

**IMPUESTO ESPECÍFICO A LOS PECADOS O PLACERES
(*SIN TAX*): ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL CASO
COLOMBIANO (LEY 2.277 DE 2022) SOBRE SUPUESTOS
ECONÓMICOS**

SPECIFIC TAX ON SINS OR PLEASURES (*SIN TAX*):
CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF THE COLOMBIAN CASE
(LAW 2,277 OF 2022) ON ECONOMIC EVIDENCE

ARTÍCULO INÉDITO DE INVESTIGACIÓN

CÓMO CITAR ESTE ARTÍCULO (CHICAGO)

Rojas Arias, Juan Camilo. «Impuesto específico a los pecados o placeres (*sin tax*): Análisis constitucional del caso colombiano (Ley 2.277 de 2022) sobre supuestos económicos». *Revista de Derecho Aplicado LLM UC* 14 (2024). <https://doi.org/10.7764/rda.14.81796>

REVISTA DE DERECHO APLICADO LLM UC

Número 14
Diciembre 2024
ISSN: 2452-4344

Recepción: 27 de junio, 2024

Aceptación: 3 de diciembre, 2024

Resumen

En el presente artículo se proponen varias reflexiones de orden constitucional y económico debido a la implementación de un impuesto saludable sobre alimentos sólidos o líquidos con alta concentración de nutrientes críticos en Colombia. Para desarrollar estos planteamientos, se presentan los antecedentes y los cimientos constitucionales de los impuestos saludables; se describen los componentes de la jurisprudencia aplicable al objeto de estudio; se abordan los asuntos problemáticos desde un enfoque de validez y legitimidad constitucional; finalmente, se exponen algunas conclusiones y planteamientos sobre este tipo de impuestos.

Palabras clave: Impuesto saludable, impuesto a los pecados, sistema tributario, Constitución Política de 1991, Colombia.

Abstract

In this article, several constitutional and economic reflections are proposed due to the implementation of a healthy tax on solid or liquid foods with a high concentration of critical nutrients. To develop these approaches, I present the background and constitutional architecture of the figure under study; then, I describe the components of the jurisprudence applicable to the object of study; I address the problematic issues from a perspective of constitutional validity and legitimacy; finally, I present some conclusions and approaches about healthy taxes in Colombia.

Keywords: Healthy tax, sin tax, tax system, Constitution of 1991, Colombia

Juan Camilo Rojas Arias

Universidad de La Sabana
Bogotá, Colombia
camilor99@hotmail.com
<http://orcid.org/0000-0002-4051-0895>

Juan Camilo Rojas Arias es abogado de la Universidad de La Sabana, Colombia, doctor *cum laude* por la Universidad de Salamanca, España, con maestría en Análisis Económico del Derecho y Políticas Públicas de la misma universidad, y en Derecho Internacional del Instituto Superior de Derecho y Economía, España, así como especialista en Derecho Comercial de la Universidad de La Sabana. Ha sido profesor de cátedra de Fundamentos de Derecho Comercial y de la Empresa en la Universidad de La Sabana; Hacienda Pública en la Universidad Sergio Arboleda, Colombia; y Análisis Económico del Contrato en la maestría de Derecho Contractual en la Universidad Santo Tomás de Colombia. Es árbitro de la Superintendencia de Sociedades de Colombia y en el sector público y privado se ha desempeñado como asesor externo, director jurídico, secretario general y director ejecutivo, entre otros cargos.

Universidad de La Sabana
Bogotá, Colombia
camilor99@hotmail.com
<http://orcid.org/0000-0002-4051-0895>

Juan Camilo Rojas Arias is a Lawyer from the University of La Sabana, Colombia, Ph.D. *cum laude* from the University of Salamanca, Spain, with a master's degree in Economic Analysis of Law and Public Policies from the same university and in International Law from Instituto Superior de Derecho y Economía, Spain, as well as a specialist in Commercial Law from the University of La Sabana. He has been a professor of Commercial and Business Law at the University of La Sabana; Public Finance at the Sergio Arboleda University, Colombia; and Economic Analysis of Contracts in the master's degree in Contractual Law at the Santo Tomas University. He is also an arbitrator of the Superintendency of Corporations and in the public and private sectors he has served as an external advisor, head of legal departments, general secretary, and executive director, among others.

I. INTRODUCCIÓN

Una reflexión filosófica y económica sobre los impuestos nos puede mostrar su carácter poliédrico, incluso polémico, dependiendo desde el lente desde el cual se analice; de ahí que en ninguna esfera su tratamiento sea pacífico, revelando su naturaleza compleja.

Su análisis en cualquier ámbito de discusión resulta controvertido. Los impuestos se entienden como un instrumento del Estado moderno para obtener ingresos, representando la renuncia individual al lucro y a la libertad económica en favor de la entidad nacional. En este margen, es posible entender el carácter dual de los impuestos entre la esfera individual (libertad individual), la esfera colectiva (el deber social de tributar) y la interrelación que se concreta en la dependencia lógica y material de la libertad individual sobre el Estado —o lo colectivo—, ya que la garantía de los derechos reside en la fortaleza del control de lo público sobre lo individual, en termino de prestación, de control y de monopolio de la fuerza.

En virtud de esta estrecha interrelación se han sostenido las corrientes de bienestar de los Estados a través de los mecanismos de tributación y redistribución, así como a la provisión de servicios por parte del Estado. Esta realidad dual permite afirmar que la libertad individual es un constructo que depende de la solidez colectiva de una sociedad cuyo fundamento es la responsabilidad individual de todos.

La obligación de contribuir al financiamiento del Estado en Colombia se establece en la Constitución, su alcance y temporalidad se definen por la legislación tributaria. Cumplir con esta obligación implica diferentes aspectos del funcionamiento público y establece una relación jurídica entre el contribuyente y el Estado, donde se imponen obligaciones y se ejerce coerción para su cumplimiento. Además, desde una perspectiva económica, aceptada por la doctrina tributaria y constitucional colombiana, los impuestos pueden tener objetivos extrafiscales (ir más allá de su función recaudatoria) en la medida que pueden ser utilizados como mecanismos para intervenir en los mercados y promover objetivos de política pública, como sucede con los impuestos verdes, específicos o saludables.

En atención de esta última categoría de impuestos saludables, en los últimos años en el mundo se ha justificado la imposición de «impuesto a los pecados» (*sin taxes*), específicamente para los productos alimenticios —sólidos o líquidos— con azúcares añadidos. Los tomadores de decisión parten de la premisa según la cual el uso de instrumentos tributarios para orientar los hábitos de la población es una opción eficaz, puesto que

mientras recaudo se genera, se disminuye el consumo de este tipo de productos y, con ello, se reducen los problemas de salud pública asociados a la obesidad, como lo demuestra la experiencia con el tabaco.¹

Así, se ha argumentado que los impuestos son una herramienta eficiente para los propósitos descritos, además de configurar una fuente de ingresos corrientes para la nación. No obstante, la causalidad y los patrones del consumo de alimentos tienen características únicas, ya que la oferta es diversa, la producción es flexible, la industria tiende a reformularse de forma rápida y existen dos elementos de crucial atención: las preferencias individuales, que generan efectos de elasticidades cruzadas, y la alimentación de las personas, por lo cual hay serios efectos económicos y de evidencia que no deben pasar inadvertidos en un análisis constitucional sobre la materia.

A la luz de lo anterior, este trabajo se construye como un análisis específico sobre la viabilidad de gravar los placeres relacionados con la alimentación, como las bebidas con azúcares añadidos y los alimentos con alta densidad calórica, teniendo en cuenta tanto principios jurídicos como económicos. Para este propósito, bajo un método de investigación teórico y un enfoque cualitativo, se analizará la justificación teórica de los impuestos saludables a la luz de la jurisprudencia colombiana relevante, resaltando en este proceso la dimensión axiológica de lo que implica gravar tributariamente alimentos a fin de ilustrar un posible juicio de validez-legitimidad en la aprobación del artículo 54 de la Ley 2.277 de 2022,² mediante la cual se establecieron en Colombia los impuestos saludables, dirigidos a gravar el consumo de alimentos con un grado de procesamiento a los que se les haya adicionado³ o contengan intrínsecamente azúcares, sodio o grasas saturadas, y de bebidas no alcohólicas que tengan azúcar añadido. En virtud de su composición, se establecieron unas tarifas sobre las que se calcula el valor del impuesto, las cuales se establecieron de forma progresiva hasta 2025.

¹ La implementación de medidas regulatorias como los impuestos sobre el consumo de tabaco ha sido el precursor de todos los impuestos de consumo de naturaleza extrafiscal, como los creados para alimentos.

² La Ley 2.277 de 2022 fue publicada en el *Diario Oficial* núm. 52.217, del 13 de diciembre de 2022.

³ El impuesto saludable se causa así: i) en la producción, la venta, retiro de inventario o transferencia a título gratuito u oneroso que realice el productor, en la fecha de emisión de la factura o documento; equivalente, y a falta de estos, en el momento de la entrega o retiro, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria. Y ii) en las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien; en este caso, el impuesto se liquidará y pagará al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros. Así las cosas, se tiene que el responsable o sujeto pasivo de este impuesto son los productores o importadores de los productos indicados.

Para el objetivo establecido, el presente análisis examinará la compatibilidad de gravar alimentos a la luz de los principios constitucionales de equidad y progresividad, es decir, observando la capacidad económica de cada individuo de contribuir al fisco. Exploraremos cómo estos principios se relacionan con la naturaleza extrafiscal del impuesto saludable establecido, cuyo objetivo fundamental es proteger la salud pública, incurriendo en análisis cruzados de eficacia de la medida a la luz de evidencia económica, así como de sus efectos económicos a algunos segmentos de la población.

El objetivo es concluir con una síntesis de orden cualitativa de los hallazgos, para finalmente brindar algunas recomendaciones de política pública en la materia desagregando este análisis en las reglas constitucionales a observar en este tipo de procesos de tributación extrafiscal sobre alimentos.

2. EL PARAMETRO CONSTITUCIONAL A LA HORA DE EXPEDIR UN SIN TAX POR PARTE DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Como punto de partida, es preciso referirnos a la cuestionada constitucionalidad de la Ley 2.277 de 2022, ya que desde su promulgación se han interpuesto cinco demandas de inconstitucionalidad⁴ en contra artículo 54, que establece el impuesto saludable. Cabe precisar que estas demandas solo han versado sobre lo relacionado con la imposición de bebidas con azúcares añadidos, y ninguna ha abordado la complejidad del impuesto como un todo —comprendiendo el análisis constitucional y sus efectos bajo la imposición que recae sobre alimento y bebidas—, es decir, bajo la integralidad del artículo 54.

En concreto, las acciones han versado sobre la tarifa del impuesto y sobre la base gravable —el valor monetario del hecho o bien gravado, sobre el cual debe aplicarse la tarifa y así determinar el monto de la obligación tributaria—. El argumento propuesto era que al estructurarse las tarifas como un impuesto específico en función del azúcar, se trataría de una medida que afecta negativamente a productores de bebidas de menor valor en el mercado —el racional de este argumento es que el impuesto saludable en función del contenido específico de azúcar y no del precio venta, afecta en mayor medida a las categorías de producto de menor valor comercial, en razón que el impuesto representaría una mayor proporción dentro del valor de mercado el producto—. También se planteaba en ellas que no hay un asidero técnico para fijar una tarifa como la establecida, con lo cual se vulneran los principios de libertad de configuración del legislador, así como los

⁴ De las cinco acciones de constitucionalidad, dos fueron admitidas y se acumularon bajo el expediente D-15.129, las cuales ya tienen sentencia C-435 de 2023. A su vez, dos fueron rechazadas bajo los expedientes D-15.222 y D-15.401, y actualmente hay una que está bajo examen de admisión bajo el expediente D-15.680.

principios de la libertad de empresa y la libre competencia, con lo que se agregaría una gran dosis de inequidad al sistema tributario, en la medida que —según los accionantes— una estructura tributaria como la aprobada favorece a las empresas grandes del mercado.

A la fecha, ninguna acción se ha dirigido en contra de todo el texto del artículo, en el sentido que se propone en la presente disertación académica.

Como punto de partida, se considera apropiado empezar el análisis bajo la referencia de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de 1991. Sobre el artículo 338 descansa la estructura del sistema tributario bajo el principio de legalidad, el cual tiene diferentes alcances, como: la representatividad y reserva de ley, la certeza sobre sus elementos y la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas.

Por su parte, la esencia y la orientación del sistema tributario yacen sobre el artículo 363. Los principios allí incorporados permiten abstraer el principio agrupador de la igualdad, el cual se recoge tanto en la progresividad como en la equidad y la legalidad. Estos principios orientadores se abordarán *in extenso* en el análisis específico que ha hecho la Corte Constitucional a la hora de interpretar los límites constitucionales para establecer impuestos que chocan entre su objetivo y su efecto económico.

En esta línea de análisis, resulta clave reconocer los límites constitucionales que tiene el Congreso de la República a la hora de expedir leyes tributarias sobre la base de los principios orientadores ya mencionados. En este camino, la sentencia C-203, de 2021,⁵ resulta esclarecedora al decantar la competencia general del Congreso para expedir impuestos, así como sus elementos determinantes (sujeto activo, pasivo, hecho gravable).

Para el razonamiento constitucional colombiano, la amplitud del margen de configuración legislativa es razonable en virtud de las finalidades de la tributación, ya que su principal efecto es fondear «el mantenimiento, el fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado»,⁶ lo cual se proyecta en la solidaridad de contribución de los ciudadanos (artículos 95 a 99 de la Constitución) en lo económico, así como en los fines del Estado (artículos 1 y 2 de la Constitución).

⁵ Esta sentencia constitucional se instauró en contra del artículo 4 (parcial) de la Ley 2.010 de 2019, por la presunta vulneración de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución, relativos a los principios de igualdad y equidad en materia tributaria. En este análisis, la Corte reiteró su jurisprudencia sobre el amplio margen de configuración legislativa del Congreso de la República en materia de tributación.

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-117 de 2018 y sentencia C-209 de 2016.

No obstante, este margen de configuración⁷ no es una hoja en blanco que se pueda utilizar al arbitrio exclusivo del legislador, toda vez que esa facultad se encuentra limitada por los principios orientadores en particular, los previstos por los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política de 1991, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad. Para ilustrar estos derroteros, la sentencia C-056 de 2021⁸ señaló que el legislador tiene la facultad de intervenir en la economía para regular las libertades económicas, los servicios públicos y promover el desarrollo sostenible. Sin embargo, esta potestad no es ilimitada.⁹ Según la jurisprudencia constitucional, los fundamentos de la intervención deben estar expresamente señalados en la Constitución y deben cumplir con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El *test* integrado de proporcionalidad es utilizado para evaluar si una norma de intervención económica cumple con los requisitos constitucionales. En resumen, este *test* implica verificar si la norma limita algún derecho constitucional, si persigue una finalidad legítima y si es proporcionada en términos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La intensidad del *test* puede variar según el caso y se utiliza una escala triádica: débil, intermedio o estricto.

⁷ Si se quiere profundizar sobre la discrecionalidad legislativa en asuntos tributarios, se pueden consultar las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: sentencia C-178 de 2016, sentencia C-222 de 1995 y sentencia C-252 de 1997, sentencia C-007 de 2002, sentencia C-198 y sentencia C-1021 de 2012, sentencia C-264 y sentencia C-766 de 2013, sentencia C-291 y sentencia C-555 y sentencia C-668 de 2015, sentencia C-178 y sentencia C-393 de 2016, sentencia C-010 de 2018 y sentencia C-278 y sentencia C-304 de 2019, entre otras.

⁸ Esta acción pública de inconstitucionalidad se instauró contra el artículo 296 de la Ley 1.955 de 2019, por la cual se expide el «Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”», por considerarse que violaba varios mandatos de orden supremo, como el principio de reserva de ley, la potestad reglamentaria del presidente de la República, el derecho a la igualdad y la libre competencia, la libertad de empresa y la iniciativa privada y la finalidad social del Estado, así como el mandato de prestación eficiente de los servicios públicos.

⁹ Si se quiere profundizar sobre los límites a la discrecionalidad legislativa en asuntos tributarios, se pueden consultar las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: sentencia C-544 de 1993, sentencia C-419 de 1995, sentencia C-674 y sentencia C-741 de 1999, sentencia C-1060A de 2000, sentencia C-007 y sentencia C-261 de 2002, sentencia C-1003 de 2004, sentencia C-1261 de 2005, sentencia C-287 de 2006, sentencia C-198 de 2012, sentencia C-615, sentencia C-717 y sentencia C-766 de 2013, sentencia C-555, sentencia C-600, sentencia C-657 y sentencia C-743 de 2015, sentencia C-388 de 2016, sentencia C-521 y C-270 y sentencia C-606 de 2019.

En línea con lo descrito, la jurisprudencia ha determinado que la intervención del legislador en la economía, como la creación de impuestos, es limitada y debe obedecer a finalidades constitucionales, debe ser razonable¹⁰ y ajustada al principio de proporcionalidad.¹¹

De forma concomitante, la jurisprudencia constitucional colombiana ha erigido, en adición de los criterios expuestos, otros parámetros de obligatoria observación para el legislador, como la igualdad.¹² Para abordar este límite impositivo, es necesario delimitar el objeto de análisis, ya que de este principio se pueden derivar sendas reflexiones en cuanto a la orientación del sistema tributario en distintos temas, como las exenciones,¹³ los mínimos vitales, la canasta básica familiar y la diferenciación positiva en procura de la progresividad.

En clave de concreción, el argumento reposa en la prohibición de los privilegios como regla general, pero está supeditada a una excepción enmarcada en términos de justicia constitucional, en la medida que los tratos diferenciados vía excepción se pueden aceptar siempre que sus fines sean adecuados con la orientación del sistema y con la finalidad del trato diferenciado; esto, en otras palabras, se desarrolla en el denominado *test* de igualdad.¹⁴

¹⁰ Corte Constitucional, sentencias C-060 y sentencia C-117 de 2018.

¹¹ Sobre el principio de proporcionalidad, la sentencia constitucional T-122 de 1992 estableció que «los medios escogidos por el legislador no solo deben guardar proporcionalidad con los fines buscados por la norma, sino compartir con su carácter de legitimidad. *El principio de proporcionalidad busca que la medida no solo tenga fundamento legal, sino que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados, o que ello suceda en grado mínimo*» (el destacado es nuestro).

¹² Corte Constitucional, sentencia C-060 y sentencia C-117 de 2018.

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-940 de 2002.

¹⁴ La Corte Constitucional establece un método de dos pasos para evaluar si una norma viola el principio de igualdad: i) *identificación de la desigualdad*: se compara a las personas o situaciones afectadas por la norma para determinar si hay un trato desigual; ii) *justificación de la desigualdad*: se evalúa si existe una razón constitucionalmente válida para ese trato desigual. La intensidad del análisis depende del tipo de norma y de los derechos afectados: i) *escrutinio leve*: para normas generales, especialmente económicas y tributarias; se verifica si la medida es razonable y no arbitraria. ii) *Escrutinio intermedio*: cuando hay indicios de arbitrariedad o se afectan derechos fundamentales de manera moderada; se exige que el fin sea importante y el medio adecuado. iii) *Escrutinio estricto*: para casos de discriminación o afectación grave de derechos fundamentales. Se exige que el fin sea imperioso, el medio necesario y que los beneficios superen los costos. La elección del nivel de escrutinio depende de factores como: la materia regulada; los principios constitucionales o derechos fundamentales en juego; o los grupos de personas afectados. A efectos de claridad, se puede consultar la Corte Constitucional, sentencia C-093 de 2001, analizando un caso de familia detalla en profundidad el concepto constitucional de igualdad, el juicio de proporcionalidad, así como el *test* de igualdad.

Bajo la misma línea argumental, el principio de progresividad lo podemos desarrollar como un marco orientativo de la fiscalidad colombiana —y de la mayoría de los sistemas tributarios del mundo—, en la medida en que la imposición efectiva que se realice debe atender las condiciones fácticas de riqueza de los contribuyentes, procurando construir un sistema tributario donde el aporte sea proporcional a la capacidad contributiva.¹⁵

De forma más precisa, en las sentencias C-419 de 1995¹⁶ y C-643 de 2002,¹⁷ la Corte desarrolló el principio de progresividad como un criterio orientador de la fiscalidad. Esto supone que se debe asignar una mayor carga tributaria a quienes tienen mayor capacidad contributiva en términos de ingreso o patrimonio.

A la luz de lo anterior, a efectos de los límites a la potestad legislativa en asuntos tributarios, la jurisprudencia ha desarrollado sustancialmente los principios de proporcionalidad y progresividad en el sistema tributario colombiano. De este modo, las decisiones de política tributaria deben tener una proporcionalidad clara y un enfoque de progresividad marcada, en el que el recaudo en mayor medida provenga de aquellos contribuyentes que más tienen, es decir, que quien posea más riqueza debe aportar más en términos reales. Esto último, el criterio de materialización de la progresividad, se abordará más adelante.

Ahora bien, decantadas las líneas principales en torno a los límites de configuración legislativa en asuntos tributarios, es oportuno abordar los parámetros específicos arrojados por el artículo 363 constitucional, conforme al cual el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Estos principios han sido decantados en distintas oportunidades por la Corte Constitucional en control abstracto de constitucionalidad, así:

De acuerdo con la jurisprudencia [Corte Constitucional, sentencia C-600 de 2015, sentencia C-120 de 2018 y sentencia C-056 de 2019], la equidad tributaria tiene dos manifestaciones:

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

¹⁶ Acción de inconstitucionalidad en contra del numeral 2 del artículo 24 de la Ley 142 de 1994, que consagró una exención por siete años del impuesto de renta y complementarios en favor de las empresas de servicios públicos domiciliarios del orden municipal, para lo cual se analizó en detalle lo relativo a los principios básicos de la tributación en Colombia, entre lo que se destaca a la progresividad.

¹⁷ Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y el artículo 2 del Decreto 2.509 de 1985, por considerar que establecen un tratamiento diferenciado a los contribuyentes para efectos del impuesto a la renta y complementarios, en la medida que las normas dan un tratamiento distinto a los ingresos de trabajo dependiendo de si se trata de asalariados o de trabajadores independientes.

- i. La equidad horizontal, según la cual «los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago» [sentencia C-397 de 2011]; y
- ii. La equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen.¹⁸

Debido a que la equidad es un principio de obligatoria observancia para el legislador, conviene ponderar sus múltiples funciones e interpretaciones constitucionales en el orden tributario,¹⁹ así:

- Es un principio estructural: Se aplica a todo el sistema tributario, no solo a impuestos individuales, de esta forma orienta a que el contenido tributario sea armónico con los demás principios constitucionales, especialmente los derivados del Estado social de derecho.²⁰
- Implica considerar la capacidad contributiva: Las personas deben pagar impuestos según sus ingresos y posibilidades;²¹ de esta forma, también se deben gravar los bienes con un criterio que atienda esta lógica (preferir gravar bienes de lujo y evitar gravar bienes de primera necesidad).²²
- Requiere progresividad: Los impuestos deben gravar más a quienes tienen mayores ingresos.²³ Bajo esta orientación, tanto la academia como los desarrollos jurisprudenciales en Colombia reconocen que la progresividad se desarrolla de forma concreta en impuestos directos mediante tarifas progresivas acordadas

¹⁸ Corte Constitucional, sentencia C-431 de 2020.

¹⁹ La equidad constitucional es un concepto amplísimo de diversas acepciones y usos. Si se quiere profundizar en su concepto y alcance, se puede consultar Juan Camilo Rojas Arias, «Delimitación del concepto de equidad en la Constitución Política de 1991: Análisis de fundamentación jurisprudencial y de análisis económico del derecho», *Con-Texto* 47 (2018): 11-39.

²⁰ Corte Constitucional, sentencia C-057 de 2021.

²¹ Corte Constitucional, sentencia C-218 de 2015.

²² Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

²³ Corte Constitucional, sentencia C-426 de 2005. En este caso, el actor fundamentó la acción de inconstitucionalidad en la similitud entre los servicios de telefonía móvil y los de telefonía pública básica conmutada o telefonía fija. Sostuvo que no debería existir asimetría en el tratamiento tributario en virtud de los principios de igualdad, equidad y progresividad que gobiernan la actividad impositiva del Estado y su proyección en impuestos indirectos como el IVA.

al nivel de ingresos. En el caso de impuestos indirectos, la progresividad es menos clara y se basa en la presunción de mayor capacidad adquisitiva de aquellos que gastan en bienes o servicios más costosos.

- Tiene límites: El legislador no puede crear impuestos que sean claramente injustos o que afecten de manera desproporcionada a los más vulnerables.
- Debe ser eficiente:²⁴ Los impuestos se pueden analizar desde un enfoque dual: desde un enfoque de hacienda pública, conforme al cual la estructura impositiva debe recaudar lo suficiente (cumplir su objetivo recaudatorio),²⁵ así como desde un enfoque de mercado, donde la tributación tenga un diseño que genere las menores distorsiones posibles en la economía.²⁶ Ligado a esta visión de análisis económico tributario, la Corte Constitucional colombiana ha incluido en esta categoría la neutralidad del tributo²⁷ desde un enfoque agregado, es decir, conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.²⁸

En esta concreción, vale reseñar que también la Corte Constitucional ha desarrollado criterios para evaluar la constitucionalidad de los impuestos. Bajo estos criterios, para analizar impuestos como el saludable (dirigido sobre alimentos) se deben considerar los siguientes marcos referenciales:

²⁴ Para profundizar sobre la eficiencia y sus parámetros de observancia, ver la sentencia C-419 de 1995, la sentencia C-261 de 2002 y la sentencia C-397 de 2011.

²⁵ Sobre el recaudo y su eficiencia como parámetro de constitucionalidad, ver la sentencia C-690 de 1996, la sentencia C-252 de 1997, la sentencia C-1060 A de 2001 y la sentencia C-833 de 2013.

²⁶ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003 y sentencia C-551 de 2015.

²⁷ Corte Constitucional, sentencia C-989 de 2001. Acción de inconstitucionalidad en contra de la disposición que establecía la posibilidad de devolución de IVA cuando se realicen compras con medios electrónicos. En tal virtud, se solicitó que las expresiones «con tarjetas de crédito o débito» y «mediante tarjetas de crédito o débito» del primer inciso del artículo 33 de la Ley 863 de 2003 y los incisos segundo y tercero del mismo fueran declaradas inexequibles. Según el demandante, la disposición acusada le confiere un tratamiento injusto, inequitativo y excesivamente gravoso al hecho de adquirir bienes y servicios con moneda de curso legal, frente a las adquisiciones de los mismos bienes y servicios que se paguen con tarjeta crédito o débito. Por su parte, la Corte consideró ese mecanismo como ajustado a la Constitución y lo declaró exequible, por cuanto contribuía a la formalización y a un mayor recaudo tributario.

²⁸ Si se quiere profundizar en la cognición constitucional de la eficiencia, se recomienda consultar la sentencia C-419 de 1995 y la sentencia C-261 de 2002.

- La justificación del trato desigual: Si existe una razón válida para tratar de manera diferente a las personas.
- La razonabilidad en cuanto a no gravar bienes previamente desgravados,²⁹ así como la cantidad. De esta forma, el legislador debe ser cuidadoso de no gravar indiscriminadamente bienes o servicios, toda vez que debe haber una deliberación pública y tratándose de bienes esenciales es necesario medir el impacto en el derecho al mínimo vital y la igualdad real y efectiva.³⁰
- El impacto en el mínimo vital: Los impuestos no deben poner en riesgo el acceso a bienes y servicios esenciales.³¹
- La existencia de políticas compensatorias: Partiendo de la base del concepto de amplio margen de configuración legislativa, es posible para el legislador gravar bienes de primera necesidad, facultad que se debe delinear sobre los principios orientadores ya decantados, así como prever mecanismos de com-

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

³⁰ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

³¹ Sobre este punto, es iluminadora la sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003, en la que, de ocho cargos admitidos, la Corte declaró inexecutable el último, relativo al artículo 116 de la Ley 788 de 2002, por cuanto vulneró los principios de progresividad, equidad y mínimo vital al extender la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva de la población menos favorecida; bienes y servicios de los cuales —a juicio de la Corte— dependía el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social. Esta sentencia resolvió varios cargos de inconstitucionalidad contra la Ley 788 de 2002, esencialmente sobre la sobretasa de renta y los impuestos creados que recaían sobre bienes o servicios de carácter esencial. La sentencia abordó varios temas relacionados con la progresividad tributaria, la justicia material del gasto y el mínimo vital. Esta sentencia ha sido uno de los pilares de decisiones posteriores en torno a cómo interpretar las normas tributarias desde el ámbito constitucional.

pensación y amplia deliberación democrática sobre que gravar con el objetivo de mitigar su impacto en los más vulnerables.³²

- La sustituibilidad del producto gravado.³³ Un criterio de forzosa observancia en impuestos indirectos y dirigido sobre bienes o servicios esenciales (por ejemplo, los alimentos).

Sobre la base de los últimos tres criterios de esta lista, es marcada la tendencia de la Corte Constitucional colombiana de dar un tratamiento preferencial y protector sobre los bienes de primera necesidad,³⁴ integrantes a su vez de la canasta básica familiar,³⁵ cuya visión

³² Corte Constitucional, sentencia C-592 de 2019. Esta sentencia tuvo como base una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 477 (parcial) del Estatuto Tributario (artículo 188 de la Ley 1.819 de 2016). El accionante alegó la presunta configuración de una omisión legislativa relativa, que se estructura a partir de no incluir los aceites y margarinas de consumo humano dentro de los bienes exentos de la tarifa general del IVA. A su juicio, dicha medida vulnera el derecho a la igualdad, así como los principios de progresividad, equidad y eficiencia en que se funda el sistema tributario (artículos 13 y 363 de la Constitución), por cuanto se trata de bienes de primera necesidad a los cuales el legislador históricamente les ha otorgado un tratamiento diferencial y, por consiguiente, al establecer la tarifa general del IVA del 19% se quebrantan las precitadas disposiciones constitucionales. La Corte consideró que no se presenta la omisión legislativa relativa alegada, por cuanto las medidas legislativas que establecen tributos, exenciones, exclusiones y beneficios tributarios no necesariamente son inexecutable por gravar un bien de primera necesidad, al no traer como efecto la introducción de una dosis manifiesta de regresividad al sistema tributario en su conjunto, de tal manera que pueda considerarse que el legislador excedió su amplia potestad de configuración normativa. Preciso la Sala Plena que los aceites y margarinas de consumo humano ya habían sido gravados en reformas tributarias previas, por lo que su consagración en la Ley 1.819 de 2016 en modo alguno comporta ahora una omisión legislativa relativa frente a un deber relacionado con el derecho a la equidad de trato que en un Estado social.

³³ La sustituibilidad de la demanda es un concepto económico que implica que, ante un aumento del precio de determinado bien, los consumidores puedan reasignar sus recursos para otros productos de igual propósito y calidad.

³⁴ Revisando las sentencias C-100 de 2014, sentencia T-426 de 1992 y sentencia C-776 de 2003 de la Corte Constitucional, se puede concluir que los bienes de primera necesidad son aquellos que consumen amplios sectores de la población y satisfacen aspectos vitales de sus necesidades básicas. Estos bienes son indispensables para garantizar condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación y el libre desarrollo de la persona humana.

³⁵ Cuando hablamos de *canasta familiar*, hacemos referencia a los productos y servicios que necesitan las personas para su sostenimiento diario, quincenal o mensual.

tiene por objeto proteger los ingresos de los hogares colombianos, especialmente los de menores recursos. Esto se debe a que este tipo de consumidores no tienen una variedad amplia de opciones de consumo y están forzados a adquirirlos, sin posibilidad de sustituirlos por otros que estén exentos o gravados con la tarifa diferencial.³⁶

Delimitados los marcos referenciales de orden constitucional en asuntos tributarios, y conforme al objeto de análisis de este artículo, resulta inminente decantar los ejes de observancia de rango constitucional que debe atender un impuesto con finalidad saludable (*sin tax*) y de naturaleza extrafiscal.

En primer término, cualquier impuesto debe mantener su armonía estructural con los principios constitucionales, independiente de la forma o el objeto de la tributación. En el caso específico de un impuesto saludable estructurado sobre alimentos, se debe verificar su alcance y con esto determinar si la medida tributaria recae sobre alimentos de características esenciales, puesto que, de recaer sobre esta categoría de bienes, a la luz de los principios y marcos referenciales desarrollados *supra*, su imposición tiene ciertas limitaciones, como tender a la progresividad, considerar la razonabilidad y la proporcionalidad de la medida. Asimismo, la medida debe justificarse en la consecución de otros objetivos tributarios, económicos o constitucionalmente relevantes. Por consiguiente, la validez constitucional de un *sin tax* que recaiga sobre alimentos esenciales estará supeditada a la atención de los parámetros expuestos, con criterios de razonabilidad legislativa y proporcionalidad de la medida.

En cuanto a la eficiencia, resulta valioso a los criterios de análisis constitucional analizar si el impuesto específico al consumo es en realidad una medida eficiente desde la óptica de la finalidad de salud pública que persigue y de los costos que genera su establecimiento.

Con el contexto delimitado, a continuación, se desarrollarán el respectivo análisis en torno a la equidad, a la eficacia y a la validez de un *sin tax* como el aprobado en Colombia.

3. DESARROLLO DE LOS PRESUPUESTOS ESPECÍFICOS DE ANÁLISIS AL IMPUESTO SALUDABLE, APROBADO EN EL ARTÍCULO 54 DE LA LEY 2.277 DE 2022

El impuesto saludable aprobado sobre alimentos (sólidos y líquidos) crea un nuevo gravamen sobre una categoría amplia de alimentos³⁷ y bebidas,³⁸ que adicionalmente se suma a

³⁶ Corte Constitucional, sentencia C-592 de 2019.

³⁷ Alimentos a los que se les haya adicionado, como ingredientes: azúcares, sal/sodio o grasas y su contenido supere los siguientes valores: 300 mg por cada 100 g de sodio; 10% del total de la energía del alimento provenga de los azúcares libres; 10% de las calorías provenientes de las grasas. En esta categoría quedaron inmersos los productos de panadería, pastelería o galletería, embutidos, artículos de confitería, productos a base de cereales, frutas confitadas, confituras jaleas y mermeladas, preparaciones para salsas y helados, entre otros.

³⁸ Jugos de fruta, bebidas a base de malta, mezclas en polvos de extractos, aguas carbonatadas, té, aguas con azúcar añadido, bebidas deportivas, bebidas energizantes. Este impuesto está en función del nivel de azúcar de cada producto.

la carga preexistente del impuesto de valor agregado (IVA)³⁹ que tienen estas categorías de productos.

De esta manera, se tomará evidencia de datos estadísticos en Colombia, así como estudios de economía, para sustraer posibles efectos de esta medida para cotejarlos con los derroteros constitucionales expuestos en antecedencia, de cara a exponer algunas reflexiones sobre su validez en el orden constitucional.

3.1. Análisis sobre la imposición de un impuesto saludable sobre alimentos de cara a los principios constitucionales en materia tributaria: Visión constitucional de razonabilidad en materia legislativa

Los impuestos específicos al consumo, como los aplicados a las bebidas azucaradas y los alimentos sólidos, son impuestos indirectos que gravan el acto de consumo en lugar de a las personas directamente en función de su ingreso (es indiferente de la situación económica). Esta clase de gravamen se ha estudiado profundamente desde la economía, teniendo ya como concepto incontrovertible que esta clase de impuestos, en términos generales, pueden generar una carga desigual entre los diferentes segmentos de la población y afectar en mayor medida a aquellos con menos recursos.⁴⁰ No obstante, tratándose de impuestos extrafiscales, teóricamente se admite la discriminación positiva, en la medida que lo que se busca es un desincentivo de una acción que socialmente se quiere disuadir —en este caso, el consumo de determinados alimentos sólidos o líquidos—.

A pesar de la finalidad extrafiscal, no se debe perder de vista que la imposición de gravámenes adicionales en algunos productos sin considerar *ex ante* la capacidad contributiva puede llevar a una mayor regresividad en el sistema tributario, afectando el mínimo vital de las personas y generando una carga desproporcionada en aquellos con menos ingresos.

³⁹ El impuesto al valor agregado (IVA) es un tributo indirecto que grava el consumo y que se aplica a algunos bienes o servicios. Se cobra en cada etapa del proceso económico, desde la producción y la importación hasta la distribución. En Colombia, la tarifa general del IVA es del 19%, pero existen tarifas reducidas del 5% para algunos productos básicos como alimentos y medicamentos, y del 0% para servicios educativos y algunas exportaciones.

⁴⁰ Esta visión con amplia aceptación social y económica se desarrolla a partir de trabajos como los de Joseph Stiglitz y M. Shahe Emran, «On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries», *Journal of Public Economics* 89, n.º 4 (2005): 599-623; A. B. Atkinson, «Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy», *The Canadian Journal of Economics* 10, n.º 4 (1977): 590-606; y Emmanuel Saez, «Direct or Indirect Tax Instruments for Redistribution: Short-Run Versus Long-run», *Journal of Public Economics* 88, n.º 3-4 (2004): 503-518.

La sentencia C-776 de 2003⁴¹ establece en cabeza del Congreso la obligación de considerar la capacidad de las personas para soportar la carga tributaria, especialmente cuando se trata de impuestos indirectos que afectan los recursos necesarios para una subsistencia digna y autónoma.

En ese sentido, los impuestos saludables implementados en la reforma tributaria de 2022, que incluyen productos populares⁴² en los sectores de bajos ingresos, pueden tener un impacto significativo en el mínimo vital de estas personas y generar una carga desproporcionada en aquellos con menos recursos.⁴³

Habida cuenta del marco de observancia establecido por la jurisprudencia constitucional colombiana, y sobre el escenario de gravar alimentos que forman parte del arraigo popular y que pueden ser esenciales, es interesante dar alcance al principio de legalidad en su dimensión normativa,⁴⁴ en el que se le exige al Congreso de la República, en su potestad legislativa, desarrollar un criterio de razonabilidad⁴⁵ y ecuanimidad como

⁴¹ Sentencia constitucional que abordó la acción de inconstitucionalidad contra la Ley 788, del 27 de diciembre de 2002, «por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones», y sus artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 114 y 116.

⁴² Embutidos y productos similares de carne, chocolate, mezclas y pastas para la preparación de panes, pasteles o galletas, hojuelas o copos de maíz, cereales en grano, obleas, pastas secas de harina, almidón o fécula, hortalizas preparadas o conservadas, confituras, jaleas y mermeladas, helados, salsas preparadas, condimentos y sazoadores, refrescos, gaseosas o bebidas carbonatadas, jugos de fruta, energizantes, bebidas tipo té o café, aguas con saborizantes, mezclas en polvo con azúcares añadidos.

⁴³ La Corte Constitucional, en sentencia T-678 de 2017, estableció que «el derecho al mínimo vital ha sido definido por esta Corte como la porción de los ingresos del trabajador o pensionado que están destinados a la financiación de sus necesidades básicas, como la alimentación, la vivienda, el vestido, el acceso a los servicios públicos domiciliarios, la recreación, la atención en salud, prerrogativas cuya titularidad es indispensable para hacer efectivo el derecho a la dignidad humana, valor fundante del ordenamiento jurídico constitucional».

⁴⁴ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

⁴⁵ El *test* de razonabilidad es un método usado para evaluar la constitucionalidad de las leyes, en donde se diferencian dos niveles de análisis: *test leve*, en donde se verifica si el fin y los medios son legítimos y adecuados; y *test estricto*, que se aplica a casos donde puede existir discriminación o hay afectación a derechos fundamentales, exigiendo que en este escenario el fin sea imperioso y no haya alternativas menos restrictivas que la empleada para conseguir el fin constitucionalmente perseguido.

parámetro mínimo de racionalidad deliberativa. Esto implica que cada decisión impositiva sobre aspectos relacionados con derechos fundamentales o bienes y servicios esenciales debe tener, antes de su establecimiento en el ordenamiento jurídico, una verificación de razonabilidad respecto de los fines constitucionales perseguidos, así como la idoneidad de los medios adecuados para lograr el fin perseguido, todo lo cual debe respetar irrestrictamente los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario.

A la luz de lo indicado, el juez constitucional colombiano, de cara a una norma con serias implicaciones transversales en la economía y en la sociedad, le otorga contenido normativo y material al principio de legalidad, con la idea de vincular su alcance con el principio democrático y con el contexto del sistema tributario dispuesto por la Constitución. De esta forma, lo emplea como una razón para condicionar su factibilidad a la luz de los principios básicos de la razonabilidad de la medida.

Así las cosas, los legisladores, además de representar a la ciudadanía (función de representación política), tienen la obligación de respetar los principios constitucionales cuando crean nuevas leyes, especialmente en materia tributaria. Por consiguiente, en la dimensión que se analiza, el legislador debe tener claro cuál es el fin constitucional de la ley y asegurar que su contenido atienda los criterios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad.

Sobre la base de lo expuesto, es factible extraer algunos elementos de pertinencia al análisis de constitucionalidad de la medida, a la luz de la equidad y la legalidad:

- Es un elemento esencial de la razonabilidad constitucional entender la eficacia de la medida como parámetro de salud pública, así como la distribución de los efectos económicos de la medida.
- Entender los determinantes del consumo de los alimentos y las condiciones económicas ligadas a estos patrones.
- Dados los previsibles efectos de regresividad que impone a la sociedad el establecimiento de estos impuestos indirectos sobre alimentos, es indispensable el desarrollo de medidas compensatorias de orden presupuestal que se generan con ese recaudo tributario adicional, y que deben estar dirigidos a aquellos segmentos poblacionales más pobres afectados con la medida.

A partir de lo anterior, ahora se analizarán los derroteros de equidad, eficiencia y validez-legitimidad frente a los parámetros de razonabilidad expuestos, y se desarrollará la visión constitucional de eficiencia, analizando alguna evidencia disponible sobre la eficacia de la medida, así como del posible efecto socioeconómico (regresividad) de un impuesto saludable.

3.2. Sobre la eficacia del impuesto: Una mirada a la evidencia sobre la incidencia de los impuestos saludables en la salud

3.2.1. Eficacia de los impuestos como medidas de salud pública: Una mirada a las recomendaciones institucionales

Como punto de partida, es indudable el rol activo que desempeñan los organismos internacionales como la Organización Mundial de la Salud (OMS) en la materia de análisis. Así las cosas, desde 2016, la OMS ha recomendado a los principales tomadores de decisiones del mundo adoptar impuestos a las bebidas azucaradas (*sin tax*), basándose en el informe «Políticas fiscales para la dieta y la prevención de las ENT».⁴⁶ Sin embargo, los impuestos a las bebidas azucaradas han fallado repetidamente a la hora de cumplir con el umbral de evidencia de la propia OMS para que se clasifique como una «mejor alternativa» (*best buy*).

Prueba de esto es que, en 2017, dicha organización identificó dieciséis intervenciones⁴⁷ de políticas de *best buy* (entre 88 en total) para mejorar la salud pública de manera costoeficiente a través de su propio análisis *choosing interventions that are cost-effective* (CHOICE). La organización reconoció que los impuestos a las bebidas azucaradas no calificaban como *best buy*.

Una vez más, en 2023, la OMS llevó a cabo una revisión de su lista de *best buy* en asuntos de salud pública relacionados con la alimentación. En ella quedó patente que los impuestos sobre las bebidas azucaradas no han alcanzado su propio umbral de eficiencia⁴⁸ para pasar

⁴⁶ Organización Mundial de la Salud, «Global Recommendations on Physical Activity for Health: Executive Summary», National Library of Medicine, 2010, <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/books/NBK305060/>.

⁴⁷ Organización Mundial de la Salud, «Tackling NCDs: “Best buys” and Other Recommended Interventions for the Prevention and Control of Non-Communicable Diseases» (WHO/NMH/NVI/17.9), 2017, <https://www.who.int/publications/i/item/WHO-NMH-NVI-17.9>.

⁴⁸ Vale la pena tener en cuenta que en esta fase de trabajo de 2023, la OMS amplió las *best buy* de 16 a 28, lo que hizo evidente que sobre los impuestos a las bebidas azucaradas aún no se tiene evidencia que permita clasificar una intervención recomendada de nivel *best buy*, al efecto se transcribe un aparte del informe, así: «De las 58 intervenciones rentables, se considera que 28 son las más rentables y factibles de implementar [...], en comparación con las 16 intervenciones de la versión anterior». Así las cosas, se tiene que, aun habiéndose ampliado el catálogo de medidas recomendables, un impuesto a las bebidas azucaradas no estaba entre las 16 intervenciones principales de la OMS en 2023 en términos de costo-eficiencia.

a la categoría de *best buy* de intervenciones recomendadas a los tomadores de decisiones de los países.⁴⁹

A consecuencia de los aportes de la OMS como principal eje internacional en asuntos de salud pública, es posible advertir que no existe una evidencia incontrovertible, ya que los resultados son heterogéneos, abriendo un gran debate sobre su replicabilidad en distintos contextos y entornos, en esta vía, aún se desconocen muchos efectos no observados en el desempeño empírico de los impuestos en el proceso de alimentación, de modo que tampoco hay cuantificación que demuestre de manera causal un resultado de salud debido al impuesto. No obstante, aun cuando la evidencia es heterogénea, sí que es amplia su promoción como medida de impulso en salud pública para ser adoptada por parte de los gobiernos, lo cual puede ser explicable por la fácil implementación de la medida y por los efectos positivos en términos de recaudo que puede significar para los Estados.

En conclusión, si bien los impuestos saludables en alimentación⁵⁰ gozan de amplia propaganda para su implementación como medio de recaudo y desincentivo de consumo, a la luz de la evidencia de la OMS y su trabajo de recopilación justificada en evidencia de costo-efectividad, es posible determinar que dentro de la política fiscal que promueve la OMS, la tributación específica al consumo de bebidas azucaradas no muestra resultados incontrovertibles en términos de salud, puesto que existen decisiones de política más costoeficientes (por ejemplo, el etiquetado frontal de advertencia).

3.2.2. La relación del impuesto con reducción de peso, consumo y una mejoría en salud

Hay una amplia bibliografía que ha buscado cuantificar los efectos económicos de los *sin taxes* a las bebidas azucaradas. *A contrario sensu*, no existe una nutrida fuente de estudios que estimen los efectos en la pérdida de peso a causa de un impuesto que grave el consumo.

⁴⁹ Organización Mundial de la Salud, «Political Declaration of the Third High-level Meeting of the General Assembly on the Prevention and Control of Non-communicable Diseases and Mental Health», EB152/6 (10 de enero de 2023), https://apps.who.int/gb/ebwha/pdf_files/EB152/EB152_6-en.pdf.

⁵⁰ El objeto principal de la regulación sobre los impuestos saludables recae sobre el sector de bebidas azucaradas, siendo marginal la tributación sobre alimentos sólidos. El caso de México es innovador, ya que ese fue un país pionero en implementar un impuesto *ad valorem* de 8% a los alimentos no básicos altos en densidad energética, como confitería, derivados de la cocoa, flanes y ponqués, dulces derivados de frutas y verduras, esparcibles de maní, dulce de leche, comidas procesadas a base de cereales y helados.

En estos, generalmente, se utilizan modelos lineales y estáticos para dichas estimaciones, que, según Lin y otros,⁵¹ sobrestiman significativamente la pérdida de peso derivada de la reducción de la ingesta de energía en 63% en el primer año, en 346% en el quinto y en 764% en el décimo, lo que conduce a expectativas poco realistas para las estrategias de intervención contra la obesidad.⁵²

No obstante, se analizó una serie de estudios,⁵³ observándose que los resultados son heterogéneos y, en algunos casos, nulos, por lo cual es crucial considerar la replicabilidad de los resultados en clave del contexto colombiano y de cualquier contexto nacional, a la luz de la razonabilidad de la medida en atención a la heterogeneidad de sus resultados.

⁵¹ Biing-Hwan Lin y otros, «Measuring Weight Outcomes for Obesity Intervention Strategies: The Case of a Sugar-sweetened Beverage Tax», *Economics & Human Biology* 9, n.º 4 (2011): 329-341.

⁵² Otra cuestión que hay que considerar es la confluencia de factores positivos y negativos en la alimentación. Por consiguiente, no resulta conveniente una regla general de causalidad entre las enfermedades crónicas transmisibles (ECT) y las dietas, debido a que los estudios no son concluyentes, pues diferentes estudios de metaanálisis y revisiones sistemáticas sugieren que en algunos casos es difícil llegar a consensos, debido a que tanto las dietas como los alimentos y bebidas tienen ingredientes y nutrientes tanto beneficiosos como riesgosos para la salud, los cuales interactúan entre sí. Sheng Yuan y otros, «Chocolate Consumption and Risk of Coronary Heart Disease, Stroke, and Diabetes: A Meta-analysis of Prospective Studies», *Nutrients* 9, n.º 7.

⁵³ María A. Cabrera Escobar y otros, «Evidence that a Tax on Sugar Sweetened Beverages Reduces the Obesity Rate: A Meta-analysis», *BMC Public Health* 13 (2013): 1.072; Jason M. Fletcher, David E. Frisvold y Nathan Tefft, «The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weight Outcomes», *Journal of Public Economics* 94, n.º 11-12 (2010): 967-974; Euna Han y Lisa M. Powell, «Consumption Patterns of Sugar-sweetened Beverages in the United States», *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics* 113, n.º 1 (2013): 43-53; Alyson H. Kristensen y otros, «Reducing Childhood Obesity Through US Federal Policy: A Microsimulation Analysis», *American Journal of Preventive Medicine* 47, n.º 5 (2014): 604-612; Mercy Manyema y otros, «The Potential Impact of a 20% Tax on Sugar-sweetened Beverages on Obesity in South African Adults: A mathematical Model», *PLoS ONE* 9, n.º 8: e105287; Travis A. Smith, Lin Biing-Hwan y Lee Jonq-Ying, «Taxing Caloric Sweetened Beverages: Potential Effects on Beverage Consumption, Calorie Intake and Obesity», *USDA Economic Research Report* 100 (2014): 1-23; J. Lennert Veerman y otros, «The Impact of a Tax on Sugar-Sweetened Beverages on Health and Health Care Costs: A Modelling Study», *PLoS ONE* 11, n.º 4 (2016): e0151460; Lissa M. Powell, Jamie Chriqui y Frank J. Chaloupka, «Associations Between State-level Soda Taxes and Adolescent Body Mass Index», *Journal of Adolescent Health* 45, n.º 3 (2009): S57-S63; Tadeja Gračner, Fernanda Márquez-Padilla y Danae Hernández-Cortés, «Changes in Weight-related Outcomes Among Adolescents Following Consumer Price Increases of Taxed Sugar-sweetened Beverages», *JAMA Pediatrics* 176, n.º 2 (2022): 150-158.

Ahora bien, en cuanto al consumo, es preciso alertar que es una variable dependiente de las elasticidades precio de la demanda y precio cruzada de la demanda, del tamaño de la base gravable, del efecto sustitución, del tipo de impuesto (*ad valorem*, específico según volumen o cantidad del nutriente), del efectivo traspaso del impuesto al consumidor a través del precio y del entorno socioeconómico y cultural.⁵⁴

Ahora bien, acerca del efecto que tienen los impuestos sobre el consumo de bebidas azucaradas, la bibliografía analizada⁵⁵ demuestra que los consumidores son sensibles en su demanda de bebidas ante cambios en los precios.⁵⁶

⁵⁴ Laura Cornelsen y Angela Carreido, «Health-related Taxes on Foods and Beverages», Food Research Collaboration (Reino Unido, 2015); Marese Lombard y Alta Koekemoer, «Conceptual Framework for the Evaluation of Sugar Tax Systems», *South African Journal of Accounting Research* 34, n.º 1 (2020): 63-90; Donald B. Marron, Meave E. Gearing y John Iselin, «Should We Tax Unhealthy Foods and Drinks?», Tax Policy Center Urban Institute & Brookings Institution (Washington DC, 2015); Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *The Heavy Burden of Obesity* (París: OECD Publishing, 2019); Barry M. Popkin y Shu Wen Ng, «Sugar-sweetened Beverage Taxes: Lessons to Date and the Future of Taxation», *PLoS Medicine* 18, n.º 1 (2021): e1003412.

⁵⁵ Jennifer Falbe y otros, «Impact of the Berkeley Excise Tax on Sugar-sweetened Beverage Consumption», *American Journal of Public Health* 106, n.º 10 (2016): 1.865-1.871; Lynn D. Silver y otros, «Changes in Prices, Sales, Consumer Spending, and Beverage Consumption One Year After a Tax on Sugar-sweetened Beverages in Berkeley, California, US: A Before-and-after Study», *PLoS Medicine* 14, n.º 4 (2016): e1002283; Judit Vall Castello y Guillem Lopez-Casasnovas, «Impact of SSB Taxes on Consumption», documento de trabajo (Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2018); Juan Carlos Caro y otros, «Chile's 2014 Sugar-sweetened Beverage Tax and Changes in Prices and Purchases of Sugar-sweetened Beverages: An Observational Study in an Urban Environment», *PLoS Medicine* 15, n.º 7 (2018): e1002597; Ryota Nakamura y otros, «Evaluating the 2014 Sugar-sweetened Beverage Tax in Chile: An Observational Study In Urban Areas», *PLoS Medicine* 15, n.º 7 (2018): e1002596; Sara Capacci y otros, «The Impact of the French Soda Tax on Prices and Purchases: An *ex post* evaluation», *PLoS ONE* 14, n.º 10 (2019): e0223196; Carlos M. Guerrero-López, Mishel Unar-Munguía y M. Arantxa Colchero, «Price Elasticity of the Demand for Soft Drinks, Other Sugar-sweetened Beverages and Energy Dense Food in Chile», *BMC Public Health* 17, n.º 1 (2017): 180; Jason M. Fletcher, David E. Frisvold y Nathan Tefft, «The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weight Outcomes», *Journal of Public Economics* 94, n.º 11-12 (2010): 967-974; Roland Sturm y otros, «Soda Taxes, Soft Drink Consumption, and Children's Body Mass Index», *Health Affairs* 29, n.º 5 (2010): 1.052-1.058; Christoph F. Kurz y Adriana N. König, «The Causal Impact of Sugar Taxes on Soft Drink Sales: Evidence from France and Hungary», *The European Journal of Health Economics* 22, n.º 6 (2021): 905-915.

⁵⁶ El precio ejerce una influencia sobre la cantidad demandada del bien. Cuando varía el precio del bien, los consumidores reaccionan demandando una cantidad diferente. Existe, por tanto, una relación de causalidad entre la variación del precio y la variación de la cantidad demandada.

Finalmente, frente a los impuestos como medida eficaz de salud pública, tenemos que las evaluaciones sistémicas⁵⁷ que analizaron los impactos sobre algunas implementaciones de impuestos sobre alimentos y bebidas con un alto contenido de nutrientes críticos —sodio, grasas saturadas y azúcares— muestran que en algunas evaluaciones los resultados han sido positivos y estadísticamente significativos, así como en otras evaluaciones la evidencia en la efectividad de la medida es inexistente como herramienta para disminuir las enfermedades crónicas o la obesidad.

En suma, hoy la calidad y cantidad de las evaluaciones empíricas es baja y es necesario un mayor número de evaluaciones de impactos de política pública sobre los resultados, en términos de salud y de los impuestos que promueven una alimentación más saludable.⁵⁸

3.3. Sobre la progresividad: Una mirada a la evidencia económica sobre la incidencia de los impuestos saludables

3.3.1. Un mayor crecimiento del recaudo proveniente de la tributación de los alimentos (líquidos y sólidos)

Conforme al texto aprobado sobre impuestos saludables en la reforma tributaria, de acuerdo con el Instituto Nacional de Contadores Públicos,⁵⁹ la proyección de recaudo de la reforma tributaria para 2023 es de COP 21 billones, de los cuales COP 1,2 billones (6 %) serían por cuenta de los impuestos a alimentos y bebidas. No obstante, esta cifra seguirá en aumento: para 2026, el recaudo esperado por el Gobierno será de alrededor de COP 24 billones, de los cuales COP 4 billones serán del llamado «impuesto saludable», esto es, el 17% del total del recaudo.

Mientras el recaudo total crece entre 2023 (COP 21 billones) y 2026 (COP 24 billones) cerca del 14%, el recaudo específico por cuenta de los impuestos saludables crece en más de 200%, aproximadamente (COP 1,2 billones en 2023; COP 4 billones para 2026).

⁵⁷ Anne Marie Thow y otros, «The Effect of Fiscal Policy on Diet, Obesity and Chronic Disease: A Systematic Review», *Bulletin of the World Health Organization* 88 (2010): 609-614; Alexandra Wright, Katherine E. Smith y Mark Hellowell, «Policy Lessons from Health Taxes: A Systematic Review of Empirical Studies», *BMC Public Health* 17, n.º 1 (2017): 583-600.

⁵⁸ Wright, Smith y Hellowell, «Policy...».

⁵⁹ «Recaudo de la reforma tributaria será progresivo», Instituto Nacional de Contadores Públicos, 10 de octubre de 2022, <https://incp.org.co/publicaciones/infoincp-publicaciones/impuestos/nacionales/2022/10/recaudo-de-la-reforma-tributaria-sera-progresivo/>.

Este crecimiento proyectado del recaudo debe interpretarse, necesariamente, en el entorno económico de Colombia —dado que ha sido el parámetro jurisprudencial desarrollado a la hora de analizar impuestos indirectos sobre bienes ligados al consumo—, ya que para diciembre de 2022 la inflación mensual ascendió hasta el 1,26% y la anual alcanzó el 13,12%, lo que deja ver una aceleración de 59 puntos básicos frente al dato del mes anterior. En suma, la inflación general en 2022 llegó al 13,2 y en 2023 al 9,28%.

Este contexto económico debió incorporarse en el debate legislativo, haciendo evidente junto al recaudo proyectado las presiones inflacionarias concurrentes al debate legislativo, así como las proyecciones estimadas que se tenían al momento del debate. Para 2023, de acuerdo con el Banco de la República, la inflación proyectada era superior al 8% y la proyección para el 2024 oscilaría entre 3,5% y 3,8%.⁶⁰

Como se ve, hay varios efectos económicos que se debieron considerar dada la naturaleza y amplitud del impuesto analizado. Debido al criterio de razonabilidad en materia legislativa, estos análisis y consideraciones debieron haberse abordado, bien sea en la exposición de motivos, o en el curso del debate de aprobación legislativa.

3.3.2. Los segmentos poblaciones de bajos ingresos son los más afectados con la imposición de un sin tax en alimentos (sólidos y líquidos)

Debido a las características de la tributación indirecta y a la estructura económica del consumo de Colombia, este *sin tax* probablemente impactará a la población de menores ingresos en mayor medida. Revisando evidencia internacional, en Estados Unidos, Ross y Lozano-Rojas⁶¹ utilizan las bases de datos provenientes de escáneres para los códigos de barra de los alimentos y bebidas consumidos por los hogares de la firma Nielsen para estudiar la relación entre el gasto en bebidas azucaradas y los volúmenes consumidos con los niveles de ingreso. Los autores encontraron un claro patrón en los datos analizados, en donde el gasto de los hogares en bebidas azucaradas aumenta de manera muy marginal con el nivel de ingreso, con lo cual la participación del gasto en estas bebidas en el presupuesto de los hogares es decreciente en el ingreso.

⁶⁰ «Informe de Política Monetaria: Enero de 2023», Banco de la República de Colombia, 30 de enero de 2023, <https://www.banrep.gov.co/es/publicaciones-investigaciones/informe-politica-monetaria/enero-2023>.

⁶¹ Justine Ross y Felipe Lozano-Rojas, «Are Sugar-sweetened Beverage Taxes Regressive? Evidence from Household Retail Purchases», *Tax Foundation Fiscal Fact* 592 (2018): 1-17.

Esto indica que un impuesto al consumo de bebidas azucaradas tiende a ser regresivo, pues el impuesto promedio decrece en el nivel de ingreso.

Las estimaciones presentadas por Ross y Lozano-Rojas muestran que por cada 1% de aumento en el ingreso, en promedio, el nivel de gasto de los hogares en bebidas azucaradas aumenta en 0,1%. Es decir, la fracción del gasto en bebidas azucaradas como porcentaje del ingreso es significativamente más alta para hogares de ingresos bajos. De acuerdo con las estimaciones de los mismos autores, en el caso de Estados Unidos, del recaudo total de un impuesto a las bebidas azucaradas, cerca del 66% lo pagarían hogares que en ese país son considerados de clase media y baja (ingresos anuales entre USD 20.000 y USD 100.000). Si el gravamen se impusiera sobre la cantidad de onzas líquidas consumidas, el impuesto sería aún más regresivo: el 78% del recaudo total sería derivado de hogares de ingresos medios y bajos.

Zhen y otros⁶² evalúan también los efectos heterogéneos sobre el bienestar de un impuesto a las bebidas azucaradas para hogares de diferentes niveles de ingreso. Sus resultados muestran no solo que el impuesto a las bebidas azucaradas es regresivo, sino también que las pérdidas de bienestar causadas por el impuesto son mayores para los hogares de menores ingresos.

Al respecto, en Colombia, conforme a la Encuesta de Pobreza Monetaria de 2021 hecha por el DANE,⁶³ la caracterización económica de la población se encuentra distribuida como se muestra en la **tabla 1**.

Tabla 1. Caracterización de la población colombiana

Caracterización social	Participación
Pobres	39,3%
Vulnerables	31%
Clase media	7,8%
Clase alta	1,8%

Fuente: Elaboración propia, con base en datos de DANE, «Pobreza...».

⁶² Chen Zhen y otros, «Predicting the Effects of Sugar-sweetened Beverage Taxes on Food and Beverage Demand in a Large Demand System», *American Journal of Agricultural Economics* 96, n.º 1 (2014): 1-25.

⁶³ «Pobreza monetaria y grupos de ingreso en Colombia: Resultados 2021», Departamento Administrativo Nacional de Estadística, Colombia, 26 de abril de 2022, https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/condiciones_vida/pobreza/2021/Presentacion-pobreza-monetaria_2021.pdf.

Dada la estructura económica de la sociedad colombiana, Fedesarrollo⁶⁴ encontró que, examinando el consumo de las diferentes categorías de alimentos en términos monetarios, se encuentra que a medida que el hogar tiene mayores ingresos, su gasto en alimentos con respecto al nivel de ingreso del hogar disminuye, pasando de 54,8% para los hogares más pobres a 11,2% para los hogares más ricos.

Estos datos, provenientes de los pesos de diferentes rubros de gastos de los hogares del índice de precios al consumidor, muestran que la carga de un impuesto saludable recaería principalmente sobre los hogares pobres y vulnerables (70% de la población) y de forma residual sobre aquellos hogares de ingresos altos en Colombia (1,8% de la población).

Esta es una realidad de la carga económica que debe asumir la sociedad y que a primera vista contiene un efecto de regresividad evidente.

Sobre la base de los datos esgrimidos, el legislador —atendiendo el parámetro jurisprudencial en la materia— debió analizar⁶⁵ la incidencia de la pobreza monetaria como elemento relevante a la hora de analizar y aprobar medidas tributarias como un *sin tax*, que grava alimentos esenciales, ya que, como ha determinado la Corte, la completitud del análisis y sus efectos forman parte de ese principio normativo de legalidad,⁶⁶ y es el presupuesto básico para analizar la equidad del sistema en conjunto y los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y eficiencia de la medida individualmente considerada.

Asimismo, tampoco se crean o establecen de forma explícita mecanismos presupuestales para devolver a esos hogares el recaudo a través de bienes públicos o algún otro tipo de política pública, con lo cual se podría revertir esa regresividad evidente de esa tributación indirecta.⁶⁷

⁶⁴ María Angélica Arbeláez y otros, «Elementos para el diseño de un impuesto a alimentos y bebidas altos en sodio, grasas y/o azúcares en Colombia», *Coyuntura Económica* 51 (2021): 37-79.

⁶⁵ *Gacetas del Congreso de la República* núm. 1.199, 4 de octubre; núm. 1.200, 5 de octubre; núm. 1.358, 31 de octubre; núm. 1.359, 1 de noviembre. Se revisaron los antecedentes legislativos del proyecto de ley y no se encontró el abordaje de estas cuestiones, no se encontró discusión sobre los posibles efectos regresivos que supondría la implementación de un impuesto sobre gran parte de la oferta de alimentos, ni cómo este efecto se incrementaría dado el proceso inflacionario que se tenía proyectado en el momento de discusión legislativa; en esta omisión, tampoco se abordaron las medidas de equilibrio que se implementarían para reducir la regresividad que se estaba creando con la medida en procura de un fin constitucional válido como la salud.

⁶⁶ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

⁶⁷ Franco Sassi y otros, «Equity Impacts of Price Policies to Promote Healthy Behaviours», *The Lancet Task Force on NCDs and Economics* 391, n.º 10.131 (2018).

En suma, delineadas las reflexiones de equidad y eficacia, se procederá a construir los juicios de validez concretando todos los conceptos y derroteros de observancia construidos.

4. REFLEXIONES SOBRE LA VALIDEZ O LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SALUDABLE: UNA REVISIÓN SISTÉMICA AL CONFLICTO ENTRE DERECHOS DE SALUD Y DE CONSUMO

Para abordar la discusión de validez-legitimidad⁶⁸ constitucional del impuesto bajo examen, se procede a recordar, en primer lugar, su naturaleza y finalidad —a fin de encuadrar el parámetro de interpretación constitucional en esta categoría impositiva—. De esta manera, se podrá apreciar el análisis que se hace para determinar su cumplimiento en lo formal —requisitos de existencia y adecuación de los requerimientos de competencia en su proceso de expedición— y en lo material con el parámetro constitucional establecido por la Corte Constitucional,⁶⁹ a partir de los principios tributarios y sus alcances en la jurisprudencia.

Como punto de partida, tenemos la exposición de motivos⁷⁰ de la citada Ley 2.277 de 2022, por medio de la cual se estableció el impuesto saludable, identificándolo como una medida pigouviana-extrafiscal que busca mitigar externalidades negativas en salud. De esta forma, la lógica subyacente es desincentivar el consumo de los alimentos y bebidas gravadas con el impuesto por tener una relación con enfermedades cardiovasculares o metabólicas, lo cual, si resultase efectivo, reduciría la presión del gasto público para tra-

⁶⁸ A efectos del presente análisis, se tomará el concepto de validez de Bobbio, quien problematizó a la norma desde tres enfoques: el de su justicia (problema deontológico) se refiere a la correspondencia de una norma con la base axiológica que fundamenta el ordenamiento jurídico; el de su eficacia (problema fenomenológico) se refiere al grado de acatamiento de la norma y de sus mecanismos de coerción; y finalmente, el de su validez (problema ontológico) se refiere a la existencia en asuntos relativos a competencia, legitimidad de su expedición y de la conformidad de la norma con una norma superior (criterio kelseniano). Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho* (Bogotá: Temis, 1992).

⁶⁹ De acuerdo con el artículo 211 de la Constitución, la Corte Constitucional tiene la función de defender la supremacía constitucional. En esta vía, la Corte Constitucional, en sentencia SU 611 de 2017, recordó que, como intérprete autorizado de la Constitución, sus decisiones son obligatorias tanto en su parte resolutoria como en su *ratio decidendi* (es decir, la regla que sirve para resolver la controversia). Esta postura también ha sido acogida por la doctrina; al efecto de puede consultar Diego López Medina, *El derecho de los jueces* (Bogotá: Legis, 2003).

⁷⁰ *Gaceta del Congreso de la República* núm. 917, del 12 de agosto de 2022.

tar esas enfermedades. Esta finalidad es acorde con la doctrina tributaria tradicional⁷¹ y moderna⁷² de considerar la función no recaudatoria de los tributos en pro de objetivos sociales determinados.

Para efectos de lo anterior, desde la perspectiva de la hermenéutica tributaria constitucional, la extrafiscalidad permite una riqueza conceptual más allá de la mera fiscalidad, pudiendo ahondar en el contenido normativo a través de los principios y valores constitucionales no estrictamente tributarios. Desde esta perspectiva, no se agota el discernimiento en la referencia de los principios constitucionales tributarios, sino que, en el campo de los tributos extrafiscales, las consideraciones sociales y económicas normativizadas por la Constitución y los valores integrantes del Estado social de derecho constituyen elementos fundamentales a la hora de interpretar las normas tributarias con objetivos extrafiscales.⁷³

En el racional indicado, se procede ahora a aplicar los lineamientos constitucionales a la categoría conceptual ya indicada. En la historia constitucional establecida desde 1991 la jurisprudencia colombiana solo ha abordado el debate de gravar alimento desde su incidencia como mínimo vital, pero nunca lo hizo bajo la perspectiva de medida extrafiscal, cuya finalidad es corregir una externalidad de consumo en salud pública —salvo la sentencia referenciada en el acápite anterior—. En consecuencia, se decantan los elementos de análisis, así:

1. El impuesto saludable tiene una finalidad extrafiscal consistente en desestimular el consumo de alimentos y bebidas determinadas en la ley tributaria.
2. Al ser el objetivo del impuesto extrafiscal, su medida de efectividad no es el recaudo, sino el cumplimiento de su objetivo. En este caso pueden ser tres —complementarios entre sí—: i) desestimular el consumo de alimentos que tienen un impacto directo sobre la salud; ii) la disminución del gasto en salud pública con ocasión del impuesto; o iii) la mejora generalizada de la salud de la población en aquellas categorías de enfermedades ligadas al consumo de estos productos y que son objeto de la medida tributaria.

⁷¹ Esteban Jaramillo, *Tratado de ciencia de la hacienda pública* (Bogotá: Voluntad, 1960).

⁷² Concha Pérez de Ayala, *Temas de derecho financiero* (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1990); Fernando Pérez de Royo, *Derecho financiero y tributario* (Madrid: Civitas, 1994).

⁷³ Se debe tener como barrera infranqueable que la interpretación de un impuesto extrafiscal no puede desprenderse del análisis, *a priori*, de los principios constitucionales tributarios, para descender a la estructuración extrafiscal de la interpretación constitucional.

3. En la exposición de motivos de la citada ley tributaria donde se estableció el impuesto saludable, no se abordaron escenarios de complejidad en la aplicación de ese impuesto creado en torno a su impacto social, o a su eficacia como medida de salud pública, ni cómo se emplearía el recaudo obtenido por ese impuesto indirecto. Lo único que se abordó en la exposición de motivos fue la incidencia del impuesto en la disminución del consumo en determinados países.

Sobre la base de estos elementos, y desde el punto de vista teórico-económico, el impuesto saludable busca la internalización individual del coste social de salud que implica el acto de consumo que se quiere desincentivar a largo plazo (función extrafiscal), a través de agregar un mayor valor económico para la adquisición de esos bienes objeto de la medida, con lo cual se espera que se reduzca el consumo o que se tribute un valor adicional por realizar ese determinado acto de consumo.

Esta finalidad es válida a la luz del texto constitucional colombiano, al estar a tono con los parámetros normativos de la Constitución que son predicables a todo el sistema tributario, en la medida que un impuesto extrafiscal no deja de ser un tributo en estricto sentido tributario.⁷⁴

Ahora bien, a la necesaria interpretación de esta materia en sus límites de expedición (parámetros constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad), se procederá analizando estos límites en consideración de las variables de ingreso y de gasto respectivo dado su eventual recaudo, en consonancia de los lineamientos jurisprudenciales y de la cláusula general axiológica de Estado social de derecho.

Dada la estructura indirecta de este impuesto, su análisis debe estar anclado a la esfera social —descontando por supuesto que el efecto de salud perseguido es la motivación principal del impuesto—, toda vez que el citado impuesto saludable tendrá un impacto en los consumidores de los alimentos objeto de la medida, sin importar su capacidad contributiva. En este margen, no se encuentran discriminaciones positivas ni negativas, en la medida que los consumidores resultan tratados de forma igual bajo el diseño impositivo —en cuanto que se grava el consumo—; no obstante, las brechas de ingreso en los distintos segmentos de la población sí permite avizorar efectos de regresividad de la medida, en razón de la distribución económica que tiene Colombia y del peso porcentual que implica el mayor valor impositivo en los hogares de menores ingresos (sección 3).

⁷⁴ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y derecho: Fragmentos* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015).

A pesar de esta posible inequidad proyectada, los márgenes de interpretación constitucional en Colombia admiten cierto grado de inequidad de las medidas tributarias, siempre que se compense la equidad del sistema como un todo, vía el gasto público-redistribución; de esta forma, también es tolerable cierto grado de inequidad cuando el objetivo perseguido con la medida tributaria apunte a un bien constitucional de primer orden, como es la salud en este caso. En este racional, aun cuando la finalidad sea constitucionalmente loable y defendible, en la medida que se genere una afectación a otras esferas de protección constitucional, se requiere hacer análisis de proporcionalidad.

Respecto de este último criterio, se puede considerar un juicio moderado de proporcionalidad⁷⁵ sobre la medida (el estándar aplicable a materias tributarias en las que el legislador goza de una amplia facultad de configuración es el leve), a partir del cual se puede concluir que la finalidad de la norma es constitucionalmente admisible, pues se ciñe a un objetivo de salud pública que busca, a través de la imposición, mitigar las causas de las enfermedades ligadas al consumo de determinados alimentos sólidos o líquidos.

Siguiendo el análisis de proporcionalidad, habrá que adentrarse en el análisis sobre factores relativos a la adecuación de la medida, revisándose la idoneidad del impuesto frente a su objetivo de mejora de la salud pública. En este punto, es claro que, como ya se ha reiterado, la finalidad es constitucionalmente legítima, no obstante, la evidencia sobre su efectividad no es concluyente. El siguiente punto de examen es la necesidad, determinar si existen alternativas menos gravosas que logren el mismo objetivo sin afectar a los más vulnerables. Sobre la mediana claridad de sus posibles efectos regresivos dada la estructura del ingreso del país, así como la estructura del impuesto que cubre una alta proporción de la oferta de alimentos sólidos y líquidos producidos industrialmente y, sobre la base que existen medidas más costo eficientes (criterio OMS), quizás el análisis constitucional pueda considerar que los impuestos de esta naturaleza, al no ser concluyente su eficacia y sí tener reparos de regresividad, quizás el elemento de necesidad de la medida se diluya. Finalmente, desarrollados los puntos de adecuación y necesidad, se pueda analizar la proporcionalidad en sentido estricto, ejercicio de naturaleza valorativa, en donde se debe ponderar el sacrificio económico de los consumidores en su consumo de algunos alimen-

⁷⁵ En materia tributaria, la sentencia C-305 de 1992 es ilustrativa del juicio de proporcionalidad. En ella, la Corte consideró que siempre que las medidas tributarias comprometan derechos fundamentales, el examen de razonabilidad y proporcionalidad debe llevarse por medio de un escrutinio intermedio. Por medio de este escrutinio, la Sala deberá constar si la medida: i) persigue una finalidad «constitucionalmente importante»; y ii) es «efectivamente conducente» para alcanzar dicha finalidad. Además, deberá verificar «que la medida no sea evidentemente desproporcionada».

tos que pueden tener la condición de ser esenciales y estar ligados al mínimo vital, frente a los beneficios esperados en salud pública. En este escenario, los efectos en salud son inciertos, los económicos ciertos —dada la naturaleza del impuesto—; en consecuencia, quizás el costo social podría no justificarse en la medida que la eficacia del impuesto no es garantizada ni tiene un nivel de evidencia sólida que así lo respalde.

En el racional expuesto, y sobre la base que los efectos de la medida tributaria entran en pugna contra valores axiológicos de protección constitucional como el mínimo vital, esta situación puede dar lugar a dimensionar cierto grado de desproporcionalidad de la medida tributaria, lo cual concomitantemente permitiría construir un juicio de validez sobre esta y que, por efecto, le pueda sustraer legitimidad a la imposición extrafiscal. Para ello, vale la pena hacer un análisis sobre: i) la justicia, equidad y progresividad; y ii) la eficiencia.

4.1. Análisis de validez del impuesto saludable bajo los principios de justicia, equidad y progresividad de amplio desarrollo jurisprudencial

A lo largo del presente escrito, se han expuesto los márgenes de interpretación constitucional sobre la posibilidad de gravar alimentos —respetando el amplio margen de potestad legislativa del Congreso de la República—, exponiéndose los principales aspectos que sobre ese particular ha establecido la Corte Constitucional colombiana, como: i) la necesaria realización de una amplia deliberación pública sobre qué bienes deben ser objeto de la medida tributaria; ii) medir el impacto en el derecho al mínimo vital y la igualdad real y efectiva; iii) en esta medida, es necesario crear mecanismos de compensación sobre las personas más afectadas por la medida tributaria dado el impacto en el mínimo vital.

En el caso de la Ley 2.277 de 2022, que estableció el impuesto saludable en Colombia gravando el consumo de alimentos con cierto grado de procesamiento y determinados niveles de nutrientes críticos, como se desarrolló líneas arriba, sobresale que en ningún punto de la justificación o de los debates cursados en el Congreso se ahondó en estos puntos, aun cuando hubo varios reparos de legisladores, así como proposiciones que en el proceso legislativo alertaron sobre los efectos regresivos de la medida y su impacto desmedido en los segmentos poblacionales con menos recursos de la sociedad. Aun así, no se encontró antecedente que evidenciara un abordaje deliberativo de la magnitud del impacto potencial de la medida, de forma que, a juicio del autor, no se encontró un tratamiento deliberativo amplio, y tampoco se encontraron referencias sobre medidas de carácter presupuestal creadas para conjurar los efectos económicos de la medida sobre segmentos de la población con menos recursos.

Sobre esto último, la Corte Constitucional, en el caso de los alimentos que tengan incidencia en el mínimo vital, ha tomado la postura de que ese recaudo se justifique en la creación de políticas que compensen el impacto económico creado por el impuesto. En este punto, podemos dilucidar un posible quebrantamiento de la validez constitucional de

la medida (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), en razón que la contribución tributaria establecida como impuesto saludable, como se dijo *supra*, está limitada por los conceptos de justicia, equidad y progresividad, lo cual, de forma sistémica —como lo ha entendido la Corte Constitucional— hace predicar del sistema en el cual se inserta ese impuesto un equilibrio general de equidad, es decir, que deba ser equitativo de forma agregada, lo cual al final del ejercicio puede arrojar una conclusión de proporcionalidad de la medida.

Un impuesto extrafiscal, dirigido al proceso elemental de vida como es la alimentación, bajo un marco de referencia que puede avizorar efectos regresivos en los segmentos de población más vulnerables, supone unos parámetros de estructuración tributaria estrictos —ya que se grava una amplia porción del universo de la oferta alimentaria disponible y que se considera como bienes de primera necesidad afectando el mínimo vital—, permitiendo esperar razonabilidad en el ejercicio legislativo, y que las medidas tomadas obedezcan a criterios de adecuación, necesidad y proporcionalidad. En este sentido, dado que el impuesto no tiene en su estructuración mecanismos previstos de orden presupuestal para conjurar los efectos económicos de su establecimiento y que a su vez no se encontró un ejercicio deliberativo amplio de sus efectos, podría entrarse en un escenario de cotejar los parámetros constitucionales frente al proceso de expedición legislativa analizada, esencialmente, orientando el ejercicio de validez con el fundamento esencial del Estado social de derecho expresado en este asunto sobre la capacidad contributiva⁷⁶ (presupuesto, límite y fundamento del pago del tributo) que está implícito en el concepto de equidad horizontal⁷⁷ y de progresividad.

A la luz de lo argüido, el impuesto saludable plantea un dilema de orden constitucional: ¿cómo conciliar el objetivo de salud pública perseguido con los principios generales de la tributación? Si bien es claro que la intención de abordar asuntos de salud pública vía gravar el consumo es válida constitucionalmente, este impuesto debe diseñarse, debatirse y aprobarse bajo unos requisitos determinados por la jurisprudencia constitucional, de manera que no impacte de manera desproporcionada a ciertos grupos de la población. Es decir, debe existir un equilibrio (proporcionalidad) entre la medida y el objetivo de salud pública, garantizando en última instancia que la carga impositiva sea justa y equitativa, de manera que toda expedición ajena a estos parámetros⁷⁸ puede ser analizada en un juicio de validez.

⁷⁶ Lucía del Carmen Bolaños, «Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho», *Revista de Derecho* 48 (2017): 54-81.

⁷⁷ Corte Constitucional, sentencia C-057 de 2021.

⁷⁸ Jose Laptaza, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario* (Madrid: Marcial Pons, 1998).

Al hilo de las ideas desarrolladas, es claro que no se tienen elementos de juicio para determinar si el sistema en conjunto se torna regresivo con este impuesto, límite axiológico tributario de cualquier medida impositiva en atención del principio de capacidad de contribución⁷⁹ (progresividad). Quizás el reproche de validez se cierne sobre la ausencia de observancia de los requisitos de expedición legislativa⁸⁰ en atención de la parametrización constitucional y jurisprudencia existente y sobre el efecto posible de regresividad si se analiza individualmente el impuesto indirecto y extrafiscal establecido.

5. CONCLUSIÓN

En el contexto colombiano tras la aprobación de la Ley 2.277, y en desarrollo del objeto de análisis (los impuestos al placer o impuestos saludables), se procederá a exponer las conclusiones del autor desde dos ópticas: política pública y análisis constitucional.

5.1. De política pública tributaria

Como conclusión principal y general, se debe reconocer que existe una tendencia mundial⁸¹ a gravar los productos alimenticios con cierto grado de procesamiento con un impuesto al consumo. En este orden de magnitud, y dada la pugna entre incentivos buscados y efectos económicos generados sobre los consumidores, es deseable que las distintas instancias nacionales (administraciones tributarias o instancias legislativas) analicen las proyecciones del Estado en cuanto a este tipo de impuesto en sus dimensiones principales: tanto la finalidad de salud pública como los costos sociales de la medida, reflejado en los precios de los alimentos y, por ende, en la capacidad adquisitiva, lo cual indefectiblemente tiene una incidencia sobre el desarrollo socioeconómico de los ciudadanos, considerando además que ya en muchos países esta clase de bienes están sujetos al IVA.

Sobre el margen de lo descrito, en caso de que se quiera utilizar la política fiscal para abordar un asunto de salud pública, es importante hacerlo bajo una mirada comprensiva de los efectos de la medida, así como de las causas que subyacen a su generación y no solo desde el objetivo de salud, sin consideración de sus efectos o sus causas, ya que se deben conciliar varios derechos concurrentemente. Así, un aumento en los impuestos a los alimentos o bebidas con altos niveles de grasa, azúcar o sodio tiene varios efectos a

⁷⁹ Corte Constitucional, sentencia C-261 de 2002.

⁸⁰ Al efecto, la sentencia C-094 de 1993 estima como mandatorio que cuando un gravamen afecte determinados valores de equidad o igualdad, se midan sus consecuencias sociales.

⁸¹ Hay más de cuarenta países con impuestos a las bebidas o a los alimentos.

considerar: por el lado económico y decisorio, existen elasticidades cruzadas entre productos, efecto sustitución, afectación a los mínimos vitales de las personas (inseguridad alimentaria de las familias). Por el lado de salud pública, hay diversos aspectos que no se han incorporado en los análisis de política pública pigouviana, como las características del consumo hedónico,⁸² la variabilidad de los resultados por factores genéticos,⁸³ así como los diseños urbanísticos que favorezcan entornos de actividad física⁸⁴ o la incidencia de programas educativos en temas de nutrición.⁸⁵

Por el lado econométrico, estimar una correlación muy estrecha entre el consumo de determinados alimentos específicos (objeto del impuesto) y los problemas de salud, con la que se le adjudica al consumo de estos un efecto causal y único y que no tiene en cuenta otros posibles factores causantes de afectaciones a la salud, puede no solamente generar diagnósticos que desestiman una parte importante del problema, sino que también sesga el tamaño del efecto causal hacia arriba. Con esto, se podría llegar a formular recomendaciones de política que pueden ser erróneas o, por lo menos, mal enfocadas, al no enfrentar las otras posibles causas de afectaciones a la salud como son la genética, el sedentarismo, el consumo excesivo de otros alimentos con alto contenido calórico que promueven la obesidad, así como hábitos de vida poco saludables, entre otros.

Así las cosas, ante la decisión tributaria de establecer este tipo de gravámenes sobre la población, es requisito de razonabilidad que la medida se enriquezca a la luz de la evidencia científica disponible, que para efectos del autor, respecto de su eficacia como herramienta de mejora de la salud pública al día de hoy no es concluyente,⁸⁶ análisis que indefectible-

⁸² D. Fernandes, y J. Laran, «Hedonic Consumption: Theoretical Underpinnings and Implications for Consumers», *Journal of Consumer Psychology* 18, n.º 1 (2008): 4-12; Elizabeth C. Hirschman y Morris B. Holbrook, «Hedonic Consumption: Emerging Concepts, Methods and Propositions», *Journal of Marketing* 46, n.º 3 (1982): 92-101; S. Sharma, S. Basuroy y D. Grewal. «Hedonic Versus Utilitarian Motivations for Online Retail Shopping Behavior», *Journal of Service Research* 6, n.º 4 (2004): 333-344.

⁸³ Ekta Tirthani, Mina S. Said y Anis Rehman, *Genetics and Obesity* (Treasure Island: StatPearls, 2024).

⁸⁴ Peter Congdon, «Obesity and Urban Environments», *International Journal of Environmental Research and Public Health* 16, n.º 3 (2019): 464.

⁸⁵ Masato Oikawa, «The Role of Education in Health Policy Reform Outcomes: Evidence from Japan», *The European Journal of Health Economics* 25, n.º 1 (2024): 49-76.

⁸⁶ Como señaló Arbeláez y otros, «Elementos...», «hoy en día, la calidad y la cantidad de evaluaciones empíricas que miden el impacto de la implementación de impuestos a alimentos y bebidas con alta densidad de ciertos nutrientes muestran que estos impuestos han reducido el consumo de los productos gravados, pero no hay suficiente evidencia de que este cambio en el consumo tenga un impacto en la salud de las personas». Véase también Wright, Smith y Hellowell, «Policy...».

mente debe cotejarse con las perspectivas de sus efectos económicos en la población, con énfasis en los segmentos poblacionales de menos ingresos.

Por conclusión, la riqueza del análisis de política pública a su vez debe considerar, dada la multifactorialidad de causas que subyacen a la obesidad, las distintas alternativas de política pública que tengan un mejor balance costo-beneficio a la luz los criterios y recomendaciones de la OMS, que sobre el particular tiene un abordaje multifactorial y multisectorial en la materia, teniéndose acciones sobre educación nutricional a los consumidores, crear programas de educación alimentaria en planteles educativos que promuevan la alimentación consciente, trabajar articuladamente con el sector privado para incentivar la reformulación de productos hacia opciones con menos densidad calórica, y trabajar en el diseño de las ciudades donde se promueva los desplazamientos físicos en vez de mecánicos, entre otros.

5.2. De orden constitucional

Tratándose de emplear la política fiscal como herramienta para modular conductas que persigan cambios en el comportamiento de las personas bajo finalidades constitucionalmente deseables, es ineludible la ponderación entre principios en pugna como: equidad frente a salud, esencialmente en países con las características económicas de Colombia (niveles de desigualdad altos y bajos niveles de ingreso), de forma que presionar a los segmentos de la población con menores niveles de ingresos a través del encarecimiento de sus decisiones personales de consumo puede aportar al sistema grandes rasgos de inequidad y regresividad, aun cuando se persiga un fin constitucionalmente legítimo.

Así lo ha entendido la Corte Constitucional al limitar la facultad impositiva del Congreso a partir de los pilares constitucionales básicos dictados tanto por el artículo 338 como por el 363 de la Constitución. En esa medida, un impuesto que recaee sobre gran parte de la oferta de alimentos que si bien son parte de la canasta básica familiar (algunos), también son, a juicio del autor y sobre las directrices desarrolladas por la Corte Constitucional, elementales y ligados al mínimo vital. Al respecto, vale advertir que gran parte del portafolio de alimentos sujetos al impuesto pertenecen a la categoría de lácteos, panadería y embutidos, entre otros, y algunas categorías de bebidas terminan volviéndose de consumo diario forzado como respuesta a la falta de inocuidad de acceso agua en determinadas zonas del país.

En consecuencia, toda imposición de las características mencionadas debe ser sujeta a estrictos análisis de proporcionalidad, en esta vía, pueden ser sujetas a juicios de validez en razón que imponer algún gravamen fiscal o extrafiscal sobre bienes o servicios esenciales requiere, a la luz de antecedentes jurisprudenciales de orden constitucional en Colombia, que durante el debate legislativo se sigan los siguientes parámetros:

Desarrollar el criterio de razonabilidad y ecuanimidad durante el análisis y aprobación legislativa. Los marcos de referencia aquí planteados le imponen al Congreso la siguiente carga: a) analizar la legitimidad del fin constitucional buscado; b) la adecuación del medio para conseguir el fin constitucional buscado; c) respetar en su función sistémica los parámetros del artículo 363 constitucional, estos son: la equidad, la eficiencia y la progresividad.

En consecuencia, observando los parámetros dichos, y dada la pugna de principios y sus efectos en la población, resulta necesario que el Congreso: i) mida el impacto de la tributación creada con relación al mínimo vital y a la igualdad real o efectiva, asimismo, bajo la facticidad de afectarse el mínimo vital de las personas —dado el mayor valor de acceso a alimentos— se debe; ii) verificar la existencia de políticas públicas tendientes a compensar esa afectación, teniéndose como criterio subyacente a este análisis cómo la población de menos ingresos va a soportar esa mayor carga tributaria creada.

Corolario de lo expuesto, el efecto suscitado por una imposición tributaria transversal sobre el consumo de los alimentos (sólidos o líquidos) con nutrientes críticos en su formulación, dada la esencia de su naturaleza de ser indirecto, y analizando las condiciones de infraestructura colombiana, junto con algunas características de su economía, puede eventualmente considerarse como una medida tributaria inequitativa, e inconducente y por consecuencia tener justificadamente reparos de validez y legitimidad y por consecuencia de constitucionalidad.

En el margen de lo indicado, si bien se persigue un fin constitucional legítimo (la salud), se está haciendo un *trade off* posiblemente ineficiente, en la medida en que la certeza de idoneidad de la medida es difusa, pero la carga tributaria sobre un segmento muy amplio de la oferta alimenticia es cierta. En esta dimensión de análisis, una mirada constitucional sobre la eficiencia debe orientarse hacia: i) la ponderación del fin de la medida extrafiscal y del medio adoptado a la luz de la Constitución;⁸⁷ ii) una visión sistémica intertemporal, balanceando los resultados extrafiscales buscados en el corto y largo plazo frente a los efectos sociales de la medida en el corto y largo plazo.

Conforme lo anterior, no debe perderse de vista que no puede usarse como pretexto la asunción de figuras extrafiscales, con el propósito de crear tributos que se aparten de la justicia en la tributación, puesto que es elemento fundamental del tributo no recaudatorio su coherencia con los principios constitucionales tributarios.⁸⁸

⁸⁷ Para profundizar sobre la adopción de modelos constitucionales en Colombia, se puede consultar Fernando Álvarez Rojas y Juan Camilo Rojas Arias, «La Constitución económica: Reflexiones sobre su fundamentación económica, política y social», *Con-Texto* 60 (2024): 19-85.

⁸⁸ Carmelo Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* (Madrid: Tecnos, 1988).

En suma, la validez constitucional de la imposición de un impuesto saludable sobre alimentos, de acuerdo con lo expuesto, no puede estar fundamentado únicamente en el logro de mayores ingresos fiscales o en el aumento de la eficiencia y eficacia del recaudo (visión recaudatoria), ya que su naturaleza es extrafiscal, sino en una justificación que supere las condiciones de un juicio estricto de proporcionalidad y razonabilidad legislativa. En tal virtud, le corresponde al legislador acreditar, en el marco de su autonomía legislativa, la materialización de la equidad, la progresividad y la legalidad en su juicio legislativo, de modo que se constate la existencia de un fin constitucional legítimo que amerite la adopción de esta medida tributaria que, si bien puede aportar elementos de regresividad al sistema, prevea en su aprobación elementos de análisis sobre el mínimo vital, así como elementos que evidencien la idoneidad y necesidad de la medida.

En complemento de lo anterior, es técnica, jurídica y axiológicamente deseable que en la elaboración de una propuesta tributaria pigouviana sobre alimentos se incluya un criterio de ponderación que permita la constatación técnica sobre que alimentos son o deben ser objeto de la medida tributaria, lo cual contribuiría en gran medida a la legitimidad y validez de su establecimiento, ya que el impuesto persigue un fin de salud pública, bajo ese objetivo, se debería decantar el proceso de gravación de alimentos y saber *ex ante* la razón de su gravación, para el efecto se pueden considerar criterios de incidencia calórica de esos segmentos alimenticios dentro del total calórico consumido en una sociedad.

Sobre este último punto, de una lectura de los antecedentes de la ley colombiana, no se encontró una explicación técnica del porqué unos alimentos se incluyen y otros se eliminan del objeto del impuesto cuando por sus características tienen cualidades nutricionales idénticas.⁸⁹ Sin esta información clara, la delimitación conceptual del impuesto puede perder validez en términos de legitimidad, en razón que carece de proporcionalidad y se deja sin analizar y debatir su efectividad como medida de salud pública como un todo.

⁸⁹ Por ejemplo, si se revisa en detenimiento el artículo 54 de la Ley 2.277 de 2022, se generan exclusiones sobre productos similares, en esta medida en el impuesto sobre alimentos se establece que son sujetos del impuesto embutidos y productos similares de carne, despojos, sangre o de insectos; preparaciones alimenticias a base de estos productos, *excepto salchichón, mortadela y butifarra*. Asimismo, el legislador no estableció un tratamiento diferenciado para los productos equivalentes de origen vegano, lo cual se insiste no tiene soporte técnico alguno. Este tipo de decisiones, de exclusiones sin justificación técnica, acorde a distintos antecedentes jurisprudenciales (Corte Constitucional, sentencia C-226 de 2004, sentencia C-989 de 2004, sentencia C-1003 de 2004, sentencia C-114 de 2006, sentencia C-209 de 2016 y sentencia C-657 de 2015), pueden ser atacadas desde su validez, ya que su instauración al hacer una discriminación expresa de un producto o sector sobre otro deben estar debidamente justificadas y representar instrumentos a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, como la garantía de la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, entre otros.

Finalmente, lo que se busca a través de un análisis de equidad (como expresión del principio de igualdad en materia tributaria) es que «quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual» (artículo 363 de la Constitución), lo cual se rompe en la tributación indirecta, y que, tratándose de alimentos ligados al mínimo vital, requieren parámetros de actuación más precisos de cara a conjurar esa inequidad en el sistema tributario, para lo cual se debe entender la proporcionalidad de la medida, deliberar sobre sus efectos y establecer los mecanismos presupuestales compensatorios para superar la situación de inequidad excepcional que se crea al amparo de un impuesto extrafiscal y su objetivo constitucionalmente válido. ■

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Rojas, Fernando y Juan Camilo Rojas Arias. «La Constitución económica: Reflexiones sobre su fundamentación económica, política y social». *Con-Texto* 60 (2024): 19-85. DOI: <https://doi.org/10.18601/01236458.n60.03>
- Arbeláez, María Angélica, Alejandro Becerra, Miguel Benítez, Ximena Cadena y María José Mejía. «Elementos para el diseño de un impuesto a alimentos y bebidas altos en sodio, grasas y/o azúcares en Colombia». *Coyuntura Económica* 51 (2021): 37-79. <http://hdl.handle.net/11445/4211>
- Atkinson, A. B. «Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy». *The Canadian Journal of Economics* 10, n.º 4 (1977): 590-606. DOI: <https://doi.org/10.2307/134292>
- Bobbio, Norberto. *Teoría general del derecho*. Bogotá: Temis, 1992.
- Bolaños, Lucía del Carmen. «Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho». *Revista de Derecho* 48 (2017): 54-81.
- Cabrera Escobar, María A., J. Lennert Veerman, Stephen M. Tollman, Melanie Y. Bertram y Karen J Hofman. «Evidence that a Tax on Sugar Sweetened Beverages Reduces the Obesity Rate: A Meta-analysis». *BMC Public Health* 13 (2013): 1.072. DOI: <https://doi.org/10.1186/1471-2458-13-1072>
- Caro, Juan Carlos, Camila Corvalán, Marcela Reyes, Andres Silva, Barry Popkin y Lindsey Smith Taillie. «Chile's 2014 Sugar-sweetened Beverage Tax and Changes in Prices and Purchases of Sugar-sweetened Beverages: An Observational Study in an Urban Environment». *PLoS Medicine* 15, n.º 7 (2018): e1002597. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1002597>
- Capacci, Sara, Olivier Allais, Celine Bonnet y Mario Mazzocchi. «The Impact of the French Soda Tax on Prices and Purchases: An ex post evaluation». *PLoS ONE* 14, n.º 10 (2019): e0223196. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0223196>
- Congdon, Peter. «Obesity and Urban Environments». *International Journal of Environmental Research and Public Health* 16, n.º 3 (2019): 464. DOI: <https://doi.org/10.3390/ijerph16030464>

- Cornelsen, Laura y Angela Carreido. «Health-related Taxes on Foods and Beverages». Food Research Collaboration. Reino Unido, 2015. <https://foodresearch.org.uk/publications/health-related-taxes-on-food-and-beverages/>
- Falbe, Jennifer, Hannah R. Thompson, Christina M. Becker, Nadia Rojas, Charles E. McCulloch y Kristine A. Madsen. «Impact of the Berkeley Excise Tax on Sugar-sweetened Beverage Consumption». *American Journal of Public Health* 106, n.º 10 (2016): 1.865-1.871. DOI: <https://doi.org/10.2105/AJPH.2016.303362>
- Fernandes, D. y J. Laran. «Hedonic Consumption: Theoretical Underpinnings and Implications for Consumers». *Journal of Consumer Psychology* 18, n.º 1 (2008): 4-12.
- Fletcher, Jason M., David E. Frisvold y Nathan Tefft. «The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weight Outcomes». *Journal of Public Economics* 94, n.º 11-12 (2010): 967-974. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.09.005>
- Fletcher, Jason M., David E. Frisvold y Nathan Tefft. «Non-linear Effects of Soda Taxes on Consumption and Weight Outcomes». *Health Economics* 24, n.º 5 (2015): 566-582. DOI: <https://doi.org/10.1002/hcc.3045>
- Guerrero-López, Carlos M., Mishel Unar-Munguía y M. Arantxa Colchero. «Price Elasticity of the Demand for Soft Drinks, Other Sugar-sweetened Beverages and Energy Dense Food in Chile». *BMC Public Health* 17, n.º 1 (2017): 180. DOI: <https://doi.org/10.1186/s12889-017-4098-x>
- Gračner, Tadeja, Fernanda Márquez-Padilla y Danae Hernández-Cortés. «Changes in Weight-related Outcomes Among Adolescents Following Consumer Price Increases of Taxed Sugar-sweetened Beverages». *JAMA Pediatrics* 176, n.º 2 (2022): 150-158. DOI: <https://doi.org/10.1001/jamapediatrics.2021.5044>
- Hirschman, Elizabeth C. y Morris B. Holbrook. «Hedonic Consumption: Emerging Concepts, Methods and Propositions». *Journal of Marketing* 46, n.º 3 (1982): 92-101. DOI: <https://doi.org/10.1177/002224298204600314>
- Jaramillo, Esteban. *Tratado de ciencia de la hacienda pública*. Bogotá: Voluntad, 1960.

- Han, Euna y Lisa M. Powell. «Consumption Patterns of Sugar-sweetened Beverages in the United States». *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics* 113, n.º 1 (2013): 43-53. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jand.2012.09.016>
- Kristensen, Alyson H., Thomas J. Flottemesch, Michael V. Maciosek, Jennifer Jenson, Gillian Barclay, Marice Ashe, Eduardo J. Sanchez, Mary Story, Steven M. Teutsch y Ross C. Brownson. «Reducing Childhood Obesity Through US Federal Policy: A Microsimulation Analysis». *American Journal of Preventive Medicine* 47, n.º 5 (2014): 604-612. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.amepre.2014.07.011>
- Kurz, Christoph F. y Adriana N. König. «The Causal Impact of Sugar Taxes on Soft Drink Sales: Evidence from France and Hungary». *The European Journal of Health Economics* 22, n.º 6 (2021): 905-915. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10198-021-01297-x>
- Laptaza, Jose. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- Lin, Biing-Hwan, Travis A. Smith, Jonq-Ying Lee y Kevin D. Hall. «Measuring Weight Outcomes for Obesity Intervention Strategies: The Case of a Sugar-sweetened Beverage Tax». *Economics & Human Biology* 9, n.º 4 (2011): 329-341. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ehb.2011.08.007>
- Lombard, Marese y Alta Koekemoer. «Conceptual Framework for the Evaluation of Sugar Tax Systems». *South African Journal of Accounting Research* 34, n.º 1 (2020): 63-90. DOI: <https://doi.org/10.1080/10291954.2019.1667637>
- López Medina, Diego. *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis, 2003.
- Lozano Serrano, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.
- Manyema, Mercy, Lennert J. Veerman, Lumbwe Chola, Aviva Tugendhaft, Benn Sartorius, Demetre Labadarios y Karen J. Hofman. «The Potential Impact of a 20% Tax on Sugar-sweetened Beverages on Obesity in South African Adults: A mathematical Model». *PLoS ONE* 9, n.º 8 (2014): e105287. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0105287>
- Marron, Donald B., Meave E. Gearing y John Iselin. «Should We Tax Unhealthy Foods and Drinks?». Tax Policy Center Urban Institute & Brookings Institution. Washington DC, 2015. <https://www.urban.org/research/publication/should-we-tax-unhealthy-foods-and-drinks>

- Nakamura, Ryota, Andrew J. Mirelman, Cristóbal Cuadrado, Nicolas Silva-Illanes, Jocelyn Dunstan y Marc Suhrcke. «Evaluating the 2014 Sugar-sweetened Beverage Tax in Chile: An Observational Study In Urban Areas». *PLoS Medicine* 15, n.º 7 (2018): e1002596. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1002596>
- Oikawa, Masato. «The Role of Education in Health Policy Reform Outcomes: Evidence from Japan». *The European Journal of Health Economics* 25, n.º 1 (2024): 49-76. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10198-023-01568-9>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *The Heavy Burden of Obesity*. París: OECD Publishing, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/67450d67-en>
- Pérez de Ayala, Concha. *Temas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1990.
- Pérez de Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1994.
- Powell, Lissa M., Jamie Chriqui y Frank J. Chaloupka. «Associations Between State-level Soda Taxes and Adolescent Body Mass Index». *Journal of Adolescent Health* 45, n.º 3 (2009): S57-S63. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jadohealth.2009.03.003>
- Popkin, Barry M. y Shu Wen Ng. «Sugar-sweetened Beverage Taxes: Lessons to Date and the Future of Taxation». *PLoS Medicine* 18, n.º 1 (2021): e1003412. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1003412>
- Rojas Arias, Juan Camilo. «Delimitación del concepto de equidad en la Constitución Política de 1991: Análisis de fundamentación jurisprudencial y de análisis económico del derecho». *Con-Texto* 47 (2018): 11-39. DOI: <https://doi.org/10.18601/01236458.n47.03>
- Ross, Justine y Felipe Lozano-Rojas. «Are Sugar-sweetened Beverage Taxes Regressive? Evidence from Household Retail Purchases». *Tax Foundation Fiscal Fact* 592 (2018): 1-17. <https://files.taxfoundation.org/20180716120034/TaxFoundation-FF592.pdf>
- Saez, Emmanuel. «Direct or Indirect Tax Instruments for Redistribution: Short-Run Versus Long-run». *Journal of Public Economics* 88, n.º 3-4 (2004): 503-518. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00222-0](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00222-0)
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho: Fragmentos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015.

- Sassi, Franco, Annalisa Belloni, Andrew J. Mirelman, Marc Suhreke, Alastair Thomas, Nisreen Salti, Sukumar Vellakkal, Chonlathan Visaruthvong, Barry M. Popkin y Rachel Nugent. «Equity Impacts of Price Policies to Promote Healthy Behaviours». *The Lancet Task Force on NCDs and Economics* 391, n.º 10.134 (2018). DOI: [https://doi.org/10.1016/s0140-6736\(18\)30531-2](https://doi.org/10.1016/s0140-6736(18)30531-2)
- Silver, Lynn D., Shu Wen Ng, Suzanne Ryan-Ibarra, Lindsey Smith Taillie, Marta Induni, Donna R. Miles, Jennifer M. Poti y Barry M. Popkin. «Changes in Prices, Sales, Consumer Spending, and Beverage Consumption One Year After a Tax on Sugar-sweetened Beverages in Berkeley, California, US: A Before-and-after Study». *PLoS Medicine* 14, n.º 4 (2016): e1002283. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1002283>
- Sharma, S., S. Basuroy y D. Grewal. «Hedonic Versus Utilitarian Motivations for Online Retail Shopping Behavior». *Journal of Service Research* 6, n.º 4 (2004): 333-344.
- Smith, Travis A., Lin Biing-Hwan y Lee Jonq-Ying. «Taxing Caloric Sweetened Beverages: Potential Effects on Beverage Consumption, Calorie Intake and Obesity». *USDA Economic Research Report* 100 (2014): 1-23. DOI: <https://doi.org/10.22004/ag.econ.95465>
- Stiglitz, Joseph y M. Shahe Emran. «On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries». *Journal of Public Economics* 89, n.º 4 (2005): 599-623. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2004.04.007>
- Sturm, Roland, Lisa M. Powell, Jamie F. Chriqui y Frank J. Chaloupka. «Soda Taxes, Soft Drink Consumption, and Children's Body Mass Index». *Health Affairs* 29, n.º 5 (2010): 1.052-1.058. DOI: <https://doi.org/10.1377/hlthaff.2009.0061>
- Tirthani, Ekta, Mina S. Said y Anis Rehman. *Genetics and Obesity*. Treasure Island: StatPearls, 2024.
- Thow, Anne Marie, Stephen Jan, Stephen Leeder y Boyd Swinburn. «The Effect of Fiscal Policy on Diet, Obesity and Chronic Disease: A Systematic Review». *Bulletin of the World Health Organization* 88 (2010): 609-614. DOI: <https://doi.org/10.2471/BLT.09.070987>
- Vall Castello, Judit y Guillem Lopez-Casasnovas. «Impact of SSB Taxes on Consumption». Documento de trabajo. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2018. <https://www.upf.edu/documents/3223410/7582912/CRESWP201804110.pdf/c888c03c-06e2-7c2b-415f-accae486a9c7>

- Veerman, J. Lennert, Gary Sacks, Nicole Antonopoulos y Jane Martin. «The Impact of a Tax on Sugar-Sweetened Beverages on Health and Health Care Costs: A Modelling Study». *PLoS ONE* 11, n.º 4 (2016): e0151460. DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0151460>
- Wright, Alexandra, Katherine E. Smith y Mark Hellowell. «Policy Lessons from Health Taxes: A Systematic Review of Empirical Studies». *BMC Public Health* 17, n.º 1 (2017): 583-600. DOI: <https://doi.org/10.1186/s12889-017-4497-z>
- Yuan, Sheng, Xia Li, Yalei Jin y Jinping Lu. «Chocolate Consumption and Risk of Coronary Heart Disease, Stroke, and Diabetes: A Meta-analysis of Prospective Studies». *Nutrients* 9, n.º 7. DOI: <https://doi.org/10.3390/nu9070688>
- Zhen, Chen, Eric A Finkelstein, James Nonnemaker, Shawn Karns y Jessica E. Todd. «Predicting the Effects of Sugar-sweetened Beverage Taxes on Food and Beverage Demand in a Large Demand System». *American Journal of Agricultural Economics* 96, n.º 1 (2014): 1-25. DOI: <https://doi.org/10.1093/ajae/aat049>

NORMAS E INSTRUMENTOS CITADOS

- Colombia. Constitución Política de 1991.
- Colombia. Estatuto Tributario.
- Colombia. Ley 223 de 1995, por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 111 de 2006, por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Colombia. Ley 1.393 de 2010, por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 2.277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Decreto Nacional 127 de 2010, por el cual se adoptan medidas en materia tributaria.
- Colombia. Conpes 113 de 2008, Política Nacional de Seguridad Alimentaria y Nutricional (PSAN).
- *Gaceta del Congreso de la República* núm. 917 del 12 de agosto de 2022.
- *Gaceta del Congreso de la República* núm. 1.199 del 4 de octubre de 2022.
- *Gaceta del Congreso de la República* núm. 1.200 del 5 de octubre de 2022.
- *Gaceta del Congreso de la República* núm. 1.358 del 31 de octubre de 2022.
- *Gaceta del Congreso de la República* núm. 1.359 del 1 de noviembre de 2022.

JURISPRUDENCIA

- Corte Constitucional. Sentencia (5/10/2022). Magistrado ponente: Hernán Correa Cardozo. Sentencia C-592 de 2022.
- Corte Constitucional. Sentencia (5/10/2022). Magistrado ponente: Hernán Correa Cardozo. Sentencia C-345 de 2022.
- Corte Constitucional. Sentencia (14/09/2022). Magistrado ponente: Hernán Correa Cardozo. Sentencia C-322 de 2022.
- Corte Constitucional. Sentencia (23/06/2021). Magistrada ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera. Sentencia C-203 de 2021.
- Corte Constitucional. Sentencia (11/03/2021). Magistrada ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera. Sentencia C-057 de 2021.
- Corte Constitucional. Sentencia (11/03/2021). Magistrada ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera. Sentencia C-056 de 2021.
- Corte Constitucional. Sentencia (01/10/2020). Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo. Sentencia C-431 de 2020.
- Corte Constitucional. Sentencia (11/12/2019). Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo. Sentencia C-606 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (05/12/2019). Magistrado ponente: Alberto Rojas Ríos. Sentencia C-592 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (05/11/2019). Magistrada ponente: Cristina Pardo Schlesinger. Sentencia C-521 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (10/07/2019). Magistrado ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. Sentencia C-304 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (19/06/2019). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-278 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (12/06/2019). Magistrada ponente: Diana Fajardo Rivera. Sentencia C-270 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (13/02/2019). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-056 de 2019.
- Corte Constitucional. Sentencia (14/11/2018). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-120 de 2018.

- Corte Constitucional. Sentencia (14/11/2018). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-117 de 2018.
- Corte Constitucional. Sentencia (07/06/2018). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-060 de 2018.
- Corte Constitucional. Sentencia (07/06/2018). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-010 de 2018.
- Corte Constitucional. Sentencia (16/11/2017). Magistrado ponente: Carlos Bernal Pulido. Sentencia T-678 de 2017.
- Corte Constitucional. Sentencia (28/06/2016). Magistrado ponente: Alberto Rojas Ríos. Sentencia C-393 de 2016.
- Corte Constitucional. Sentencia (27/07/2016). Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo. Sentencia C-388 de 2016.
- Corte Constitucional. Sentencia (27/04/2016). Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Sentencia C-209 de 2016.
- Corte Constitucional. Sentencia (20/04/2016). Magistrado ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Sentencia C-192 de 2016.
- Corte Constitucional. Sentencia (13/04/2016). Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa. Sentencia C-178 de 2016.
- Corte Constitucional. Sentencia (02/12/2015). Magistrada ponente: Myriam Ávila Roldán. Sentencia C-743 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (28/10/2015). Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado. Sentencia C-668 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (21/10/2015). Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Sentencia C-657 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (21/09/2015). Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa. Sentencia C-600 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (26/08/2015). Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo. Sentencia C-551 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (22/04/2015). Magistrada ponente: Martha Victoria Sáchica Méndez. Sentencia C-218 de 2015.
- Corte Constitucional. Sentencia (26/02/2014). Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa. Sentencia C-100 de 2014.

- Corte Constitucional. Sentencia (20/11/2013). Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa. Sentencia C-833 de 2013.
- Corte Constitucional. Sentencia (06/11/2013). Magistrado ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. Sentencia C-766 de 2013.
- Corte Constitucional. Sentencia (04/09/2013). Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva. Sentencia C-615 de 2013.
- Corte Constitucional. Sentencia (08/05/2013). Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo. Sentencia C-264 de 2013.
- Corte Constitucional. Sentencia (28/11/2012). Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Sentencia C-1021 de 2012.
- Corte Constitucional. Sentencia (14/03/2012). Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla. Sentencia C-198 de 2012.
- Corte Constitucional. Sentencia (18/05/2011). Magistrado ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Sentencia C-397 de 2011.
- Corte Constitucional. Sentencia (20/05/2006). Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva. Sentencia C-287 de 2006.
- Corte Constitucional. Sentencia (22/02/2006). Magistrado ponente: Rodrigo Escobar Gil. Sentencia C-114 de 2006.
- Corte Constitucional. Sentencia (05/12/2005). Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Sentencia C-1261 de 2005.
- Corte Constitucional. Sentencia (26/04/2005). Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Sentencia C-426 de 2005.
- Corte Constitucional. Sentencia (14/10/2004). Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño. Sentencia C-1003 de 2004.
- Corte Constitucional. Sentencia (12/10/2004). Magistrada ponente: Clara Inés Vargas Hernández. Sentencia C-989 de 2004.
- Corte Constitucional. Sentencia (08/03/2004). Magistrada ponente: Clara Inés Vargas Hernández. Sentencia C-226 de 2004.
- Corte Constitucional. Sentencia (28/10/2003). Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra. Sentencia C-1004 de 2003.
- Corte Constitucional. Sentencia (09/09/2003). Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Sentencia C-776 de 2003.

- Corte Constitucional. Sentencia (31/10/2002). Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Sentencia C-940 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia (13/08/2002). Magistrado ponente: Jaime Córdoba Triviño. Sentencia C-643 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia (16/04/2002). Magistrada ponente: Clara Inés Vargas Hernández. Sentencia C-261 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia (23/01/2002). Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Sentencia C-007 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia (24/10/2001). Magistrado ponente: Jaime Araujo Rentería. Sentencia C-1107 de 2001.
- Corte Constitucional. Sentencia (08/10/2001). Cojuez ponente: Lucy Cruz de Quiñones. Sentencia C-1060 A de 2001.
- Corte Constitucional. Sentencia (31/01/2001). Magistrado ponente: Alejandro Martínez Caballero. Sentencia C-093 de 2001.
- Corte Constitucional. Sentencia (24/01/2001). Magistrada ponente: Cristina Pardo Schlesinger. Sentencia C-053 de 2001.
- Corte Constitucional. Sentencia (06/10/1999). Magistrado ponente: Fabio Morón Díaz. Sentencia C-741 de 1999.
- Corte Constitucional. Sentencia (09/09/1999). Magistrados ponentes: Alejandro Martínez Caballero y Álvaro Tafur Galvis. Sentencia C-674 de 1999.
- Corte Constitucional. Sentencia (06/05/1998). Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Sentencia C-183 de 1998.
- Corte Constitucional. Sentencia (28/05/1997). Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Sentencia C-252 de 1997.
- Corte Constitucional. Sentencia (05/12/1996). Magistrado ponente: Alejandro Martínez Caballero. Sentencia C-690 de 1996.
- Corte Constitucional. Sentencia (21/09/1995). Magistrado ponente: Antonio Barrera Carbonell. Sentencia C-419 de 1995.
- Corte Constitucional. Sentencia (18/05/1995). Magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo. Sentencia C-222 de 1995.
- Corte Constitucional. Sentencia (25/11/1993). Magistrado ponente: Antonio Barrera Carbonell. Sentencia C-544 de 1993.

- Corte Constitucional. Sentencia (24/06/1992). Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Sentencia T-426 de 1992.
- Corte Constitucional. Sentencia (19/06/1992). Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. Sentencia T-422 de 1992.