 1943 de 2018. Minhacienda (2018))

Decil	Ingreso promedio mensual	IVA pagado promedio	IVA pagado actual [% del ingreso mensual]
1	253.851	15.312	6,0
2	662.693	19.897	3,0
3	933.641	28.515	3,1
4	1.149.629	31.616	2,8
5	1.492.337	45.447	3,0
6	1.719.739	50.760	3,0
7	2.194.648	58.425	2,7
8	2.482.542	65.182	2,6
9	3.423.768	93.321	2,7
10	8.464.521	187.734	2,2

Con la información presentada en cuanto a evasión tributaria, así como la baja productividad del IVA y su alto gasto tributario, se puede ver que el principio de eficiencia tampoco se está cumpliendo. Según la OCDE, este es un resultado del diseño normativo del sistema tributario pues, como afirma esa organización, con criterios que los demandantes compartimos, *el “sistema tributario Colombiano no promueve la eficiencia y la justicia, y es muy complejo”* pues para *“compensar a las firmas e individuos por la estructura fiscal distorsiva y regresiva, una secuencia de Gobiernos han introducido regímenes especiales y exenciones tributarias, que en la mayoría de los casos, hacen nada para reducir efectivamente la desigualdad y el nivel de complejidad del sistema”*¹¹⁹.

8. La falta de progresividad del sistema tributario colombiano, plasmado en el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario –, no puede justificarse en el cumplimiento del principio de equidad tributaria

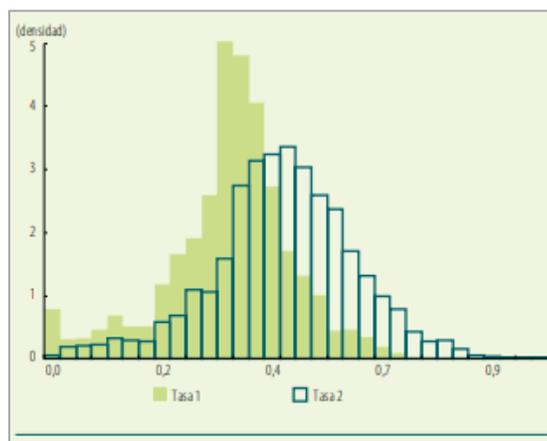
La evidencia que se presenta a continuación muestra que el principio de equidad tributaria tampoco se cumple a causa del diseño normativo del Estatuto Tributario. Entre las metodologías más comunes para medir la equidad tributaria se encuentran los índices que se acercan a la aproximación teórica de equidad horizontal, en donde contribuyentes iguales deberían pagar una tasa efectiva de tributación igual. Teniendo en cuenta que en la práctica no existen dos individuos iguales, se sustituye el concepto de sujetos iguales, por el de sujetos similares¹²⁰.

¹¹⁹ OECD. Economic Surveys. Colombia. Paris: OECD, 2015, p. 19.

¹²⁰ BERLIANT, Marcus & STRAUSS, Paul. Measuring the Distribution of Personal Taxes. Chicago: University of Chicago Press, 1983.

Para mostrar la ausencia de equidad horizontal en el sistema tributario, retomamos la investigación del Banco de la República sobre las tasas efectivas de tributación del sector manufacturero en Colombia. La evidencia muestra que en este sector se encuentra una gran dispersión en la distribución de las tasas efectivas promedio por empresa. En el Gráfico 11 se pueden ver las tarifas efectivas de tributación de renta y complementarios (tasa 1) y la tasa efectiva de tributación de renta y otros impuestos (tasa 2). Mientras un 25% de las empresas del sector manufacturero tiene una tasa promedio de tributación superior al 50%, otro 25% tiene una tasa promedio inferior al 16%. Carranza explica que esto “(...) es un reflejo del régimen tributario, que permite que empresas similares tengan distintos impuestos”¹²¹.

Gráfico 11. Tasa efectiva de tributación promedio entre años 2005 – 2013 (Fuente: CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018, p. 44)



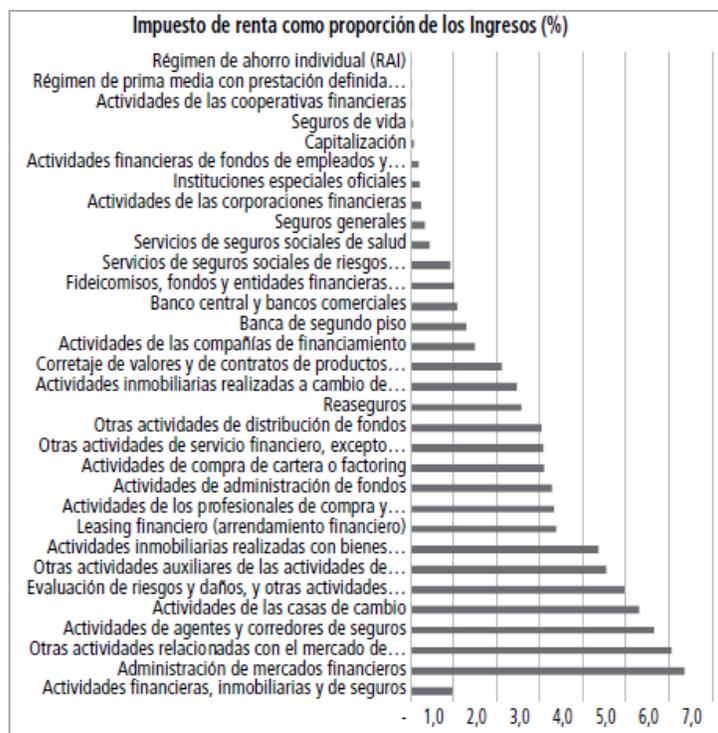
Frente a la investigación de Carranza, el Consejo de Competitividad afirma que “*estos resultados tienen dos implicaciones importantes: en primer lugar, reflejan la falta de equidad horizontal del sistema tributario, —en tanto permite que existan diferencias significativas en las tasas de tributación de empresas con características similares— y, por otro lado, muestran que el sistema parece castigar a las firmas con menores utilidades* (Carranza et al, 2018)”¹²².

Vale la pena aclarar que el sector manufacturero no es el único que muestra esta dispersión de tasas efectivas de tributación. En el sector de “*actividades financieras, inmobiliarias y de seguros*”, se evidencian diferencias significativas en el impuesto de renta entre subsectores, como se ve en el Gráfico 12.

¹²¹ CARRANZA, Juan Esteban et al. La industria colombiana en el siglo XXI. Bogotá D.C.: Ensayos sobre Política Económica (ESPE), núm. 87, 2018. p.46.

¹²² CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 305.

Gráfico 12. Impuesto de la renta líquida gravable como proporción del ingreso bruto por sub-sectores en las actividades financiera, inmobiliarias y de seguros en 2017 (Fuente: GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019, p. 141)



De igual manera, en el sector extractivo las proporciones también presentan diferencias. Por ejemplo, el pago del impuesto respecto al ingreso bruto fue de 4,08% en el caso del subsector extracción de petróleo crudo; 6,54% en el subsector de extracción de hulla; y de 1,41% en extracción de minerales de níquel y extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos¹²³.

En el caso de personas naturales también se identifican claras violaciones al principio de equidad horizontal derivadas de las diferencias en las tarifas efectivas de tributación entre los ingresos laborales e ingresos de capital, dividendos o no laborales, que permiten que dos personas con los mismos ingresos no paguen lo mismo en impuestos. Esto, debido a que la normatividad tributaria está diseñada para que los ingresos distintos a los ingresos laborales puedan acceder a un mayor número y proporción de deducciones, exenciones y descuentos tributarios. Una investigación de Jorge Armando Rodríguez y Javier Ávila Mahecha¹²⁴ que estima la carga tributaria sobre los trabajadores y los propietarios de capital en Colombia con base en un enfoque de tarifas efectivas de tributación, muestra que los trabajadores tienden a pagar más impuestos por sus ingresos que los propietarios de capital: “se encontró que entre el 2000 y el 2013, la tarifa efectiva sobre los ingresos laborales fue mayor que la correspondiente a los ingresos de capital, con una brecha entre las dos tarifas que se fue cerrando de manera tendencial”¹²⁵.

¹²³ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. *Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 139.

¹²⁴ Jorge Armando Rodríguez es Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia

¹²⁵ RODRÍGUEZ, Jorge Armando & ÁVILA, Javier. La carga tributaria sobre los ingresos laborales y de capital en Colombia: el caso del impuesto sobre la renta y el IVA. Bogotá D.C.: Cuad. Econ., Volumen 36, Número 72, p. 99-138, 2017. Pg 133.

Nuevamente, la evidencia explica por qué el principio de equidad tributaria no se cumple en Colombia. Por un lado, empresas similares o del mismo sector terminan pagando tasas diferentes en impuesto de renta sin ningún tipo de justificación o argumentación. Por otro lado, personas naturales con los mismos ingresos terminan pagando un monto de impuestos distinto dependiendo de dónde provienen sus rentas. Lo anterior, debido al diseño normativo del Estatuto Tributario, y no a la falta de aplicación de las normas, su malinterpretación o su incumplimiento. Esto resulta en un sistema tributario inequitativo e injusto, en donde la carga tributaria se recarga en las empresas que no logra obtener beneficios tributarios a través de mecanismos como el lobby, y que en muchos casos terminan siendo las empresas más pequeñas o con menos utilidades. De igual manera, los trabajadores terminan con una tarifa más alta que los dueños del capital, intensificando así las dinámicas de acumulación de ingresos y riqueza que se presentan en el país.

9. Una consideración adicional: la reforma tributaria contenida en la Ley 2010 de 2019 no corrige la falta de progresividad, la inequidad y la ineficiencia del Estatuto Tributario

Los demandantes tenemos claro que los argumentos empíricos que sustentan nuestros cargos están basados en un estatuto tributario que fue reformado por la reciente Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico). Esto podría llevar a pensar que no procede un pronunciamiento favorable a las pretensiones por parte de la Corte pues habría que esperar si el Estatuto Tributario reformado cumple con los principios constitucionales. No obstante, como se explica a continuación, esta reforma no contribuye al cumplimiento de los principios constitucionales, especialmente el de progresividad, pues no tuvo una vocación estructural. Si bien consagra algunas medidas progresivas, como una tasa del impuesto de renta mayor a las personas naturales en la parte más alta de la distribución, el impacto de esos elementos se ve anulado por los efectos del mantenimiento de los elementos regresivos del sistema tributario y su agravación por la creación de nuevos privilegios tributarios.

Como se ha mostrado consistentemente a lo largo de esta demanda, uno de los elementos que más afectan la progresividad, equidad y eficiencia de un sistema tributario son los regímenes especiales otorgados por beneficios tributarios para sectores o subsectores específicos (o incluso personas naturales y jurídicas puntuales). La justificación de la aplicación de estos regímenes proviene de la política industrial y de desarrollo productivo, en que se utilizan estas intervenciones de mercado para supuestamente estimular sectores de la economía que tienen ventajas comparativas (presentes o latentes) o en donde se busca incentivar cierto tipo de actividad (por ejemplo, la innovación y desarrollo tecnológico). Sin embargo, estos beneficios tributarios no son adoptados con base en estudios técnicos que los sustenten. Tampoco existen criterios claros para “*escoger sectores ganadores*” que necesiten el incentivo tributario, por lo que se convierten en estímulos tributarios arbitrarios, a los que ni siquiera se le somete a una evaluación periódica para comprobar si cumplen o no sus cometidos, con lo cual se han convertido en general en privilegios tributarios, contrarios a los principios de progresividad y equidad.

Previo a la Ley 2010 de 2019, el Estatuto Tributario contaba con 253 beneficios tributarios o regímenes especiales. De estos, aproximadamente el 74% no contaba con una cláusula que determinara su caducidad, lo que hace que los efectos negativos en progresividad, equidad y eficiencia de estas medidas sean permanentes. Adicionalmente, el 50% de estos privilegios tributarios se concentra en las 500 empresas más ricas del país¹²⁶ y según el Banco Mundial, en Colombia no se han visto impactos en los niveles de inversión, productividad y empleo¹²⁷. Al comparar los niveles de

¹²⁶ GARAY, Luis Jorge & ESPITIA, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019. p. 114.

¹²⁷ Banco Mundial. El Gasto Tributario en Colombia. Una propuesta de evaluación integral y sistémica de este instrumento de política pública. Washington D.C.: Banco Mundial, 2012, pg. 111

gasto tributario¹²⁸ a nivel internacional, se observa que Colombia registró el mayor gasto tributario de la región, siendo de 7,5% del PIB para 2016¹²⁹. Con el agravante de que el gasto tributario del impuesto a la renta, por ejemplo, está altamente concentrado a favor de unos pocos sectores e incluso subsectores y en las personas naturales y jurídicas superricas y súper superricas¹³⁰.

La Ley 2010 de 2019, contraria a la recomendación de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de revisar y depurar los beneficios tributarios vigentes, introdujo nuevos privilegios que profundizan las inequidades e injusticias del Estatuto Tributario. Dentro del articulado se aprobaron nuevos regímenes, en donde se encuentran¹³¹:

- (i) Los hoteles nuevos y aquellos que sean remodelados tendrán una tarifa reducida del impuesto a la renta que será de 9% por 20 años (art. 92).
- (ii) Las empresas que pertenezcan a la “economía naranja” estarán exentas del impuesto de renta por 7 años. Para obtener estos beneficios se deben hacer inversiones mínimas cercanas a los 400 millones de pesos y se deben generar 3 empleos (art. 91).
- (iii) Las personas naturales o jurídicas que realicen inversiones por 30.000.000 UVTs (o mega-inversiones) y generen al menos 400 empleos directos tendrán una tarifa reducida en el impuesto de renta de 27% y podrán suscribir contratos de estabilidad jurídica (art. 75).
- (iv) Las inversiones mayores a 1.500 UVT’s en el campo estarán exentas del impuesto de renta por 10 años, con el requisito de generar hasta 51 empleos directos, dependiendo del monto de inversión (art. 91).
- (v) Se excluye del pago de IVA a nuevos bienes y servicios que no estaban en el Estatuto Tributario anterior (art. 11 y 12).

Teniendo en cuenta lo anterior, los avances en progresividad que tiene la nueva reforma, como una mayor tarifa para los dividendos o el aumento de la tasa del impuesto a la renta para las personas naturales más ricas, se ven totalmente anulados por la introducción de estas disposiciones legales.

10. La conclusión del silogismo: la inexequibilidad diferida del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario

La conclusión ineludible de los argumentos arriba expuestos es que el Decreto 624 de 1989, contenido del Estatuto Tributario y en donde se encuentra plasmado el sistema tributario colombiano, es inexequible y la Corte debe declararlo así. No sólo está demostrado que el Estatuto Tributario (y todas las normas que lo modifican) incumple el mandato de progresividad contenido en el artículo 363 constitucional, sino que también explicamos que dicho incumplimiento no responde a una ponderación realizada por el Legislador entre la progresividad y otros principios que se deben predicar del sistema tributario, los de eficiencia y equidad. Siendo un mandato de optimización, el Estado colombiano tiene la obligación de hacerlos “*efectivos en la mayor medida, dentro de las posibilidades*”

¹²⁸ Se habla de gasto tributario puesto que los descuentos, deducciones o exenciones se pueden ver como un gasto del Estado ya que este renuncia a recursos fiscales que de otra forma se hubieran gastado.

¹²⁹ CEPAL. Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de las políticas en el marco de la Agenda 2030. Santiago: CEPAL, 2018, pg. 59.

¹³⁰ GARAY, Luis Jorge & Espitia, Jorge Enrique. Dinámicas de las desigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico y tributario. Volumen 2 (en proceso de publicación en Ediciones Desde Abajo).

¹³¹ Las referencias realizadas a continuación a artículos corresponden a la Ley 2010 de 2019 o Ley de Crecimiento Económico.

*fácticas (medios disponibles) y las posibilidades jurídicas, que están dadas por la necesidad de garantizar, a la vez, la eficacia a todos los derechos fundamentales e incluso a todos los principios constitucionales*¹³². Esto no ocurre, ninguno de los principios se hace efectivo en la mayor medida posible.

En ese orden de ideas, un incumplimiento de los mandatos del principio de progresividad, o incluso un cumplimiento mínimo del mismo cuyo limitado alcance no esté justificado por la necesidad de cumplir otros mandatos constitucionales, debe resultar en una declaratoria de inexecutable de las normas pertinentes.

No obstante, una decisión en dicho sentido, sin ningún tipo de consideración adicional, llevaría al absurdo de tener un Estado que no cuenta con un sistema tributario que le garantice los recursos necesarios para su adecuado funcionamiento. Esto no implica que las disposiciones demandadas no sean inexecutable, pues sí lo son, ni que la Corte Constitucional deba abstenerse de decidir sobre ellas. La Corte no puede sino declarar la inconstitucionalidad del Estatuto Tributario pero debe evaluar los efectos prácticos de su decisión. Esto implica revisar las alternativas que la Constitución y la jurisprudencia constitucional dejan para una situación límite en la que una decisión de inexecutable simple generaría una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento de las normas demandadas.

La solución es sencilla de enunciar: la Corte Constitucional debe declarar la inexecutable del Decreto 624 de 1989, pero debe diferir dicha declaratoria por dos años y exhortar al Congreso de la República para que durante ese tiempo expida un nuevo Estatuto Tributario que cumpla los principios de progresividad, equidad y eficiencia, dejando explícita la posibilidad de extender dicha declaratoria por dos años más si el Congreso no logra expedir la norma, bajo la condición de que se encuentre efectivamente discutiendo un proyecto de Estatuto Tributario que cumpla esas características. Para fundamentar esta propuesta en primer lugar se explicará en qué consiste y de dónde viene la facultad que tiene la Corte Constitucional para determinar los efectos de sus fallos y, dentro de dichos efectos, cómo opera el aplazamiento de los efectos de una inexecutable. Paso seguido se demostrará que el presente caso cumple los requisitos que la misma Corte ha puesto para que sea posible diferir los efectos de una inexecutable y, posteriormente, se concretará la fórmula propuesta.

La Corte tiene bien establecido desde sus primeras decisiones que es a ella a quien le corresponde fijar los efectos de los fallos de control constitucional, obviamente *“ciñéndose, como es lógico, al texto y al espíritu de la Constitución”*¹³³. En 1997 la Corte se vio en una situación en la que tuvo que utilizar esta facultad que le otorga la Constitución y que venía de 1993¹³⁴. La Corte analizó una demanda presentada contra una norma que permitía a los concejos y distritos crear un impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de los ríos y arroyos y de verificar que la misma debía ser declarada inexecutable. Allí encontró que si decidiera de esa manera, sin consideraciones adicionales, *“la extracción de estos bienes quedaría sin impuesto y sin regalía, con lo cual la explotación de un recurso no renovable no causaría ninguna contraprestación a favor del Estado”*¹³⁵ o, estaría sujeta a la tarifa general de regalías y, en ese caso, la decisión de la Corte *“estaría condicionando la amplia libertad del Legislador en este campo”*¹³⁶. Así, optó por una decisión intermedia, nueva para ese momento, que fue una inexecutable diferida. Según la sentencia, la decisión más razonable era que la Corte constate *“la incompatibilidad con la Constitución del*

¹³² Corte Constitucional. Sentencia C-115 de 2017. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹³³ Corte Constitucional. Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía.

¹³⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía.

¹³⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹³⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

*artículo impugnado, pero no declar[er] su inexecutable inmediata a fin de evitar un efecto desproporcionado, y por ende inconstitucional, sobre los principios concurrentes*¹³⁷.

Con esto quedó creado un dispositivo técnico-constitucional para garantizar que las decisiones de inexecutable de la Corte Constitucional no generen una situación constitucionalmente más grave que la existente bajo la vigencia de la disposición inexecutable: diferir los efectos de la decisión de inexecutable por un período de tiempo determinado y exhortar al Congreso de la República para que regule la materia. Para lo cual diseñó un conjunto de requisitos que deben cumplir los fallos en este sentido: (i) justificar su decisión, (ii) demostrar que una inexecutable simple ocasionaría una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento de la disposición demandada; (iii) explicar por qué sería mejor diferir los efectos del fallo que emitir una sentencia integradora y (iv) sustentar la extensión del plazo otorgado al legislador para regular la materia¹³⁸.

Esta forma de modulación de las decisiones hizo carrera y en la actualidad se pueden encontrar diferentes casos en los que la Corte Constitucional difirió los efectos de una declaratoria de inexecutable. Lo hizo para evitar dejar sin piso jurídico el régimen de regalías petroleras¹³⁹, para impedir que desaparecieran las normas que garantizaban la preservación de ciertas zonas por el impacto ambiental derivado de la exploración y explotación minera¹⁴⁰, para garantizar la existencia de una regulación referente al ejercicio del derecho fundamental de petición¹⁴¹ o, más recientemente, para garantizar que el Congreso tuviese tiempo suficiente para volver a regular los derechos de reunión y manifestación pública y pacífica luego de haberlo hecho sin cumplir la reserva de ley estatutaria¹⁴² y para no afectar el control y vigilancia de la prestación de servicios públicos y protección del medio ambiente en asuntos de distribución de combustibles líquidos y biocombustibles¹⁴³.

El presente caso constituye una nueva oportunidad para la utilización de esta herramienta. Una declaratoria de inexecutable pura y simple del Estatuto Tributario tendría efectos indeseables en términos de cumplimiento de los objetivos del Estado, la protección de los derechos de la ciudadanía y la correcta prestación de la función y los servicios públicos. Para demostrar que esto lleva necesariamente a que la Corte acuda a una inexecutable diferida aquí se demostrará la concurrencia de tres requisitos arriba citados, obviando el de justificación de la decisión, que se entiende cumplido con la explicación de los demás elementos.

En primer lugar, la grave situación que generaría una declaratoria de inexecutable pura y simple es evidente. Que el Estado colombiano pierda la posibilidad de recaudar tributos por un tiempo indeterminado generaría un colapso inaceptable en términos de funcionamiento y sostenimiento estatal. El ejemplo de la sentencia C-221 de 1997 es bastante dicente al respecto. Allí la Corte Constitucional consideró que dejar sin impuesto o regalía la extracción de un recurso natural no renovable era suficientemente grave para diferir la inexecutable; aquí se trata del sistema tributario completo. Todo esto bajo la premisa clara de que los efectos de la declaratoria de inexecutable pura y simple en nada afectan que el Estatuto Tributario es de hecho y en derecho inconstitucional y así lo debe declarar la Corte Constitucional. El punto que se discute aquí es cómo debe ser la intervención de la misma Corte.

¹³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹³⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-737 de 2001. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

¹³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-737 de 2001. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

¹⁴⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-366 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

¹⁴¹ Corte Constitucional. Sentencia C-818 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

¹⁴² Corte Constitucional. Sentencia C-223 de 2017. M.P. Alberto Rojas Ríos.

¹⁴³ Corte Constitucional. Sentencia C-008 de 2018. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

En segundo lugar, en este caso no es admisible o adecuado recurrir a una sentencia integradora como alternativa para la inexecutable diferida. Para hacer esta evaluación la Corte ha determinado que “[s]i el mantenimiento de la disposición constitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional”¹⁴⁴, es decir, diferir la inexecutable. Mientras que “es deseable una sentencia integradora en aquellas situaciones en donde la Constitución impone una solución clara a un determinado asunto, o es imposible mantener en el ordenamiento jurídico la disposición acusada sin causar un grave perjuicio a los valores constitucionales”¹⁴⁵.

En el caso de la regulación tributaria la libertad de configuración del Congreso es amplia y este puede hacer uso de diferentes mecanismos de política tributaria para estructurar un sistema tributario que balancee de forma adecuada el cumplimiento de los principios de progresividad, equidad y eficiencia. En ese orden de ideas, por respeto al principio democrático y porque la Constitución no da una única salida a la obligación de expedir un nuevo Estatuto Tributario, la opción no puede ser una sentencia integradora, sino más bien una de inexecutable diferida con explicación adecuada y suficiente sobre las obligaciones que tiene el legislador respecto del cumplimiento de los principios tributarios constitucionales.

Finalmente, en cuanto a la extensión del plazo solicitado, es de 2 años, prorrogable por 2 años más, por varias razones. Primero, porque es necesario dar tiempo al Gobierno Nacional, las fuerzas políticas y la sociedad en general para hacer un alto en el camino y pensar el posible diseño de un nuevo Estatuto Tributario que cumpla con los principios constitucionales. Segundo, para dar espacio a una discusión amplia sobre la adecuación y pertinencia de los distintos modelos propuestos y, en ese sentido, propiciar un control político adecuado sobre las propuestas, así como la alimentación y retroalimentación de las mismas desde distintos puntos de vista. Y tercero, para que en el Congreso de la República se garantice el tiempo adecuado para el debate del nuevo modelo tributario. Todo esto bajo consideración de la complejidad del asunto y la necesidad de garantizar debates amplios, transparentes y francos al respecto. Sin embargo, la gravedad de la afectación de los principios constitucionales tributarios, que están en el corazón del pacto fiscal, que a su vez es el sustento del pacto social constitucional, obliga a que este déficit de cumplimiento de la Constitución no pueda prolongarse por un tiempo largo, por lo cual consideramos que dos años, prorrogables por otros dos, es un tiempo razonable para que el Congreso cumpla con esa tarea de ajustar la estructura tributaria a los principios constitucionales. Asimismo, la posible prórroga del término busca evitar que el Congreso de la República no cumpla con el exhorto que le haga la Corte Constitucional y se materialice el escenario constitucionalmente peor arriba planteado. Al poner una condición para la prórroga, se genera un incentivo para que el Congreso discuta efectivamente el Estatuto Tributario antes de que se venza el plazo dispuesto por la Corte.

De manera que es necesario que la Corte Constitucional declare la inexecutable del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989 y las normas que lo modifican) pero que difiera dicha declaratoria por dos años y exhorte al Congreso de la República para que durante ese término expida un nuevo Estatuto Tributario, acorde con los principios de progresividad, equidad y eficiencia.

Igualmente consideramos que la adopción de este nuevo régimen tributario debe respetar el principio de deliberación democrática pública, que la Corte ha señalado que gobierna en general la adopción de cualquier decisión por el Congreso¹⁴⁶ pero que tiene especial fuerza en materia tributaria. Al

¹⁴⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-141 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁴⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-141 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁴⁶ Ver, entre otras, las sentencias C-674 de 2017, C-699 de 2016, C-153 de 2007 y C-816 de 2004

respecto la Corte ha dicho que *“el principio de legalidad del tributo implica la necesaria deliberación democrática del mismo, lo cual opera, no solo como condición de validez constitucional, sino también de legitimidad en tanto fruto de un proceso deliberativo y pluralista, que incorpore los intereses de los sujetos cuyas posiciones jurídicas se ven interferidas por la obligación fiscal”*¹⁴⁷. Por ello consideramos que la Corte, al exhortar al Congreso para que expida un nuevo estatuto tributario, debe señalarle que debe ejercer esa facultad en forma pública y deliberativa. Además, dada la trascendencia de este tema, la Corte debería establecer un mecanismo de seguimiento para verificar que esa deliberación pública sea cumplida.

11. Petitorio

En atención a lo expuesto anteriormente, los demandantes solicitamos a la Corte Constitucional que:

PRIMERO. Declare INEXEQUIBLE el Decreto 624 de 1989 – Estatuto Tributario – y todas las leyes o normas con fuerza de ley que lo hayan modificado.

SEGUNDO. DIFIERA los efectos de la inexecutableidad por dos años, prorrogables por otros dos años, siempre que al momento de cumplimiento del primer plazo el Congreso de la República acredite que está discutiendo un proyecto de Estatuto Tributario con las características señaladas en el numeral siguiente del presente petitorio.

TERCERO. EXHORTE al Congreso de la República a que durante el término en que la inexecutableidad del Decreto 624 de 1989 se encuentre diferida, expida un nuevo Estatuto Tributario acorde con los principios de progresividad, equidad y eficiencia, y respetando el principio de deliberación pública propio del procedimiento legislativo.

CUARTO. Que ORDENE la creación de una Comisión de Expertos para el seguimiento al exhorto realizado al Congreso de la República. Dicha comisión debe tener como objetivo tanto asesorar al legislativo en el diseño del nuevo Estatuto Tributario como hacerle seguimiento al mismo luego de implementado, con el fin de revisar si cumple con los mandatos de progresividad, equidad y eficiencia. La Comisión deberá tener una vigencia mínima de diez años, sesionar por lo menos dos veces al mes y tener una estructura tripartita, conformada por delegados del Gobierno Nacional, la sociedad civil y el Ministerio Público, con una secretaría técnica encargada a una organización internacional multilateral. Dicha comisión podrá trabajar en conjunto con el equipo de auditoría creado en el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018, pero manteniendo su independencia.

QUINTO. Que la Corte ESTABLEZCA un mecanismo de seguimiento para asegurar el respeto del principio de deliberación pública en la aprobación del nuevo sistema tributario.

12. Competencia

La Corte es competente para conocer de esta demanda, con base en los numerales 4 y 5 del artículo 241 superior. De conformidad con el numeral 5 del artículo 241 de la Constitución, es competencia de la Corte Constitucional conocer *“(…) de las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación”*¹⁴⁸. A pesar de haber sido expedido en vigencia de la Constitución de 1886, el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) proviene del ejercicio de las facultades

¹⁴⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-127 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. Fundamento 17.

¹⁴⁸ Constitución Política de Colombia, artículo 241.5.

extraordinarias entregadas al Presidente de la República a través de las leyes 75 de 1986¹⁴⁹ y 43 de 1987¹⁵⁰. Así las cosas, se asemeja en fuerza normativa a los decretos con fuerza de ley dictados con fundamento en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución de 1991 y en ese entendido las demandas de inconstitucionalidad en su contra caen bajo la competencia de la Corte Constitucional; algo que ha señalado en forma constante la jurisprudencia¹⁵¹. Asimismo, como el Estatuto Tributario ha sido modificado por varias leyes posteriores, la competencia para conocer esta demanda se fundamenta igualmente en la atribución de la Corte para asumir conocimiento sobre las demandas ciudadanas contra las leyes¹⁵².

Ahora bien, en virtud del Acuerdo PCSJA20-11546 los términos judiciales se encuentran suspendidos en todo el territorio nacional. No obstante, a través del Auto 121 de 2020 la Sala Plena de la Corte Constitucional levantó dicha suspensión para adelantar la etapa de admisibilidad de las demandas de inconstitucionalidad. Razón por la cual solicitamos se dé trámite a la presente acción, en los términos del auto citado.

13. Cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la presente demanda.

Por razones técnicas, procedemos a mostrar que esta demanda cumple ampliamente con los requisitos de admisibilidad establecidos tanto en el Decreto 2067 de 1991 como en la propia jurisprudencia constitucional.

El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece primero que la demanda debe señalar y transcribir las normas acusadas. Ese requisito es cumplido pues la demanda está dirigida contra todo el Estatuto Tributario, con todas sus reformas. Y en el Anexo 1 de esta demanda incluimos la transcripción total de ese estatuto con todas sus reformas, incluida la última reforma tributaria, con lo cual esa exigencia está plenamente cumplida.

El segundo requisito establecido por ese artículo es que la demanda señale las normas constitucionales infringidas, lo cual está cumplido ampliamente en la sección 2 de la demanda, en donde indicamos que el Estatuto Tributario viola los artículos 1, 13, 95.9 y 363 de la Constitución, así como los artículos 2 del PIDESC y 1 del Protocolo de San Salvador

El tercer requisito establecido por ese artículo es que la demanda debe señalar las razones por las cuales esas normas constitucionales fueron infringidas. Y precisamente la demanda muestra con claridad que el Estatuto Tributario viola el principio de progresividad tributaria, establecido en el artículo 363 de la Carta, sin que ese desconocimiento de la progresividad tributaria pueda ser justificado por razones de eficacia o equidad horizontal del sistema tributario por cuanto dicho sistema, contenido en el estatuto, también desconoce esos otros dos principios. Esa violación al principio de progresividad tributario implica, a su vez, una violación de las cláusula del Estado social de derecho (art 1), del principio de igualdad material (art. 13), del deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, y el deber del Estado de destinar el “*máximo de los recursos disponibles*” para la plena realización de los derechos económicos, sociales y culturales (arts. 2 del PIDESC y 1 del Protocolo de San Salvador) Ulteriormente mostraremos como esos cargos cumplen con los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional de certeza, claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia.

¹⁴⁹ Ver Ley 75 de 1986, artículo 90.5.

¹⁵⁰ Ver Ley 43 de 1987, artículo 41.

¹⁵¹ Ver Corte Constitucional. Sentencia C-189 de 1994. M.P. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional. Sentencia C-216 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Corte Constitucional. Sentencia C-065 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Corte Constitucional. Sentencia C-049 de 2012. M.P. Mauricio González Cuervo.

¹⁵² Constitución Política de Colombia, artículo 241.4.

Cuarto, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece que la demanda debe señalar las razones por las cuales la Corte es competente, requisito que fue ampliamente cumplido en nuestro escrito. En efecto, la sección 12 indica por qué la Corte es formalmente competente con base en los numerales 4 y 5 del artículo 241 superior, por tratarse de un decreto expedido en uso de facultades extraordinarias, que ha sido modificado por leyes posteriores. Igualmente señalamos que la Corte es competente para conocer cargos de inconstitucionalidad basada en ciertos casos en consideraciones empíricas y que la demanda estaba dirigida contra todo el Estatuto Tributario por cuanto la propia Corte ha dicho que el incumplimiento del principio de progresividad del artículo 363 de la Carta no se predica de un tributo en particular sino en general del sistema tributario en su conjunto. Con este argumento se han despachado negativamente demandas sobre impuestos concretos acusados por ese concepto. Por tanto, como ahora la demanda es sobre el sistema tributario, la Corte debe admitir el control sobre la totalidad de las normas del Estatuto Tributario. Finalmente, esta demanda no afecta el principio de separación de poderes pues no estamos pidiendo a la Corte que establezca cuál es sistema tributario que Colombia debe tener, que es obviamente una decisión de los órganos políticos, sino que analice si los tributos impuestos por el legislador respetan la Constitución, que es una labor natural y propia de un tribunal constitucional.

Finalmente, mostramos a continuación como los cargos de la demanda cumplen con los requisitos materiales establecidos por la jurisprudencia constitucional desde la sentencia C-1052 de 2001 y reiterados en múltiples decisiones ulteriores, como por ejemplo la reciente sentencia C-056 de 2019.

Primero, la demanda cumple con el requisito de certeza, pues los cargos se dirigen contra una proposición normativa efectivamente contenida en las disposiciones acusadas y no sobre contenidos normativos distintos, o que hacen parte de normas que no fueron objeto de demanda. En efecto, la demanda está dirigida contra los distintos impuestos contenidos en el Estatuto Tributario que en su conjunto y en sus distintas interacciones conforman el “*sistema tributario*”, que es un concepto constitucional establecido en el propio artículo 363 de la Carta.

Como explicamos en la demanda, la propia Corte ha señalado que no es posible atacar un impuesto específico por violación del principio de progresividad, pues éste se predica del sistema tributario en su conjunto. Y precisamente por eso nuestra demanda se dirige contra el Estatuto Tributario y sus contenidos normativos, que son los distintos impuestos, puesto que este estatuto es el cuerpo normativo que estructura el sistema tributario colombiano, que es el contenido legal contra el cual debe ser dirigido un cargo por violación del principio de progresividad. No podría la demanda dirigirse contra un aparte en particular de ese estatuto puesto que un sistema es un conjunto normativo articulado. Y si la violación de la progresividad solo es predicable del sistema tributario, entonces la demanda tiene que dirigirse contra el cuerpo normativo que lo define y lo estructura, que es el estatuto tributario. La demanda cumple entonces con el requisito de certeza.

Segundo, la demanda cumple con el requisito de claridad, que es que la demanda sea coherente argumentativamente en forma tal que la Corte pueda identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. En efecto, desde el resumen de la demanda los actores hemos formulado tan nítidamente nuestro cargo que lo presentamos bajo la estructura de un silogismo: una premisa normativa, que son los principios constitucionales del sistema tributario, en especial el principio de progresividad; una premisa empírica, que es la falta de progresividad del sistema tributario contenido en el Estatuto Tributario, mostrando igualmente que esa falta de progresividad deriva del propio Estatuto Tributario y no de problemas de implementación de sus normas. Esto lleva a una conclusión, que es la inconstitucionalidad de ese estatuto. El cargo es entonces nítido y claro.

Tercero, la demanda cumple con el requisito de especificidad pues el cargo formulado contra el Estatuto Tributario es de naturaleza constitucional, que es la violación por ese cuerpo normativo del principio de progresividad, demostrada empíricamente y mostrando que la falta de progresividad deriva de los contenidos normativos propios de ese Estatuto Tributario, como son el peso excesivo que otorga a los impuestos indirectos y la cantidad de privilegios tributarios injustificados, que llevan a que las tasas efectivas de los contribuyentes de mayores ingresos (los super-ricos y los super-super-ricos) sean incluso menores que tasas efectivas de contribuyentes de menores ingresos.

Cuarto, la demanda cumple con el requisito de pertinencia, que es muy semejante al de especificidad, pues los argumentos desarrollados son de índole constitucional, esto es, están fundados en la apreciación del contenido de una norma constitucional que es desarrollada y enfrentada con el estatuto acusado. En efecto, la demanda desarrolla en detalle el alcance del principio de progresividad y luego muestra que éste es desconocido por el Estatuto Tributario. No es pues un cuestionamiento de ese estatuto por razones subjetivas de inconveniencia sino un ataque por violación objetiva de un principio constitucional del sistema tributario.

Finalmente, la demanda cumple con la condición de suficiencia pues los análisis de los principios constitucionales tributarios, de las evidencias empíricas y de la estructura normativa del estatuto tributario no sólo contienen todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad sino que ponen en cuestión la constitucionalidad de ese estatuto por vulnerar el principio de progresividad del sistema tributario, todo lo cual hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional frente a esta demanda.

Por todo lo anterior, concluimos que la demanda cumple con los requisitos formales y materiales de admisibilidad, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo de la Corte Constitucional sobre el Estatuto Tributario con base en los cargos formulados.

14. Notificaciones

Se recibirán notificaciones en el Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad – Dejusticia –, ubicado en la Calle 35 No. 24 – 19 de la ciudad de Bogotá D.C. Asimismo, queda a disposición de la Corte Constitucional el correo electrónico notificaciones@dejusticia.org.

Cordialmente,

VIVIAN NEWMAN PONT¹⁵³

RODRIGO UPRIMNY YEPES¹⁵⁴

LUIS JORGE GARAY SALAMANCA¹⁵⁵

¹⁵³ Directora de Dejusticia. Abogada de la Pontificia Universidad Javeriana, licenciada en derecho por homologación de la Universidad de Barcelona, magíster (D.E.A.) en Derecho Público Interno de la Universidad de París II Panthéon-Assas, magíster en Cooperación y Desarrollo de la Universidad de Barcelona, posgrado (D.S.U.) en Derecho Administrativo de la Universidad de París II Panthéon-Assas.

¹⁵⁴ Investigador *senior* y socio fundador de Dejusticia. Integrante del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas y de la Comisión Internacional de Juristas. Conjuez de la Corte Constitucional. Abogado con maestría (D.E.A.) en Sociología del Desarrollo de la Universidad París I (IEDES) y doctorado en Economía de la Universidad Amiens. Profesor y catedrático emérito de la Universidad Nacional de Colombia.

¹⁵⁵ Ingeniero, economista e investigador social. Investigador visitante de varias universidades en Inglaterra e Italia. Asesor de varios ministerios en Colombia, organismos internacionales como el BID y Naciones Unidas y organizaciones sociales. Ha publicado más de 85 libros y numerosos artículos en revistas especializadas sobre varias temáticas.

JORGE ENRIQUE ESPITIA ZAMORA¹⁵⁶

CLARA LEONOR RAMÍREZ GÓMEZ¹⁵⁷

LEOPOLDO FERGUSSON TALERO¹⁵⁸

MARÍA MARGARITA ZULETA GONZÁLEZ¹⁵⁹

SALOMÓN KALMANOVITZ KRAUTER¹⁶⁰

VÍCTOR JAVIER SAAVEDRA MERCADO¹⁶¹

MARÍA FERNANDA VALDÉS VALENCIA¹⁶²

AMARANTO DE JESÚS DANIELS PUELLO¹⁶³

CARLOS JULIO SALGADO ARAMÉNDEZ¹⁶⁴

CONSUELO CORREDOR MARTÍNEZ

JORGE IVÁN GONZÁLEZ BORRERO¹⁶⁵

¹⁵⁶ Ingeniero electricista de la Escuela Colombiana de Ingeniería; economista y especialista en Teoría y Política Económica de la Universidad Nacional de Colombia; máster en Políticas Públicas de la Universidad Pompeu Fabra y máster en Hacienda Pública de la Universidad de Barcelona. Profesor universitario. Funcionario de la CGR.

¹⁵⁷ Economista de la Universidad Nacional de Colombia (1978). Postgrado de la Escuela Superior de Administración y Estadística (ENSAE-CEPE), París (1985). Su trabajo profesional se ha centrado en la realización de estudios, investigaciones y evaluaciones de políticas públicas en las áreas de pobreza y desigualdad, educación, empleo, desplazamiento forzado y calidad de vida.

¹⁵⁸ Profesor asociado de Economía en la Universidad de los Andes. Obtuvo un doctorado en Economía del Massachusetts Institute of Technology (MIT). Ha sido Santo Domingo Visiting Scholar en el David Rockefeller Center for Latin American Studies de la Universidad de Harvard, Visiting Scholar del Pearson Institute de la Universidad de Chicago y profesor visitante del departamento de Economía de MIT.

¹⁵⁹ Directora de la Escuela de Gobierno Alberto Lleras Camargo de la Universidad de los Andes. Es abogada de la Universidad de los Andes con treinta años de experiencia en desarrollo de proyectos, 19 en el sector privado, 8 años en el gobierno colombiano y 3 años en la Escuela de Gobierno de la Universidad de los Andes. Además, es consultora.

¹⁶⁰ Hizo estudios de doctorado en la New School de Nueva York. Ha sido profesor de las universidades Nacional, de los Andes y Jorge Tadeo Lozano. Es investigador en economía e historia, ha escrito y editado varios libros en tales materias. Es columnista de prensa e intelectual público.

¹⁶¹ Máster en política pública de la Universidad de Harvard, economista y magister en economía de la Universidad de los Andes. Ha sido investigador asociado de Fedesarrollo, consultor del Banco Mundial, consultor de McKinsey and Company, viceministro de vivienda, viceministro de educación, jefe de planeación del Ministerio de Educación, asesor del SENA, asesor del Senado de la República, y asistente de investigación del David Rockefeller Center for Latin American Studies de la Universidad de Harvard, Brookings Institution, Fedesarrollo y el CEDE de la Universidad de los Andes. Ha sido miembro de diversas juntas y consejos directivos entre ellos el SENA, FONADE, ICFES, ICBF y la Universidad del Valle.

¹⁶² Economista de la Universidad ICESI, maestra en Economía Política del Desarrollo de la Universidad Erasmus de Rotterdam y doctora en Economía de la Freie Universität Berlín.

¹⁶³ PhD en Ciencias de la Educación. Profesor e investigador de la Universidad de Cartagena. Investigador Asociado Colciencias.

¹⁶⁴ Economista y máster en Medio Ambiente y Desarrollo. Investigador del proyecto Planeta Paz, profesor de cátedra de la maestría en Desarrollo Rural de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (UPTC).

¹⁶⁵ Licenciado en Filosofía de la Pontificia Universidad Javeriana, magíster en Economía de la Universidad de los Andes y doctor en Economía de la Universidad Católica de Lovaina. Profesor de la Universidad Externado de Colombia y la Universidad Nacional de Colombia.

JUAN CAMILO CÁRDENAS CAMPO¹⁶⁶

VALENTINA ROZO ÁNGEL¹⁶⁷

FERNANDO ANTONIO DEL NIÑO JESÚS BARBERI GÓMEZ¹⁶⁸

ASTRID MARTÍNEZ ORTIZ¹⁶⁹

CATALINA BOTERO MARINO¹⁷⁰

MAURICIO GARCÍA VILLEGAS¹⁷¹

ESTEBAN HOYOS CEBALLOS¹⁷²

ANDRÉS ABEL RODRÍGUEZ VILLABONA¹⁷³

MAGDALENA CORREA HENAO¹⁷⁴

MARYLUZ BARRAGÁN GONZÁLEZ¹⁷⁵

MAURICIO ALBARRACÍN CABALLERO¹⁷⁶

ALEJANDRO RODRÍGUEZ LLACH¹⁷⁷

¹⁶⁶ Profesor titular de la Universidad de los Andes donde trabaja desde el 2004, después de haber sido profesor en la Pontificia Universidad Javeriana (Colombia). Es doctor en Economía de Recursos de la Universidad de Massachusetts Amherst e hizo su post-doctorado en el Workshop in Political Theory and Policy Analysis (Indiana University). Ha sido profesor visitante en las universidades de Massachusetts Amherst y de Harvard e International Fellow del Santa Fe Institute.

¹⁶⁷ Economista y administradora de empresas de la Universidad de los Andes. Magíster en Economía de la misma universidad.

¹⁶⁸ Economista de la Universidad de los Andes con maestría en Desarrollo Económico del Center for the Development of Economics de Williams College. Experiencia profesional superior a 40 años en las áreas de comercio exterior, agricultura, desarrollo y derechos humanos.

¹⁶⁹ Doctora en Economía de la Universidad de Campinas (Brasil), magíster de la Universidad de los Andes y economista de la Universidad Nacional de Colombia.

¹⁷⁰ Abogada constitucionalista y experta en Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

¹⁷¹ Doctor en Ciencia Política de la Universidad Católica de Lovaina (Bélgica) y doctor *honoris causa* de la Escuela Normal Superior de Cachan (Francia). Se desempeña como profesor del Instituto de Estudios Políticos y Relaciones Internacionales de la Universidad Nacional de Colombia, como director de la línea de Estado de Derecho de Dejusticia y como columnista del periódico El Espectador.

¹⁷² Abogado de la Universidad de los Andes. Tiene una maestría (L.L.M.) y un doctorado en Derecho (J.S.D.) de la Escuela de Derecho de la Universidad de Cornell en Ithaca, Nueva York. Profesor asociado de derecho público de la Universidad EAFIT en Medellín.

¹⁷³ Profesor asociado de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia y coordinador académico de la especialización y la maestría en Derecho Constitucional de la misma facultad. Doctor en Derecho Público de la Universidad Grenoble-Alpes (Francia); magíster (D.E.A) en Derecho Pública de la Universidad Panthéon-Sorbonne París I; abogado de la Universidad Nacional de Colombia.

¹⁷⁴ Abogada, doctora en Derecho, experta en Derecho Constitucional Económico. Asesora jurídica para temas constitucionales de entidades del Estado y organizaciones del tercer sector. Catedrática e investigadora universitaria.

¹⁷⁵ Subdirectora (e) de Dejusticia. Abogada de la Universidad de Cartagena, especialista en Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Javeriana y magíster en Derecho de la Universidad de California, Los Ángeles (UCLA).

¹⁷⁶ Subdirector de Dejusticia. Abogado y filósofo de la Universidad Industrial de Santander. Magíster en Derecho de la Universidad de los Andes y en International Legal Studies de American University. Becario William Fullbright para estudios de posgrado y becario “Otros saberes, otras justicias II” de la Asociación de Estudios Latinoamericanos (LASA).

¹⁷⁷ Investigador de Dejusticia. Economista y magíster en Economía Aplicada con profundización en Políticas Públicas de la Universidad de los Andes.

ALEJANDRO JIMÉNEZ OSPINA¹⁷⁸

¹⁷⁸ Coordinador (e) del área de Litigio de Dejusticia. Abogado de la Universidad de Medellín con especialización en Derecho Sustantivo y Contencioso Constitucional de la Pontificia Universidad Javeriana y maestría en Derecho con profundización en Derechos Humanos y Derecho Internacional Humanitario de la Universidad Nacional de Colombia.