



Autor: Mauricio Escobar Martínez

Título: Sin título

Técnica: Lápiz sanguina sobre papel kraft

Dimensión: 50 x 35 cm

Año: 1990

LA DUCTILIDAD DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA*

* Este texto es la presentación de uno de los resultados de la investigación *Las transformaciones del sistema tributario colombiano*, realizada durante el año 2011 en la línea de investigación “Globalización, neoliberalismo y reforma de la administración pública en Colombia” del Grupo de Investigación Derecho y Poder de la Escuela de Derecho de la Universidad EAFIT.

Fecha de recepción: 16 de marzo de 2012

Fecha de aprobación: 8 de mayo de 2012

LA DUCTILIDAD DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

*Carolina Ariza Zapata***

RESUMEN

El presente artículo se ocupa de analizar la manera en que el alcance de algunos principios constitucionales ha sido ampliado o reducido, por parte de la Corte Constitucional, al momento de controlar la legalidad de las leyes tributarias. Del análisis de la doctrina constitucional se desprende la conclusión según la cual los principios de equidad, progresividad e igualdad, así como el principio de la buena fe, han sido objeto de una aplicación restringida, mientras que, por el contrario, el alcance del principio de eficiencia se ha ampliado notablemente. Especial cuidado ha tenido el juez constitucional en hacer extensivo al ámbito tributario el alcance de principios constitucionales que buscan regular la producción de efectos jurídicos de las normas en el tiempo.

Palabras clave: Corte Constitucional, Constitución, Estado Social de Derecho, equidad, progresividad, igualdad, eficiencia, irretroactividad, buena fe, situaciones jurídicas consolidadas, tributo.

THE DUCTILITY OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES IN TRIBUTARY MATTER.

ABSTRACT

This article focuses on analyzing how the scope of certain constitutional principles has been amplified or reduced by the Constitutional Court at the moment of reviewing the legality of tax laws. Upon examination of the constitutional doctrine, the conclusion that follows is that the principles of equity, progressiveness and equality, and the principle of bona fide, have been applied in a restrictive way, whereas the extent of the efficiency principle has been greatly amplified. Also, the constitutional judge has been particularly careful in extending into taxation the range of the constitutional principles that regulate the legal effects of norms over time.

Key words: Constitutional Court, Constitution, Social state of law, equity, progressiveness, equality, efficiency, Non-retroactivity, principle of good faith, consolidated legal situations, tribute.

* Abogada de la Universidad EAFIT. Magíster en Derecho Público de la Universidad Panthéon-Sorbonne Paris 1. Especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Pontificia Bolivariana. Docente investigadora de la Escuela de Derecho de la Universidad EAFIT.

LA DUCTILIDAD DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

INTRODUCCIÓN

La ductilidad fue la palabra escogida por Gustavo Zagrebelsky (1992) para denominar el carácter esencial del Derecho de los Estados constitucionales actuales, en el cual coexisten valores y principios que se asumen como no absolutos (p. 14). La ductilidad puede predicarse directamente de las normas jurídicas formuladas a modo de principios y no de reglas, si por ductilidad se entiende la cualidad de admitir grandes deformaciones, o de ser fácilmente deformable, como se predica de un material, en el sentido más natural y obvio de la palabra¹. En palabras del profesor Robert Alexy (1986, citado por Lopera Mesa, 2004), los principios “son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes” (p. 215), a diferencia de las reglas que “contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible” (p. 216).

El fundamento constitucional del Derecho Tributario, a partir de 1991, incluye una serie de principios que en adelante se le imponen especialmente al legislador, al momento de crear, modificar y extinguir tributos. Así, el sistema tributario colombiano se funda en los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad, así como en la irretroactividad de las leyes tributarias. Adicionalmente, la revolucionaria aparición de una prolija Carta de derechos, ambientada por la cláusula del Estado Social de Derecho, amplió el espectro de las normas constitucionales de obligatoria observancia para el legislador tributario.

El control constitucional es la instancia en la que la ductilidad de los principios queda en evidencia, porque los mismos se deforman de acuerdo con la aplicación que el operador jurídico hace de ellos. El objeto del presente artículo consiste en analizar el modo en que la Corte Constitucional, guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución en los propios términos de la Carta, ha dado forma, o

1 “Dúctil. (Del lat. *ductilis*). 1. adj. Dicho de un metal: Que admite grandes deformaciones mecánicas en frío sin llegar a romperse. 2. adj. Dicho de un metal: Que mecánicamente se puede extender en alambres o hilos. 3. adj. maleable. 4. adj. Dicho de algún cuerpo no metálico: Fácilmente deformable. 5. adj. Acomodadizo, de blanda condición, condescendiente”. Real Academia Española, sitio web: *Real academia española*, disponible en: <http://buscon.rae.es> de draef.de SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=ductil, consulta: octubre 1 de 2011.

ha deformado, los principios constitucionales al momento de ejercer control sobre las leyes tributarias. Para estos efectos, en primer lugar, se analizarán aquellos casos en que la ductilidad de los principios ha permitido al juez constitucional reducir su alcance (I), y en segundo lugar, se analizarán aquellos otros en que la ductilidad de los principios constitucionales, por el contrario, ha favorecido la ampliación de su espectro (II).

I. LA DUCTILIDAD COMO REDUCCIÓN DEL ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1 LA EQUIDAD Y LA PROGRESIVIDAD

Los principios fundantes del sistema tributario introducidos en el ordenamiento jurídico colombiano por la Constitución Política en 1991, se predicán “del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico” (Sentencia C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero), esto es así en virtud del propio texto constitucional (artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad), y no de una artificiosa interpretación de la Corte Constitucional. Lo cierto es que el juez constitucional se ha ceñido con apego a la literalidad de la disposición que contiene los referidos principios, razón por la cual hoy en Colombia existen impuestos que no satisfacen los mandatos de equidad y progresividad del artículo 363 superior. No obstante, el juez constitucional ha avalado la realización de un juicio de adecuación a dichos mandatos, de una disposición tributaria en particular, cuando la conservación de la norma “podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad” (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), con lo cual, solo aquellos tributos manifiestamente injustos, inequitativos y regresivos son susceptibles de ser excluidos del ordenamiento jurídico.

Por su manifiesta inequidad declaró la Corte Constitucional la inexecutable de la disposición que consagraba una exención del 50% del salario de los más altos funcionarios del Estado², y en consecuencia quienes mayores ingresos devengan,

2 Entre los cuales se encontraban el Presidente de la República, los Ministros del Despacho, los Senadores, Representantes y Diputados, los Magistrados de la Rama Jurisdiccional del Poder Público y sus Fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los Jefes de Departamento Administrativo, los Superintendentes, los Gobernadores y Secretarios Departamentales

y que terminaban acumulando las rentas específicas exentas, el 30% vigente en ese entonces para la generalidad de los empleados y la exención especial declarada inexecutable. La Corte Constitucional, en este caso, tomó nota atenta de la inequidad y regresividad que generaba una disposición que terminaba haciendo liquidar el impuesto a estos altos servidores sobre el 30% de sus ingresos laborales, al tiempo que un colombiano promedio debía liquidarlo sobre el 70% (Sentencia C-461 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

En los últimos años, la literatura económica ha hecho reiterada mención a la importancia del aumento de los impuestos indirectos en el sistema tributario colombiano (Nuñez Miñana, 1998, p. 166). El profesor Rosas Vega en uno de sus estudios afirmó que:

Si bien, como se ha sostenido, los impuestos directos conservan su importancia en la estructura, es un hecho que el proceso seguido durante la década de los noventa marca una tendencia clara a favor de los impuestos indirectos y, en especial, sobre el consumo, en la modalidad del IVA. Tal fenómeno se refuerza con las últimas modificaciones introducidas al sistema (2003, p. 64).

En ese mismo estudio, con el fin de corroborar la inclinación hacia la tributación indirecta, se hace expresa mención al “inconveniente” impuesto a las transacciones bancarias, el cual alcanzó en el año 2000 un monto equivalente al 0.67% del PIB, y puede estar hoy bordeando el 0.8% (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Informe de recaudo anual por tipo de impuestos. 2011), y al cual “pese a generar considerables ineficiencias en el sistema bancario, se le mantiene y tolera todo por el afán recaudatorio que prevalece en la administración” (Rosas Vega, 2003, p. 65). Por su parte, el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, impuesto indirecto por excelencia, es el tributo que mayores ingresos le representa al Estado colombiano (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Informe de recaudo anual por tipo de impuestos, 2011), por encima incluso del impuesto sobre la renta, el cual está plagado de exenciones que han terminado por minar su importancia fiscal³. Obli-

de Gobernaciones, los Contralores Departamentales, los Alcaldes y Secretarios de Alcaldías de ciudades capitales de Departamento.

3 Las exenciones adoptan la forma de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional -como la prima en colocación de acciones si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo, la distribución de utilidades por liquidación, las recompensas, las donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas, entre otros-; gastos deducibles -por inversión en nuevas plantaciones, riego, pozos y silos, por inversiones en desarrollos científicos y tecnológicos, por inversiones amortizables en el sector petrolero, entre otros-; de rentas exentas -servicios hoteleros prestados en hoteles nuevos, remodelados o ampliados hasta el año 2017, nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (*leasing*) de inmuebles construidos para vivienda, empresas editoriales, indemnizaciones por seguro de vida, entre otros-; de tarifas especiales -zonas francas y dividendos o participaciones recibidos por extranjeros

gada referencia debe hacerse a la exención tributaria según la cual en Colombia, como en la mayor parte del mundo, no constituyen renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores colombiana⁴.

Solo perplejidad puede producir el hecho de que el sistema tributario colombiano, con posterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, se haya vuelto cada vez más neutro y menos equitativo, pues se basa principalmente en tributos cuyas tarifas no se aplican de forma progresiva. Dado que no constituye el objeto del presente estudio ahondar en las razones de tan complejo fenómeno, solo se dirá que su telón de fondo es probablemente la cláusula del Estado Social de Derecho, tan cara para el Estado colombiano en las dos acepciones de la palabra; tan querida por su potencial garantizador de los derechos de las personas, y tan costosa para las finanzas públicas.

Así las cosas, la funcionalidad de los principios de equidad y progresividad como límites al legislador tributario, queda de inmediato minada por la realidad actual del sistema tributario. La existencia de impuestos indirectos implica automáticamente inequidad y neutralidad, puesto que este tipo de tributos no consulta el nivel de ingreso de los contribuyentes, sino que por el contrario, es de su naturaleza que “fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor” en términos de la propia Corte Constitucional (Sentencia C-094 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En este tipo de tributos, el simple hecho de adquirir un bien, “hace presumir una capacidad contributiva” (Sentencia C-238 de 1997, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). De este modo, en el caso del IVA, un bien o servicio estará gravado con la misma tarifa para consumidores con niveles de ingreso diferentes⁵, de ahí que su carácter sea neutro y no progresivo (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). El impacto social de este tipo de tributos es exponencialmente mayor en un país como Colombia, en el cual los distintos niveles de ingreso están separados por grandes abismos.

no residentes ni domiciliados en Colombia que reinviertan esas utilidades dentro del país, entre otros-; de descuentos tributarios -empresas nacionales de transporte internacional, reforestación, entre otros-.

- 4 Consagrada en el artículo 36-1 del Estatuto Tributario, el cual la condiciona su procedencia a que dichas acciones sean de un mismo “titular o un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable”.
- 5 “Desde la perspectiva técnica, la Corte ha reconocido que, en principio, el IVA no es susceptible de un diseño progresivo, sin que ello implique su inexistencia pues la progresividad se predica del “sistema tributario” y, sólo de ser posible, de los tributos considerados en cuanto a su significado dentro del sistema” (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

La Corte Constitucional, sin embargo, ha intentado armonizar el principio de equidad con los tributos indirectos como el IVA. Con este objetivo, el juez constitucional ha exigido al legislador tener en cuenta los supuestos fácticos que rodean la imposición de un tributo indirecto, con el fin de gravar solo a aquellos usuarios que están en capacidad de soportarlo. Con fundamento en esta tesis se declaró la constitucionalidad de las exenciones introducidas por el legislador, respecto de la prestación de algunos servicios como el de salud y el de transporte público (Sentencia C-094 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo), y se declaró la inconstitucionalidad de la ampliación de la base gravable del IVA para incluir en ella bienes considerados como de primera necesidad (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

La definición más simple del principio de equidad ha sido establecida por la Corte Constitucional en los siguientes términos: “quien tiene más, debe pagar más” (Sentencia C-556 de 1993, M.P. Jorge Arango Mejía.), sin embargo, ésta constituye tan solo su dimensión vertical, pues en su dimensión horizontal, la equidad exige que el nivel contributivo de aquellas personas cuyas situaciones fácticas son similares, debe ser el mismo (Sentencia C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil)⁶. Dado que los impuestos indirectos contravienen la mencionada dimensión vertical, la Corte Constitucional ha impuesto al legislador algunas limitaciones tendientes a conciliar dichos impuestos con la equidad, las cuales, en todo caso, logran conjurar solo de forma parcial la reducción del alcance de la equidad en la doctrina constitucional. La primera de esas limitaciones consiste en la imposibilidad de gravar indiscriminadamente bienes y servicios sin consultar la situación fáctica en la que se encuentran los usuarios o consumidores. La segunda está dada por el necesario diseño técnico, justo y equitativo del tributo, dentro del marco del Estado Social de Derecho que exige al legislador prever las cargas que podrían afectar a los sectores más desfavorecidos de la sociedad (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

En cuanto a la progresividad se refiere, la jurisprudencia constitucional parece asignarle dos acepciones distintas, una que coincide con la equidad vertical (Sentencia C-419 de 1995, M.P. Antonio Barrera Carbonnell)⁷, en cuanto exige que quien tiene

6 “Así, conforme a la equidad horizontal, aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica deben contribuir de manera equivalente, al paso la equidad vertical exige que quienes tienen mayor capacidad económica soporten en mayor medida la carga que se deriva del deber de contribuir” (Sentencia C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil).

7 “Del principio de equidad vertical se deduce el de progresividad que nuestra Constitución recoge en el artículo 363, el cual se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más

más contribuya en mayor medida (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo)⁸, y otra según la cual la progresividad “depende fundamentalmente de la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y la tarifa del impuesto” (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En consonancia con el contenido fijado al principio de progresividad, la Corte Constitucional ha establecido que los impuestos indirectos no son susceptibles de ser analizados a la luz de su contenido, pues “por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad” (Sentencia C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis). Esto quiere decir que si bien el sistema tributario colombiano debe fundarse en el principio de progresividad, de acuerdo con el mandato contenido en el artículo 363 superior, la imposibilidad técnica de controlar la progresividad de los tributos individualmente considerados, aunada a la proliferación de tributos indirectos, conducen indefectiblemente a concluir que hoy en Colombia el sistema tributario en su conjunto es prevalentemente neutro, por no decir regresivo.

La Corte Constitucional, sin embargo, ha intentado hacer un análisis sistémico del impacto que un impuesto indirecto como el IVA tiene en relación con la progresividad. Dicho análisis la ha llevado a concluir que la progresividad del sistema tributario está a salvo al menos por las siguientes razones⁹: 1) porque la adquisición de un bien o servicio gravado hace presumir la capacidad contributiva de quien lo consume, 2) porque quien más consume más aporta, 3) porque las personas gozan de libertad para adquirir o no bienes y servicios gravados, 4) porque la progresividad del sistema tributario también se concreta en la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el gravamen y 5) porque la diferenciación de tarifas dependiendo del tipo de bienes o servicios garantiza la progresividad en el pago del impuesto.

Con base en este razonamiento se declaró la constitucionalidad del establecimiento de tarifas diferenciales del IVA del 45% para bienes suntuarios -vehículos de lujo (Sentencia C-556 de 1993, M.P. Jorge Arango) y aerodinámicos de uso privativo (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo)¹ -, y se declaró la inexecutable de la disposición que ampliaba la base gravable del IVA a bienes de

ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”. (Sentencia C-419 de 1995, M.P. Antonio Barrera Carbonell).

8 “También se realiza el principio de progresividad, en cuanto, de acuerdo con las normas atacadas, contribuye en mayor medida quien tiene mayores posibilidades económicas” (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

9 Un análisis detallado de este razonamiento puede encontrarse en la Sentencia C-776 de 2003.

primera necesidad. En este último caso, una de las razones centrales de la decisión consistió en que “el gasto público social ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa” (Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), lo cual, a juicio del juez constitucional resulta contrario al principio de progresividad.

Con fundamento en el mismo argumento, en sentido inverso, se declaró la exequibilidad del impuesto de degüello, entre otras razones porque los recursos recaudados por este concepto servirían a las entidades territoriales para financiar proyectos prioritarios en beneficio de la comunidad (Sentencia C-080 de 1996, M.P. Fabio Morón Díaz), a pesar de que el importe del tributo con seguridad se trasladaría al precio de la carne, bien de primera necesidad. En el caso del impuesto de degüello, la constitucionalidad del tributo fue determinada por la Corte Constitucional con base en la destinación específica de las rentas -supuesta progresividad- y no con base en los elementos del tributo.

Así las cosas, se tiene que el potencial transformador de los principios de equidad y progresividad no ha desplegado su máxima capacidad. La necesidad de constatar vulneraciones manifiestas a dichos principios para que sea procedente la censura de una disposición tributaria individualmente considerada, reduce considerablemente su alcance. Esta reducción del alcance de los principios de equidad y progresividad contenidos en el artículo 363 superior, operada por la Corte constitucional, causa sorpresa cuando se la contrasta con la doctrina constitucional en temas que involucran generalmente la efectividad de los derechos fundamentales; como es el caso de la libertad de interrumpir voluntariamente el embarazo y la despenalización de la dosis mínima de droga, y la efectividad de derechos como el debido proceso y el libre desarrollo de la personalidad, por solo citar algunos casos.

2. EL TEST “DÉBIL” DE IGUALDAD

La igualdad cuenta con una doble naturaleza constitucional, de principio según el preámbulo de la Carta y de derecho fundamental al tenor del artículo 13 superior. En las sentencias proferidas por la Corte Constitucional en materia tributaria, la igualdad ha sido definida, con algunas variaciones en ciertas sentencias, en los siguientes términos:

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan,

pues unas u otras hacen imperativo que, con base criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta (Sentencia C-094 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

No se trata de una definición ni construida ni adaptada especialmente al ámbito impositivo, por el contrario, se trata de una definición recurrente en la doctrina constitucional, con independencia de la materia objeto de estudio. La Corte Constitucional ha sido enfática al afirmar que la igualdad no responde a estándares matemáticos ni físicos, por lo cual dicho principio no implica un tratamiento igual para todas las personas y situaciones, por el contrario, la existencia de un fin razonable a la luz del Estado Social de Derecho justifica la adopción de medidas que consagren tratamientos diferenciales por parte del legislador (Sentencia C-103 de 1993, M.P. Fabio Morón Díaz).

La relación existente entre la igualdad y la equidad tributaria no es siempre fácil de desentrañar puesto que en su dimensión vertical la equidad se refiere, en los mismos términos que la igualdad, al igual trato que debe dársele a situaciones idénticas y al trato diferenciado que debe dársele a situaciones disímiles (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo)¹⁰. Sin embargo, con fundamento en el estado actual de la doctrina constitucional, puede afirmarse que la equidad tributaria es uno de los corolarios de la igualdad, como medio para alcanzar la justicia material en el Estado Social de Derecho instaurado por la Constitución de 1991. La Corte Constitucional ha desarrollado otros corolarios de la igualdad en materia tributaria, siendo uno de (Sentencia C-1060A de 2001, Conjuez P. Lucy Cruz de Quiñones)¹¹.

En su búsqueda de objetividad al momento de determinar la conformidad o in-conformidad de las leyes con la igualdad¹², la Corte Constitucional ha diseñado un test, también denominado juicio, cuya estructura fue sintetizada en la sentencia C-748 de 2009 como sigue:

10 “Por ello, los mandatos legales que se impugnan, lejos de desobedecer al principio de equidad, le dan cabal realización en cuanto parten de supuestos que exigen trato especial, diferente a aquel previsto por regla general para las situaciones del común” (Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

11 “Así como la universalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, la generalidad y homogeneidad en la configuración de las exenciones y beneficios garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros” (Sentencia C-1060A de 2001, Conjuez P. Lucy Cruz de Quiñones).

12 “Con el fin de analizar si una norma trasgrede el principio de igualdad, la Corte Constitucional ha diseñado un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a los exámenes de igualdad que realizan los jueces sobre las normas”. (Sentencia C-748 de 2009, Conjuez P. Rodrigo Escobar Gil).

La estructura analítica básica del juicio de igualdad puede reseñarse de la siguiente forma: (i) Lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de comparación, o *tertium comparationis*, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) Si resulta procedente el juicio de igualdad, deberá analizarse la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlos y la relación entre medios y fines.

La ductilidad de la igualdad, en su condición de principio y derecho fundamental, ha permitido a la Corte Constitucional diversificar la intensidad con la que debe aplicarse el test, en atención al grado de potestad de configuración normativa de la cual goce el legislador. En efecto, en algunos casos, según el juez constitucional, procede la aplicación de un test de igualdad estricto, mientras que en otros debe aplicarse uno débil, y en un punto que se ubica entre el primer caso y el segundo, es necesario aplicar un test intermedio de igualdad. La Corte Constitucional ha sintetizado las causales de procedencia de cada tipo de test, como sigue:

Frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese “test” de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional. Finalmente, también se considera que en ciertos campos -como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante (Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero).

Al graduar la intensidad del test de igualdad, la Corte Constitucional no hizo otra cosa que zanjar la problemática determinación del alcance del control constitucional que ejerce sobre las disposiciones legales que consagran tratamientos diferenciales. Así, estando de por medio la democracia, concretamente el principio de representación, la Corte Constitucional se vio compelida a determinar qué tipo de control ejerce sobre las decisiones mayoritarias adoptadas por el Congreso de la República, en su calidad de máximo órgano de representación popular, cuando

estas últimas implican restricciones a la igualdad; ya sea porque consagran tratos diferentes para situaciones en principio iguales, o porque establecen el mismo trato para situaciones distintas.

En efecto, para determinar la intensidad del control, la Corte Constitucional tomó en consideración que la generalización de la aplicación de un juicio de igualdad estricto “corre el riesgo de limitar excesivamente la capacidad de acción de las autoridades y la libertad política del Legislador, pues resulta poco probable que las numerosas clasificaciones efectuadas por las diversas leyes sean siempre estrictamente necesarias”, por su parte, una aplicación generalizada del juicio débil, “puede hacer perder toda eficacia jurídica al principio de igualdad, que es una norma y un derecho fundamental de aplicación inmediata” (Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero). En consecuencia, al graduar la intensidad del test de igualdad, el juez constitucional estableció un orden de precedencia entre los principios de igualdad y de democracia, que variará según la disposición a controlar en cada caso.

De acuerdo con ese orden de precedencia, al aplicar por regla general el test débil en materia tributaria, la Corte Constitucional ha dado prioridad al principio de representación popular, y por consiguiente de autonomía legislativa¹³, sobre la igualdad, por considerar que no es lo mismo enjuiciar una disposición que establece clasificaciones y tratos diferenciales entre bienes y servicios, con fines estrictamente económicos o tributarios, que enjuiciar una que consagra tratamientos diferenciales con base en criterios raciales, familiares o de género, o que implica la limitación de derechos fundamentales, o que desconoce cláusulas específicas de igualdad. El último fragmento transcrito *supra*, tomado de la sentencia C-445 de 1995, pone en evidencia que la variación que sufre el test de igualdad en sus modalidades de fuerte, débil o intermedio, consiste en que en cada uno de ellos son distintas las finalidades perseguidas por el legislador, que se consideran suficientes para justificar una medida restrictiva de la igualdad. Así las cosas, las diferencias de trato que establecen las disposiciones jurídicas que crean, modifican o extinguen tributos, al ser por regla general objeto del test débil de igualdad, serán constitucionales a condición de que sean adecuadas para perseguir una finalidad no prohibida por el ordenamiento jurídico constitucional.

13 El principio de “autonomía legislativa” es un término acuñado por la Corte Constitucional, en materia tributaria, a fin de designar la competencia del legislador para crear, modificar y extinguir tributos, y determinar los respectivos sistemas de administración y recaudo. Sobre el particular ver la sentencia de la Corte Constitucional C-172 de 2001.

La búsqueda de un determinado efecto sobre la economía colombiana ha sido con frecuencia considerada por la Corte Constitucional como una finalidad constitucionalmente admisible, o no prohibida, y en consecuencia, idónea para justificar el establecimiento de tratos diferenciales. Cuando hubo de determinar si se ajustaba a la Constitución la limitación de la deducibilidad de los costos en los que se incurre en el exterior con el fin de obtener rentas dentro del país, el juez constitucional consideró que la medida constituía un medio adecuado para alcanzar un fin constitucionalmente admisible; evitar la evasión y favorecer la producción nacional, a pesar de que establecía un trato diferenciado entre los costos en los que se incurren dentro y fuera del país (Sentencia C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero). En el mismo sentido, con ocasión del juicio de igualdad de la diferencia de trato que establece el artículo 121 del Estatuto Tributario entre los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías y aquellos efectuados a comisionistas en el exterior por la compra o venta de servicios, no siendo requisito para la deducibilidad del gasto el haber efectuado la retención en la fuente sino en el segundo caso, afirmó la Corte Constitucional que la disposición persigue un fin constitucionalmente valioso, en tanto “se desestimula la importación de servicios, se promueve la producción del conocimiento nacional y se fomenta su compra o venta al interior del país” (Sentencia C-153 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño).

Como resultado de la aplicación del test débil de igualdad, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de las disposiciones que establecen términos diferentes para la configuración de la caducidad de la solicitud de compensación y reclamación de saldos a favor por parte de los particulares, por un lado, y para la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias de la cual es titular la administración, por el otro. De acuerdo con el razonamiento del juez constitucional, “el Estado ejerce su acción de cobro para obtener recursos para satisfacer necesidades de interés general, mientras que el particular está reclamando en función de un interés patrimonial particular” (Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero), por lo cual, la medida es adecuada para alcanzar un fin de interés general previsto por la Constitución, cual es recaudar los tributos necesarios para el funcionamiento de los poderes públicos.

En otra ocasión, dijo la Corte Constitucional que la renta presuntiva¹⁴ no vulnera de ningún modo el principio de igualdad, pues a pesar de que en virtud de dicha presunción se le da el mismo tratamiento a situaciones diversas; al presumir igual

14 La renta presuntiva es una presunción legal establecida por el legislador, de acuerdo con la cual el patrimonio de los contribuyentes produce cierto nivel de rentabilidad mínimo, con base en el cual se termina calculando la base gravable del impuesto sobre la renta en los casos previstos por la ley.

rentabilidad sin consideración al nivel de endeudamiento de cada contribuyente, el fin perseguido; hacer efectiva la función social reconocida a la propiedad, es constitucionalmente admisible (Sentencia C-238 de 1997, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). Esta vez, afirmó el juez constitucional que se asemejan a la renta presuntiva tanto los impuestos indirectos, en particular el IVA, como el impuesto sobre la renta que grava las rentas de trabajo. Esto por cuanto en los tres casos se presume la capacidad contributiva, siendo el hecho indicador en la renta presuntiva el patrimonio, en el IVA el consumo, y en las rentas de trabajo la obtención de un salario. En ninguno de los referidos casos es dado al contribuyente desvirtuar la presunción de su capacidad contributiva -la cual varía según la situación particular de cada propietario, de cada comprador de bienes y servicios o de cada trabajador asalariado- por consiguiente, puede afirmarse que a situaciones disímiles se les da el mismo tratamiento impositivo, lo cual, en principio, resulta contrario a la igualdad. Sin embargo, además de avalar la constitucionalidad de este trato igualitario a situaciones disímiles, dijo la Corte Constitucional que cuando la capacidad contributiva no puede presumirse, como es el caso de los bienes de primera necesidad, o de los salarios muy bajos, el legislador sabiamente ha excluido el respectivo gravamen, salvaguardando la integridad del principio de igualdad, y a la postre, de equidad tributaria.

Debe, por último, decirse que el control constitucional de las disposiciones legales tributarias no siempre ha coincidido con la aplicación del denominado test débil de igualdad. En materia tributaria, la Corte Constitucional ha aplicado el test intermedio, cuando se han configurado las condiciones para su procedencia. En la sentencia C-183 de 1998, consideró el juez constitucional que:

[...] la afectación de la igualdad traspasa el umbral de la normalidad cuando dicha subvención, exoneración o beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable.

Así, en atención a que la disposición objeto de control excluía del pago del IVA a las sociedades comisionistas de bolsa, exceptuando de dicho beneficio fiscal a las sociedades fiduciarias, consideró el juez constitucional que existía un “indicio de inequidad”, por lo cual debía aplicar un test de intensidad intermedia, y así lo hizo (Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz)¹⁵. En primer lugar, la Corte Constitucional se dio a la tarea de determinar si las operaciones llevadas a

15 “No se apela al test fuerte, puesto que la irrazonabilidad o desproporcionalidad del trato no es manifiesta, sino que figura a nivel de mero indicio. De hecho, se trata de dos entidades distintas que mantienen una semejanza operacional parcial y, por otra parte, de entrada no puede descartarse que el régimen distinto pueda sustentarse en una explicación plausible” (Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

cabo por las sociedades comisionistas de bolsa eran semejantes a las que realizan las sociedades fiduciarias, concluyendo que tres de ellas¹⁶ se realizan en idénticas condiciones, y, sin embargo, estaban siendo gravadas con IVA o no, dependiendo de la naturaleza de la sociedad que las realizara (Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En segundo lugar, afirmó la Corte Constitucional que no solo no se desvirtuó el “indicio de inequidad” de la disposición acusada, sino que se pudo establecer que la misma tenía un efecto de distorsión del mercado -en virtud de que generaba una diferencia en el costo y en el precio de los servicios-, con lo cual se vulneraba arbitrariamente la libre competencia. En consecuencia, se declaró la exequibilidad condicionada de la disposición que consagra el beneficio fiscal, haciéndola extensiva a las actividades -enumeradas por la sentencia- que según la Corte Constitucional pudo establecer, realizan las sociedades fiduciarias en iguales condiciones que las sociedades comisionistas de bolsa

3. LA MALA FE TRIBUTARIA

La Constitución Política en su artículo 83 establece que “las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”. La Corte Constitucional ha establecido que “la buena fe ha sido, desde tiempos inmemoriales, uno de los principios fundamentales del derecho” (Sentencia C-544 de 1994, M.P. Jorge Arango Mejía), y fue con base en esta última que declaró en su momento la inexecutable parcial del artículo 1852 del Código Civil que sancionaba con la nulidad el contrato de venta entre cónyuges no divorciados (Sentencia C-068 de 1999, M.P. Alfredo Beltrán Sierra), en virtud de la presunción de la mala fe subyacente a dicha disposición.

Sin embargo, para sorpresa del lector, en materia tributaria sí es posible presumir la mala fe. Existe doctrina constitucional reiterada sobre el particular, cuyos inicios se remontan a la sentencia C-690 de 1996, en la cual se afirmó que “ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente”. Esta tesis ha sido reiterada en distintas sentencias de constitucionalidad, en las cuales se hizo una aplicación restringida del principio de buena fe, y se terminó declarando la exequibilidad de disposiciones legales que presumen la mala fe del contribuyente.

16 “[...] (1) los servicios de asesoría financiera; (2) los servicios de administración de valores; y, (3) la fiducia mercantil -sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos” (Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Así sucedió con la disposición según la cual cuando no es procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o del mayor saldo a favor (Sentencia C-005 de 1998, M.P. Jorge Arango Mejía). De igual modo declaró la Corte Constitucional la exequibilidad condicionada de la disposición que establece sanciones para las personas y entidades que suministren información tributaria errónea, “en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido” (Sentencia C-160 de 1998, M.P. (E). Carmenza Isaza de Gómez), con lo cual se operó un desplazamiento de la carga de la prueba a favor del Estado, quien queda exonerado de probar el dolo o la culpa del contribuyente.

En los casos referidos, la Corte Constitucional adujo que el principio de buena fe no es de carácter absoluto en materia tributaria, sin embargo, el fundamento de este novedoso principio, que puede denominarse de mala fe tributaria, es difícil de desentrañar. Dicho fundamento se encuentra contenido en la ya referida sentencia C-690 de 1996, fuente última de todas las sentencias de constitucionalidad posteriores que han involucrado la aplicación del principio en comento. En esa sentencia se dijo, básicamente, que resulta apenas razonable presumir, de la no presentación de una declaración tributaria, la culpabilidad del responsable de dicha obligación formal. En sentencia posterior, precisó el juez constitucional que la función administrativa tributaria requiere de la colaboración de todos los asociados (Sentencia C-844 de 1999, M.P. Fabio Morón Díaz). En ese orden de ideas, es posible formular una hipótesis, y es que en la base de la interpretación reductora que la Corte Constitucional ha operado del principio de buena fe, reposa el principio de eficiencia tributaria contenido en el artículo 363 superior.

Confirma esta tesis el análisis contenido en la sentencia C-245 de 2006. En dicha sentencia, con base en la eficiencia que genera la disposición contenida en el artículo 90 del Estatuto Tributario fue declarada su constitucionalidad, en el entendido de que “la norma busca evitar que los contribuyentes enajenen sus bienes raíces por valores inferiores al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo, pues en la mayoría de los casos los valores o precios de enajenación son superiores a estos” (Sentencia C-245 de 2006, M.P. Alfredo Beltrán Sierra). A pesar de que la Corte Constitucional no lo hizo explícito, solo la eficiencia explica la decisión de avalar la constitucionalidad de una norma que establece un precio mínimo para la enajenación de bienes inmuebles, presumiendo la mala fe de aquellos contribuyentes que en ejercicio de la libre autonomía de la voluntad fijan un precio inferior.

Con independencia del juicio de valor que sobre el principio de mala fe tributaria pueda emitirse, la consecuencia que del mismo se sigue consiste en que en materia impositiva,

el legislador puede legítimamente presumir que el contribuyente no se condujo con lealtad, probidad y que su proceder no fue recto (Sentencia C-068 de 1999, M.P. Alfredo Beltrán Sierra)¹⁷. Muy por el contrario, puede válidamente el legislador tributario trasladar al contribuyente, hasta ahora nunca a la administración tributaria, la carga de la prueba de su buena fe, con lo cual la órbita de la autonomía legislativa se amplía de forma nada despreciable.

II. LA DUCTILIDAD COMO AMPLIACIÓN DEL ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. LA EFICIENCIA

A estas alturas, parece que el principio fundante del sistema tributario que con mejor suerte ha corrido es el principio de eficiencia. En efecto, la eficiencia ha sido privilegiada tanto por el legislador como por la Corte Constitucional, quien la ha descompuesto a su vez en dos subprincipios; por un lado en el subprincipio de la economía de los tributos, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, y por otro lado, en el subprincipio de la comodidad, según el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente. Se ha incluido además, dentro de este principio, el necesario control de la evasión y la elusión tributarias, “puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales”(Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero).

El legislador ha conocido pocos límites en sede del control constitucional, a la hora de materializar la eficiencia tributaria, en particular aquella referida al recaudo. Es con base en este principio que se ha avalado la constitucionalidad de los mecanismos de recaudo anticipado del tributo, concretamente de la retención en la fuente, pues los agentes recaudadores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares (Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero). Igualmente acorde con la Constitución fue declarada la renta presuntiva, a la cual ya se ha hecho referencia, como mecanismo

17 “[...] es claro entonces que el comportamiento de los particulares en sus relaciones jurídicas, conforme a la Constitución se presume que se realiza con observancia plena de la lealtad, probidad y recto proceder que, además, con legítimo derecho espera cada uno que procedan los demás” (Sentencia C-068 de 1999, M.P. Alfredo Beltrán Sierra).

idóneo para contrarrestar la evasión y la elusión tributarias (Sentencia C-238 de 1997, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). También se declaró exequible la devolución de dos puntos del IVA a aquellos contribuyentes que adquieran bienes o servicios mediante tarjetas de crédito o débito, por considerar el juez constitucional que el fin perseguido de incentivar el uso de dinero plástico está amparado por el principio de eficiencia, en cuanto este tipo de transacciones dejan un registro que permite controlar el efectivo recaudo del IVA, lo que no sucede con las transacciones que se realizan en efectivo (Sentencia C-989 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

La base gravable como elemento esencial del tributo, ha sido con frecuencia objeto de juicios de constitucionalidad con ocasión de la limitación de la posibilidad de descontar los costos y gastos en los que incurre el contribuyente, a efectos de determinar el impuesto sobre la renta. También en este ámbito ha reivindicado la Corte Constitucional la búsqueda de la eficiencia por parte del legislador, afirmando con contundencia que la imposición de límites máximos a los costos y deducciones “no implica *per se* la configuración de un impuesto confiscatorio” (Sentencia C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero), sino que por el contrario, encuentra su justificación en el principio de eficiencia tributaria, en tanto busca evitar conductas elusivas y, en algunos casos, evasivas del tributo, al tiempo que pueden estar involucradas medidas de intervención económica. Tal fue el caso de la disposición que limita la deducción de los costos y gastos en que el contribuyente ha incurrido en el exterior para producir rentas de fuente nacional referida *supra*, cuya constitucionalidad fue avalada en la sentencia C-409 de 1996.

Sin embargo, cabe anotar que la búsqueda desmedida de eficiencia por parte del legislador ha sido censurada por la Corte Constitucional, quien insistentemente ha proscrito la concesión de amnistías tributarias que si bien logran un recaudo parcial del tributo, erosionan la justicia y la equidad, desincentivando a la postre a aquellos contribuyentes cumplidores de la ley (Sentencia C-1115 de 2011, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra)¹⁸. Resulta emblemática la sentencia C-1714 de 2000

18 Así, en sentencia C-1115 de 2001 en la cual se decidió la demanda de inconstitucionalidad del artículo 100 de la ley 633 de 2000, que consagraba una disminución en el pago de los intereses moratorios a quienes pagaran las deudas que tenían pendientes durante el primer trimestre de 2001, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de la norma aduciendo que “[...] la amnistía de intereses es de suyo discriminatoria en cuanto el principio de igualdad impone dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. De esta manera las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos, aunque propiamente no irrojan ningún perjuicio a los contribuyentes que pagaron puntualmente, confieren un beneficio injustificado a los deudores morosos. Este mismo beneficio, u otro equivalente, no es reconocido a los contribuyentes cumplidos, por lo cual se rompe el principio de igualdad...” (Sentencia C-1115 de 2001, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra). De igual forma se pronunció en la sentencia C-511 de 1996 frente a la exoneración que traía la ley 223 de 1995 en su artículo 238, de los intereses de mora y de la actualización de la deuda, en beneficio de los contribuyentes que cancelaran las sumas debidas a más tardar el 31 de marzo

por medio de la cual se declaró inexecutable el artículo 540 del Estatuto Tributario que ordenaba no tener como prueba ningún documento, mientras no se hubiera pagado el importe del impuesto de timbre, disposición considerada por la Corte Constitucional como contraria al derecho de defensa, corolario del derecho fundamental al debido proceso.

2. LA FAVORABILIDAD TRIBUTARIA

El artículo 363 de la Constitución Política proscribió expresamente la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, al tiempo que el artículo 338 de la Carta estableció que:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

De acuerdo con esto, el constituyente de 1991 reforzó la prohibición general de proferir leyes tributarias retroactivas, con la proscripción de la producción de efectos jurídicos de dichas leyes, respecto de hechos ocurridos durante el período en curso al momento de su expedición. Sin embargo, la Corte Constitucional, desde sus primeras sentencias, adicionó la definición del principio de irretroactividad de la ley tributaria con el principio de favorabilidad, a pesar de que la literalidad del texto constitucional no lo previó de este modo:

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad (Sentencia C-549 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

de 1996. En esa ocasión afirmó la Corte Constitucional que "...No obstante las medidas mencionadas sean eficaces e idóneas en relación con la finalidad pretendida, son claramente desproporcionadas. [...] Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco -para solucionar la obligación tributaria- sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley" (Sentencia C-511 de 1996, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Recientemente, la Corte Constitucional, dando estricto cumplimiento al mandato constitucional de irretroactividad de la ley tributaria, declaró la exequibilidad condicionada de una disposición contenida en la ley 1430 de 2010, por medio de la cual el legislador intentó regular la forma en qué quienes hubieran creado sociedades por acciones simplificadas -S.A.S.- o hubieran efectuado procesos de escisión durante el año gravable 2010, debían calcular su impuesto sobre el patrimonio. La disposición buscaba conjurar los nefastos efectos que tuvo sobre el recaudo, el diseño e implementación de estrategias tributarias tendientes a fraccionar el patrimonio de los contribuyentes -mediante la escisión de sociedades y la creación de S.A.S.- con el fin de que éstos no alcanzaran los topes establecidos para el pago del tributo, situación de común ocurrencia durante el 2010, puesto que el impuesto al patrimonio se causó por la posesión de riqueza a 1 de enero de 2011. Dado que la ley 1430 fue publicada el 29 de diciembre de 2010, la conclusión a la que llegó el juez constitucional es que la misma pretendió incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor, al intentar “cambiar, en perjuicio del contribuyente, las consecuencias fiscales de los actos de escisión o de creación de sociedades por acciones simplificadas” (Sentencia C-635 de 2011, M.P. Jorge Iván Palacio), efectuados durante el período inmediatamente anterior a la entrada en vigencia de la ley.

Sin embargo, el apego del juez constitucional al mandato superior de irretroactividad de las leyes tributarias no ha sido óbice para la flexibilización de su alcance, en beneficio de la garantía de los derechos de los contribuyentes. El principio de favorabilidad constituye uno de los corolarios del derecho fundamental al debido proceso consagrado por la Constitución Política en su artículo 29, al igual que un principio que beneficia al trabajador en toda relación laboral, al tenor del artículo 53 superior. Sin embargo, en materia tributaria dicho principio no solamente carece de consagración positiva, sino que en estricto sentido es incompatible con el principio de irretroactividad de la ley tributaria, razón suficiente para que la preeminencia establecida por la Corte Constitucional respecto de la favorabilidad resulte sorprendente.

Una de las primeras aplicaciones de esta revolucionaria interpretación se hizo en la sentencia C-527 de 1996, en la cual se admitió que los contribuyentes del impuesto sobre la renta se descontaran, a partir de la vigencia de la ley en cuestión, el 60% de las donaciones que hubieran efectuado durante el año gravable. Si se tiene en cuenta que la disposición demandada fue publicada el 22 de diciembre de 1995, la Corte Constitucional no hizo otra cosa que autorizar la deducción, en relación con las donaciones que se efectuaron entre el 22 y el 31 de diciembre del año referido, con lo cual se permitió la aplicación de una ley tributaria dentro del período en curso al momento de entrar en vigencia, y no a partir del período siguiente,

en abierta oposición a la literalidad del artículo 338 superior. Sin acudir a grandes elucubraciones teóricas, la Corte Constitucional se limitó a establecer que “si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución” (Sentencia C-527 de 1996, M.P. Jorge Arango Mejía).

Igual solución fue adoptada en sentencia C-185 de 1997, por medio de la cual se autorizó la aplicación inmediata de una derogatoria, es decir, dentro del período fiscal en curso al momento de entrar en vigencia la ley. Según el juez constitucional, las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato a menos que el legislador establezca expresamente lo contrario. En esta última sentencia, sin embargo, el juez fue más lejos en la fundamentación del entonces recién creado principio de favorabilidad tributaria. En esa ocasión afirmó la Corte Constitucional que los mandatos contenidos en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política consagran garantías en beneficio de los contribuyentes, con el fin de protegerlos del poder impositivo del Estado, evitando que este último pueda establecer efectos jurídicos hacia el pasado, y en ese sentido la única interpretación y aplicación que de las mismas puede hacerse es aquella que les sea favorable.

El que se podría denominar principio de favorabilidad tributaria ha alcanzado un estadio de desarrollo tal que parece haberse incorporado al artículo 338 superior. En efecto, la doctrina constitucional que se refiere a este punto, no solo ha sido depurada, sino que ha adquirido estabilidad en el tiempo (Sentencia C-006 de 1998, M.P. Antonio Barrera Carbonell)¹⁹ y cuenta hoy con un fundamento jurídico bastante sólido. La Corte Constitucional se ha ocupado de precisar que la protección de la favorabilidad en materia tributaria mediante la aplicación de leyes tributarias dentro del período fiscal en que éstas se promulgan, constituye un fenómeno de retrospectividad y no de retroactividad, puesto que, tratándose de impuestos de período, los hechos económicos no se encuentran consolidados, con lo cual “se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior” (Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez).

Sin embargo, debe precisarse que frente a los tributos de aplicación instantánea, es decir, “aquellos que no son el resultado de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un período determinado, sino que se causan y pagan de manera

19 “[...] las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece [...]” (Sentencia C-006 de 1998, M.P. Antonio Barrera Carbonell).

instantánea”(Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.), la Corte Constitucional ha restringido la aplicación del principio de favorabilidad, por considerar que en este caso se está ante situaciones jurídicas consolidadas que no pueden ser modificadas por una norma posterior. Con fundamento en este razonamiento, la Corte Constitucional declaró inexecutable una disposición que modificaba retroactivamente el porcentaje de cotización sobre la mesada pensional pagado por los pensionados (Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez)²⁰.

3. LAS SITUACIONES JURÍDICAS CONSOLIDADAS

Desde sus primeras sentencias, la Corte Constitucional se ocupó igualmente de determinar el grado de protección debido a las situaciones jurídicas consolidadas en el pasado, frente a la expedición de nuevas disposiciones, y terminó por hacer extensivo al campo tributario el ámbito de aplicación de la disposición constitucional que protege los “derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores”, contenida en el artículo 58 superior. En este sentido, afirmó la Corte Constitucional que:

[...] el principio de irretroactividad no riñe con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, y que en materia tributaria debe amoldarse a las exigencias de la equidad tributaria, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales tanto el valor de las deudas, como otros factores determinables por la realidad fiscal del momento, sin que esto implique el desconocimiento de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos (Sentencia C-549 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

La doctrina constitucional ha sostenido en repetidas ocasiones que la noción de derecho adquirido no tiene la misma connotación en Derecho Público que en Derecho Privado, pues la propia dinámica del primero obliga a aceptar que el legislador pueda modificar en el futuro situaciones jurídicas por él creadas en el pasado. La jurisprudencia constitucional ha sintetizado esta tesis mediante la afirmación de que

20 “En esos términos, si la contribución parafiscal al Sistema de Seguridad Social en Salud es calificada como de causación inmediata, esto significa que el porcentaje de 12.5% de cotización sobre la mesada pensional pagado por los pensionados entre los meses de enero y noviembre de 2008, bajo la vigencia de la Ley 1122 de 2007, fue aplicado mes a mes al Sistema de Seguridad Social en Salud. Es decir, fue usado para financiar la “Unidad de Pago por Capitación -UPC-” y parte de la “Unidad de Pago por Capitación UPS-S” de un número determinable de beneficiarios del Sistema en aplicación del principio de solidaridad previsto en el artículo 48 Superior, lo cual revela la existencia de una incuestionable situación jurídica consolidada en los términos del artículo 58 Constitucional, cuya preservación es el fin último del artículo 363 de la Constitución Política” (Sentencia C-430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez).

las situaciones jurídicas “que nacen del derecho público son susceptibles de modificaciones en el futuro y aún de ser extinguidas por obra de la voluntad legislativa, en aras del interés supremo de la colectividad y de sus necesidades inmanentes de progreso y de equilibrio social” (Sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.). Dicho planteamiento resulta apenas acorde con la necesidad institucional de que el legislador del futuro no quede atado a las decisiones del legislador del pasado, con el fin de que pueda ejercer la soberanía fiscal de la cual es titular, en aras de satisfacer el interés general y adaptar el ordenamiento jurídico a las nuevas realidades. Por solo mencionar un caso, como consecuencia de la inexistencia de derechos adquiridos en materia tributaria, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la disposición por medio de la cual se derogó la exención de retención en la fuente e impuesto sobre la renta, del 100% del factor prestacional del salario integral (Sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz).

Sin embargo, si bien no puede hablarse de derechos adquiridos en materia tributaria, la jurisprudencia constitucional protege lo que ha denominado “situaciones jurídicas consolidadas”, las cuales gozan de protección constitucional, con fundamento en los principios de buena fe y confianza legítima, y son aquellas surgidas de los efectos producidos por una ley tributaria en el pasado. En el intento de delimitación de lo que configura una situación jurídica consolidada, la Corte Constitucional ha afirmado que:

[...] una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas (Sentencia C-604 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz).

En aplicación de su doctrina protectora de las situaciones jurídicas consolidadas, la Corte Constitucional decidió mantener intactas una serie de exenciones que el legislador había establecido como vigentes durante un cierto número de años, y que sin embargo fueron modificadas por una nueva ley antes del acaecimiento de los plazos previstos para su vigencia. En efecto, mediante sentencia C-1114 de 2003, se mantuvo la vigencia en el tiempo de las siguientes situaciones jurídicas consolidadas: 1) exención tributaria por 5 años a favor de las empresas comunitarias que se constituyeran o transformaran en sociedades comerciales, 2) exención tributaria por 15 años a favor de las empresas generadoras y comercializadoras de energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil kilovatios y 3) exención para los exportadores

mineros que invirtieran no menos de un 5% del valor FOB *-free on board-* de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación. En los tres casos, la Corte Constitucional estableció que las exenciones creadas se mantendrían inalteradas durante el plazo previsto en las disposiciones que les dieron origen, en aras de proteger la buena fe y la confianza legítima de sus beneficiarios, quienes debieron incurrir en grandes inversiones para hacerse acreedores a dichos beneficios tributarios.

Puede concluirse, de la mano de la jurisprudencia constitucional, que en materia de exenciones se configuran situaciones jurídicas consolidadas cuando las mismas han sido establecidas como estímulo o incentivo tributario, a cambio de una contraprestación -como en el caso de las actividades que acaban de enumerarse-, por oposición a aquellas exenciones que se conceden de forma general, sin contraprestación alguna, pues en este último caso a lo sumo se configurará una mera expectativa carente de protección constitucional -como en el caso de la exención del factor prestacional del salario integral referido *supra-* (Sentencia C-604 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz)²¹.

CONCLUSIONES

El análisis de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria permite evidenciar un respeto significativo, por parte del juez, de la autonomía del legislador al momento de crear, modificar y extinguir tributos, en tanto el alcance de principios con gran potencial limitador de la actividad impositiva, como lo son la progresividad, la equidad y la igualdad, ha sido restringido de forma considerable. Por su parte, la búsqueda de eficiencia ha fundamentado, en su calidad de fin legítimo, el aval del juez constitucional a una variedad importante de medidas tributarias adoptadas por el legislador, a lo cual se suma la notable restricción del alcance del principio de la buena fe, con el ánimo, en ambos casos, de favorecer la maximización del recaudo.

21 “[...] al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia” (Sentencia C-604 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz).

El ejercicio de un control constitucional respetuoso de la competencia del legislador tributario no le ha impedido a la Corte Constitucional ampliar la órbita de algunas disposiciones que regulan la producción de efectos jurídicos de las normas en el tiempo, con el fin de garantizar los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, la doctrina constitucional en materia tributaria contrasta con la prolífica actividad amplificadora del alcance de los principios constitucionales, que ha caracterizado a la Corte Constitucional colombiana en otras áreas del Derecho, por lo que puede afirmarse que no siempre es válida la afirmación según la cual la Corte Constitucional es esencialmente activista, creadora de Derecho y en últimas co-legisladora. El Derecho Tributario ofrece una muestra representativa de sentencias en las cuales el juez constitucional opera una tímida aplicación de los principios constitucionales, en aras de maximizar la competencia legislativa para imponer gravámenes a los asociados. Así las cosas, en materia impositiva, la exaltación de la soberanía legislativa ha sido respaldada por la doctrina constitucional, de forma persistente, desde los primeros años de la Constitución de 1991

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- LOPERA MESA, Gloria Patricia. Los derechos fundamentales como mandatos de optimización. En: DOXA: Cuaderno de Filosofía del Derecho, 2004. ISSN: 0214-8676. p. 212-243.
- NUÑEZ MIÑANA, Horacio. Finanzas Públicas. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1998. 166 p.
- PIZA RODRÍGUEZ Julio Roberto. "El régimen fiscal en la constitución de 1991". En: Revista Derecho del Estado. Bogotá, N° 21, diciembre de 2008, p. 51-80.
- ROSAS VEGA, Gabriel. "¿Debe ser el IVA la base del sistema tributario?". En: Economía Colombiana y Coyuntura Política. Revista de la Contraloría General de la República. Bogotá. N° 295, marzo de 2003, p. 62-71.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. El derecho dúctil [1992]. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. 156 p.

Jurisprudencia

- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-511 (3 de septiembre de 1992). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: expediente D-034.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-015 (21 de enero de 1993). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: expediente D-083.

- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-094 (27 de febrero de 1993). M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Referencia: expedientes D-162, D-171 y D-174.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 (11 de marzo de 1993). M.P. Fabio Morón Díaz. Referencia: expediente D-159.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-228 (17 de junio de 1993). M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. Referencia: expediente D-221.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-549 (29 de noviembre de 1993). M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. Referencia: expediente D-311.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-556 (2 de diciembre de 1993). M.P. Jorge Arango Mejía. Referencia: expediente D-318.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-335 (21 de julio de 1994). M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Referencia: expediente D-498.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-222 (18 de mayo de 1995). M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Referencia: expediente D-776.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-421 (21 de septiembre de 1995). M.P. Jorge Arango Mejía. Referencia: expediente D-821.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-445 (4 de octubre de 1995). M.P. Alejandro Martínez Caballero. Referencia: expediente D-872.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-489 (2 de noviembre de 1995). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: expediente D-878.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-587 (7 de diciembre de 1995). M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Referencia: expediente D-976.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-393 (22 de agosto de 1996). M.P. Carlos Gaviria Díaz. Referencia: expediente D-1201.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-409 (4 de septiembre de 1996). M.P. Alejandro Martínez Caballero. Referencia: expediente D-1197.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-511 (8 de octubre de 1996). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: Expediente D-1252.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-527 (10 de octubre de 1996). M.P. José Jorge Arango Mejía. Referencia: expediente D-1243.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-564 (24 de octubre de 1996). M.P. Hernando Herrera Vergara. Referencia: expediente D-1302 y 1303 acumulados.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-583 (31 de octubre de 1996). M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. Referencia: expediente D-1304.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-596 (6 de noviembre de 1996). M.P. Hernando Herrera Vergara. Referencia: expediente D-1310.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-690 (5 de diciembre de 1996). M.P. Alejandro Martínez Caballero. Referencia: expediente D-1353.

- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-238 (20 de mayo de 1997). M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. Referencia: expediente D-1483.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-005 (22 de enero de 1998). M.P. Jorge Arango Mejía. Referencia: expediente D-1725.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-006 (22 de enero de 1998). M.P. Antonio Barrera Carbonell. Referencia: expediente D-1726.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-160 (29 de abril de 1998). M.P. (E). Carmenza Isaza de Gómez. Referencia: expediente D-1841.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-183 (6 de mayo de 1998). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Referencia: expediente D-1801.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-188 (16 de mayo de 1998). M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Referencia: expediente D-1856.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-674 (9 de septiembre de 1999). M.P. Alejandro Martínez Caballero. Referencia: expediente D-2320.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-844 (27 de octubre de 1999). M.P. Fabio Morón Díaz. Referencia: expediente D-2310.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-108 (9 de febrero de 2000). M.P. Alfredo Beltrán Sierra. Referencia: expediente D-2440.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-210 (1 de marzo de 2000). M.P. Fabio Morón Díaz. Referencia: expediente D-2495.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-604 (24 de mayo de 2000). M.P. Carlos Gaviria Díaz. Referencia: expediente D-2683.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-637 (31 de mayo de 2000). M.P. Álvaro Tafur Galvis. Referencia: expediente D-2638.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-796 (29 de junio de 2000). M.P. Antonio Barrera Carbonell. Referencia: expediente D-2708.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1714 (12 de diciembre de 2000). M.P. Jairo Charry Rivas. Referencia: expediente D-3030.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-172 (14 de febrero de 2001). M.P. Alejandro Martínez Caballero. Referencia: expediente D-3110.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-711 (5 de julio de 2001). M.P. Jaime Araujo Rentería. Referencia: expediente D-3317.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1060A (8 de octubre de 2001). Conjuez P. Lucy Cruz de Quiñones. Referencia: expediente D-2975.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1115 (24 de octubre de 2001). M.P. Marco Gerardo Monroy CABRA. Referencia: expediente D-3496.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1295 (5 de diciembre de 2001). M.P. Álvaro Tafur Galvis. Referencia: expediente D-3597.

- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-616 (6 de agosto de 2002). M.P. Manuel José Cepeda. Referencia: expediente D-3860.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-643 (13 de agosto de 2002). M.P. Jaime Córdoba Triviño. Referencia: expediente D-3880.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-153 (25 de febrero de 2003). M.P. Jaime Córdoba Triviño. Referencia: expediente D-4217.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-250 (25 de marzo de 2003). M.P. Rodrigo Escobar Gil. Referencia: expediente D-4119 y 4120 acumulados.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-485 (11 de junio de 2003). M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. Referencia: expediente D-4437.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-625 (29 de julio de 2003). M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Referencia: expediente D-4418.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-733 (26 de agosto de 2003). M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Referencia: expediente D-4470.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-776 (9 de septiembre de 2003). M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Referencia: expediente D-4429.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-913 (9 de octubre de 2003). M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Referencia: expediente D-4508.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1114 (25 de noviembre de 2003). M.P. Jaime Córdoba Triviño. Referencia: expediente D-4585.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1149 (2 de diciembre de 2003). M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Referencia: expediente D-4660.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-461 (1 de mayo de 2004). M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Referencia: expediente D-2603.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-989 (12 de octubre de 2004). M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Referencia: expediente D-5100.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-543 (24 de marzo de 2005). M.P. Rodrigo Escobar Gil. Referencia: expediente D-5510.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-245 (29 de marzo de 2006). M.P. Alfredo Beltrán Sierra. Referencia: expediente D-6043.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-035 (27 de enero de 2009). M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. Referencia: expediente D-7422.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-430 (1 de julio de 2009). M.P. Juan Carlos Henao Pérez. Referencia: expediente D-7645.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-748 (20 de octubre de 2009). Conjuez P. Rodrigo Escobar Gil. Referencia: expediente D-7365.
- COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-635 (24 de agosto de 2011). M.P. Jorge Iván Palacio. Referencia: expediente D-8391.