

## OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO

Juan Camilo Restrepo<sup>1</sup>, Jorge Humberto Botero<sup>2</sup>

Bogotá, junio de 2020

### A. Marco introductorio

Un grupo de destacados académicos que se congregan en Dejusticia -una entidad que goza de alto prestigio por su protagonismo político y la calidad técnica de sus trabajos- ha demandado ante la Corte Constitucional el Estatuto Tributario, el receptáculo legal que, en sus más de mil artículos, alberga la legislación tributaria nacional en sus dimensiones sustantivas y procesales. Se ataca, pues, un producto legislativo que se viene desarrollando desde 1989. Lo demandan en su integridad, que es lo que suele suceder cuando se actúa en contra de los códigos a los que se reprochan vicios en su formación; como es obvio, si la glosa es acertada, se cae toda la estantería. No se pretende en este caso impugnar normas precisas del Estatuto por su supuesta inconformidad con normas constitucionales. No. La ambición es que se caiga todo él por cuando sus resultados, en términos de equidad tributaria y progresividad, no son adecuados desde la perspectiva de los promotores del litigio.

De la demanda presentada por Dejusticia hay que resaltar, en primer lugar, que contiene un llamado plausible hacia una mayor equidad tributaria. La pandemia que estamos padeciendo, en Colombia y en todo el mundo, ha puesto al descubierto la inmensa inequidad que en todo sentido subyace en la sociedad colombiana. Encontramos allí un llamado claro y rotundo por una mayor equidad de la tributación. En segundo, se recoge en ese texto, acertadamente a nuestro entender, buena parte de la literatura reciente sobre la equidad fiscal, y sobre el déficit de progresividad de que evidentemente adolecen muchas porciones de nuestro sistema tributario.

Sin embargo, una de las principales falencias que puede señalársele al trabajo de Dejusticia es que no se ocupa del gasto público. Partiendo quizás de un análisis meramente literal del art. 363 de la Carta – que contiene los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema impositivo- se circunscribe a reflexionar sobre las fallas que imputa a los impuestos, pero olvida que la literatura moderna considera que el sistema fiscal debe entenderse como la conjunción del ingreso y del gasto público; y que, por lo tanto, al analizar la *progresividad* del sistema impositivo no debe olvidarse en ningún momento la dimensión del gasto público.

---

<sup>1</sup> Exministro de Hacienda y Crédito Público, Minas y Agricultura, ex Senador de la República.

<sup>2</sup> Exministro de Comercio, Industria y Turismo; actualmente, consultor de Curtis, Mallet-Prevost & Colt, Mosle LLP.

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

Se omite igualmente considerar que, desde los años 70 del siglo pasado, se ha desarrollado por la literatura especializada la teoría del llamado *gasto fiscal* que, en síntesis, significa que el Estado tiene dos maneras de gastar.

La primera consiste en ejecutar las apropiaciones de gasto que se le autorizan en el presupuesto anual de la Nación. La segunda, se plasma en el otorgamiento de rentas exentas, deducciones no conexas ni proporcionales con las fuentes del ingreso gravable, descuentos y, en general, gabelas cuyo efecto conjunto consiste en una renuncia implícita a una porción del recaudo. Este modo de proceder, que con el correr de los años se ha agudizado, beneficia algunos sectores de la población en demérito del conjunto que queda privado de unos ingresos que deberían nutrir el presupuesto nacional.

Esa es la razón, precisamente, por la cual las normas que regulan las leyes de transparencia fiscal y el Marco Fiscal de Mediano Plazo, exigen que las exenciones, deducciones y, en general minoraciones que otorguen las normas tributarias, deben cuantificarse *ex ante* para que el legislador sepa cuánto valen los beneficios que está votando. Esa es la esencia de lo que se conoce como *gasto fiscal*, que es diferente del gasto que se ejecuta afectando partidas presupuestales. Una y otra modalidad de gasto puede o no ser progresiva. Examinar ambas es, por lo tanto, indispensable, cuestión que lamentablemente fue omitida.

Los proponentes de esta controversia judicial solicitan un remedio constitucional consistente en que se declare la inexecutable de todo el estatuto tributario, con el argumento de que en su integridad riñe con los principios contenidos en la mencionada norma constitucional. Si bien es cierto se ha entendido por la jurisprudencia y la doctrina que el cumplimiento de los principios del art. 363 se debe predicar de un conjunto de normas y no de una norma en específico, no es menos cierto que prácticamente tres cuartas partes de las normas del Estatuto Tributario (ET) no pueden por su naturaleza cumplir con los postulados de progresividad. Y, sin embargo, se solicita la inconstitucionalidad del todo. Lo cual comporta un remedio constitucional tosco que abarca un abanico de normas que nada tienen que ver, en rigor, con el principio de progresividad.

Si bien este documento, en lo fundamental, se centra en expresar su alarma sobre la nueva modalidad de control constitucional que se intenta, queremos esbozar algunas cuestiones sustantivas que la Corte tendrá que analizar si, en vez de abstenerse de dar curso al proceso, como creemos que debería suceder, decide abordarlo para emitir una sentencia de fondo:

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

1. Todo el capítulo de los impuestos indirectos (dentro de los cuales el más importante es, por supuesto, el IVA), no pueden por su naturaleza y morfología ser progresivos. Se pueden, eso sí, establecer atenuantes que los hagan avanzar en algo de la cruda regresividad que el impuesto indirecto puro y simple entraña. Es así como se establecen medidas progresivas del IVA (exenciones para los bienes de primera necesidad, tarifas bajas para los bienes de consumo corriente, y tarifas altas para los denominados bienes suntuarios), pero esto no implica que el impuesto indirecto como tal, y el IVA en particular, dejen de tener una configuración que los hace intrínsecamente ajenos al juicio de progresividad.
2. La demanda también se detiene a analizar la tributación sobre las sociedades, anotando, con razón, que los estudios empíricos existentes muestran falencias como la de que la tasa efectiva de tributación es mucho más baja que la nominal. Pero la demanda olvida que la tributación sobre las sociedades se funda principalísimamente en la llamada tarifa *proporcional* que por definición no es progresiva, a diferencia de la tarifa del impuesto a la renta de las personas naturales que sí lo es. De manera que al catalogar como carentes de progresividad normas que establecen impuestos en base a tarifas proporcionales la demanda parte de un supuesto equivocado.
3. Tampoco es acertado el raciocinio de la demanda cuando olvida que gran parte del alejamiento del sistema tributario de la progresividad proviene de los altísimos niveles de evasión que se presentan tanto en el impuesto a la renta como en el del IVA, los dos pilares de la tributación colombiana. Cabría preguntarse entonces: ¿estos altos niveles de evasión (que sobrepasan el 40%) es algo que se debe a defectos en la formulación del tipo tributario que debió haberse diseñado como más progresivo, o más bien obedece a protuberantes falencias en la administración y en la auditoría de los impuestos en Colombia? Porque si es lo segundo, como no dudamos en afirmarlo, entonces habría que concluir que gran parte del sistema colombiano adolece de defectos en su auditoría y en su supervisión más que en defectos atribuibles a un déficit de progresividad.
4. Es cierto también que nuestro sistema tributario está plagado de exenciones y deducciones. Esa es la razón, entre otras, para que la última reforma tributaria dispusiera que se creara una comisión (que acaba de ser constituida) de expertos internacionales para revisar si se justifica o no el mantenimiento de dichas minoraciones tributarias.

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

5. Pero el punto que queremos destacar ahora es si esa proliferación de minoraciones tributarias es algo que se pueda atribuir, en rigor, a un déficit de progresividad o a una equivocada política de otorgamiento de estímulos tributarios (nuevamente surge el tema del *gasto fiscal* que hemos mencionado arriba) y cuya solución no puede consistir en decretar la inexecutable del todo, lo que equivale a cortar de cuajo, como lo solicitan los demandantes, el estatuto tributario *in totum*. Más bien la solución racional sería precisamente la que el legislador ha ordenado recientemente que es estudiar cuales de esas minoraciones tributarias se justifican y cuales no en los tiempos actuales.
6. Al solicitar la inexecutable total del estatuto tributario, está pidiendo igualmente que se sustraigan del marco de la legislación capítulos enteros del esta como son por ejemplo los relacionados con los procedimientos tributarios que, en rigor, nada tienen que ver con la progresividad del sistema tributario.

Así las cosas, la demanda no se ocupa de analizar la progresividad del gasto público que la moderna teoría fiscal coincide en que hace parte integral con el tributo del llamado "sistema tributario". Utilizando argumentos estadísticos ciertos (la tributación no redistribuye pues el coeficiente Gini es casi el mismo antes y después de impuestos; las tasas efectivas de tributación son muy bajas, etc.) la demanda termina proponiendo un remedio constitucional (declarar la inexecutable de tajo de todo el estatuto tributario); remedio que resulta tan tosco como inapropiado.

De otro lado, los promotores de esta controversia plantean una revolución copernicana respecto del examen constitucional de las leyes para que, además de su control abstracto de naturaleza jurídica, se instaure otro, muy difícil de encajar dentro del portafolio de funciones que la Constitución asigna a la Corte. Consiste en abrir la posibilidad de que ciertos jueces diriman, mediante sentencias, los conflictos que en los estados democráticos constituyen la materia prima de los debates electorales y del juego político en el parlamento, alentados por una opinión pública y unos grupos de interés activos. Este modo de proceder es verdaderamente novedoso. Se parte de que la inconstitucionalidad de las normas en ocasiones puede no provenir de su contradicción con la Carta sino de su fracaso, definido por los jueces, en el cumplimiento de sus objetivos.

Estamos frente a una discusión que desborda los confines usuales de las disputas en las que intervienen abogados y economistas. El tema es político en el más importante de los sentidos. Tiene que ver con el papel que cumplen las distintas instituciones estatales y, en concreto, con la

Bogotá, junio de 2020

correlación entre la democracia representativa y el poder judicial. Es lo que se desprende de la interesante exposición de Rodrigo Uprimny en reciente conversatorio realizado en el Instituto de Derecho Tributario, que fue coherente con las posturas que sostiene Dejusticia en sus numerosas intervenciones.

## **B. El almendrón del debate**

La crítica al Estatuto consiste en que estudios empíricos que la demanda acopia demuestran que los resultados no son satisfactorios desde la óptica de esos principios de rango superior. Las numerosas exenciones y tratamientos preferenciales erosionan gravemente la progresividad del impuesto a la renta de personas naturales. Respecto de las jurídicas, los tratamientos privilegiados abundan, y por ese motivo las tasas efectivas son, en muchos casos, muy inferiores a las nominales; el Estado escoge ganadores sin que pueda vislumbrarse ninguna racionalidad subyacente. En esas apreciaciones, sin duda, los demandantes tienen buenos argumentos, sin que al respecto quepan, como si sucede en las ciencias de la naturaleza, conclusiones definitivas. Las causas de la pobreza o del crecimiento económico seguirán abiertas por siempre; no la mecánica de los cuerpos celestes o la circulación de la sangre, temas sobre los que ya existe, en sentido lato, *cosa juzgada*.

Discutibles, por el contrario, las apreciaciones adversas de Dejusticia a los impuestos indirectos, y su rechazo a la idea, de general aceptación, según la cual los efectos redistributivos de la fiscalidad deben verse en conjunto, teniendo en cuenta tanto el ingreso como el gasto social. Si así se realiza el ejercicio, Colombia muestra avances alentadores -aunque insuficientes- en la distribución del ingreso. Ponerlo de presente habría debilitado la tajante conclusión de la demanda y disminuido sus posibilidades de éxito. Estamos ante un ejercicio maximalista del todo o nada en el que suelen incurrir muchos reformadores sociales. Otros, por el contrario, somos de la escuela del gradualismo, convencidos de que la necesidad del cambio no cesa jamás y que, de ordinario -no siempre- proceder por etapas produce mejores resultados. (Esta salvedad se escribe, pensando, por ejemplo, en Martin Luther King, a quien en los años sesenta del pasado siglo algunos de sus simpatizantes recomendaban moderación. Él, por el contrario, consideraba, con razón, que había que forzar la confrontación para combatir la discriminación racial).

Sin embargo, lo que aquí interesa no es esa discusión, la cual, por cierto, es de gran actualidad: la pandemia ha dejado claro la insuficiencia del recaudo impositivo para atender las crecientes demandas sociales; durante la crisis, al igual que la generalidad de los países, nos hemos endeudado en cuantías inéditas; esos pasivos habrá que pagarlos en años futuros mediante

Bogotá, junio de 2020

impuestos y no con inflación. Sea cual fuere la decisión de la Corte a la vuelta de la esquina nos espera una nueva reforma tributaria.

Otro es el objetivo que perseguimos: demostrar que las discusiones sobre el *desiderátum fiscal* no son pertinentes en el proceso de inexecutable de las leyes. De ahí nuestra oposición a la demanda.

### **C. Naturaleza del proceso judicial de inexecutable material de las leyes**

La primera de las pretensiones contenidas en la demanda consiste en que se declare inexecutable *el Decreto 624/89 -Estatuto tributario- y todas las leyes o normas con fuerza de ley que lo hayan modificado.*

En su intento por demostrar que cabe el examen de constitucionalidad sobre la base de resultados empíricos, los demandantes afirman que esa posibilidad fue establecida por la propia Corte, sentencia C-1052/01. Otra cosa hallamos en esa decisión. Al enunciar los elementos que la demanda debe cumplir para dar comienzo a un litigio de executable válido, y, en particular, sobre la necesaria especificidad de las imputaciones de agravio a la Carta que el proponente debe formular, se dijo lo siguiente:

*Las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través “de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada”. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibile que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales” que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. (hemos destacado)*

Por lo tanto, ese eventual antagonismo debe predicarse entre normas de diferente jerarquía, lo cual supone un ejercicio semántico referido a los textos enfrentados para discernir sus alcances y significado. Esta es la esencia del debate constitucional: versa sobre opciones hermenéuticas y

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

sobre los hechos estilizados o ideales que las normas describen. Las proposiciones jurídicas, es necesario recordarlo, funcionan en el mundo ideal de los hechos hipotéticos; no son parte de la realidad social que pretenden regular. La validez de las normas, vale decir su pertenencia a un determinado orden jurídico, depende de su coherencia con otras de superior jerarquía, y no de su capacidad de transformar la sociedad.

Lo anterior por supuesto no significa que el debate de exequibilidad transcurra al margen de la realidad física, psíquica o social a la que las leyes se refieren; en fin de cuentas el lenguaje, incluido el de tipo normativo, es un instrumento de comunicación de nuestras percepciones e intenciones de actuación sobre ella. Como lo señaló la Corte en su sentencia C-1489 de 2000, frente a una regulación nueva que establezca un aumento de la edad de jubilación, es preciso que el juez constitucional se ocupe de la evolución de las expectativas de vida; o si se trata de analizar el régimen de regalías debe definir si la arena es o no un recurso renovable.

Quien sostenga que la norma no cumple sus objetivos deberá desplegar acciones para que ella sea abrogada; mientras ese conato no sea exitoso, deberá seguir siendo acatada. A nadie se le ocurre pedir que una regulación cualquiera se anule por el juez porque no le parece adecuada. Esa inconformidad es materia prima del proceso político, que debería encausarse por medios democráticos, pero que, en el extremo, puede dar lugar a alzamientos armados que, si prosperan, se plasman en un nuevo orden estatal.

En su afán de persuadir a la Corte de que debe demoler el Estatuto Tributario, no porque ninguna proposición suya agravie de manera directa y palmaria la Carta Política, sino por su supuesta ineptitud para transformar realidad, la demanda postula la necesidad de un juicio de constitucionalidad diametralmente distinto al existente, anclado en los análisis empíricos que trae a consideración de la Corte. Por ejemplo, basados en un análisis de las declaraciones de renta de un grupo amplio de contribuyentes, metodología de cuya pertinencia nadie podría dudar.

A renglón seguido se nos dice que ese ejercicio de confrontación entre datos del mundo real y normas es lo que ese Tribunal realiza de manera regular cuando examina la conformidad con la Carta de las declaratorias de estados de excepción. Establecer si los hechos que configuran un estado de guerra exterior, grave alteración del orden público o emergencia económica, social o ecológica, es una tarea que realiza la Corte a partir de los hechos que el gobierno le aporta, o que fluyen de las pruebas que se decreten. ¿Si en tales circunstancias cabe el escrutinio judicial de

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

hechos relevantes, ¿por qué no también en controversias de exequibilidad de tipo abstracto, es decir, diferentes a las que versan sobre el procedimiento de expedición de las leyes?

En esos casos, sin duda, el ejercicio que debe hacerse es de la confrontación de las condiciones habilitantes establecidas para cada régimen de excepción para ampliar las potestades ordinarias del Presidente con los hechos que él mismo invoca como generadores de una situación de grave perturbación social. En estos casos es evidente que la Corte actúa como lo hacen los jueces ordinarios: se tiene que ocupar, sin que quepa hacer nada distinto, de establecer si unos ciertos eventos justifican la puesta en marcha de un estado de excepción. Sin embargo, estos procesos son diametralmente distintos de los que versan sobre la exequibilidad de las leyes por su contenido material. La circunstancia de que respecto de unos y otros la competencia corresponda a la Corte Constitucional no es motivo suficiente para asumir que sus características son las mismas.

En realidad, parece que los demandantes se han extraviado en el camino procesal. Desde una perspectiva radicalmente distinta a la por ellos elegida, aunque ciertamente encaminada al cumplimiento de objetivos semejantes, habrían podido, y pueden en cualquier tiempo, acudir a la acción prevista en el art. 87 de la Carta, según el cual *Toda persona podrá acudir ante la autoridad judicial para hacer efectivo el cumplimiento de una ley o un acto administrativo. En caso de prosperar la acción, la sentencia ordenará a la autoridad renuente el cumplimiento del deber omitido.*

En efecto: es por entero razonable concluir que el problema en nuestro país es que las leyes no se cumplen, no que hayan sido mal diseñadas por la autoridad que las emita, en el caso que nos ocupa el Estatuto Tributario, el cual, es pertinente recordarlo, ha tenido que pasar muchas veces, a lo largo de los años que ha implicado su construcción por etapas, numerosos embates ante la Corte. Si ese Estatuto pereciera, esta vez *in integrum*, para ser sustituido por otro que, sin duda, en muchos de sus aspectos, sería semejante al actual, podríamos llegar a un ejercicio perpetuo de sustitución de unas leyes por otras sin de versas afrontar el problema que bien conocemos desde la Colonia: *Se obedece pero no se cumple.*

Efectuada la anterior digresión, afirmamos que no existe en la Carta, como tampoco en la jurisprudencia de la Corte, nada que nos haga pensar que el examen de constitucionalidad material pueda adelantarse por fuera de la dimensión hermética o auto referencial del Derecho: la que tiene que ver con la configuración del sistema jurídico, de modo tal que se respete la

Bogotá, junio de 2020

jerarquía normativa y se cumplan las reglas que otorgan validez al ingreso o retiro de normas jurídicas. O de otra manera: el litigio constitucional, salvo cuando se trata de posibles vicios de formación de las leyes o de los estados de excepción, es jurídico, no versa sobre eventos ocurridos con posterioridad a su expedición.

En ese contexto consideramos de la mayor importancia advertir a la Corte que la nueva modalidad de control constitucional de las leyes que intentan los demandantes con fundamento en el análisis *a posteriori* de la realidad social tendría el efecto fatídico de generar la más profunda inseguridad jurídica. Los fallos de la Corte, cuando declarasen la exequibilidad de las leyes, jamás tendrían el efecto de cosa juzgada. Si fueron conformes a la Carta en alguno momento, y así lo declaró la Corte, con el paso del tiempo, y ante circunstancias diferentes, podrían perecer.

Por estas razones, la pretensión primera de la demanda es inadmisibile. El proceso de inexecutable que los demandantes proponen no existe en la Constitución. Si el mismo reproche cabe frente a las restantes pretensiones, la demanda tendría que ser rechazada, sin darle curso al proceso, por su ineptitud formal. De esas otras pretensiones nos ocuparemos a continuación:

**D. El papel de los principios tributarios en el debate de inexecutable**

Es tan trascendental para el país el contenido de esta controversia que se justifica ser reiterativo. Si la demanda prosperara, vendríamos a tener una nueva modalidad de control de exequibilidad basada en resultados, distinta aunque, no incompatible, con la que hoy existe. Tendríamos así no uno sino dos tipos de control realizados en momentos distintos y por diferentes razones: el primero abstracto o lógico soportado en el concepto de validez; el segundo *ex post* de naturaleza empírica encaminado eventualmente a decretar el fracaso del legislador. Como lo exigiría su plena eficacia y sus pilares son tan diferentes, no podrían obstaculizarse entre sí mediante la institución de la cosa juzgada. Es decir, nada impediría que una ley, que en su momento haya pasado con éxito el examen abstracto de constitucionalidad, sucumba, años después, ante un escrutinio judicial sobre sus resultados. O viceversa.

Los proponentes de este debate ante la Corte invocan también como soporte de su pretensión a que se de paso franco a un escrutinio de constitucionalidad basado en hechos y no exclusivamente en normas, la jurisprudencia constitucional sobre los principios constitucionales en materia tributaria plasmados en la Sentencia C-056 de 2019. Sin embargo, de su lectura no se

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

desprenden elementos que permitan arribar a esa conclusión. Se observa, en primer término, que en ese particular litigio el debate giró sobre los efectos que podría tener una determinada configuración normativa del impuesto de industria y comercio. Dijo la Corte:

*¿Se vulneran los principios de equidad y justicia tributarias, previstos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, cuando el Legislador dispone, en los casos en que (i) el vendedor carezca de establecimiento de comercio o punto de venta en el municipio donde se realiza la actividad comercial; y (ii) cuando la venta se adelanta a través de ventas por catálogo, comercio electrónico o por correo; el municipio beneficiario del ICA sea diferente al sitio donde reside el comprador de las mercancías?*

*¿Los conceptos “municipio donde se perfecciona la venta” y “lugar de despacho de la mercancía”, en tanto variables para la definición del municipio beneficiario del ICA, son indeterminados e indeterminables y, en consecuencia, vulneran los principios de certeza y legalidad tributarias, dispuestos por el artículo 338 de la Constitución?*

Esta es claramente una discusión abstracta y conceptual como suele acontecer en este tipo de procesos. Y para corroborarlo se anota que la sentencia fue proferida sin que se hubieran decretado pruebas de ninguna índole.

A continuación, la Corte señaló:

*El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria 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*

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

*contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios  
exagerados. (Hemos destacado)*

Lo que queremos poner de presente no es el concepto mismo de equidad tributaria, cuestión que no genera disputa, sino que respetarlo es la tarea que concierne al legislador cuando enfrenta la tarea de diseñar las leyes. La obra del legislador, por supuesto, puede no producir los resultados que algunos esperan, lo cual puede dar lugar a que los actores políticos que en una sociedad abierta actúan, se movilizan, unos para cambiar, otros para respaldar, las leyes en vigor. Sin embargo, esa disputa no se dirime en el foro judicial sino en el de los ciudadanos.

En esa misma ocasión la Corte desglosó varias modalidades de violación de la equidad tributaria que podrían enrostrarse al legislador: (i) el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente; (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible; (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias; (iv) el legislador establece tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado.

No obstante, estas máculas atribuibles al trabajo del legislador, siempre, hasta donde hemos podido investigarlo, emergen ante el juez constitucional en el proceso de inexecutableidad de las leyes a partir de sus textos auténticos y únicamente de ellos. Bien diferente es la controversia en los campos académicos y políticos. En ellos lo que importa es si las normas son buenas, malas o mejorables, no tanto si son constitucionales. Cuando esa dimensión jurídica aflora, es para acumular argumentos en pro o en contra de una determinada tesis.

**E. La onerosa carga que se pretende imponer a la Corte**

Como la acción de inexecutableidad está abierta a todos los ciudadanos y las leyes impositivas suelen afectar múltiples intereses, lo normal es que todas las leyes tributarias se demandan como cuestión rutinaria; por eso existen ya numerosos fallos de executableidad sobre buena parte del ET. En consecuencia, si la Corte decidiera que la demanda debe prosperar, quedaría atrapada en un complejo dilema: (i) aceptar que la inexecutableidad del ET deja incólumes todas o algunas de las leyes sobre las que ya se ha pronunciado si encontrare que

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

procede el principio de cosa juzgada relativa; o (ii) derribarlo todo, tal como se lo piden los demandantes.

En el primer caso, tendría que sostener, con muy buenas razones, que la porción que subsiste es, en sí misma, *culpable* de la falta de equidad del sistema tributario, y que esa constatación es fundamento suficiente para expulsar del ordenamiento el estatuto demandado. En el segundo, al mejor estilo de *mueran Sansón y todos sus filisteos*, debería declarar inexecutable la totalidad de ese corpus, incluidas las regulaciones sobre cobro coactivo de impuestos, retención en la fuente, procedimientos fiscales, etc., que nada tienen que ver con los móviles del litigio propuesto por Dejusticia y sus adherentes.

Ya lo hemos esbozado atrás pero, dada la importancia del asunto, conviene reiterarlo. Si la Corte decidiese resolver el fondo de la controversia (en vez de proferir un fallo inhibitorio o el rechazo in limine de la demanda, aunque declarando constitucional el Estatuto) se abriría un abismo insondable en términos de seguridad jurídica. Con base en nuevos estudios académicos y análisis aún mejores que los excelentes aportados por los promotores del litigio, podrían introducirse nuevas demandas mientras el Estatuto se encuentre vigente. Todavía peor. Si como consecuencia de una muy improbable sentencia de mérito, el Congreso expidiera una nueva normativa tributaria integral, cabe imaginar que pronto sería demandada imputándole a ese nuevo producto legislativo las mismas o parecidas faltas que al actual se formulan.

Estas complejas cuestiones surgen del evidente *fetichismo legal*, y de su modalidad extrema, a la que nos place designar como la *hiper constitucionalización de la política*, patologías ambas atribuibles a la demanda. Nos referimos a la idea candorosa consistente en que las leyes, como consecuencia de su mera expedición, producen los efectos que pretenden. A veces sucede. En otras acontece lo que no se buscaba o, lo que es una calamidad, lo contrario, y por eso suele decirse que *el camino del infierno está sembrado de buenas intenciones*. La tarea de gobernar es bastante más compleja que expedir normas; ellas apenas son el punto de arranque de los conatos de transformación social. Los resultados positivos son inciertos y dependen de la calidad de las instituciones, de la eficacia de las autoridades y de las complejidades de la realidad social, que, siempre, es refractaria al cambio.

En materia tributaria es evidente que son muchas las falencias normativas. Insistimos en una que es protuberante. La reducción sistemática de impuestos a determinados sectores de la economía supuestamente para lograr que crezcan y generen empleo. Nunca nos han dado pruebas

Bogotá, junio de 2020

contendientes de que, en verdad, es lo que sucede, y no, como muchos lo tememos, que el Estado nada bueno obtiene a cambio de dispensar el pago de tributos. Muchas inversiones exoneradas o beneficiarias de cargas reducidas no fueron decididas con fundamento en esos favores fiscales, de modo tal que su dispensa se traduce en un generoso obsequio de la sociedad a actores específicos. Esas inversiones y esos empleos posiblemente se habrían creado *any way*. (La prueba contra fáctica es imposible). Por eso es muy positivo que, obedeciendo un mandato del Congreso, el gobierno haya por estos días integrado una comisión internacional para que expida recomendaciones al respecto.

Consideramos que la estrategia que ha sido recurrente en años recientes, incide en el deterioro del compromiso ciudadano con el pago de impuestos, que es una herramienta indispensable para proveer a la sociedad de más y mejores bienes públicos. Por eso la posición habitual en Colombia consiste en que *el pueblo no tiene por qué pagar impuestos*, que todo se resuelve si los ricos (categoría que incluye, a nuestro juicio de manera inapropiada, a las empresas) pagan lo que sería justo. Ojalá fuere así de sencillo. El otro resultado adverso de esa cultura consiste en que el Estado -lo que no debería suceder en una economía de mercado- escoge ganadores y, por esa vía, erosiona la competencia e incrementa la concentración del aparato económico. Si por poderosas razones se considera que ciertas actividades o modalidades empresariales requieren subsidios, llámense economía naranja, actividades forestales o nuevas energías renovables, incorpórense ellos en el presupuesto nacional por tiempos predeterminados a fin de ponerlos a competir con otras modalidades de gasto y hacer posible su periódica evaluación.

Dicho lo anterior, que consolida un importante punto de acuerdo con los demandantes, es preciso anotar que los resultados negativos del sistema fiscal -insuficiencia del recaudo, fallas en la equidad tributaria- dependen también de factores que no son imputables al diseño normativo, y que, por lo tanto, derribar a hachazos el Estatuto Tributario para constreñir al Congreso a que expida otro, nada resuelve. Aludimos -es evidente- a la informalidad de la economía; a la evasión de impuestos, que es su resultado natural; a la limitada capacidad de la administración tributaria; al fraude fiscal, entre otros factores que son exógenos al Estatuto.

**F. Inconstitucionalidad de otras pretensiones contenidas en la demanda distintas a la inexequibilidad del Estatuto**

La demanda solicita a la Corte, como ya lo hemos registrado y discutido en párrafos precedentes, declarar inexequible el Estatuto tributario expedido en 1989 y todas -que son multitud- las leyes que lo han reformado. A continuación le pide que:

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

*SEGUNDO. DIFIERA los efectos de la inexecutable 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 inexecutable 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.*

Aunque a los partidarios del *activismo judicial* pueda parecerles un inútil anacronismo, creemos pertinente citar un segmento de la Carta que suele dejarse de lado en discusiones como la que aquí tiene lugar. Se encuentra en el p<sup>o</sup>rtico del art. 241, que define las competencias de la Corte Constitucional, a la cual se le confía, nada menos, que la guarda de la Constitución, enorme responsabilidad que, justamente por serlo, no puede ejercer de cualquier manera; debe actuar *en*

Bogotá, junio de 2020

los estrictos y precisos términos, que esa disposición contempla. En rigor técnico ese doble énfasis es superfluo. Ya estaba dicho en el art. 6 que

*Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones. (Hemos destacado)*

Sin embargo, lo que es inane desde esa perspectiva jurídica, no lo es para la preservación de los espacios propios de la política. Contiene una admonición contra el llamado *gobierno de los jueces* que es cara al pensamiento constitucional liberal. *Manténgase los jueces constitucionales transitando en el estrecho y crucial corredor que les pertenece, y dejen que la política fluya con grados amplios de autonomía.* Ese es el mensaje implícito y, a la vez, poderoso de este texto.

Desplegar ahora el inventario de competencias de la Corte sería excesivo y superfluo. Una alternativa mejor consiste en examinar, una a una, esas peticiones para determinar si la Corte podría concederlas. De eso nos ocupamos:

- Es punto pacífico que la Corte puede diferir el efecto de inexecutable hasta una fecha futura. Como lo ha señalado la Corte en diversas ocasiones, ese tipo de sentencias se justifican cuando la expulsión inmediata de la ley inconstitucional generaría un resultado aún peor desde el punto de vista de la preservación de la Carta; por este motivo se justifica establecer un *periodo de gracia*, por así llamarlo, para que el Congreso tenga tiempo de expedir una nueva legislación. Se trata, sin embargo, de un *plazo*, no de una *condición* que limite la actividad del poder legislativo en el proceso de expedición de las normas que deban ser sustituidas. El salvamento de voto a la sentencia C-338/16 recoge la jurisprudencia correspondiente:

*Cuando la Corte opte por una inexecutable con efectos diferidos deberá indicar por qué los inmediatos ocasionarían una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento en el ordenamiento de la disposición acusada, cuya incompatibilidad con la Carta ha sido verificada en el proceso. Así mismo, por qué es más adecuado acudir a una inexecutable diferida que a una sentencia integradora, para lo cual deberá tener en cuenta, entre*

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

*otras cosas, la amplitud que en la materia tiene el Legislador y el grado de lesión que supone el mantenimiento de la disposición acusada en el sistema jurídico. De igual manera, deberá justificar la extensión del plazo al legislador, que dependerá, en gran medida, de la complejidad del tema y del posible impacto de la preservación de la regulación en la vigencia de los principios y derechos constitucionales. (Hemos destacado)*

El Congreso tendrá que legislar respetando la sentencia de la Corte en las porciones generadoras de cosa juzgada (la parte resolutive y las consideraciones que con ella estén estrechamente vinculadas). Por lo demás su libertad no puede ser interferida por nadie; no hay texto alguno de la Carta que permita acotar sus potestades antes y mientras elabora las leyes (luego de hacerlas, es otro cuento). Por eso es rigurosamente contrario a la Carta, y lesivo de la dignidad del Congreso, que se le constriña a demostrar ante la Corte, en el lapso de los dos años posteriores a la eventual sentencia, “*que está discutiendo un proyecto de Estatuto Tributario con las características señaladas en el numeral siguiente del presente petitorio*”.

Nótese la gravedad del conflicto institucional que la prosperidad de esa petición tendría. Si el Congreso hace caso omiso, ante lo que seguramente entendería como una intromisión indebida, ¿qué haría la Corte? ¿Expedir un auto diciendo que entra en vigor el fallo, y, por ende, que no se pueden recaudar impuestos hasta cuando se expida una ley nueva? Imagínenos, por el contrario, que el Presidente del Senado manda el informe que la Corte le pide, pero que a esta no le parece satisfactoria la respuesta. ¿Qué haría entonces? Enviar un requerimiento nuevo? ¿Proferir sanciones? Todo esto suena insólito, agresivo, fuente de severos enfrentamientos entre los poderes públicos. Es, sin embargo, lo que implican las ambiciones de los demandantes.

- Según lo estipula el numeral tercero de las peticiones que atrás copiamos, El Congreso deberá acreditar dentro del mencionado lapso que “*está discutiendo un proyecto de Estatuto Tributario con las características señaladas en el numeral siguiente del presente petitorio*”. Suena razonable que quien detenta una autoridad superior exija al subordinado reportes sobre el cumplimiento de sus tareas. El problema consiste en que en nuestro diseño institucional, al igual de lo que se observa en las constituciones de otros estados democráticos, no está prevista esta sumisión del Congreso en el ejercicio de sus funciones. El producto de su trabajo -las leyes que expida- está sometida a escrutinio

Bogotá, junio de 2020

judicial en los *estrictos y precisos términos* que la Carta consagra. Entre ellos no figura la modalidad de control que invoca la demanda.

- El *non plus ultra* de las agresiones contra el Congreso está contenido en el numeral cuarto de las peticiones. Consiste en que la Corte ordene la creación de una Comisión de Expertos para que supervise el proceso legislativo en materias fiscales al menos durante 10 años. El supuesto implícito no puede ser peor: como el Congreso no sabe legislar la Corte benévolamente le nombraría a quienes si saben para que le ayuden a realizar su tarea. Y si el Congreso no sabe de sistemas fiscales, con la misma o parecida lógica podría decirse que no sabe de medio ambiente, de educación o de crecimiento económico. Para esas y parecidas materias la Corte, en su nueva función de tutor, podría nómbrale comisiones asesoras.

Habría, sin duda, una solución que algunos considerarían mejor: que no gobiernen los representantes que el Pueblo elija en comicios públicos; sino que lo hagan los sabios y los expertos. Es justamente lo que las constituciones de corte autoritario disponen. Los extremos políticos, a veces, suelen converger...

### **G. Juegos en el borde del precipicio**

Las acciones públicas de inexecutable están disponibles para cualquier ciudadano o grupo de ellos. Por eso basta que los demandantes se identifiquen con los números de sus cédulas. Los promotores del proceso no tienen dudas de que así es. No obstante, tomaron la decisión de ilustrar a la Corte sobre sus calificaciones académicas y las importantísimas tareas que desempeñan en la sociedad. Son, qué duda cabe, parte muy importante de la elite intelectual de Colombia. Justamente por ello cabía esperar algún grado de sensibilidad por las consecuencias posibles del juego que han decidido jugar.

Se trata, nada menos, de que si el Congreso no acata la instrucción de expedir, dentro de un determinado plazo, cumpliendo determinadas condiciones y sometido a supervisión externa, un nuevo estatuto tributario, o no lo hace de la manera que la Corte juzgue adecuada, de manera súbita el nivel central del *Estado se quedaría sin la posibilidad de recaudar impuestos, y, desde luego, sin recursos para cumplir sus obligaciones*. Esto vendría a ser, en sentido económico, una pandemia peor de la que en la actualidad padecemos.

Bogotá, junio de 2020

## **H. Efectos colaterales derivados de la sola admisión de la demanda**

Colombia emergerá de la pandemia causada por el Covid19 con una economía sumida en una crisis económica y social sin precedentes en nuestra historia como nación independiente. Los indicadores de contracción de la economía, retroceso en la lucha contra la pobreza, desempleo y crecimiento de la deuda pública son suficientemente conocidos. Digamos que son *hechos notorios* eximidos de prueba.

Para afrontar los retos gigantescos que la superación de la crisis exige, se requiere, entre otras cosas, un flujo enorme de inversión nueva, tanto pública como privada. Con relación a esta última, es indispensable un grado alto de estabilidad en las reglas de juego, o, al menos, es necesaria la razonable seguridad de que los cambios que seguramente se requieren en el frente fiscal se tramitarán por las vías institucionales regulares. En un contexto tan complejo como el actual, la sola admisión de la demanda que analizamos podría ser muy dañina para el clima de inversión y el crecimiento económico, elementos claves para la reactivación social que necesita nuestro país.

Desde nuestra particular visión del control constitucional, por sí solas estas consideraciones sobre los impactos sociales de las decisiones que la Corte adopte no podrían constituir el eje de sus determinaciones, Coherentes con ella cabe pedimos- y esperamos- decisiones con sustento jurídico, aunque alguna consideración se les conceda en el margen, vale decir en la zona de penumbra que con cierta frecuencia las cuestiones jurídicas tienen.

Lo que consideramos esencial es que, por las razones expuestas en este escrito, se declare que la demanda es inepta pues las pretensiones que aduce no son admisibles por una sola y primordial razón: *la acción de inexequibilidad que la Carta Política contempla no es la que los demandantes esgrimen*. Le pedimos a la Corte disponerlo así. Y si optare por darle curso al proceso, la decisión que corresponde, y con respeto pedimos, consiste en proferir una sentencia desestimatoria de la demanda.

Bogotá, junio de 2020

## **I. Conclusiones**

Formulamos las siguientes:

1. Si la Corte decidiera admitir la demanda, habrá de tener en cuenta que la progresividad del sistema fiscal debe predicarse del conjunto, no exclusivamente, de los tributos - también de la estructura del gasto-; y que al así proceder tendrá que señalar que los impuestos indirectos son un elemento central de los sistemas fiscales en muchos países.
2. No existe en la Carta Política, en contra de lo que afirman los demandantes, un mecanismo que permita a la Corte Constitucional retirar del ordenamiento jurídico una ley bajo el cargo de que, vistos sus efectos, ellos no son adecuados desde el punto de vista de ciertos valores y principios constitucionales. Sin embargo, es cierto que el sistema fiscal, en sus vertientes del ingreso y del gasto, adolece de graves defectos que, como lo señalan los promotores del litigio, el Congreso tendría que corregir.
3. Lo que la Constitución contempla con nitidez absoluta es la acción de inexequibilidad, la cual consiste en un debate abstracto sobre la compatibilidad de los contenidos normativos de las leyes y los preceptos constitucionales
4. Es en ese ámbito, semántico y conceptual, en donde cabe la discusión sobre el acatamiento por las leyes del conjunto de reglas que podrían ser englobadas bajo el concepto de justicia tributaria.
5. La admisión de la demanda obligaría a la Corte a decidir, no sobre consideraciones jurídicas, sino de orden empírico. Este modo de actuar no está previsto en relación con las acciones de inexequibilidad, aunque sí tratándose de los estados de excepción.
6. Ninguna de las pretensiones contenidas en la demanda encaja dentro del repertorio de potestades asignadas a la Corte. Por el contrario, implicarían un inadmisibles avasallamiento del Congreso por el poder judicial.
7. La prosperidad de la demanda genera un riesgo gravísimo de parálisis del Estado como consecuencia de la incapacidad de recaudar impuestos y, por consiguiente, de cumplir sus funciones básicas.

*OPOSICIÓN A LA DEMANDA CONTRA EL ESTATUTO TRIBUTARIO*  
*Juan Camilo Restrepo, Jorge Humberto Botero*

Bogotá, junio de 2020

8. Además de que su admisión podría tener un efecto perturbador en el clima de inversión, la demanda no es idónea para iniciar un debate judicial válido. Por ese motivo debería ser rechazada por la Corte sin darle curso. Si decidiera tramitarlo, la sentencia que le ponga fin debería ser desestimatoria.