

“El principio y derecho a la igualdad. El artículo 13 de la Constitución Política reconoce el principio de igualdad y, particularmente, su inciso 1º dispone que todas las personas “recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades”. Igualmente, prohíbe la discriminación “por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”. El inciso 2º ibidem prescribe que el Estado debe promover las condiciones para que “la igualdad sea real y efectiva”. Por último, el inciso 3º ejusdem prevé que el Estado protegerá especialmente a “aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta”.

La jurisprudencia ha señalado que la igualdad tiene dos facetas o dimensiones: la formal y la material. Por una parte, la dimensión formal de la igualdad supone que *“la ley debe ser aplicada del mismo modo a todas las personas”, lo cual “se traduce, asimismo, en una prohibición de discriminación ‘por razones de sexo, ideología, color de piel, origen nacional o familiar u otros similares’*¹. Por su parte, la dimensión material de la igualdad *“opera cuando por las condiciones de los sujetos implicados en la regulación, se torna imperativo discriminar positivamente”*². A través de la faceta material de la igualdad se *“permite (y en muchos casos exige) que el Estado fije tratamientos diferenciados positivos o afirmativos, a fin de garantizar la igualdad de oportunidades”*³. Las acciones afirmativas son aquellas *“políticas o medidas dirigidas a favorecer a determinadas personas o grupos, ya sea con el fin de eliminar o reducir las desigualdades de tipo social, cultural o económico que los afectan, bien de lograr que los miembros de un grupo subrepresentado, usualmente un grupo que ha sido discriminado, tengan una mayor representación”*⁴.

De forma pacífica la Corte ha dicho que la igualdad *“es un criterio relacional”*⁵. Esto, en la medida en que sobre la base de que ninguna persona o grupo de personas es idéntica, la igualdad pretende un trato igualitario entre iguales y desigual entre desiguales. Por lo anterior, ha expuesto que del principio de igualdad se derivan los siguientes cuatro mandatos: *“(i) el de dar el mismo trato a situaciones de hecho idénticas; (ii) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que no tienen ningún elemento en común; (iii) el de dar un trato paritario o semejante a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las primeras sean más relevantes que las segundas; y (iv) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las segundas sean más relevantes que las primeras”*⁶. Lo anterior significa que la igualdad *“presupone una comparación entre personas, grupos de personas”*⁷, a partir de un criterio de comparación⁸. Por ende, el principio de igualdad no exige que el Legislador otorgue un trato *“mecánico y matemáticamente”*⁹ paritario

¹ Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2021. En otras palabras, esta dimensión pregona porque *“no se distinga entre sujetos y excluya toda forma de discriminación directa o indirecta”* (Corte Constitucional, sentencia C-210 de 2021).

² Corte Constitucional, Sentencia C-213 de 2011, citada en la sentencia C-210 de 2021.

³ Corte Constitucional, Sentencia C-221 de 2011.

⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-371 de 2000.

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-221 de 2011. También ver las sentencias C-210 de 2021 y SU150 de 2021, entre otras.

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-015 de 2014. En el mismo sentido, también ver las sentencias C-1125 de 2008, C-179 de 2016, SU-150 de 2021 y C-210 de 2021, entre otros.

⁷ Corte Constitucional. Sentencias C-006 de 2018 y C-006 de 2017.

⁸ La jurisprudencia constitucional ha señalado que el carácter relacional de la igualdad implica igualmente que *“a diferencia de otros principios constitucionales o derechos fundamentales, no protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana, sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado”* (sentencias C-818 de 2010, C-250 de 2012 y C-743 de 2015).

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-090 de 2001.

y cree “una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias”¹⁰. Por el contrario, el Legislador está facultado para “simplificar las relaciones sociales”¹¹ y ordenar “de manera similar situaciones de hecho diferentes”¹², siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables en atención a la finalidad de la norma¹³.

El criterio de comparación permite establecer si la agrupación efectuada por el Legislador fue racional, y no arbitraria. La racionalidad de la medida “obedece al grado de acierto en incluir a todas las personas similarmente situadas para los fines de la ley”¹⁴. De esta manera, “[u]na clasificación es claramente racional si incluye a todas las personas en similar situación, y es totalmente irracional si ninguna de las personas incluidas tiene relación alguna con tales fines. Los casos donde la racionalidad de la clasificación es discutible, se refieren a los casos en que la ley no incluye a todas las personas colocadas en similar situación a la luz del fin buscado (infra-inclusiva) -p.ej. garantiza la educación gratuita a los niños de baja estatura y no a los de alta estatura-, incluye personas colocadas en situación diferente a la luz del fin buscado (sobre-inclusiva) -p.ej. garantiza la educación gratuita a niños de padres adinerados- o, al mismo tiempo, excluye a unas colocadas en situación similar e incluye a otras no colocadas en situación semejante (sobre-inclusiva e infra-inclusiva) -p.ej. garantiza la educación gratuita a todos los niños de baja estatura sean ricos o pobres y no a los altos-”¹⁵.

El principio de equidad como manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Las anteriores consideraciones son aplicables a las normas que imponen deberes y cargas públicas¹⁶. En efecto, el Estado “en ejercicio de legítimas funciones, debe distribuir igualitaria o equitativamente las cargas derivadas de sus decisiones normativas o sus actuaciones”¹⁷. El principio de igualdad en las cargas públicas se deriva de los artículos 1º, 13 y 95 de la Constitución Política¹⁸. La jurisprudencia constitucional ha señalado que en virtud de este principio, en la configuración del sistema tributario el Legislador debe abstenerse de imponer cargas o beneficios fiscales injustificados¹⁹. Asimismo, ha señalado que dada la necesidad de

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-818 de 2010.

¹¹ *Ib.*

¹² *Ib.*

¹³ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia 540 de 2008 “toda diferenciación que se haga en ella [la ley] debe atender a fines razonables y constitucionales”.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-741 de 2003.

¹⁵ *Ib.* Adicionalmente, “[e]n los casos donde la racionalidad de la clasificación es discutible, el control ejercido por el juez constitucional reconoce que no es posible exigir al legislador una congruencia perfecta entre el criterio de diferenciación y la delimitación del ámbito de las clases resultantes de dicho criterio. Esto porque en una democracia donde se respeta el principio de separación de las ramas del poder público debe haber una distribución de funciones y un sistema de controles que permitan a la vez el cumplimiento efectivo de los fines del Estado, así como el respeto y la realización de principios, derechos y valores materiales. En este marco el legislador goza de un margen de configuración legislativa en materia del diseño de las políticas públicas, sin que le sea exigible jurídica, ni prácticamente dada la creciente complejidad social, una racionalidad máxima, es decir, una congruencia perfecta entre el criterio de diferenciación y la delimitación de las clases resultantes de aplicar dicho criterio”.

¹⁶ Sobre el principio de igualdad en las cargas públicas, ver sentencias C-333 de 1996, C-038 de 2006 y C-057 de 2021.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia SU 1167 de 2001. Ver también, sentencias C-1064 de 2001 y C-397 de 2011.

¹⁸ Corte Constitucional. Sentencias C-992 de 2001, C-038 de 2006 y C-1024 de 2004. En la Sentencia C-397 de 2011 la Corte señaló que el principio de igualdad tiene una relación estrecha con el principio de reciprocidad. Este principio sirve de base del deber ciudadano de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Como tal, permite “equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte [los ciudadanos], para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho, siempre dentro de los conceptos de justicia y equidad”.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencias C-511 de 1995 y C-992 de 2001, entre otras.

garantizar el funcionamiento del aparato estatal, los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política conceden al Legislador amplia facultad para establecer, modificar²⁰ o derogar²¹ los tributos y, correlativamente, fijar sus sujetos pasivos y activos, los hechos, las bases gravables y las tarifas²². Incluso, la Corte ha considerado que dicha facultad configurativa es “bastante amplia y discrecional”, al grado que entrañaría “la más amplia discrecionalidad” que otorga al Congreso de la República “poder suficiente”²³.

Con todo, la misma Carta Política establece límites al ejercicio de esta facultad²⁴. Así, este tribunal encontró en los principios del sistema tributario el límite para el ejercicio de la facultad impositiva. Por un lado, aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados, esto es, los principios de *legalidad*, *certeza* e *irretroactividad* (artículo 338 CP). Y, por el otro, los atinentes a la determinación general de los tributos²⁵, es decir, los principios de *equidad*, *eficiencia* y *progresividad* (artículos 95.9 y 363 CP). Además, en algunos casos la Corte ha considerado que el principio de razonabilidad²⁶ y el respeto por los derechos fundamentales²⁷, particularmente, del derecho-principio a la igualdad²⁸, también se erigen como limitantes a la “bastante amplia y discrecional” potestad del Congreso de la República.

Según el alcance que le ha dado la jurisprudencia constitucional²⁹, el principio de equidad constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, pese a lo cual no puede ser entendido como un deber formal³⁰ que impone que “todos los contribuyentes paguen

²⁰ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-178 de 2016.

²¹ *Ib.*

²² Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-222 de 1995 y C-252 de 1997, C-007 de 2002, C-198 y C-1021 de 2012, C-264 y C-766 de 2013, C-291 y C-555 y C-668 de 2015, C-178 y C-393 de 2016, C-010 de 2018 y C-278 y C-304 de 2019, entre otras.

²³ Corte Constitucional. Sentencia C-665 de 2014.

²⁴ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-544 de 1993, C-419 de 1995, C-674 y C-741 de 1999, C-1060A de 2000, C-007 y C-261 de 2002, C-1003 de 2004, C-1261 de 2005, C-287 de 2006, C-198 de 2012, C-615, C-717 y C-766 de 2013, C-555, C-600, C-657 y C-743 de 2015, C-388 de 2016, C-521 y C-270 y C-606 de 2019.

²⁵ A diferencia de los principios de legalidad, certeza e irretroactividad, el principio de equidad es de naturaleza sistémica, pues se predica del sistema tributario en su conjunto, que no de un tributo en específico. En la Sentencia C-606 de 2020, la Corte insistió en que el “principio de equidad tributaria tiene una naturaleza estructural en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad [, pues] [...] la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado”. Lo mismo se predica del mandato de progresividad, pues, como se dijo en la Sentencia C-100 de 2014, este impone indagar si un tributo o alguno de sus elementos “podría aportar al sistema una dosis de manifiesta (...) regresividad”. En ambos casos se proscriben el control de constitucionalidad basado en la valoración aislada del tributo o de alguno de sus elementos esenciales. Cfr. Sentencias C-355 de 1994, C-409 de 1996, C-1230 de 2000, C-643 de 2002, C-776 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2009, C-822 de 2011, C-555 de 2015, C-278, C-304 y C-521 de 2019.

²⁶ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-060 y C-117 de 2018.

²⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-209 y C-393 de 2016 y C-606 de 2019.

²⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-369 y C-564 de 2000, C-876 de 2002, C-668 de 2015 y C-333 de 2017.

²⁹ Corte Constitucional. Sentencias C-155, C-364, C-549 y C-556 de 1993, C-335 de 1994, C-419 y C-253 de 1995, C-080 de 1996, C-252 de 1997, C-136, C-505 y C-741 de 1999, C-369, C-569 y 1320 de 2000, C-711 y C-1107 de 2001, C-007, C-261, C-538, C-873 y C-876 de 2002, C-231, C-572 y C-1035 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2006, C-243 y C-822 de 2011, C-198, C-1021 y C-1023 de 2012, C-249, C-264, C-528, C-766 y C-837 de 2013, C-100, C-169, C-587, C-665 y C-932 de 2014, C-218, C-29, C-235, C-492, C-551, C-555, C-600, C-622, C-657, C-668 y C-743 de 2015, C-052, C-178, C-209, C-388 y C-393 de 2016, C-333 de 2017, C-010, C-060, C-117, C-120, C-129 y C-146 de 2018, y C-056, C-087, C-266, C-270, C-278, C-304, C-521, C-593 y C-606 de 2019.

³⁰ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-261 de 2002. Allí se cita una sentencia de la Corte Suprema de Justicia, dictada el 3 septiembre de 1987, en la que dicha Corporación, entonces encargada del control abstracto de constitucionalidad, planteó dicha tesis.

necesariamente los impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero”³¹. Tampoco es posible pretender “una igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados”³². Entonces, este principio no se concreta en el “señalamiento de reglas uniformes que cobijen todas las situaciones bajo disposiciones idénticas”³³, pues no supone la paridad entre todos los contribuyentes, y tampoco la “igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados”³⁴.

Lo que el principio de equidad exige es que en la determinación de los tributos, el Legislador considere la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados³⁵. Para esto, es necesario tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de *equidad horizontal* y *equidad vertical*. La primera impone que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”³⁶; mientras que la segunda, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”³⁷.

En ese sentido, las dos variables de la equidad tributaria son: “(i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”³⁸. En otras palabras, mientras la equidad horizontal se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo”³⁹, la equidad vertical se refiere a que el mayor peso, en cuanto al deber de contribuir al financiamiento de los gastos de funcionamiento e inversión del Estado, debe recaer sobre aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica, lo que supone que este tipo de equidad “deliberadamente comporta un trato diferenciado[,] pero no inequitativo ni injusto”⁴⁰.

La Corte ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión *horizontal* es una manifestación del principio igualdad en las cargas públicas⁴¹. Lo anterior, en tanto dicho principio (i) “es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo”⁴²; y (ii) exige que, en la “formulación singular de las normas impositivas, [el Legislador] respete en la mayor medida posible”⁴³ los mandatos que

³¹ Sentencia C-136 de 1999.

³² Sentencia C-932 de 2014.

³³ Sentencia C-130 de 1998.

³⁴ Sentencia C-932 de 2014.

³⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-291 de 2015 y C-266 de 2019 y Consejo de Estado, Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo. Sentencia del 2 de julio de 2015. Expediente No. 13001-23-31-000-2003-01527-01(19943).

³⁶ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-711 de 2001 y C-606 de 2019.

³⁷ *Ib.*

³⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 2019.

³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 2019, reiterada en la Sentencia C-057 de 2021.

⁴⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-419 de 1998.

⁴¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-511 de 1996 “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas”. Reiterada en las sentencias C-520 de 2019 y C-060 de 2019.

⁴² Sentencia C-056 de 2019. Ver también, sentencias C-117 de 2018, C-291 de 2015 y C-169 de 2014, entre otras.

⁴³ Sentencia C-169 de 2014, reiterada en la sentencia C-117 de 2018.

derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos⁴⁴. Ello, en todo caso, no supone que uno u otro principio se subsuma en el otro. Pues, el análisis de equidad tiene diferencias conceptuales frente a aquel que se realiza para un cargo de igualdad. En efecto, a diferencia del juicio de igualdad, donde la piedra angular de su análisis es una comparación relacional, un juicio de equidad debe fundamentarse en criterios de inequidad sistémica”.

⁴⁴ Sentencias C-218 de 2019. La declaratoria de inexequibilidad de una disposición singular y concreta que prevea un trato tributario diferenciado solo procede si impone “*cargas excesivas o beneficios exagerados*” y, de esta forma, “*aporta al sistema [tributario] una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”. Esto es consecuencia la naturaleza preponderantemente sistémica del principio de equidad tributaria y su autonomía conceptual frente al principio de igualdad.