

Auto 184/16

Referencia: expedientes D-10559 y 10581 (acum)

Asunto: Escrito de subsanación. Incidente de impacto fiscal. Sentencia C-492 de 2015.

Solicitante: Ministro de Hacienda y Crédito Público.

Magistrada Ponente:
MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de abril de dos mil dieciséis (2016).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, ha proferido el siguiente

AUTO

I. ANTECEDENTES

1. Mediante escrito radicado en la Corte Constitucional el 13 de enero de 2016, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público presentó un escrito con el fin de cumplir lo dispuesto en el auto 531 de 2015, expedido el 18 de noviembre del mismo año. La Sala Plena de esta Corporación declaró en esa providencia inadmisibles, tal como estaba, la sustentación del incidente de impacto fiscal presentada por él mismo respecto de la sentencia C-492 de 2015, y le confirió el término de cinco (5) días hábiles para que corrigiera el escrito de sustentación y aportara los elementos de juicio allí indicados. El origen y trámite previos a este escrito se presentan a continuación, para mayor claridad.

Apertura del incidente de impacto fiscal

2. En la sentencia C-492 de 2015, la Sala Plena de la Corte Constitucional estudió una acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012, "*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*", tal como esta última en su artículo 10 había sido modificada por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014. Tras examinar los cargos, esta Corporación resolvió lo siguiente:

“Primero.- Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos examinados, los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012 *‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’*.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos examinados, el artículo 10 (integral) de la referida Ley, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto.”

3. La sentencia C-492 de 2015 fue notificada por edicto No. 105, el cual se fijó el 19 de agosto de 2015 y se desfijó el 21 del mismo mes y año. El 26 de agosto de 2015, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas Santamaría, le solicitó a la Corte Constitucional la apertura del incidente de impacto, en lo relacionado con los efectos de la referida sentencia, *“particularmente en lo que se refiere a la aplicación del numeral segundo de la parte resolutive de la misma, mediante el cual se declaró la exequibilidad condicionada del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012”*. Como fundamentos de la petición, el Ministro señaló los siguientes:

“Tal como se demostrará en la oportunidad que se conceda para la sustentación del presente incidente, la declaratoria de exequibilidad condicionada del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 afecta la sostenibilidad de las finanzas públicas, por las razones que brevemente se señalan a continuación:

1. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) han estimado, con la información de las declaraciones del impuesto de renta de personas naturales por el año gravable 2013 (formularios 210 y 230), que la aplicación del fallo tiene un impacto fiscal anual aproximado de \$335.000 millones.

2. La sentencia C-492 de 2015 impone adicionalmente límites estrictos y condiciones particulares a la capacidad del Congreso de modificar beneficios tributarios asociados a las rentas laborales. En este sentido, el impacto fiscal de la decisión no está asociado únicamente a los efectos particulares sobre el recaudo del impuesto de renta, sino de manera más general a la capacidad futura del Congreso de aumentar el recaudo, y ajustar la progresividad del

sistema tributario mediante la eliminación de exenciones y deducciones”.

4. Mediante auto 414 del 16 de septiembre de 2015, la Sala Plena de la Corte Constitucional dispuso la apertura del incidente de impacto fiscal y, en consecuencia, conforme a la ley le confirió al Ministro de Hacienda y Crédito Público el término de treinta (30) días hábiles para sustentarlo. El auto referido se notificó por medio de estado el 18 de septiembre de 2015, razón por la cual el término para sustentarlo corría hasta el 3 de noviembre del mismo año.

El escrito de sustentación, presentado por el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público el 3 de noviembre de 2015

5. Dentro de la oportunidad prevista en la Ley, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público interpuso ante la Corte un escrito, por medio del cual le solicitó a la Sala Plena de la Corte Constitucional diferir los efectos de la sentencia C-492 de 2015. Específicamente, le pidió que:

“se difieran los efectos de la sentencia por un periodo gravable adicional a lo resuelto, para que así el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE a partir del año fiscal 2017 se permita la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto”.

6. Para fundamentar esa petición, el escrito de sustentación del incidente abordó en primera lugar lo atinente al “*costo fiscal de la sentencia*”. Sostiene que este costo se calculó a partir de estimaciones efectuadas sobre la base de la información disponible a nivel individual de los declarantes personas naturales del impuesto de renta para el año gravable 2013, de los formularios 210 (Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No obligadas a llevar Contabilidad) y 230 (Declaración Anual de Impuesto Mínimo Alternativo Simple – IMAS). Con esta información, dice el escrito, se simuló una deducción del 25% sobre la base gravable del sistema IMAN e IMAS. El resultado de este ejercicio mostró que admitir la sustracción de rentas laborales disminuiría el valor del impuesto reconocido en \$335.000 millones aproximadamente, lo cual –dice- a su turno “*se aproxima al 10% del presupuesto total aprobado por el Congreso para la rama judicial*”. Aparte, considera que la decisión de la Corte Constitucional podría llegar a incentivar eventuales reducciones adicionales a la base gravable, bajo las formas de reportes por costos o deducciones, con lo cual el monto de las pérdidas fiscales podría ser incluso mayor. Dice:

“En primer lugar con respecto al IMAS, aplicando el procedimiento descrito a los datos contenidos en el formulario 230, se observa que el valor del IMAS declarado por el año gravable 2013 ascendió a \$323.264 millones (datos observados). Una vez se simula la deducción del 25% sobre la base gravable observada, se obtiene un valor del IMAS por el año gravable 2013 por un monto de \$89.108 millones. De esta manera, el efecto de la deducción en la base gravable del impuesto de renta de los declarantes del formulario 230 es un menor valor liquidado de impuesto de renta por \$234.000 millones aproximadamente.

(...)

En cuanto al IMAN, que es declarado en el formulario 210, se presentan dos situaciones. La primera es que la aplicación de la deducción del 25% sobre la base gravable del IMAN reduce la tributación que se haría en este sistema, por lo que la pérdida potencial que se calcula se aproximaría a \$606.000 millones por año. Este movimiento a la baja también reduciría el número de declarantes que se mantendrían tributando por el IMAN, que serían de 90.660 declarantes (dato observado por el año gravable 2013) a 15.055. || Sin embargo, la segunda situación a evaluar es la existencia del régimen ordinario y el hecho de tributar por el sistema que genere el mayor impuesto a un declarante. Teniendo en cuenta el hecho anterior, se obtendría un potencial efecto compensador cercano a \$505.000 millones, por mayores declaraciones del impuesto ordinario de renta a personas naturales. (...) En suma, la pérdida neta en la tributación del IMAN como consecuencia de las dos situaciones expuestas se acerca a \$101.000 m para los declarantes del formulario 210.

En conclusión, las estimaciones del costo fiscal del fallo en la liquidación del impuesto a los contribuyentes que emplean los formularios 210 y 230, IMAN e IMAS, se cuantifica en una pérdida neta en el valor del impuesto reconocido por el año gravable 2013 de \$335.000 millones aproximadamente”.¹

7. Luego de calcular este costo, el Ministro de Hacienda y Crédito Público expone por qué la sentencia tendría un impacto sobre la sostenibilidad fiscal. Para precisar este punto, toma en cuenta cuatro aspectos: (i) los instrumentos de programación fiscal de la Nación representados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo y en la Regla Fiscal, (ii) los efectos de la caída de los precios del petróleo y la desaceleración de la economía en el recaudo tributario, (iii) las alternativas planteadas por el Gobierno para enfrentar estos hechos, y (iv)

¹ Folios 4 y 5 del memorial presentado por el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, Doctor Mauricio Cárdenas Santamaría, obrante en el expediente con 26 folios útiles. En adelante se hará alusión a este memorial.

el efecto de desviación del plan financiero que produce la sentencia C-492 de 2015:

7.1. En primer término, describe las implicaciones de la Regla Fiscal, regulada en la Ley 1473 de 2011. Dice que el Gobierno Nacional Central está obligado a observar una senda decreciente de déficit fiscal estructural, a la luz de dos metas puntuales: 1.9% del PIB para 2018 y 1.0% del PIB para 2022. A su turno, el déficit fiscal estructural es fruto de la diferencia entre el déficit total y el componente cíclico de los ingresos, siendo este último un compuesto de dos factores: el primero, es la diferencia entre el PIB potencial y el observado, y el segundo es la diferencia entre el precio del petróleo a largo plazo y el observado. Luego presenta las características del Marco Fiscal de Mediano Plazo, estatuido en la Ley 819 de 2003. Este Marco debe ser presentado por el Gobierno como base para la discusión del presupuesto anual, y representa una “*estimación a diez años de los ingresos y gastos del Gobierno Nacional Central*”, y debe ser consistente con la regla fiscal.

7.2. El Marco Fiscal de Mediano Plazo 2015 reconoce de hecho el impacto fiscal de la caída de precios del petróleo. La renta pública esperada proveniente del sector petrolero es inferior “en un poco más de \$10 billones” a la observada en 2014, por la caída de los precios, lo cual a su vez incide en los ingresos públicos por la disminución de los impuestos de renta y CREE, y por la reducción de los dividendos que ECOPETROL transfiere a la nación. Las expectativas de crecimiento en 2014 eran de 4.8% y en 2015 son de 3.6%, según el Marco Fiscal de Mediano Plazo correspondiente a cada uno de estos años. Por lo cual, los ingresos tributarios fueron ajustados a la baja “en casi \$7.4 billones”, pues se pasa de un Marco Fiscal de 2014 que proyecta ingresos fiscales de \$124.2 billones, a uno que estima en 2015 estas rentas públicas en \$116.8 billones. Esto sustentaría un déficit total del Gobierno Nacional Central en 3.0% del PIB para 2015, lo cual sería consistente con el cumplimiento de la Regla Fiscal la cual lo obliga a un déficit estructural de 2.2% para este año.

7.3. Con fundamento en lo anterior, para el año 2016 la Nación ha proyectado un plan de fiscalización y control al contrabando y la evasión, del cual se espera un recaudo adicional de \$4 billones, a pesar de lo cual se prevé una ampliación del déficit fiscal total a 3.6% del PIB consistente con un balance estructural 2.1%. La Nación necesita ajustarse a esta realidad petrolera, y para cumplir la Regla Fiscal entre 2017 y 2022, tiene que corregir el déficit total desde el 3.6% del PIB en que se proyecta para 2016 hasta 1.0% del PIB, que es la meta de regla fiscal en 2022. Por lo mismo, dice “en el Presupuesto General de la Nación para 2016” se han incorporado previsiones que faciliten el recorte del gasto público, y restricciones al gasto por el 1% de las apropiaciones programadas en cada órgano presupuestal, salvo en lo referente a transferencias por Sistema General de Participaciones, además de una reducción en la meta de pagos vinculada con el gasto de inversión, por \$1 billón.

7.4. En cuanto a los efectos que tendría la sentencia C-492 de 2015 sobre el cumplimiento de estos programas, dice expresamente:

“En conclusión, la aplicación de la sentencia producirá, solo en 2016, una reducción estimada en los ingresos del Gobierno Nacional de \$335 mil millones no prevista en la planeación fiscal para ese año, que pone en riesgo el cumplimiento de la Regla Fiscal y la sostenibilidad fiscal. || La relación entre el cumplimiento de la Regla Fiscal y la sostenibilidad fiscal se puede resumir en dos aspectos. Por un lado, el ejercicio de planeación financiera pública que se presenta en el MFMP muestra cómo el cumplimiento de la Regla Fiscal produce un déficit total que es consistente con una reducción progresiva de la deuda del Gobierno en el tiempo. Por otro lado, la Regla Fiscal es un elemento fundamental para la credibilidad y la confianza de los inversionistas que financian [a]l Gobierno, a través de la compra de títulos de deuda pública. El incumplimiento (o incluso el riesgo de ese evento) se constituye en una muy mala señal hacia los mercados, que pueden reaccionar elevando las tasas a las cuales están dispuestos a financiar al Tesoro, poniendo en riesgo la sostenibilidad fiscal”.²

8. El escrito de sustentación presenta luego algunas consideraciones y datos orientados a mostrar la “regresividad del fallo”, lo cual en su concepto se justifica como argumento para solicitar la admisión del incidente, por cuanto una afectación significativa de la progresividad tributaria puede llegar a impactar también la sostenibilidad fiscal:

8.1. En primer lugar, dice que con fundamento en la sentencia C-492 de 2015, por virtud de la sustracción de las rentas laborales de la renta gravable, la liquidación del IMAN permitiría un mayor porcentaje de ahorro a quienes devengan más, y un menor porcentaje de ahorro a quienes tienen menos renta, sin considerar expresamente si esa disminución los conduce al sistema ordinario. Dice que, por ejemplo, para un contribuyente con ingresos \$500 millones al año gravable, la base para calcular el impuesto pasa de \$460 millones a \$345 millones, según el IMAN, lo cual representa un ahorro de 6.2% de su ingreso. En cambio, de acuerdo con el IMAN, un contribuyente que devengue ingresos anuales de \$61.66 millones; es decir, con ingresos mensuales promedio de \$5 millones, “*solo ve reducida*” su base gravable en \$14 millones aproximadamente, pues pasa de \$56.73 millones –antes del fallo- a \$42.55 –después del fallo-, lo cual representa “*solo el 0.3% de su ingreso*”, a partir de lo cual concluye que la sentencia trastocó la progresividad que la reforma tributaria quería introducirle al sistema fiscal.

² Folio 8.

8.2. En segundo lugar, con base en información proveniente de la Encuesta de Calidad de Vida –ECV- realizada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística- DANE, dice que es posible llegar a tres conclusiones: a) que los destinatarios de la sentencia pertenecen a hogares ubicados entre los que mayores ingresos tienen, b) que los hogares sujetos al IMAN y al IMAS-PE ya tenían de hecho, antes de la sentencia de la Corte, capacidad de ahorro suficiente por lo cual sería innecesario proteger porcentajes de sus rentas laborales; c) que entre los hogares de los contribuyentes sujetos a IMAN e IMAS-PE no todos destinan el 25% de sus ingresos a la satisfacción de su mínimo vital o de bienes fundamentales, pues en realidad los de mayores rentas reservan para ello “entre el 13.5% y el 22.6%”. A continuación se desarrolla cada uno de estos puntos:

a) Dice la sustentación del incidente que los destinatarios de la sentencia C-492 de 2015 son por definición los contribuyentes sujetos al IMAN y al IMAS-PE. Estos a su turno, de acuerdo con la ECV del DANE, pertenecen a hogares que, en el caso del IMAN, tienen ingresos anuales que parten de \$42,6 millones, con una mediana de \$87,6 millones, y en promedio \$105,3 millones; y, en el caso del IMAS-PE, los hogares de estos contribuyentes registran un ingreso anuales que parten de los \$38.9 millones llegando a un promedio de \$60 millones. Informa que los hogares sujetos al IMAS-PE se encuentran dentro del 8% de hogares con mayor ingreso del país, y que los sometidos a IMAN se ubican dentro del 7% de los hogares de mayor ingreso de Colombia.

b) El escrito afirma además que la capacidad de ahorro promedio de los hogares sujetos a IMAN alcanza los \$36.3 millones anuales, mientras que la de los sometidos a IMAS-PE es en promedio de \$11.5 millones anuales. En contraste, los hogares no sujetos a IMAN e IMAS-PE, que corresponden al 93% de los hogares del país, no tienen capacidad de ahorro, por lo cual no verían ningún impacto positivo sobre su capacidad de ahorro con la decisión de la Corte. Con fundamento en esto, concluye el memorial que no era necesario proteger un porcentaje de las rentas laborales toda vez que en promedio la capacidad de ahorro de estos hogares les garantiza la financiación de gastos en los bienes fundamentales a los cuales se refirió la sentencia C-492 de 2015.

c) Finalmente, expone algunos datos que simulan el porcentaje de gasto de los hogares sujetos a IMAN e IMAS-PE en bienes fundamentales. Dice que los hogares sujetos a IMAN con un ingreso anual de \$42 millones invierten en promedio un porcentaje superior al 30% de sus rentas en educación, salud, vivienda, alimentos y vestido. Por otra parte, los hogares que ganan 76.2 millones destinan en promedio 25% de su ingreso “a lo mínimo vital”. Mientras tanto, los hogares con ingresos superiores a esos destinan “menos del 25% de su ingreso en educación, salud, vivienda, alimentos y ropa”. En el caso de los hogares sometidos a IMAS-PE, los que tienen ingresos anuales de \$42 millones invierten también más del 25% de sus rentas a la consecución de esta clase de bienes, y el porcentaje tiende a descender conforme se

incrementa el monto de los ingresos anuales por hogar. Al tomar en conjunto estos datos, dice que en promedio los hogares sujetos a IMAN o IMAS-PE gastan entre el 13.5 y el 22.6% de sus ingresos en bienes “*asociados al mínimo vital*”.

El auto 531 de 2015, mediante el cual se declaró inadmisibile el incidente

9. El auto 531 del 18 de noviembre de 2015 concluyó con la siguiente decisión:

“Primero.- Declarar **INADMISIBLE**, tal como está, la sustentación del incidente de impacto fiscal presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público respecto de la sentencia C-492 de 2015.

Segundo.- OTORGAR al Ministro de Hacienda y Crédito Público el término de cinco (5) días hábiles para que corrija el escrito de sustentación y aporte los elementos de juicio indicados en la presente providencia.

Tercero.- Contra el presente auto procede reposición, de acuerdo con el artículo 8° de la Ley 1695 de 2013”.

10. Como fundamento de esa resolución, la Sala Plena de la Corte Constitucional expuso en síntesis los siguientes argumentos:

10.1. En primer lugar, para efectos de decidir si era admisible, la Corte señaló que debía aplicarse el artículo 6° de la Ley 1695 de 2013, en el cual se establece que, para poderse admitir, la sustentación de un incidente de impacto fiscal debe contener: (i) las “*posibles consecuencias de la providencia en la sostenibilidad de las finanzas públicas*”, (ii) “*las condiciones específicas que explican dichas consecuencias*”, y además (iii) los planes concretos para el cumplimiento de la decisión, que aseguren los derechos reconocidos en ella, en un marco de sostenibilidad fiscal. Sobre la observancia de estos tres requisitos, la Sala Plena advirtió que concurrían los dos primeros, pero se abstuvo de afirmar que se hubiese cumplido también con el último. En el fundamento jurídico 3 de las consideraciones dijo, sobre estas condiciones:

“en cuanto a su contenido, se observa que formalmente el escrito presenta la siguiente estructura: en primer lugar, expone el contenido de la reforma controlada en la sentencia C-492 de 2015, y el sentido que le atribuye a esta última; en segundo lugar, explica el costo fiscal que tendría la sentencia; en tercer lugar, muestra el impacto que el fallo podría producir sobre la programación fiscal; en cuarto lugar, valora la decisión de la Corte a la luz del principio de progresividad tributaria; y finalmente le pide a la Sala Plena de esta Corporación que “[...] *se difieran los efectos de la sentencia por un*

periodo gravable adicional a lo resuelto [...]”. Por lo cual, a primera vista, el memorial de sustentación exhibe las posibles consecuencias de la providencia en la sostenibilidad fiscal, y presenta algunas de las condiciones que las explican”.

10.2. En segundo lugar, al examinar con mayor profundidad las reglas legales sobre admisión e inadmisión de los escritos de sustentación, en el contexto del incidente de impacto fiscal, la Corte constató que una lectura conjunta de los artículos 6 y 8 de la Ley 1695 de 2013, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 de la Constitución, implicaba además que el escrito de sustentación debía reunir determinadas condiciones, no satisfechas por el memorial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público entonces examinado:

(i) De un lado, de acuerdo con la Constitución, la autoridad pública que solicita la admisión de un incidente de impacto fiscal debe limitarse a plantear argumentos orientados a discutir “*las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas*” (CP art 334), pues el de impacto fiscal es un incidente que busca “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (ídem). No obstante, al estudiar la admisibilidad de la sustentación, la Corte Constitucional constató que en ella se planteaban algunos puntos relacionados con la progresividad tributaria de la reforma controlada y con la regresividad de la sentencia C-492 de 2015, sobre la base declarada de que los principios de progresividad tributaria y sostenibilidad fiscal están teóricamente relacionados pero sin que se apreciara un nexo claro, concreto y probado entre esa exposición y sus efectos específicos sobre la sostenibilidad fiscal. En efecto, en el auto 531 de 2015, la Corte indicó que el memorial de sustentación no señalaba cómo esos supuestos problemas de regresividad podían, por sí mismos, tener una repercusión sobre la estabilidad de las finanzas públicas. Señaló entonces que esa clase de argumentos estaban “*por principio*” al margen del objeto del incidente de impacto fiscal y, así como se propusieron, resultaban entonces inadmisibles, con base en los siguientes argumentos:

“4.1. Primero, la sustentación dedica un espacio amplio a mostrar los “*efectos indeseados*” de la sentencia C-492 de 2015, no solo a la luz de la sostenibilidad fiscal sino también de la progresividad tributaria. En ese segmento no solo presenta argumentos para cuestionar la regresividad de la decisión sino además para resaltar la progresividad fiscal de la reforma tributaria controlada por la Corte en ese fallo. Es necesario precisar sin embargo que el de impacto fiscal es un incidente llamado a discutir eminentemente “*las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento*” (CP art 334). Este incidente busca entonces “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (ídem). Las críticas a la progresividad tributaria de una decisión de la Corte están por principio al margen de ese objeto, por diversos motivos:

- Por una parte, porque conceptualmente el de progresividad tributaria y el de sostenibilidad fiscal son principios diferenciables, regulados además en normas constitucionales distintas: el de progresividad fiscal está en los artículos 95 y 363, mientras el de sostenibilidad se menciona ante todo en el artículo 334. Desde un punto de vista sustantivo, el primero apunta a definir si el sistema tributario es equitativo en una óptica vertical; el segundo, en cambio, no busca definir si es equitativo sino si es sostenible en una perspectiva financiera. Aun cuando en el orden constitucional ambos principios son obligatorios, deben distinguirse cierta y claramente en este escenario, del incidente de impacto fiscal, pues la Constitución Política lo destina a procurar sostenibilidad fiscal, y no a juzgar la distribución equitativa de las cargas financieras, o de sus beneficios y recaudos, entre los contribuyentes.

- Hay, no obstante, una razón más de fondo en la anterior delimitación. La Constitución establece que los fallos que dicta la Corte en ejercicio del control hacen tránsito a cosa juzgada constitucional (CP art 243) y contra ellas no procede recurso alguno (Decreto 2067 de 1991 art 49). La cosa juzgada constitucional y el carácter inapelable e irrecurable de las sentencias de esta Corporación persiguen a su turno garantizar que las controversias judiciales de constitucionalidad que se surten ante ella tengan un fin cierto y definitivo, para darle un nivel de estabilidad y predictibilidad suficiente al contenido del orden jurídico. El incidente de impacto fiscal, que por su naturaleza constitucional se tramita después de expedirse el fallo de la Corte, no podría entonces usarse para plantear un cargo de inconstitucional de fondo como el que formula la sustentación, de acuerdo con el cual la sentencia es regresiva en materia fiscal y desdibuja la progresividad de la reforma legal que controló. Esta clase de cuestionamientos constitucionales suponen necesariamente abrir juicios típicos de un recurso judicial de impugnación contra sentencias, en el primer caso, o de una acción pública de inconstitucionalidad, en el segundo.

- La Corte Constitucional tiene ciertamente la función de guardar la integridad y supremacía de la Constitución, pero “*en los estrictos y precisos términos*” del artículo 241 y concordantes de la Carta. Entre ellos no se encuentra sin embargo una norma que expresa o razonablemente le confiera competencia a este organismo para, después de un fallo que ha declarado la exequibilidad condicionada de una norma, efectuar declaraciones judiciales en el incidente de impacto fiscal sobre su progresividad tributaria, o la del fallo que la examinó. En cambio, el artículo 121 de la Constitución sí prevé de forma explícita que “[n]inguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley”.

Por tanto, la Sala considera que tampoco estaría dentro de las competencias de la Corte emitir juicios de ese orden.

- Finalmente, si bien el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intenta insinuar una relación entre el principio de progresividad tributaria y la sostenibilidad fiscal, su reflexión al respecto es general, pero no demuestra que en este caso la alegada regresividad del fallo hubiese sido específicamente responsable de pérdidas fiscales para el Estado, o de erosionar la estabilidad de las finanzas públicas. Es decir, en este caso no se muestra concretamente cómo el supuesto efecto regresivo de la decisión incidiría puntualmente en la sostenibilidad fiscal. Por lo demás, las normas constitucionales forman parte de un mismo proyecto de convivencia política y, en esa medida, todas las disposiciones de la Constitución están relacionadas temática, histórica, sistemática y teleológicamente. Pero eso no indica que un espacio destinado a discutir la sostenibilidad financiera o fiscal, a partir de un fallo, pueda usarse para discutir si esa decisión se ajusta a la totalidad del orden constitucional pues, como se indicó, eso es propio de un recurso judicial y contra las sentencias de la Corte no procede recurso alguno.

Para que el escrito de sustentación pueda estudiarse de fondo, debe entonces circunscribirse clara, concreta y probadamente a mostrar las posibles consecuencias del fallo sobre las finanzas públicas. Los datos y argumentos expuestos, referidos a aspectos como el indicado, carecen entonces de *pertinencia* en el incidente de impacto fiscal y son inadmisibles”.

(ii) De otro lado, la Sala Plena observó que, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 334 de la Constitución y 8° de la Ley 1695 de 2013, en la sustentación del incidente de impacto fiscal se debía presentar además el plan concreto para el cumplimiento de la sentencia, en un marco de sostenibilidad fiscal, o de lo contrario el escrito era inadmisibile. Sin embargo, ese elemento se encontraba ausente del memorial de sustentación. Por lo demás, la sentencia C-492 de 2015 difirió los efectos de la exequibilidad condicionada del artículo 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, de suerte que tal decisión solo rige “*a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo*”. Asimismo, teniendo en cuenta el fundamento de la decisión, al final de las consideraciones la Corte expresó que el diferimiento implicaba posponer la puesta en vigor de la decisión hacia el año gravable siguiente, en tanto “*no haya una medida legislativa sobre la materia que respete los parámetros aquí señalados y se enmarque en el orden constitucional*”. No obstante, en el memorial de sustentación, según se dijo en el auto 531 de 2015, no solo no había un plan concreto hacia el futuro, sino que se advirtió la falta de explicación de otras acciones –incluso de

planeación- que hasta entonces hubiera emprendido el Gobierno Nacional, a través de su Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para cumplir la sentencia sin afectar las finanzas y en un marco de sostenibilidad fiscal. Por lo cual, había entonces otro motivo de inadmisión del incidente.

(iii) Finalmente, en el auto 531 de 2015 la Sala Plena indicó que, para admitir un incidente de sostenibilidad fiscal, el escrito de sustentación debe orientarse no solo a señalar las posibles alteraciones en las finanzas públicas, sino a demostrar “*alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). Si bien en principio la Corte destacó que el memorial de sustentación identificaba la cifra aproximada de dinero que dejaría de recibir el fisco por cuenta de la implementación futura de la sentencia, en algún segmento se limitó a señalar que ese monto “*se aproxima al 10% del presupuesto total aprobado por el Congreso para la rama judicial*”. Luego, no obstante, al intentar establecer por qué este impacto sobre las finanzas debe considerarse como una alteración *seria* sobre la sostenibilidad fiscal, el Ministerio fue poco específico. La Corte Constitucional sostuvo entonces que para admitir el incidente de impacto fiscal, es necesario presentar una argumentación específica, ya que el artículo 8° de la Ley 1695 de 2013 faculta a la Corte Constitucional para inadmitir un escrito de sustentación cuando los elementos aportados “*requieren mayor detalle*” y cuando haga falta “*información que considere relevante*”. Por lo cual dijo:

“3. Tercero, aunque el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expone las consecuencias posibles que tendría sobre las finanzas públicas la implementación de la sentencia C-492 de 2015, no precisa específicamente por qué el efecto de la decisión conduciría a “*alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). Obsérvese entonces que el poder de reforma constitucional quiso deliberadamente expresar, en el texto de la Constitución, que el incidente de impacto fiscal no buscaba impedir cualquier clase de incidencia negativa sobre los ingresos fiscales, sino que previó como su “*objeto el de evitar alteraciones serias*” de las finanzas públicas (ídem). Aun cuando la Corte resalta el hecho de que el escrito de sustentación identifica la cifra aproximada de dinero que dejaría de recibir el fisco por cuenta de la implementación futura de la sentencia, lo cierto es que señala en algún punto que ese monto “*se aproxima al 10% del presupuesto total aprobado por el Congreso para la rama judicial*”. No obstante, cuando intenta establecer por qué este impacto sobre las finanzas debe considerarse como una alteración *seria* sobre la sostenibilidad fiscal, el Ministerio es poco específico, pues además de precisar los efectos que tendría la caída de los precios de petróleo para la programación financiera, dice respecto del resultado concreto del fallo:

“En conclusión, la aplicación de la sentencia producirá, solo en 2016, una reducción estimada en los ingresos del Gobierno

Nacional de \$335 mil millones no prevista en la planeación fiscal para ese año, que pone en riesgo el cumplimiento de la Regla Fiscal y la sostenibilidad fiscal. || La relación entre el cumplimiento de la Regla Fiscal y la sostenibilidad fiscal se puede resumir en dos aspectos. Por un lado, el ejercicio de planeación financiera pública que se presenta en el MFMP muestra cómo el cumplimiento de la Regla Fiscal produce un déficit total que es consistente con una reducción progresiva de la deuda del Gobierno en el tiempo. Por otro lado, la Regla Fiscal es un elemento fundamental para la credibilidad y la confianza de los inversionistas que financian [a]l Gobierno, a través de la compra de títulos de deuda pública. El incumplimiento (o incluso el riesgo de ese evento) se constituye en una muy mala señal hacia los mercados, que pueden reaccionar elevando las tasas a las cuales están dispuestos a financiar al Tesoro, poniendo en riesgo la sostenibilidad fiscal”.

El artículo 8° de la Ley 1695 de 2013 faculta a la Corte Constitucional para inadmitir un escrito de sustentación cuando los elementos aportados “*requieren mayor detalle*” y cuando haga falta “*información que considere relevante*”. En tal virtud, la Corte Constitucional debe contar con elementos de juicio pertinentes y suficientes, pero también con información más *específica* para modular los efectos de su decisión. En concordancia con lo dicho, esta Sala concluye que los datos y conclusiones presentados por el Ministerio no tienen el grado de *especificidad* requerido para probar que la sentencia produzca “*alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). Por lo tanto, la Corte considera que la solicitud es, en este aspecto medular, inadmisibles”.

10.3. En último lugar, la Corte declaró inadmisibles el escrito de sustentación, le confirió al Ministerio de Hacienda y Crédito Público el término de cinco (5) días hábiles para corregir el escrito de sustentación y aportar los elementos de juicio faltantes indicados en la providencia, y le señaló que contra esa decisión procedía el recurso de reposición, de acuerdo con el artículo 8° de la Ley 1695 de 2013. De acuerdo con la certificación expedida el 27 de noviembre de 2015 por la Secretaría General de la Corte Constitucional, el auto 531 de 2015 fue notificado por estado el 23 de noviembre del mismo año.

Recurso de reposición contra el auto 531 de 2015, y decisión de la Corte Constitucional en el auto 577 de 2015

11. Por medio de escrito, radicado ante la Corte Constitucional el 26 de noviembre de 2015, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, Doctor Mauricio Cárdenas Santamaría, presentó recurso de reposición contra el auto 531 de 2015. Comienza por señalar que en el referido auto fueron tres los

motivos en los cuales se fundó la inadmisión: (i) la falta de pertinencia de los argumentos referidos a la regresividad de los efectos del fallo, (ii) la falta de suficiencia por no dar cuenta de los planes o acciones para cumplir la decisión en un marco de sostenibilidad fiscal, y finalmente (iii) la falta de especificidad, por cuanto el memorial no precisa por qué la sentencia conduce a alteraciones serias sobre la sostenibilidad fiscal. En su concepto, no obstante, “*solo una de las razones de inadmisión –la falta de especificidad– se refiere a los requisitos contenidos en el artículo 6º referido*”, mientras que los otros dos, relacionados con la falta de pertinencia y suficiencia, carecían sustento constitucional y legal. La Sala Plena negó el recurso de reposición, por las razones que sintetizó así:

“En primer lugar, porque no cuestiona todos los fundamentos de esa providencia sino que, de hecho, reconoce el sustento jurídico de uno de ellos –el referido a la falta de *especificidad* de su explicación sobre la seriedad de las alteraciones a la sostenibilidad fiscal– y decide abstenerse de censurarlo, razón por la cual incluso sin los demás el auto debe dejarse en firme. En segundo lugar, sus reproches contra otro de los fundamentos del auto –el relacionado con la falta de *suficiencia* de la sustentación por cuanto no expone los planes o acciones concretas para cumplir la decisión en un marco de sostenibilidad fiscal– no prosperan, porque aquel es resultado de una exigencia legal expresa, que además resulta razonable en un régimen constitucional que prevé esta clase de incidentes para evitar alteraciones serias a la estabilidad de las finanzas públicas. Finalmente, la censura contra el fundamento restante del auto 531 de 2015 –el vinculado con la falta de *pertinencia* de los argumentos sobre los problemas de progresividad de la sentencia y la reforma legal controlada–, tampoco está llamada a prosperar, por cuanto el objeto del incidente es examinar “*las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas*”, y tiene como propósito “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334), razón por la cual la Corte puede inadmitir los planteamientos que en principio sean extraños a él, con el fin de que se corrija el déficit de argumentación originado en la falta de explicación sobre su relación con la estabilidad fiscal, y así asegurar la legalidad de su competencia en este tipo de trámites”.

12. Contra el auto que negó la reposición no procedía recurso alguno, pero en vista de que de que en el auto 531 de 2015 se le concedieron al Ministerio solicitante cinco días, contados desde su notificación, para corregir las deficiencias allí señaladas, la Corte Constitucional, en aras de garantizar el derecho a la efectividad de la impugnación, sostuvo que en el momento en el cual se interpuso el recurso se interrumpió el término para corregir la sustentación, lo cual se ajustaba además a lo dispuesto por el artículo 118 inciso 4º del Código General del Proceso. De tal suerte, en la parte resolutive del auto 577 de 2015, la Sala Plena de la Corte Constitucional reconoció que

el Ministerio de Hacienda y Crédito Público aún contaba con cinco días para corregir la sustentación del incidente, contados desde la notificación del auto. El auto que resolvió el recurso se notificó por estados 14 de diciembre de 2015.

Escrito de subsanación, presentado el 13 de enero de 2016

13. El memorial de la referencia fue radicado en la Corte el 13 de enero de 2016 y entregado al despacho sustanciador el día siguiente. En él, el Ministerio pretende subsanar las deficiencias indicadas por el auto 531 de 2015, a saber: (i) la falta de *especificidad*, originada en la carencia de elementos que probaran la afectación *seria* de la sostenibilidad fiscal; (ii) la falta de *pertinencia* de sus argumentos relacionados con las consecuencias regresivas del fallo; (iii) la falta de *suficiencia*, por no señalarse en la solicitud de apertura ni en su sustentación cuáles son los planes concretos para cumplir el fallo en un marco de sostenibilidad fiscal. A continuación se desarrollan los argumentos presentados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en cada uno de estos puntos:

13.1. *Subsanación de la falta de especificidad: la afectación seria de la sostenibilidad fiscal.* El Ministerio de Hacienda y Crédito Público dice que en los últimos años la Nación ha tenido que afrontar una situación fiscal compleja, “*derivada de la desaceleración de la economía y la caída de los precios del petróleo*”. En especial el precio del petróleo se “*desplomó a partir del último trimestre de 2014 y, desde entonces, ha seguido reduciéndose hasta ubicarse en mínimos históricos*”. El escrito de corrección presenta una gráfica en la cual se advierte “*una diferencia de casi 46 dólares entre el precio promedio observado en 2014 y [el] precio al cierre de 2015*”. Los precios del petróleo inciden en las rentas públicas, toda vez que las utilidades de las empresas del sector son base para el cálculo del impuesto de renta y CREE y los dividendos de ECOPETROL. Cuando se compara el impacto que esto provoca para las finanzas, se advierte según esta Cartera que “*entre 2013 y 2016 la participación de los ingresos petroleros en el total cayó de 19,7% a 1,1% del total*”, y esto a su turno es una pérdida de \$22,2 billones en el lapso referido. Esta caída en los ingresos explica 3,2 puntos porcentuales del déficit “*de 3,9% del PIB que se observaría en 2016 si el Gobierno no tomara medidas*”. Los puntos porcentuales restantes obedecen a la devaluación y la inflación, toda vez que estos factores encarecen la deuda pública y aumentan el valor de los títulos de deuda interna indexados al IPC. Aparte de eso, desde mediados de 2014, los “*principales socios comerciales*” de Colombia - Estados Unidos y China - han experimentado respectivamente procesos normalización monetaria y desaceleración económica, lo cual ha conducido a la economía colombiana a registrar también choques externos, con una reducción en los ingresos nacionales “*de más de \$20 billones entre 2013 y 2016*”.

Con fundamento en lo anterior, el Ministerio asevera que la sentencia C-492 de 2015 se presentó en una difícil situación económica. Una reducción adicional de \$335 mil millones, monto al cual asciende la estimación de los efectos de esa sentencia, tendría un impacto serio sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas, toda vez que “[e]l espacio para financiar nuevos choques es muy limitado y pone en riesgo los objetivos sociales y la sostenibilidad fiscal”. Un recorte de estos ingresos se debe traducir normalmente, según lo advierte, en una disminución sobre el gasto público, lo cual a su turno conduce a una “*espiral perversa: menor crecimiento, mayor recorte, menor crecimiento*”. Por lo cual aclara entonces que el impacto sobre las finanzas “*no resulta, en sí mismo, del tamaño de la pérdida*”, sino de lo que significa en la atmósfera económica en la cual se presenta, pues puede ser según lo indicado “*elemento catalizador de un peligroso proceso de estancamiento económico y pérdida de ingresos fiscales*”. El Gobierno, de acuerdo con el escrito, pretende recibir los choques fiscales de forma ordenada, y absorber un tercio de la caída de los precios del petróleo, de modo que una realidad fiscal adversa como la que representa la absorción de los efectos del fallo le restaría margen para garantizar una transición con los menores traumatismos posibles.

13.2. *Subsanación de la falta de suficiencia: los planes concretos para el cumplimiento del fallo en un marco de sostenibilidad fiscal.* El memorial de corrección presenta “*dos planes concomitantes al trámite*” del incidente, aunque precisa que los planes concretos para el cumplimiento del fallo, a los cuales se refieren la Constitución y la Ley 1695 de 2013, deben entenderse como estrategias concomitantes para atenuar sus efectos. Pues bien, el primero de ellos es la *austeridad inteligente*, plan que quedó consignado en el Presupuesto General de la Nación 2016 como una estrategia orientada a “*atenuar los efectos de la crisis petrolera, la reducción de los ingresos y los recortes presupuestales, con la mínima afectación del gasto público social y las inversiones que maximizan el crecimiento y la generación de empleo, en el contexto adverso que han producido las condiciones económicas actuales*”. Este plan consiste por una parte en reducir los gastos de funcionamiento del Estado en 2,4 billones, y en disminuir \$400 mil millones en el servicio de deuda. Luego de estructurarse el presupuesto con rigurosa austeridad, se tuvo que recortar aún más el gasto, como resultado de la reducción ulterior de las rentas petroleras y tributarias, originada entre otras en la sentencia C-492 de 2015. “Por tal motivo”, dice el Ministerio, “*en diciembre de 2015 se anunció un nuevo recorte presupuestal al PGN 2016 por \$3,5 billones*”, para así cumplir las metas fiscales establecidas en la Regla Fiscal de Mediano Plazo. La de austeridad inteligente es una estrategia de mediano plazo, “*diseñada para llevar las finanzas públicas a producir los déficit primarios necesarios para alcanzar las metas que impone la regla fiscal –de déficit de 1% de PIB para 2022 en adelante*”. La austeridad inteligente se observó en los ejercicios fiscales presentados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo, el Presupuesto General de la Nación 2016 y el plan financiero de diciembre de 2015.

El segundo plan concreto se refiere a la “*Reforma Tributaria Estructural*”. Esta será una iniciativa “*que no revisará de manera aislada el impuesto de renta para personas naturales, ni que se tramitará con el objeto de corregir las deficiencias en el trámite legislativo identificadas por la Corte en la sentencia*”, sino que introducirá una modificación “*estructural*” en el sistema tributario, en la cual se “*revise de manera integral y sistemática el conjunto de impuestos del orden nacional y territorial*”, así como “*su impacto en la equidad, en la distribución del ingreso y en la productividad y competitividad del país*”. Para el efecto se había conformado, en el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, una Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano, a cargo de estudiar el régimen tributario y proponer medidas de reforma. Esa Comisión debía integrarse en los dos meses siguientes a la expedición de la Ley, y expedir un informe con recomendaciones al Ministerio de Hacienda y Crédito Público en los 10 meses siguientes. El informe estuvo disponible para diciembre de 2015, razón por la cual sus conclusiones y propuestas no se introdujeron en ese periodo. Aparte, en vista de que los elementos de ese informe deben ser evaluados, y sometidos a un debate público abierto y amplio, el proyecto de reforma tributaria tendría que presentarse en 2016. La aprobación de la reforma podría entonces atenuar los efectos fiscales producidos por la sentencia C-492 de 2015, pero entre tanto es preciso que se modulen sus efectos en el tiempo.

13.3. *Subsanación de la falta de pertinencia: la progresividad tributaria y la sostenibilidad fiscal.* En su escrito, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expone argumentos para sustentar que existe una relación de conexidad clara, concreta y probada entre los efectos regresivos de la sentencia C-492 de 2015 y la sostenibilidad fiscal. Para mostrarlo, comienza por manifestar que de acuerdo con la jurisprudencia la realización del Estado Social de derecho exige contar con un sistema tributario, no solo como instrumento para financiar los gastos e inversiones públicas sino también como un mecanismo para promover la igualdad real y efectiva. Ese sistema debe, además, estar fundado en el principio de progresividad. Pero a su turno el gasto también debe estar orientado por la sostenibilidad fiscal, pues la realización de los derechos fundamentales debe ser también sostenible. Por lo cual, la progresividad y la sostenibilidad fiscales tienen entre sí un vínculo constitucional, pues si bien es necesario imponer cargas fiscales para los fines referidos, estas deben distribuirse en función del principio de progresividad tributaria. Esta relación se hace más visible –según el Ministerio– cuando se examina la literatura económica especializada, y permite advertir que el impacto fiscal que tiene la sentencia se deriva no solo de la disminución en el recaudo, sino además de sus efectos regresivos. Las conclusiones de esta literatura se sintetizan en que (i) “[I]os sistemas tributarios progresivos disminuyen la desigualdad”, (ii) “[I]a regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque aumenta las brechas sociales”; (iii) “[I]a regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque impacta negativamente el crecimiento económico”; y (iv) “[I]a progresividad

tributaria aumenta el recaudo”. A continuación se desarrolla cada uno de estos puntos:

(i) *“Los sistemas tributarios progresivos disminuyen la desigualdad”*. El memorial de corrección señala que el sistema tributario es también un instrumento para la redistribución del ingreso y la riqueza. *“La teoría económica”*, asegura el Ministerio, *“ha concluido que los sistemas tributarios progresivos son óptimos desde el punto de vista económico, tanto porque aumentan el recaudo tributario, como porque son eficientes en términos de reducción de la desigualdad”*. La progresividad del sistema tributario reduce la capacidad adquisitiva de quienes tienen mayores ingresos, más que proporcionalmente de lo que la reduce para quienes tienen menores ingresos, por lo cual la desigualdad después de impuestos se reduce. Al respecto, precisa:

“Goñi, López y Servén (2008)³ muestran en un estudio para América Latina cómo, los países con un sistema tributario más progresivo logran disminuir a partir de su estructura tributaria su índice de desigualdad. Además, simulan c[ó]mo cambios en la estructura tributaria hacia una mayor progresividad tienen impacto directo sobre la igualdad. || Para llegar a esta conclusión, la teoría económica considera que un sistema tributario es progresivo cuando a las personas con mayor ingreso se les aplica una tarifa impositiva más alta”.⁴

(ii) *“La regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque aumenta las brechas sociales”*. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostiene que, de acuerdo con los estudios sobre la materia, *“en ausencia de un sistema tributario progresivo”* los fines del Estado Social de Derecho, consistentes en la redistribución de la riqueza y la reducción de las brechas sociales, deben promoverse mediante subsidios y transferencias; es decir, por la vía del gasto. Esto, a su turno, afecta la sostenibilidad fiscal, porque incrementa las erogaciones, sin que en contrapartida haya un sistema de ingresos preciso y permanente. De tal suerte, *“la regresividad de un sistema tributario no solo afecta los ingresos del gobierno, sino también influye, de manera indirecta en el gasto público. Con un menor potencial para generar ingresos y con una mayor necesidad para aumentar el gasto, una política impositiva regresiva pone en riesgo la sostenibilidad fiscal de un país”*. Lo cual repercute en el incremento de las brechas sociales. Colombia tiene un coeficiente de GINI de 0,538, y es uno de los países más desiguales del mundo. Desigualdades de esta naturaleza tienden a reducirse significativamente en presencia de sistemas tributarios progresivos, como se observa en estudios que comparan los

³ Nota al pie del Ministerio de Hacienda: “Goñi, López y Servén (2008) Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America. The World Bank Development Research Group Macroeconomics and Growth Team. Policy Research Working Paper 4487”.

⁴ Folio 154.

sistemas tributarios de América Latina con otros de “*economías desarrolladas*”. Mientras en los primeros la desigualdad se reduce poco después de impuestos y transferencias, en economías como la de Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, España, Reino Unido, entre otras, la desigualdad se reduce después de impuestos y transferencias.⁵

(iii) “*La regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque impacta negativamente el crecimiento económico*”. La regresividad de los sistemas tributarios tiene impacto en la desigualdad, y esta a su turno genera problemas estructurales de crecimiento económico. En efecto, la desigualdad reduce el tamaño de la clase media, y como consecuencia la demanda interna de la economía decrece, y la torna vulnerable a choques externos. Esta vulnerabilidad a su vez incide en que la fase negativa de los ciclos económicos sea profunda y extensa, y la fase positiva leve y corta. De otro lado, la desigualdad disminuye la capacidad de la economía para acumular capital, en la medida en que se reduce el número de individuos con la posibilidad de hacerlo. La desigualdad limita además el acceso a créditos, los cuales dependen del nivel de riqueza e ingresos de los individuos. A su vez, el limitado acceso a los créditos impide a quienes tienen menores ingresos “*realizar inversiones en capital humano y físico con altos retornos. Un menor nivel de inversión está relacionado con un menor nivel de crecimiento de largo plazo*”. La desigualdad también reduce las tasas de ahorro, y esto por su parte conduce a menores tasas de crecimiento. A lo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público agrega:

“[l]as anteriores consideraciones teóricas están respaldadas con la evidencia empírica. De acuerdo con Ostry, Berg, y Tsangarides (2014),⁶ la desigualdad afecta el progreso en salud y educación, causa inestabilidad política y económica que reduce y desincentiva la inversión, afecta la capacidad de consenso social de un país cuando se hace necesario realizar ajustes para enfrentar diferentes choques. Todo lo anterior, a su vez, reduce el nivel y la estabilidad de la senda de crecimiento. De acuerdo con estos autores, menor desigualdad después de impuestos y transferencias está altamente correlacionada con mayor y más persistente crecimiento económico.

⁵ Dice el Ministerio: “[e]l Gráfico 4 muestra cómo interactúa el argumento del numeral anterior (mayor progresividad mayor igualdad) con la relación entre el gasto público a través de transferencias o subsidios y la desigualdad. Alrededor de 2010, la política redistributiva a través de impuestos y transferencias era mucho más efectiva para reducir la inequidad en los países desarrollados que en los países de América Latina. Es más, de acuerdo con Goñi, López y Srevén (2008), el sistema tributario en la Colombia del momento era neutral frente a la desigualdad, es decir, ni la aumentaba ni la disminuía. El gráfico [referido] muestra cómo la baja desigualdad de los países de América Latina (medid[a] con el coeficiente de Gini), comparado con los países desarrollados después de que la política fiscal ha tenido lugar en forma de impuestos y transferencias, logran reducir la desigualdad casi a la mitad, mientras que las economías de América Latina, con sistemas tributarios menos progresivos, no reducen su desigualdad de forma significativa”.

⁶ Cita del Ministerio de Hacienda: “Ostry, J; Berg, A.; Tsangarides, Ch. (2014) Redistribution, Inequality and Growth. International Monetary Fund. IMF Staff Discussion Note”.

|| Una economía que no crece tiene un potencial de crecimiento de recaudo limitado a esa dinámica, y, en presencia de una sociedad desigual que exige mayor gasto, se pondrá en riesgo la sostenibilidad fiscal. Por esta vía, entonces, la sostenibilidad fiscal está relacionada con la progresividad tributaria, porque la afectación del crecimiento de la economía le impide al fisco recaudar nuevos tributos”.⁷

(iv) “*La progresividad tributaria aumenta el recaudo*”. La progresividad tributaria, en la medida en que supone cobrar más impuestos a quienes tienen mayor capacidad, incrementa el recaudo. Un mayor recaudo, por su parte, contribuye a evitar alteraciones en la sostenibilidad fiscal. Dice el Ministerio solicitante que estudios recientes en la teoría de la tributación óptima “*se muestran a favor de la implementación de sistemas tributarios progresivos*”. En uno de ellos se dice que los efectos negativos de una tributación progresiva sobre el crecimiento, el empleo y la base gravable son menores a los que antes se estimaban.⁸ En otro se indica que según la evidencia empírica un aumento en las tasas impositivas sobre las personas con mayores ingresos no afecta sus decisiones de oferta laboral o inversión, pero sí constituye un estímulo a la evasión.⁹ No obstante, la Cartera que inició este incidente indica que uno de estos se estudios concluye con la recomendación de sujetar a las personas con mayores ingresos a tasas impositivas altas y crecientes, y así dice entonces “*los estudios más recientes sugieren que un sistema tributario progresivo es óptimo desde el punto de vista económico, y de eficiencia tributaria*”.¹⁰ Respecto de la incidencia que tiene la progresividad de los sistemas tributarios sobre el recaudo, el escrito de subsanación dice lo siguiente:

“Más aún, Zee (1999) estudia las implicaciones de un sistema tributario progresivo en términos de recaudo. Este autor argumenta que el potencial para afectar la inequidad de un sistema tributario progresivo no está en su impacto directo, sino en su capacidad de generar un mayor recaudo que permite financiar mayores transferencias a las que se podrían financiar con un sistema tributario regresivo, lo cual refuerza el argumento presentado anteriormente. Las transferencias o subsidios gubernamentales son uno de los mecanismos utilizados para redistribuir el ingreso recaudado a través de los impuestos. El mayor recaudo que permite un sistema progresivo mejora la posibilidad de efectuar estas transferencias sin poner en riesgo la sostenibilidad fiscal de una economía. || A través de un modelo analítico, Zee (1999) muestra

⁷ Folio 156.

⁸ El Ministerio menciona el estudio de Godar Paetz y Truger (2015), pero no hace la cita completa. Folio 156.

⁹ El Ministerio menciona el estudio de Avi-Yonah (2002), pero sin la cita completa. Folio 156.

¹⁰ El Ministerio menciona el estudio de Diamond y Saez (2011), pero no hace la cita completa. Folio 156.

que un impuesto de renta progresivo es más eficiente para generar recaudo que un impuesto de renta neutral. Adicionalmente, el autor agrega que esta ventaja de la progresividad se incrementa con la desigualdad y la pobreza de un país. Esta conclusión es intuitiva dado que, en un país con un alto grado de inequidad, la tributación progresiva concentrará las mayores tasa impositivas en los grupos con ingresos más altos, obteniendo un mayor recaudo, mientras que una tributación neutral implementaría una tasa única para todos sin importar el nivel de ingreso”.¹¹

II. CONSIDERACIONES

Competencia y término para decidir sobre la subsanación del incidente

1. La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para decidir sobre la subsanación del incidente, conforme a los artículos 334 de la Constitución, y 8 y 9° de la Ley 1695 de 2013. Si bien la Constitución y la Ley 1695 de 2013 no prevén un término para decidir sobre la corrección del incidente, la Corte considera aplicable a estos casos, por analogía, la regla prevista en el artículo 48 del Reglamento Interno de la Corporación (Acuerdo 002 de 2015).¹² En virtud suya, el Magistrado sustanciador tiene un término de “diez días”, contados desde el momento en que reciba efectivamente el memorial en el despacho, para presentar la ponencia que decida sobre el escrito de subsanación a la Sala Plena de la Corte Constitucional.

Oportunidad y legitimidad en la presentación del escrito de corrección

2. En el auto 577 de 2015 la Corte Constitucional negó el recurso de reposición instaurado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero le reconoció el término de cinco días para corregir la sustentación del incidente de impacto fiscal, contados desde la notificación de esa providencia. El auto 577 de 2015 se notificó por estado 14 de diciembre de 2015, y el escrito de corrección se radicó ante la Corte el 13 de enero de 2016. Si se cuenta desde el día siguiente a la notificación del auto 577 de 2015, como lo exigen las reglas generales sobre la materia (CGP art 118), y se consideran únicamente los días hábiles, entonces el escrito se radicó al quinto día y es por lo tanto oportuno.¹³

¹¹ No hay citas. Folio 156.

¹² La norma se refiere a la corrección de la acción pública. Si bien no regula exactamente este supuesto, la Corte ha aplicado por analogía las previsiones del Reglamento interno sobre términos para decidir en el incidente de impacto fiscal. Así, por ejemplo, en el Auto 531 de 2015, la Sala Plena de la Corte Constitucional debía resolver sobre la admisibilidad de un incidente de impacto fiscal. En ese caso, la Corporación advirtió que no había un término legal para tomar una decisión, pero señaló que podía aplicar por analogía el plazo previsto en el Reglamento interno para resolver sobre la admisibilidad de las acciones públicas de inconstitucionalidad. En el Auto 577 de 2015 lo aplicó para definir el término en el cual debe decidirse el recurso de reposición interpuesto contra el auto que declara inadmisibile el incidente.

¹³ El artículo 118 del Código General del Proceso, aplicado en ciertos casos al incidente de impacto fiscal –ver por ejemplo el Auto 577 de 2015–, dispone al respecto: “El término que se conceda fuera

Quien firma el memorial es el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, de suerte que estaba legitimado para presentarlo conforme a la Constitución y la Ley.

Condiciones necesarias y suficientes para admitir un incidente de impacto fiscal. Cumplimiento de los requisitos jurídicos en este caso

3. El artículo 334 de la Constitución establece que en el incidente de impacto fiscal el solicitante debe ofrecer explicaciones sobre las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento. La Ley 1695 de 2013 “por medio de la cual se desarrolla el artículo 334 de la Constitución y se dictan otras disposiciones” prevé que la sustentación del incidente debe contener (i) Las posibles consecuencias de la providencia en la sostenibilidad de las finanzas públicas, (ii) las condiciones específicas que explican dichas consecuencias, y (iii) los planes concretos para el cumplimiento de la sentencia que aseguren los derechos reconocidos en ella, en un marco de sostenibilidad fiscal (art 6).¹⁴ En el auto 531 de 2015, luego confirmado mediante el auto 577 de 2015, la Corte señaló que la sustentación del incidente de impacto fiscal, presentada inicialmente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no satisfacía tres de esas condiciones. La Corte considera que las dos primeras deficiencias fueron adecuadamente subsanadas, como se expondrá a continuación, mientras la tercera no lo fue. Esto no obsta, sin embargo, para que se admita el incidente, pues es viable declararlo admisible y rechazar el argumento desprovisto de pertinencia, como se muestra enseguida:

3.1. En primer lugar, la sustentación del incidente de impacto fiscal inicialmente no exponía los planes concretos para cumplir el fallo en un marco de sostenibilidad fiscal, como lo exigen la Constitución y la Ley 1695 de 2003. En el memorial de subsanación, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público presenta dos planes concretos para cumplir el fallo en un marco de sostenibilidad fiscal. El primer plan es la denominada *austeridad inteligente*. Este plan, según el Ministerio, quedó consignado en el Presupuesto General de la Nación 2016 y consiste esencialmente en reducir los gastos de funcionamiento del Estado en 2,4 billones, y en disminuir en \$400 mil millones el servicio de deuda. La de austeridad inteligente es una estrategia de mediano plazo, “*diseñada para llevar las finanzas públicas a producir los déficit primarios necesarios para alcanzar las metas que impone la regla fiscal –de déficit de 1% de PIB para 2022 en adelante*”. El segundo plan es la presentación ante el Congreso de un proyecto de reforma tributaria estructural. Esta iniciativa revisará “*de manera integral y sistemática el conjunto de impuestos del orden nacional y territorial*”, así como “*su impacto en la*

de audiencia correrá a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia que lo concedió”.

¹⁴ Asimismo, cuando el solicitante no sea el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, debe “A la sustentación del incidente de impacto fiscal se acompañará como anexo concepto” de esa Cartera (art 6 parágrafo).

equidad, en la distribución del ingreso y en la productividad y competitividad del país”. El proceso de introducción de esta reforma comenzó con el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, que creó una Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano, a cargo de estudiar el régimen tributario y proponer medidas de reforma. Esa Comisión presentó su informe en diciembre de 2015, razón por la cual sus conclusiones y propuestas aún requieren un periodo de evaluación institucional y discusión pública, para reformar el sistema tributario de suerte que garantice entre otros principios el de sostenibilidad fiscal.

La Corte considera que con esta exposición se satisface, para los efectos de este momento del incidente, la exigencia constitucional y legal de presentar planes concretos para el cumplimiento del fallo en un marco de sostenibilidad fiscal. Como lo sostiene el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público en su memorial, este requisito se satisface si se advierte que hay otros planes concomitantes al incidente, orientados a atenuar el impacto fiscal del fallo. A esta descripción se ajustan *prima facie* las estrategias expuestas en el escrito.

3.2. En segundo lugar, la sustentación inicial del incidente no exponía de forma *específica* las razones por las cuales la sentencia podía producir “*alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). En el memorial de subsanación, en contraste, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dice manera específica y sintética que el impacto sobre las finanzas “*no resulta, en sí mismo, del tamaño de la pérdida*” producida por la sentencia C-492 de 2015, sino del contexto en el cual se presenta, y lo que significa en esa atmósfera económica pues puede ser “*elemento catalizador de un peligroso proceso de estancamiento económico y pérdida de ingresos fiscales*”. Para explicar esto, por una parte, insiste en que la aplicación del fallo se estima en una disminución de \$335 mil millones en recaudo tributario, pero además expone con mayor detalle el contexto en el cual ocurre esta situación. El Ministerio asegura que el fallo se expide en el marco de una “*caída de los precios del petróleo [...] hasta ubicarse en mínimos históricos*”, que representa una pérdida de \$22,2 billones en el lapso 2013-2016. A su vez, el contexto en el cual se tienen que absorber los efectos del fallo está marcado por la devaluación y la inflación, que también tienen consecuencias fiscales pues encarecen la deuda pública y aumentan el valor de los títulos de deuda interna indexados al IPC. En otro plano, además, el Ministerio señala que, desde mediados de 2014, los “*principales socios comerciales*” de Colombia; es decir, Estados Unidos y China, han experimentado respectivamente procesos de normalización monetaria y desaceleración económica, los cuales han causado choques externos a la economía colombiana, con una reducción en los ingresos “*de más de \$20 billones entre 2013 y 2016*”. En este contexto, “[e]l espacio para financiar nuevos choques es muy limitado y pone en riesgo los objetivos sociales y la sostenibilidad fiscal”. El papel del Gobierno es amortiguar estos choques por medio de una política fiscal austera y de una reforma tributaria, pero es difícil que esto sea suficiente si se suman realidades

fiscales adversas como la que representa la absorción de los efectos de la sentencia C-492 de 2015.

El memorial es entonces claro al manifestar que el problema de sostenibilidad fiscal que provoca el fallo no está en sí mismo en el monto de la pérdida en recaudo tributario que este origina, sino en el contexto en el cual se produce y los efectos de estancamiento que la suma de estos factores podría desencadenar. Pero además expone con suficiente especificidad los elementos que explican ese contexto. Hace explícito el problema de la caída progresiva de los precios del petróleo, y sustenta de forma detallada este proceso de descenso, así como el impacto que produce sobre las finanzas. Menciona que ha habido una diferencia de “*casi 46 dólares*” entre el precio observado en 2014 –cuando estaba en promedio en 100 dólares por barril- y el precio al cierre del año 2015 –pues cerró en cerca de 53 dólares por barril-. Igualmente, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público señala que la participación de los ingresos petroleros en los ingresos del Gobierno Nacional Central cayó significativamente, toda vez que pasó de representar el 19,7% al 1,1% del total. Esta pérdida explica 3,2 puntos porcentuales del déficit, que asciende a 3,9% del PIB, donde los restantes 0,7 puntos obedecen al contexto de devaluación e inflación en el cual está inserto el peso colombiano en esta época. A lo cual se suman, según la cartera que solicita el incidente, los choques externos “*relacionados con la desaceleración de la economía China y la normalización de la política monetaria en Estados Unidos*”, quienes son los “*principales socios comerciales*” de Colombia. En este entorno económico, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera que es difícil absorber el impacto fiscal de la sentencia C-492 de 2015, y cumplir con las metas del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Lo cual, sin perjuicio de la decisión de fondo que tome la Corte sobre el incidente, es suficientemente específico, como sustentación, para admitirlo.

4. Queda por definir, no obstante, si se subsanó también la falta de pertinencia de los argumentos del Ministerio referidos a la regresividad de los efectos de la sentencia C-492 de 2015, lo cual procede a efectuar a continuación.

La falta de *pertinencia*. El incidente de impacto fiscal es improcedente para promover un juicio a la progresividad y, con ello, a la justicia de un fallo de la Corte, sin mostrar una relación clara, concreta y probada de la regresividad de la decisión con la sostenibilidad financiera

5. En su memorial de corrección, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expone diversos datos y argumentos con el fin de subsanar la falta de *pertinencia* de las razones que expuso en la sustentación inicial del incidente, referidas a la regresividad de los efectos de la sentencia C-492 de 2015. De un lado, muestra la relación constitucional entre la progresividad tributaria y la sostenibilidad fiscal. Dice esencialmente que para garantizar la sostenibilidad fiscal es preciso un sistema tributario, y que este no puede ser regresivo. Luego hace referencia a un grupo de estudios especializados en la materia,

para sustentar la relación entre progresividad del sistema tributario y estabilidad fiscal, en los cuales a su juicio se concluye que (i) “[l]os sistemas tributarios progresivos disminuyen la desigualdad”, (ii) “[l]a regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque aumenta las brechas sociales”; (iii) “[l]a regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque impacta negativamente el crecimiento económico”; y (iv) “[l]a progresividad tributaria aumenta el recaudo”. Para definir si se encuentra subsanada la falta de pertinencia de los argumentos sobre regresividad, deben tenerse en cuenta los fundamentos de los autos 531 y 577 de 2015 para juzgarlos inadmisibles.

6. En el primer escrito de sustentación, el Ministerio solicitante dedicó un amplio espacio a señalar los efectos regresivos del fallo. En esencia, sus observaciones indicaban que: (i) como resultado de la decisión, la liquidación del IMAN permitiría un mayor porcentaje de ahorro a quienes devengan más, y un menor porcentaje de ahorro a quienes tienen menos renta, sin considerar expresamente si esa disminución los conduce al sistema ordinario; (ii) el fallo beneficia a contribuyentes que pertenecen a hogares ubicados entre los que mayores ingresos tienen, quienes ya de hecho contaban, antes de la sentencia de la Corte, con capacidad de ahorro suficiente -por lo cual era innecesario proteger porcentajes de sus rentas laborales-, y entre los cuales no necesariamente se destina el 25% de los ingresos a la satisfacción del mínimo vital o de bienes fundamentales, pues los de mayores rentas reservan para ello “entre el 13.5% y el 22.6%”. Esta argumentación fue considerada *impertinente* en el auto 531 de 2015, toda vez que no mostraba cuál era la relación “*clara, concreta y probada*” entre esos datos –indicativos de la regresividad de los efectos del fallo- y la sostenibilidad fiscal, que era el objeto del incidente:

“[...] la sustentación dedica un espacio amplio a mostrar los “*efectos indeseados*” de la sentencia C-492 de 2015, no solo a la luz de la sostenibilidad fiscal sino también de la progresividad tributaria. En ese segmento no solo presenta argumentos para cuestionar la regresividad de la decisión sino además para resaltar la progresividad fiscal de la reforma tributaria controlada por la Corte en ese fallo. Es necesario precisar sin embargo que el de impacto fiscal es un incidente llamado a discutir eminentemente “*las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento*” (CP art 334). Este incidente busca entonces “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (ídem). Las críticas a la progresividad tributaria de una decisión de la Corte están por principio al margen de ese objeto [...] si bien el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intenta insinuar una relación entre el principio de progresividad tributaria y la sostenibilidad fiscal, su reflexión al respecto es general, pero no demuestra que en este caso la alegada regresividad del fallo hubiese sido específicamente responsable de pérdidas fiscales para el Estado, o de erosionar la estabilidad de las finanzas públicas. Es

decir, en este caso no se muestra concretamente cómo el supuesto efecto regresivo de la decisión incidiría puntualmente en la sostenibilidad fiscal. Por lo demás, las normas constitucionales forman parte de un mismo proyecto de convivencia política y, en esa medida, todas las disposiciones de la Constitución están relacionadas temática, histórica, sistemática y teleológicamente. Pero eso no indica que un espacio destinado a discutir la sostenibilidad financiera o fiscal, a partir de un fallo, pueda usarse para discutir si esa decisión se ajusta a la totalidad del orden constitucional pues, como se indicó, eso es propio de un recurso judicial y contra las sentencias de la Corte no procede recurso alguno. Para que el escrito de sustentación pueda estudiarse de fondo, debe entonces circunscribirse clara, concreta y probadamente a mostrar las posibles consecuencias del fallo sobre las finanzas públicas” (énfasis añadido).

7. Posteriormente, en el auto 577 de 2015, al resolver el recurso de reposición interpuesto por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público contra el auto 531 de 2015, la Corte Constitucional confirmó las conclusiones de este último y, para responder a los cuestionamientos, hizo un ulterior desarrollo de lo antes indicado. El Ministerio cuestionó entonces por distintos motivos que la Corte hubiese inadmitido el incidente con base en la falta de *pertinencia* de los argumentos sobre las consecuencias regresivas de la decisión. Entre las objeciones de la Cartera se encontraba que, desde su perspectiva, emplear esa razón para declarar inadmisibles un incidente constituye un prejuzgamiento sobre el fondo del asunto, pues decide de antemano sobre el concepto de sostenibilidad fiscal como algo distinto al de progresividad o regresividad tributaria, lo cual es impropio de un estadio procesal preliminar como el de admisión. La Sala Plena de la Corte señaló, sin embargo, que en el auto 531 de 2015 no sostuvo en manera alguna que los argumentos sobre regresividad tributaria estuvieran *definitiva o inexorablemente* al margen del incidente de impacto fiscal, sino que “*por principio*” no formaban parte de él. En cuanto a que ese no era un juicio sobre el fondo del asunto, el auto 577 de 2015 dijo que se trataba de una verificación de competencia, dentro de la cual es legítimo exigir que todos los argumentos tengan una relación clara, concreta y probada con la sostenibilidad fiscal, pues la Constitución y la ley circunscriben a ese asunto el objeto del incidente de impacto fiscal. Dijo la Corte:

“Además, sostener que “*por principio*” los argumentos de regresividad tributaria están al margen del objeto del incidente de impacto fiscal, no constituye un juicio de fondo sino una verificación de competencia. Equivale a sostener que *prima facie* la Corte carecería de competencia para darles trámite en ese escenario y pronunciarse sobre ellos en la decisión de fondo, lo cual es propio del momento de admisión o inadmisión. La Corte no puede sino admitir los incidentes de impacto fiscal orientados a exponer “*las*

consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas”, pues es un espacio que tiene como propósito “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). La Corte no tiene competencia para abrir un espacio de discusión, después de expedir una sentencia, en el cual se persiga modular los efectos de un fallo sobre la base de otros problemas derivados de una de sus decisiones. Es comprensible que el Ministerio de Hacienda considere necesario que la Corte conozca otros efectos que, a su juicio, pudo producir uno de sus fallos. Sin embargo, como se señaló en el auto 531 de 2015, la Corte Constitucional tiene la función de guardar la integridad y supremacía de la Constitución “*en los estrictos y precisos términos*” de los artículos 241 y concordantes de la Carta. Entre ellos no se encuentra una norma que expresa o razonablemente le confiera competencia a este organismo para, después de un fallo, efectuar declaraciones judiciales en el incidente de impacto fiscal sobre su progresividad tributaria, o la del precepto legal que examinó, a menos que, como se dijo, se exponga clara, concreta y probadamente la relación de estos efectos con la sostenibilidad fiscal. El artículo 121 de la Constitución prevé de forma explícita que “[n]inguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley”. Por tanto, por principio, no está dentro de las competencias de la Corte emitir juicios de ese orden y, en esa medida, el cuarto argumento de la reposición no está llamado a prosperar” (énfasis añadido).

8. Como se observa, la posición de la Sala Plena en este trámite ha consistido en sostener que “*por principio*” los argumentos de regresividad de los efectos de un fallo no son pertinentes en un incidente de impacto fiscal, a menos que el solicitante muestre una relación “*clara, concreta y probada*” entre esos efectos y la sostenibilidad de las finanzas públicas. En este caso, una relación *concreta* suponía mostrar que los efectos regresivos *de la sentencia C-492 de 2015* conducían en cuanto tales a un problema de sostenibilidad fiscal. Si la decisión de la Corte tuvo efectos regresivos -por cuanto según el Ministerio incrementó en mayor medida el ahorro para quienes tienen más renta que para quienes tienen menos, y benefició a los hogares con mayores escalas de ingresos, a pesar de que por su ahorro no tienen necesidad de exenciones, y a que destinan menos del 25% de sus rentas a los bienes fundamentales-, entonces debía indicarse con suficiencia cómo es que esos efectos *en concreto* se materializan en una alteración seria de la sostenibilidad fiscal. Esto debía hacerlo además en un contexto en el cual la Corte Constitucional, en la sentencia C-492 de 2015, precisó que el fundamento de la decisión residía en el problema *prima facie* de regresividad en derechos sociales, económicos y culturales, sobre una materia institucionalmente asociada a la garantía de los bienes fundamentales de las personas (vivienda, salud, educación), y en la ausencia de una deliberación mínima suficiente en el seno del Congreso. Por lo mismo, *debía mostrarse por qué estos efectos puntuales y limitados acarrearán en concreto serias alteraciones a la sostenibilidad fiscal*. La Corte

pasa entonces a examinar si esa relación clara y concreta se probó en el escrito de corrección:

8.1. En primer término, el memorial de subsanación comienza por exponer las razones por las cuales “[l]os sistemas tributarios progresivos disminuyen la desigualdad”. Sostiene básicamente que, según la teoría económica, el sistema tributario es no solo una herramienta para garantizar que los ciudadanos contribuyan con los gastos e inversiones públicas, sino también un instrumento de redistribución del ingreso y la riqueza. En esa medida, la progresividad del sistema tributario puede contribuir a reducir la desigualdad, toda vez que grava en mayor proporción a quienes tienen más renta que a quienes tienen menos, de tal suerte que disminuye la capacidad adquisitiva de los primeros y los hace a todos menos desiguales en términos económicos. Se puede apreciar entonces que este razonamiento se refiere a la regresividad *de los sistemas tributarios*. Sin embargo, no tiene una alusión concreta y específica a los efectos regresivos del fallo que origina este trámite, ni al nexo que estos puedan tener con la sostenibilidad fiscal, sino a la progresividad o regresividad de *todo* el sistema tributario, y a las consecuencias de esta regresividad sistemática en la igualdad.

8.2. En segundo lugar, el Ministerio de Hacienda dice que “[l]a regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque aumenta las brechas sociales”. En este punto sostiene que, conforme a los estudios especializados sobre la materia, “*en ausencia de un sistema tributario progresivo*” los fines del Estado Social de Derecho, consistentes en la redistribución de la riqueza y la reducción de las brechas sociales, deben promoverse mediante gasto representado en subsidios y transferencias. Lo cual, por su parte, puede afectar la sostenibilidad fiscal, toda vez que aumenta las erogaciones, sin que en respaldo haya un sistema de ingresos preciso y permanente. Estas consecuencias, conforme puede advertirse, las enlaza el escrito de corrección a la “*ausencia de un sistema tributario progresivo*”. No se refiere concretamente a los efectos que pueda tener en la sostenibilidad fiscal el hecho de que se expida una decisión con los efectos regresivos específicos que el Ministerio le adjudica a la sentencia C-492 de 2015. El punto que se pretende sustentar en este acápite del memorial no es entonces que una decisión con efectos regresivos como los del fallo que da lugar a este trámite pueda producir alteraciones en las finanzas, sino que en una escala más amplia se busca mostrar que, considerado en su totalidad, un sistema tributario regresivo puede tener consecuencias adversas en la sostenibilidad fiscal.

8.3. En tercer lugar, señala la Cartera solicitante del incidente que “*La regresividad tributaria afecta la sostenibilidad fiscal porque impacta negativamente el crecimiento económico*”. Este argumento está enlazado con el anterior. El Ministerio dice que verificado, conforme a lo expuesto, que un sistema tributario regresivo tiene impacto sobre la desigualdad, y teniendo en cuenta que la desigualdad estructural de una nación genera problemas centrales de crecimiento económico, entonces de ahí se sigue que la

regresividad afecta el crecimiento, y este a su turno incide en la sostenibilidad fiscal. Este razonamiento se edifica entonces sobre dos bases: por una parte, sobre la existencia de un sistema tributario regresivo y, por otra, de una desigualdad estructural en una nación. Con fundamento en ese punto de partida, el Ministerio postula una afectación al crecimiento económico, que a su turno se traduce en una alteración a la sostenibilidad fiscal. Sin embargo, en el escrito de corrección no se muestra –ni siquiera se afirma– cómo es que los efectos regresivos puntuales que se le atribuyen a la sentencia C-492 de 2015 tienen concretamente ese mismo resultado de desigualdad estructural y de afectación al crecimiento económico que a su vez repercute en la sostenibilidad fiscal, que tiene un sistema tributario regresivo, visto en su integralidad.

8.4. Finalmente, el memorial de subsanación sostiene que “*un sistema tributario progresivo es conveniente desde el punto de vista de la sostenibilidad fiscal dado que garantiza mayor recaudo*”. En este acápite, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expone con suficiencia cómo es que en la literatura económica especializada se ha discutido si un sistema tributario progresivo contribuye o no a mejorar el recaudo. Aunque pone de manifiesto que la progresividad de los sistemas tributarios puede tener efectos negativos, dice que investigaciones recientes muestran que no son tantos como antes se estimaban, y que de hecho es mejor un sistema impositivo progresivo que otro de carácter neutral. Como se puede ver, ninguno de estos puntos está destinado específicamente a evidenciar la relación concreta entre la sostenibilidad fiscal y los efectos regresivos específicos que la solicitud de este incidente le adjudica a la sentencia C-492 de 2015.

9. La argumentación presentada para subsanar la falta de *pertinencia* no satisface entonces las condiciones indicadas en los autos 531 y 577 de 2015. El escrito de subsanación se abstiene de hacer referencia concreta a los efectos regresivos que le atribuye a la sentencia C-492 de 2015, y a la relación también específica entre estos y la sostenibilidad fiscal. En vez de eso, asciende hacia otro nivel más amplio, para señalar los nexos entre la regresividad de los *sistemas tributarios* y la sostenibilidad fiscal. El problema de esta argumentación es que el Ministerio no ha mostrado que, a causa de la sentencia C-492 de 2015, el sistema tributario colombiano haya pasado de ser progresivo a regresivo en su conjunto. Es más, ni en sus observaciones iniciales ni en las posteriores ha dicho que, específicamente, tras la sentencia C-492 de 2015, el impuesto de renta en su integridad haya derivado en un esquema regresivo de imposición. Todo cuanto ha afirmado el Ministerio de Hacienda y Crédito Público es que la *sentencia produjo efectos regresivos*, entre los cuales no destacó el de *originar* la regresividad del sistema o del impuesto de renta. Así, aunque el Ministerio de Hacienda debía mostrar una relación “*clara, concreta y probada*” entre la sostenibilidad fiscal y los efectos regresivos de la sentencia C-492 de 2015, el memorial de corrección no hace alusión a las consecuencias regresivas del fallo, ni a su relación concreta con la sostenibilidad fiscal.

10. De este modo, las conclusiones que expone el Ministerio de Hacienda para subsanar la falta de *pertinencia* de sus argumentos no se siguen de las premisas. La argumentación presenta como consecuencia de una parte (de los efectos del fallo), lo que según las premisas puede considerarse ciertamente como una consecuencia del todo (del sistema tributario).¹⁵ Los estudios referidos por el Ministerio de Hacienda indican que un *sistema tributario* regresivo puede producir efectos negativos sobre la sostenibilidad fiscal, pero de allí no se infiere que cualquier elemento tributario con implicaciones regresivas cause los mismos efectos. Mucho menos se sigue de ello que tenga iguales consecuencias un sistema tributario regresivo que una decisión con implicaciones regresivas en un sistema impositivo que en conjunto es –como el de impuesto de renta- progresivo. Y la existencia de elementos o decisiones tributarias regresivas, en un sistema que en su conjunto es progresivo, es perfectamente factible. La Corte en su jurisprudencia ha sostenido que la Constitución exige la progresividad *del sistema tributario*, y no de cada uno de sus ingredientes singulares.¹⁶ No todos los tipos impositivos, con cada uno de sus elementos, tienen que ser progresivos. En el sistema caben impuestos o elementos tributarios con dosis proporcionadas de regresividad, pues en ocasiones aseguran niveles óptimos por ejemplo de eficiencia (CP art. 363).¹⁷ En la sentencia C-364 de 1993, la Corte dijo lo siguiente al respecto, y luego lo ha reiterada en su jurisprudencia:

¹⁵ Hamblin, C.L. *Fallacies*. London. Methuen & Co Ltd. 1970, pp. 18 y ss. Van Eemeren, Frans; Rob Grootendorst y Francisca Snoeck Henkemans. *Argumentación*. Buenos Aires. Biblos. 2006, p. 141. Se incurre en este mismo problema de razonamiento en los siguientes casos: de sostener que una determinada preparación alimenticia produce afectaciones en la salud de una persona, no puede inferirse que cada uno de sus ingredientes por separado produzca el mismo efecto; así como de afirmar que una determinada superficie no puede resistir el peso de una máquina, no se sigue tampoco pueda resistir el peso de algunos de sus componentes.

¹⁶ Sentencia C-100 de 2014. Los impuestos indirectos tienden a ser *regresivos* con respecto a la *renta* (el gravamen es independiente de la renta del contribuyente), pero -como en el caso del IVA aquí analizado- *proporcionales* con respecto al *consumo*. Puede verse al respecto Musgrave, Richard. A y Peggy B. Musgrave. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. 5ª edición. Madrid. McGraw-Hill. pp. 502 y s.

¹⁷ Sentencia C-333 de 1993 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En ese caso la Corte dijo: “Si se interpreta el principio de progresividad en el sentido de que todos los tipos impositivos deben ser “progresivos”, se reduce ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario - tributación “indirecta” - generando déficit fiscal, amén de propiciar la ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia”. En la doctrina véase Posner, Richard. *El análisis económico del derecho*. México. FCE. 2007, pp. 748 y ss. Dice sobre esto: “Los impuestos al consumo tienden a ser regresivos; es decir, a tomar una fracción mayor del ingreso de quienes no son ricos, que del ingreso de los ricos, porque quienes no son ricos consumen una fracción mayor de su ingreso. Es cierto que la naturaleza del producto -que sea comprado más probablemente por una persona rica que por una no rica. Es también importante. Es probable que un impuesto a los yates fuese progresivo [...] Pero los productos fuertemente demandados por los ricos no son necesariamente (o generalmente) aquellos cuya demanda es inelástica, de modo que un impuesto específico eficiente será a menudo regresivo, y un impuesto progresivo será a menudo ineficiente”.

“[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”.¹⁸

Por lo tanto, es posible que haya dentro de un sistema tributario progresivo elementos con dosis proporcionadas de regresividad, que persigan otros fines constitucionales de forma razonable. En consecuencia, en este caso, no bastaba con referir que según estudios especializados los sistemas tributarios regresivos afectan la sostenibilidad fiscal, pues la pregunta era si los efectos regresivos atribuidos específicamente a la sentencia C-492 de 2015 producían en concreto esa misma consecuencia. Esa cuestión específica, el Ministerio no la respondió.

11. En vista de que no se probó claramente una relación *concreta* entre la sostenibilidad fiscal y los efectos regresivos que el Ministerio le adjudica a la sentencia C-492 de 2015, esta Corte considera que los argumentos asociados a este punto son inadmisibles. Desligados en términos concretos de la sostenibilidad fiscal, los razonamientos sobre la regresividad del fallo pretenden convertir el incidente de impacto fiscal en un escenario para hacerle un juicio a la progresividad de la decisión y, por esa vía, también a su justicia, pues esta sintetiza entre otras las exigencias de progresividad fiscal.¹⁹ Pero no es para eso que se diseñó este trámite. El de impacto fiscal es un incidente centrado en la discusión de “*las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento*” (CP art 334), y busca en específico “*evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (ídem). Es entonces un procedimiento encaminado a ponderar las consecuencias financieras de una decisión, para definir sus efectos en el tiempo. La sostenibilidad fiscal puede tener relaciones con la progresividad tributaria, y también con la equidad, la igualdad, la justicia, la solidaridad, la retroactividad, y más en general puede tenerlas también con todos los demás

¹⁸ Sentencia C-364 de 1993 (MP. Carlos Gaviria Díaz. Unánime). Esta consideración se ha reiterado, por ejemplo, en las sentencias C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV Jaime Araújo Rentería) y C-100 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime).

¹⁹ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060^a de 2001 (MP. Lucy Cruz de Quiñonez).

principios constitucionales. Pero eso no significa que pueda por tanto solicitarse la admisión de un incidente de impacto fiscal invocando como argumento la inequidad o injusticia de un fallo, a menos que ese razonamiento muestre las consecuencias concretas que tal inequidad tiene por sí misma en las finanzas públicas. El debido proceso exige al juez respetar “*las formas propias de cada juicio*” (CP art 29), y por lo tanto un trámite previsto para discutir las consecuencias financieras de una decisión judicial no puede convertirse en un espacio para hacerle además un juicio a su progresividad y, de ese modo, a su justicia, pues eso sería distorsionar radicalmente su sentido constitucional.

12. Los fallos que dicta la Corte en ejercicio del control hacen tránsito a cosa juzgada constitucional (CP art 243) y contra ellos no procede recurso alguno (Decreto 2067 de 1991 art 49). La cosa juzgada constitucional y el carácter inapelable e irrecurrible de las sentencias de esta Corporación persiguen a su turno garantizar que las controversias judiciales de constitucionalidad que se surten ante ella tengan un fin cierto y definitivo, para darle un grado suficiente de estabilidad y predictibilidad al contenido del orden jurídico. El incidente de impacto fiscal, que por su naturaleza constitucional se tramita después de expedirse el fallo de la Corte, no podría entonces usarse para acusarlo por regresivo y, por tanto, injusto, pues esta clase de cuestionamientos constitucionales suponen necesariamente abrir juicios típicos de un recurso judicial de impugnación contra sentencias. La Corte Constitucional tiene la función de guardar la integridad y supremacía de la Constitución “*en los estrictos y precisos términos*” del artículo 241 y concordantes de la Carta. Entre ellos no se encuentra, sin embargo, una norma que exprese o razonablemente le confiera competencia para juzgar, al margen de la sostenibilidad fiscal, la progresividad o justicia tributaria de sus fallos. En cambio, el artículo 121 de la Constitución sí prevé de forma explícita que “[n]inguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley”. Por ende, la Sala considera que no está entre las competencias del Ministerio pedir, ni entre las de la Corte admitir, juicios de ese orden en este caso.

Conclusiones y decisión

13. En concordancia con lo anterior, la Sala Plena de la Corte Constitucional considera que el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público subsanó dos de las deficiencias identificadas en el auto 531 de 2015, a saber: la falta de exposición de los planes concretos para cumplir el fallo en un marco de sostenibilidad fiscal, y la falta de especificidad en la presentación de las explicaciones sobre las posibles “*alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal*” (CP art 334). Si bien el Ministerio no subsanó la deficiencia restante, referida a la falta de *pertinencia* de los argumentos sobre regresividad de los efectos del fallo, no es menos cierto que eso no le impide a la Corte admitir el incidente, pues puede rechazar el razonamiento desprovisto de pertinencia y admitir los demás. Por tanto, admitirá el incidente de impacto fiscal con base

en los argumentos expuestos, salvo por lo que se refiere a las alegaciones sobre progresividad planteados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, las cuales serán entonces rechazadas, y no podrán por tanto plantearse en los actos subsiguientes del presente incidente. En la audiencia se habrán de desarrollar las explicaciones sobre las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento en un marco de sostenibilidad fiscal. La exposición de estos puntos debe efectuarse teniendo en cuenta el objeto de la sentencia C-492 de 2015, y la previsión expresa del artículo 334 parágrafo de la Constitución, de acuerdo con el cual el incidente de impacto fiscal allí regulado no se podrá invocar “*para menoscabar los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva*”.²⁰

14. La admisión del incidente, según lo previsto en el artículo 9º de la Ley 1695 de 2013, suspende provisionalmente los efectos de la sentencia C-492 de 2015, hasta que la Corte tome la decisión pertinente.²¹ Por lo demás, el auto de admisión del incidente de impacto fiscal supone convocar la audiencia respectiva, en el término máximo de tres días, contados desde la notificación por estado de este auto al Ministerio solicitante y al ciudadano que obró como demandante en el expediente D-10559. En consecuencia, se ordenará a la Secretaría General de la Corte Constitucional que notifique la presente providencia tal como lo ordena la ley. La audiencia de impacto fiscal deberá celebrarse dentro de los tres (3) días siguientes a la notificación por estado a todas las partes del presente auto y, se llevará a cabo en la Sala Plena de la

²⁰ Sentencia C-288 de 2012 (MP Luis Ernesto Vargas Silva. AV Mauricio González Cuervo y Nilson Pinilla Pinilla. SV Humberto Sierra Porto). En esa ocasión, sobre este mismo punto, sostuvo la Corte: “La cláusula prohibitiva de mayor alcance está contenida en el parágrafo adicionado al artículo 334 C.P., según el cual ninguna autoridad estatal podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva. [...] Esto debido a que por expreso mandato del Acto Legislativo, la SF es un instrumento para la consecución de los fines del ESDD, lo cual quiere decir que no puede servir de base para la afectación de aquellas posiciones jurídicas que adquieren condición de *iusfundamentalidad*, en tanto aquellas se relacionan con dichos objetivos del Estado Constitucional. En otros términos, bien sea en los escenarios de la intervención del Estado en la economía, en el trámite del incidente de impacto fiscal o en la elaboración del plan nacional de desarrollo y el presupuesto general de la Nación, la aplicación de la sostenibilidad fiscal está sometida, en su condición instrumental, al logro de los objetivos esenciales del ESDD, entre ellos la vigencia de los derechos de los que se predica naturaleza fundamental, en los términos explicados en esta sentencia. Esta conclusión a su vez se obtiene de una interpretación sistemática de la Constitución, según la cual en toda circunstancia debe privilegiarse la vigencia de los principios fundamentales del Estado, que conforman el núcleo dogmático de la Carta”.

²¹ Sentencia C-870 de 2014 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV María Victoria Calle Correa, Mauricio González Cuervo, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Gloria Stella Ortiz Delgado y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. SPV Luis Guillermo Guerrero Pérez. SPV Jorge Iván Palacio Palacio). En ese caso, la Corte señaló, sobre la suspensión de los efectos de la sentencia, producida por la admisión del incidente de impacto fiscal: “cabe señalar (i) que dicha suspensión es apenas temporal, porque el resto del proceso –como ya se mencionó– no puede superar más de trece días, lo que implica que no se está ante una situación prolongada. Adicionalmente, (ii) porque incluso al producirse una decisión en la que se haga uso de las atribuciones de modulación, modificación o diferimiento de los efectos (CP art. 334), las partes del proceso primigenio pueden presentar el recurso de insistencia, en cuyo caso, como se explicó, se suspenden los efectos del fallo del incidente, hasta que se profiera la respectiva determinación final”.

Corte. En ella participarán el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público y el ciudadano demandante en el expediente D-10559, que dio lugar a la sentencia C-492 de 2015, cada uno de quienes tendrá treinta minutos para referirse, dentro de los límites definidos en el presente auto, a las explicaciones surtidas en este trámite respecto de las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, y de los planes concretos para cumplir el fallo en un marco de sostenibilidad fiscal. Se advierte que conforme al artículo 11, parágrafo, de la Ley 1695 de 2013 “*Las partes dentro del incidente de impacto fiscal no pueden dejar de asistir a la audiencia de impacto fiscal*”.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero.- ADMITIR el incidente de impacto fiscal respecto de la sentencia C-492 de 2015, excepto en lo que se refiere al argumento de progresividad, el cual será rechazado. En consecuencia, según lo previsto en el artículo 9° de la Ley 1695 de 2013, **SUSPENDER** los efectos de la sentencia que lo origina.

Segundo.- ORDENAR a la Secretaría General de la Corte Constitucional que notifique el presente auto por estado, conforme al artículo 9° de la Ley 1695 de 2013, y convoque a la audiencia de impacto fiscal de la sentencia C-492 de 2015, al señor Ministro de Hacienda y Crédito Público y al ciudadano demandante en el expediente. La misma se llevará a cabo en la Sala Plena de la Corte Constitucional y se celebrará dentro de los tres (3) días siguientes a la notificación por estado de las partes, a partir de las 9:00 a.m. Cada una dispondrá de treinta minutos para exponer sus puntos de vista, dentro de los límites definidos en el presente auto.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado
Con salvamento de voto

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

ALBERTO ROJAS RIOS
Magistrado
Con salvamento de voto

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado
Con aclaración de voto

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ
Secretaria General