

VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO

Pedro Alfonso Sánchez Cubides.

Profesor titular de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia.

Pedro.sanchez02@uptc.edu.co

<https://orcid.org/0000-0002-7484-4607>

<https://scholar.google.com/citations?user=UkBLBP0AAAAJ&hl=es&oi=ao>

Fernando Guío Guerrero.

Abogado y administrador público, asistente de investigación, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia.

bguio@mintransporte.gov.co

<https://orcid.org/0000-0002-8594-8903>

https://scholar.google.es/citations?hl=es&user=b14EUWMAAAAJ#d=gs_hdr_drw&t=1649887543550

Resumen: El objetivo de este trabajo es abordar el tratamiento que la jurisprudencia y la doctrina le han dado a los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, equidad, progresividad, eficiencia y no retroactividad, para de esta forma determinar el grado de aplicabilidad y vigencia del concepto de justicia tributaria en Colombia. El enfoque metodológico que se utiliza es de tipo cualitativo, haciendo uso del método documental, tomando como principales fuentes del análisis las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado de Colombia en materia tributaria, de igual forma se acude a una rigurosa revisión de literatura nacional e internacional sobre la materia. Durante la revisión fue posible evidenciar que el sistema tributario en Colombia no está cumpliendo con los principios de eficiencia, equidad y progresividad y en consecuencia la justicia tributaria no se está materializando en la gran mayoría de tributos que componen el sistema. A manera de conclusión se reflexiona sobre algunos de los factores que han contribuido a la inmovilidad del sistema tributario y la falta de voluntad política para generar cambios estructurales en el mismo, de igual forma, se plantea la necesidad de repensar los principios constitucionales que irradian el sistema y que fueron concebidos hace más de treinta años.

Palabras clave: tributos, justicia, mercado.

1. Introducción

Las dinámicas económicas en Colombia son particularmente complejas en la actualidad, la recesión económica mundial generada por la propagación del virus Covid – 19, la guerra desatada entre Rusia y Ucrania y las tensiones generadas por el éxodo masivo de venezolanos hacia territorio colombiano, son solo algunos factores que se sumaron a una economía que ya heredaba algunos problemas estructurales como el alto desempleo, la informalidad y ahora la inflación.

El anterior panorama no es ajeno al sistema tributario, ya que es a través de este que se definen las reglas para determinar quiénes deben contribuir a la financiación del gasto público y en qué medida deben hacerlo. En el anterior sentido, el sistema tributario puede incentivar ciertas actividades y desincentivar otras, siempre y cuando se cumpla con los propósitos mismos del sistema que de acuerdo a la Constitución Política son tres: i) eficiencia, ii) equidad y iii) progresividad.

La vigencia de estos propósitos cobra relevancia en un tiempo en que la economía se encuentra resentida y se discute la necesidad de cambiar las reglas de juego en materia tributaria, razón por la cual vale la pena responder a las preguntas sobre ¿Qué principios se

deberían tener en cuenta a la hora de fijar los elementos de los tributos? y ¿En qué medida el sistema tributario actual ha tenido en cuenta el concepto de justicia tributaria?

El objetivo de este trabajo es, en primer lugar, revisar el tratamiento que la jurisprudencia constitucional y del consejo de Estado le ha dado a los principios de legalidad, equidad, igualdad, progresividad, eficiencia y no retroactividad. En segundo término, determinar la vigencia del concepto justicia tributaria en Colombia a la luz del sistema tributario actual, revisando algunos de los resultados en términos de recaudo y administración tributaria.

Para desarrollar el anterior objetivo, el documento se compone de cuatro secciones, así: i) en primer lugar se realiza una revisión de los principales principios tributarios en Colombia, ii) en segundo lugar se presenta una revisión del concepto de justicia tributaria a la luz de la doctrina nacional e internacional, iii) en tercer lugar se presentan los resultados encontrados a la hora de contrastar la vigencia de los principios y el sistema tributario en Colombia y iv) por último, se desarrollan algunas conclusiones.

2. Objetivo

El objetivo del trabajo es revisar el tratamiento que la jurisprudencia constitucional y del Consejo de Estado le ha dado a los principios de legalidad, equidad, igualdad, progresividad, eficiencia y no retroactividad, con el fin de determinar la vigencia del concepto justicia tributaria en Colombia.

3. Metodología

El enfoque metodológico que se utiliza es de tipo cualitativo, ya que se busca identificar el alcance de los principios de la tributación en Colombia y su materialización en la configuración legislativa tomando como objeto de estudio el sistema tributario actual. Se utiliza el método documental, toda vez que fue a partir de la revisión de documentos principalmente doctrina y jurisprudencia, que se busca estudiar cada uno de los principios que dan forma al concepto de justicia tributaria, para entenderlo como un todo y evaluar su aplicación en el sistema tributario.

4. Consideraciones conceptuales

En esta parte del documento se presentan algunos desarrollos teóricos de los principales conceptos que son abordados.

El concepto de principio

Los principios en el derecho como categoría conceptual han sido abordados desde distintos enfoques teóricos. Existen nociones que los relacionan con las normas producidas en el proceso legislativo, como también teorías que los ubican en la órbita de los valores y propósitos de la sociedad.

Restrepo (2007) sugiere que el principio es la preexistencia de un valor fundamental y social, cuya aprehensión por la comunidad, le genera la convicción de obligatoriedad coercible de ese mismo valor. El anterior aporte tiene una característica particular, en el sentido en que involucra a la ciudadanía en la configuración de los principios que surgen a partir de los valores aceptados socialmente.

Un concepto de principio que es comúnmente aceptado es el presentado por Alexy (1993), según este autor los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no, siendo esa la gran diferencia entre estos dos tipos de normas.

De acuerdo con la definición de Alexy, los principios están incluidos en la categoría de normas, toda vez que los mismos prescriben lo que debe ser prohibido o permitido, estos obligan al intérprete de la ley a darle un alcance que permita la búsqueda de justicia y no

solamente se deben considerar como elementos orientadores de la actividad judicial, frente a este aspecto se comparte lo mencionado por Medellín (2020) en el sentido en que los principios cumplen con una finalidad política y social encaminada a la protección de los derechos fundamentales y a su expansión y consolidación, de ahí que se hable de la *interpretatio iuris*.

La jurisprudencia también ha aportado a la construcción teórica del concepto de principios y su rol en el derecho. En Sentencia T-406 de 1992, la Corte Constitucional, señaló que los principios constitucionales, a diferencia de los valores que establecen fines, consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y, en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislados como por el juez constitucional.

El concepto de justicia

La justicia ha sido un valor deontológico utilizado tanto en el derecho como en la economía, para fijar un parámetro del “deber ser” en la resolución de los conflictos y la distribución de los recursos escasos. En relación con las teorías de la justicia Dworkin citado por Squella (2010) sugiere la siguiente clasificación: i) las teorías teleológicas, cuyo criterio de justicia está basado en objetivos, es decir, en situaciones o estados de cosas que podrían alcanzarse o preservarse mediante políticas y decisiones normativas de la autoridad pública, ii) las teorías deontológicas, que se basan en la corrección o incorrección de los actos humanos en sí mismos, independientemente de las consecuencias o resultados que ellos produzcan, y iii) teorías basadas en derechos, entendidos como los derechos básicos, a los derechos fundamentales que ningún Estado puede violar o lesionar ni aún en el caso de que con ello pudiera producir algún beneficio de tipo general.

Dworkin se inclina por las teorías basadas en los derechos, principalmente en el derecho a recibir un igual tratamiento. Que consiste en la igual consideración y oportunidad en la distribución de los bienes “el derecho a ser tratado como igual” y que implica que toda persona pueda tener las mismas oportunidades para participar en igualdad de condiciones y ser tratado sin ninguna discriminación, esta es la noción de justicia que para el autor debe prevalecer.

Rawls (1971) propone el famoso ejercicio del velo de la ignorancia para ilustrar la noción de justicia. De acuerdo con este ejercicio el autor plantea un escenario en el cual las personas deban tomar decisiones sin conocer su lugar en la estructura social, ni sus condiciones personales o intereses económicos, con este velo de ignorancia las personas deberán optar por seleccionar unos principios que pueden determinar un orden de preferencias, los principios que se proponen por el autor son los de libertad, el principio de la diferencia y el principio de la igualdad.

El concepto de tributación

El concepto de tributo se ha mantenido incólume a pesar de los distintos cambios en cuanto al rol del Estado en la economía, la definición presentada por Zuzunaga & León (2006) es que el tributo es una obligación *ex lege* cuyo objeto es una prestación, comúnmente dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su *ius imperium*, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito.

La Corte Constitucional en Sentencia C-134 de 2009, señaló que son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad.

5. Principios tributarios en Colombia

En esta parte del documento se presentan algunos desarrollos jurisprudenciales y doctrinales sobre los principios que deben orientar la producción normativa en materia tributaria. Se advierte que el trabajo se limitó a revisar los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, equidad, progresividad, eficiencia y no retroactividad, sin embargo, esto no quiere decir que sean los únicos principios que se aplican en materia tributaria. Se escogieron los principios mencionados porque los mismos determinan las limitaciones que debe tener en cuenta el poder legislativo al fijar los elementos de los tributos y porque han sido determinantes a la hora de revisar la constitucionalidad de las normas tributarias por parte de la Corte Constitucional.

El principio de legalidad y la reserva de ley

Uno de los pilares fundamentales en los que se cimienta Estado de derecho es el principio de legalidad, mandato que implica el sometimiento de todas las actuaciones de la administración a una norma, ya sea un principio o una regla. En materia tributaria este principio ha sido explicado por la Corte Constitucional en Sentencia C-987 de 1999, en tres dimensiones, i) en primer lugar se encuentra la representación popular en materia tributaria, según la cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados, ii) en segundo lugar se encuentra la predeterminación de los tributos, la cual exige que la norma que establezca nuevos tributos deberá definir sus elementos esenciales como los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas y iii) la Corte señala que las entidades territoriales están autorizadas para establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley.

Lo anterior implica que las actuaciones en materia tributaria deben darse en el marco de lo permitido por las normas vigentes, ya que toda manifestación administrativa que desconozca los parámetros determinados por el legislador estará viciada por desconocer el principio de legalidad y podrá ser demandada para que se declare su inexecutable o ilegalidad según el caso.

Frente al principio de reserva de ley en materia tributaria, es necesario mencionar que el mismo hace parte del principio de legalidad e implica que el surgimiento de las obligaciones tributarias solamente puede darse mediante el proceso legislativo adelantado en el Congreso de la República, lo que deriva en que las asambleas y concejos municipales no están facultados para crear tributos si los mismos no tienen un marco legal que los anteceda.

Romero (2013), aborda el principio de reserva de ley en materia tributaria asignándole cuatro características. La primera tiene que ver con la exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (“nullum tributum sine lege” o “no taxation without representation”), de acuerdo con esta característica los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente el pago de cualquier prestación patrimonial a los ciudadanos, si antes éste no ha sido regulado por normas jurídicas de un mayor rango jerárquico emitidas por los representantes políticos. En segundo lugar, el principio de la reserva de ley tiene un carácter garantista individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público. La tercera característica tiene que ver con el rol de la reserva de ley para preservar la unidad del ordenamiento jurídico y garantizar la igualdad básica o tratamiento uniforme para los contribuyentes y por último, el principio brinda seguridad jurídica a los contribuyentes, permitiéndoles conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

En la Sentencia C-227 de 2002, la Corte Constitucional sintetizó este principio está vinculado a la noción de “no hay tributo sin representación”, mencionada anteriormente, es dicha oportunidad se recordó que el principio abarcaba la representación que asumen las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, siempre y cuando se tenga en cuenta que dicha representación se limita al principio de legalidad del tributo, en

este sentido, las autoridades del orden territorial pueden fijar algunos elementos del tributo directamente, siempre que se haga en el marco de una ley anterior.

El principio de igualdad

Otro principio que irradia la producción de normas con contenido tributario es el de igualdad, este mandato tiene diversas connotaciones y desde el punto de vista constitucional, puede verse como igualdad formal ante la ley, pero también como igualdad material. Una aplicación formal del principio de igualdad significaría que al hacer efectiva la norma, no se tuviese ningún tipo de consideración hacia ninguna persona y que por lo tanto todos los receptores de la misma tuviesen iguales consecuencias al encontrarse bajo los parámetros establecidos por la regla “ante la ley todos somos iguales”. Por otra parte, una aplicación material del principio de igualdad supone revisar las condiciones en que cada persona se encuentra antes de aplicar el mandato legal y adecuar la vigencia de la misma a ciertos grupos de actores que por sus condiciones deben tener un trato diferenciado.

A manera de ejemplo, supongamos que el impuesto de renta se aplicara a todas las personas jurídicas de manera igualitaria, es decir una misma tarifa para todas las personas jurídicas sin importar su naturaleza o tamaño empresarial. Bajo el criterio de igualdad formal sería una regla aceptable, ya que en principio se está aplicando una norma de obligatorio cumplimiento que tiene una disposición uniforme sobre todas las personas jurídicas, sin embargo, si se observa el impuesto desde una óptica de la igualdad material, sería problemático aplicar el tributo a grandes grupos empresariales y a microempresarios por igual, ya que los efectos económicos del mismo pueden generar una mayor distorsión en una empresa con recursos limitados.

El principio de igualdad, no ha estado alejado de la controversia, ya que los tratos diferenciados en materia tributaria son muy frecuentes y generalmente responden a la visión económica que un gobierno adopte y a los intereses que representa. Sobre este punto vale la pena revisar un caso particular resuelto por la Corte Constitucional, en donde justamente se cuestionan los tratos diferenciados en materia tributaria.

Se trata de una demanda de inconstitucionalidad presentada en el año 2017, en contra de algunas disposiciones de la Ley 1816 de 2016. En la demanda se cuestionaba que al gravar algunos bienes de primera necesidad para las mujeres colombianas con el Impuesto al Valor Agregado IVA, se configuraba un trato discriminatorio para las ciudadanas de sexo femenino, lo cual era violatorio del artículo 13 de la Constitución Política¹.

Los argumentos presentados por el demandante en esa oportunidad fueron básicamente dos: i) el primero consistía en que al ser el IVA un impuesto indirecto, que no tiene en cuenta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo de bienes, el mismo tiene un impacto mayor en relación con quienes tienen una menor capacidad de pago y ii) el segundo argumento, se basaba en que al ser las toallas higiénicas, los tampones y los protectores diarios bienes que no contaban con sustitutos en el mercado, imponerles el IVA sería una acción discriminatoria, ya que únicamente serían las mujeres quienes tendrían que asumir el impuesto.

El resolver los cargos planteados la Corte tuvo en cuenta la situación particular de las mujeres frente al tributo, al señalar que existían barreras que se imponían en su capacidad

¹ El contenido del artículo es el siguiente: *todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*

adquisitiva y por este motivo se les hacía más difícil acceder a dichos bienes, sobre el punto en cuestión la Corte identificó cuatro barreras, así: (i) su accesibilidad al empleo; (ii) la brecha salarial que existe en relación con los hombres; (iii) sus gastos de consumo; y (iv) la titularidad de la propiedad.

En consecuencia, la Corte declaró la inexecutable de la norma, ya que a su juicio la imposición del gravamen aun siendo en una tarifa baja no estaba suficientemente justificada. Adicionalmente la Corte señaló que no se evidenció la existencia de políticas públicas que estuviese dirigidas a compensar la carga adicional que suponía el impuesto para las mujeres, teniendo en cuenta que las mismas se encontraban en desventaja frente a la situación de los hombres por las barreras anteriormente mencionadas.

El principio de progresividad

Frente al principio de progresividad en materia tributaria existen principalmente dos interpretaciones. Una que se relaciona con una aplicación limitada del principio únicamente a la definición de impuestos y otra más general y que se aplica a todo el sistema tributario, esta última respaldada en el artículo 363 de la Constitución Política de 1991. Antes de revisar estas dos aplicaciones que se han utilizado con dicho principio es preciso mencionar que la progresividad en materia tributaria se entiende como un mandato que busca consultar la capacidad económica de las personas, de tal manera que quienes cuentan con más recursos deben contribuir en mayor medida con los gastos del Estado, con este fin se utilizan exenciones, exclusiones y beneficios dirigidos a aquellos segmentos de la población con menor capacidad económica.

En la misma línea de lo anterior, el Consejo de Estado sostiene que la progresividad se trata del reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, siendo neutro el sistema tributario que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad contributiva, progresivo el que reduce dichas diferencias y regresivo el sistema que las aumenta².

La aplicación del principio de progresividad no se limita únicamente respecto a los impuestos, sino que se presenta en relación con todo el sistema, lo que a la vez involucra la destinación del recaudo que debe ser progresiva, es decir focalizada a quienes tienen menor capacidad económica.

La progresividad en materia de tributación exige un análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. Un pronunciamiento interesante sobre este principio es el realizado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-419 de 1995, en donde sostiene que los sistemas tributarios que acogen el principio de progresividad aplican la equidad vertical, ya que establecen pautas para dar un tratamiento diferencial a situaciones diferentes, de manera que a mayor bienestar mayor cuota de impuestos y viceversa.

Una aplicación de este principio se ve reflejada en la composición del impuesto al patrimonio creado en la ley 1943 de 2018. Según dicha norma el impuesto determina como hecho generador la posesión al primero de enero de 2019, de un patrimonio líquido igual o superior a \$5.000.000.000. Lo que de entrada nos habla de la progresividad del impuesto, ya que se limita a gravar a aquellas personas naturales y algunas sociedades extranjeras que cuentan con una capacidad económica significativa.

Si se revisa la tarifa del impuesto, se aplica un 1% sobre la base gravable, que en todos los casos constituye el total del patrimonio bruto poseído al 01 de enero de 2019, lo que implica necesariamente que entre mayor patrimonio, mayor será el impuesto que se tendrá que pagar, materializando la premisa principal del principio de progresividad.

² Consejo de Estado. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia con radicado 2012-00155 de 2014.

Principio de equidad

Una dificultad conceptual se nos presenta al intentar definir la naturaleza del principio de equidad en materia tributaria, ya que su significado se entrecruza con otros conceptos ya revisados como el de igualdad o progresividad. Sin embargo, aún existen elementos diferenciadores que pueden ser de gran utilidad para entender este mandato establecido en el artículo 363³ del texto constitucional.

La equidad en materia tributaria tiene una relación con la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo, lo que implica que el mismo debe dar un tratamiento distinto a quienes cuentan con una capacidad económica limitada. Sin embargo, lo anterior no es suficiente para diferenciar el principio de equidad con el de progresividad, razón por la cual resulta útil referirnos a los términos utilizados por el Magistrado Manuel José Cepeda en la Sentencia C-776 de 2003, para explicar el principio de equidad, así:

Hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

Una aplicación del principio de equidad en el sistema tributario colombiano resulta ser la exclusión que tienen algunos productos de la canasta básica familiar en relación con el Impuesto al Valor Agregado IVA, ya que esta medida atiende a una realidad presentada en el contexto colombiano, en la cual un gravamen de productos de consumo básico puede generar un perjuicio mayor en aquellos grupos poblacionales con una menor capacidad económica, en palabras de la Corte “el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto” (Corte Constitucional Sentencia C-776/03).

Principio de no retroactividad

El principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria tiene como principal premisa que ninguna ley tributaria podrá ser aplicada retroactivamente en perjuicio de una persona. Esta situación además está proscrita por el ordenamiento constitucional el cual señala en el artículo 338 de la carta política que las normas que regulan contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Sobre este principio el Consejo de Estado⁴, señaló, que de acuerdo a lo estipulado en los artículos 338 y 363 de la Constitución, las normas que regulan los impuestos no se pueden aplicar sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia respectiva de la ley, ordenanza o acuerdo, la ley tributaria debe ser preexistente al hecho imponible y, así mismo, las normas tributarias se aplican hacia el futuro.

A pesar de la definición planteada sobre este principio, no queda claro si la prohibición de aplicar la norma tributaria de manera retroactiva es únicamente para aquellas reglas que

³ La norma establece lo siguiente: *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*

⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Magistrado Ponente. Milton Chávez García. Sentencia Rad. 2012-00428 de 2019

desmejoren la situación del sujeto pasivo o si también aplique para aquellas que le sean favorable, como ocurre en otras ramas del derecho bajo el principio de favorabilidad. De igual forma no es clara la disposición respecto a los impuestos de periodo y particularmente si la prohibición se aplica a los hechos económicos y jurídicos que se producen en períodos vencidos o en curso.

Principio de eficiencia

Este principio tiene sus fundamentos teóricos en los desarrollos conceptuales de Adam Smith, quien señalaba la importancia de que los tributos generaran el menor grado de distorsiones posibles en las actividades económicas, de igual forma será eficiente un tributo en la medida en que su recaudo no genera mayores gastos. Este principio se ha entendido por el Consejo de Estado, en dos dimensiones, la primera tiene que ver con la eficiencia del tributo, que permite verificar el beneficio económico que se genera en los ingresos del Estado a partir de su exigibilidad, es decir la relación costo- beneficio que genera el tributo y por otra parte la eficiencia se manifiesta en la idoneidad de los medios que se utilizan para asegurar el recaudo⁵.

De acuerdo con la interpretación del Consejo de Estado, la eficiencia en materia tributaria exige que al proponerse un nuevo tributo se examine el costo que éste puede generar en el sector hacia el cual está dirigido, ya que los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el sujeto pasivo que útiles para el sujeto activo. Otro criterio a evaluar resulta ser el relacionado con la eficiencia en el cobro, en el sentido que no se generen gastos innecesarios que resulten más cuantiosos que la suma que se pretende recaudar.

6. El concepto de justicia tributaria

Hemos visto hasta el momento algunos principios aplicables en materia tributaria, los cuales han sido definidos por la jurisprudencia Constitucional y del Consejo de Estado, junto con algunos ejemplos que ilustran la forma en que ciertos tributos incluyen en sus elementos los principios que reconoce la constitución política y otros de creación jurisprudencial. En esta parte del artículo se presenta el concepto de la justicia tributaria con el fin de entender su alcance y analizar si en el caso del sistema tributario colombiano se materializa este propósito.

El concepto de justicia está incluido en las disposiciones constitucionales de la mayoría de países de América Latina, ya sea como principio o valor se trata de un imperativo que irradia las legislaciones en materia tributaria y busca mejorar la igualdad entre los ciudadanos. Sin embargo, al ser la justicia un elemento difícil de definir resulta complejo materializar dicho mandato a casos concretos, ya que en su aplicación suelen surgir vaguedades semánticas o contextuales que complican su interpretación, por esta razón a continuación se presentan algunos posibles significados útiles en materia tributaria.

Para iniciar el estudio sobre la justicia tributaria resulta valioso lo ilustrado por John Stuart Mill y que Musgrave (1985) recoge en su texto *a brief history of fiscal doctrine*. Para este autor la justicia requiere que las personas en igual posición estén tributando igual, así como padeciendo un sacrificio igual. Las personas en igual posición, sin embargo, está pagando sumas desiguales de impuestos, diferenciando y distorsionando un sacrificio igual. Aunque equivocado al igualar sacrificio <igual> a <total mínimo>, su preocupación por este último anticipó el desplazamiento ulterior de la doctrina del sacrificio de los aspectos de equidad a los de eficiencia.

Ríos, Sánchez, & Restrepo (2021), plantean una interesante discusión sobre la efectividad de la capacidad contributiva como elemento para impartir justicia tributaria. Los autores parten por definir el concepto de justicia bajo la óptica aristotélica en donde se encuentran con dos distintas definiciones, la justicia conmutativa y la distributiva, la primera entendida

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. M.P. Héctor Romero Díaz. Sentencia Rad. 2007-00048 de 2009

como un término medio entre una especie de ganancia y de pérdida y la segunda que ve la justicia en cuanto a la proporción siendo injusto todo aquello que es desproporcionado.

En cuanto a la justicia en el plano económico y más estrictamente en lo tributario, es ilustrativo el pronunciamiento de la Corte constitucional en Sentencia C-060 de 2018, en donde dispuso que:

El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria.

Como conclusión de su estudio los autores sostienen que la capacidad económica es una herramienta que permite generar justicia tributaria, ante un panorama con tantas desigualdades como el caso de Colombia, sin embargo, advierten que se requiere de un análisis más ampliado que emplee una visión sociológica y jurídica que permita conseguir mejores niveles de equidad y un enfoque social que permita cerrar las brechas y mejorar las condiciones redistributivas.

La justicia tributaria en el plano internacional

El interés por definir el concepto de justicia y sus implicaciones en el ámbito tributario no solamente ha sido de la doctrina y jurisprudencia colombiana, en el caso español Fernández Amor J.A. & Masbernat P. (2013) realizan un estudio sobre el concepto de justicia tributaria y la vigencia de los principios constitucionales que lo integran.

Los autores parten señalando que los principios en los que está basado el sistema tributario español son el de generalidad que impone que el ejercicio del poder tributario no suponga un trato diferenciado entre contribuyentes si no hay una justificación adecuada en el ordenamiento. El principio de capacidad económica que establece que la contribución a los gastos públicos se ha de realizar de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano. El principio de igualdad que exige comparar las capacidades económicas de los llamados a la contribución. El principio de progresividad que da contenido al principio de igualdad imponiendo que el gravamen crezca en función de la capacidad de pago del contribuyente por lo que deviene en su medida. El principio de no confiscatoriedad que determina que el sistema tributario no ha de servir para expropiar o confiscar la capacidad económica y el principio de legalidad que como vimos implica que todo tributo debe estar determinado en una ley para proceder con su recaudo.

En el análisis realizado por los autores, es posible concluir que muchos de los principios que rigen el sistema tributario español se han ido desfigurando y flexibilizando a tal punto que en algunos casos y por razones de política económica o social o de técnica tributaria se pueden llegar a exceptuar. Lo anterior ocurre dado que los valores que rigen la economía en la actualidad, no son los mismos que estaban vigentes en el momento en que se redactó la constitución española y es por esto que el Tribunal Constitucional ha venido flexibilizando cada vez más su aplicación.

En el anterior sentido señalan que la liberalización de los mercados de capitales, la apertura económica, el desplazamiento internacional de los factores de producción, la transformación de la economía de lo industrial a lo financiero y las nuevas tecnologías, son factores que llevan a considerar que los principios adoptados no responden a la internacionalización económica. Para dar respuesta a la situación anterior proponen una evolución de los

principios jurídico-tributarios dirigida hacia su globalización, en donde se incluyan principios como el de libre competencia, el libre mercado, la neutralidad fiscal y la libre circulación.

Siguiendo con el análisis del principio de justicia tributaria, García (2011) realiza una crítica a la propuesta de reforma del sistema tributario alemán presentada por Paul Kirchhof. Entre otros puntos señala que si bien el interés por simplificar la estructura impositiva resulta loable, el mismo no es un fin que deba desconocer la progresividad en la definición de los elementos en los tributos.

El autor menciona que los proyectos de simplificación de la normativa fiscal pueden tener efectos negativos desde el punto de vista de la justicia tributaria y como ejemplo señala que los tipos impositivos fijos que se aplican a todos los sujetos pasivos del impuesto por igual desconociendo su capacidad económica, puede ser una propuesta regresiva y que se explica ya que el autor de la propuesta tiene la concepción de que una tarifa progresiva provoca que los impuestos sean más complejos.

Por su parte Collado (2005), analiza la Constitución Europea a la luz del principio y concluye que la misma guarda silencio sobre la justicia tributaria, principio recogido en diversas Constituciones nacionales, lo cual se explica dado que las disposiciones tributarias son consideradas al servicio de las exigencias del mercado y de la competencia y la imposición directa.

Al respecto García (2016) plantea que la discusión sobre la justicia tributaria debe darse en relación con la eficiencia y la equidad en materia tributaria, entendiendo la eficiencia de un impuesto cuando el mismo no presenta una reducción del patrimonio del consumidor derivado del pago del impuesto; situación que se conoce también como carga excesiva del impuesto y la equidad entendida como igualdad, la cual implica valores éticos, morales y culturales, partiendo del concepto clásico de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por último Bereijo, (2016) recuerda que la justicia tributaria no se agota en la contribución de todos y de cada uno según su capacidad económica, ya que la capacidad económica no se formula en la Constitución como principio inspirador del sistema tributario, sino más bien como criterio para ordenar, dentro del sistema, aquellos tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos como deber de solidaridad social. En el anterior sentido el principio de justicia tributaria debe entenderse siempre ligado al principio de progresividad e igualdad.

7. Vigencia del principio de justicia tributaria en Colombia

La justicia tributaria exige que el sistema incluya principalmente los principios de equidad, progresividad y eficiencia, esto implica que los tributos que se determinan en las leyes deben tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo, así como propender por la disminuir las brechas de desigualdad existentes y optimizar al máximo los recursos del sistema para generar el recaudo. En esta parte del documento se presenta un análisis de los anteriores elementos y su vigencia en el sistema tributario colombiano.

En Colombia la meta del recaudo bruto según la DIAN (2021) era de 164 billones y el recaudo bruto de la vigencia 2021 ascendió a la suma de \$173.66 billones de pesos, cumpliendo la meta en un 105.9%. Lo anterior ilustra los avances que se han logrado por parte de la entidad para mejorar la eficacia del sistema tributario, de acuerdo con la información oficial los tributos que más contribuyeron al total del recaudo fueron: impuesto de renta con un recaudo de \$60,5 billones equivalente al 34,87% del recaudo total, impuesto a las ventas con un total de \$38,8 billones con un 22.10% y aduanas con un recaudo de \$33,8 billones lo que equivale al 19,47%. Sin embargo, a pesar de los buenos resultados en materia de recaudo, aún se presentan cifras alarmantes relacionadas con la evasión de impuestos.

De acuerdo con Forbes (2021) los recursos perdidos por la evasión en Colombia en los últimos años corresponden a \$43,2 billones en 2018, \$47,4 billones en 2019 y \$43,8 billones en el año 2020, si se tiene en cuenta que en esos años el recaudo total fue de \$144,4 billones, \$157,9 billones y \$146,2 billones, mientras que para el año 2021, la cifra sería de \$48,3 billones.

La situación anterior evidencia que en Colombia el sistema no está siendo suficientemente efectivo y no se cumple con la generalidad en los tributos, ya que existen muchas personas naturales o jurídicas que burlan las reglas tributarias y no aportan los recursos requeridos, mientras que otras si lo hacen.

Un dato que nos puede indicar la vigencia del principio de igualdad en el sistema tributario es la relación existente entre el recaudo procedente del capital y el recaudo procedente del trabajo, sobre este punto Castro & Delgado (2017) calculan las tasas promedio de tributación brutas y netas sobre el consumo y los ingresos de los factores de producción, trabajo y capital, en el período comprendido entre 1994 y 2016.

En el estudio al calcular las tasas promedio de tributación del trabajo se tomaron en cuenta principalmente tres factores: i) impuestos sobre los ingresos salariales, ii) contribuciones sobre la nómina pagadas por los empleadores, que se destinan al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y a las cajas de compensación familiar y iii) aportes a la seguridad social que corresponden a los pagos en salud y pensiones que realizan tanto los empleadores como los trabajadores. En relación con las tasas promedio de tributación brutas y netas del capital se calculan los impuestos corrientes sobre el ingreso de los hogares, la riqueza, etc

Como resultados se encontró que el promedio de las tasas efectivas netas sobre el consumo y los ingresos del trabajo y del capital fueron 10,7%, 18,6% y 15,4%, respectivamente, de igual forma, el estudio demuestra que la tasa efectiva neta sobre el trabajo se ubica por encima de aquella sobre el capital a lo largo de la muestra, excepto a partir del año 2015.

De acuerdo con lo anterior, también resulta cuestionable la vigencia que tiene el principio de igualdad sobre el sistema, si se tiene en cuenta que los ingresos provenientes de capital pagan menos impuestos que aquellos que provienen del trabajo, situación que en principio debería ser igual e incluso favorecer a los ingresos laborales, si se aplica el criterio de la igualdad material.

Un elemento que refleja la progresividad en el sistema es la relación entre los impuestos directos y los indirectos, ya que los primeros al reconocer la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto, trata de manera diferenciada a los contribuyentes, caso distinto a lo que ocurre en con los impuestos indirectos. De acuerdo con el Consejo Privado de Competitividad (2021) los impuestos directos en Colombia son menores en proporción cuando se comparan con los impuestos indirectos. Para el año 2018, los impuestos directos representaban el 48,1% del total de la tributación, mientras que los indirectos eran del orden del 51,9%.

Por último, frente a la equidad, Nuñez et al. (2020) encuentran que el efecto combinado de impuestos y gasto social en Colombia contribuye a la reducción de la pobreza entre 0,3 y 2,6 puntos porcentuales para US\$5,5 y US\$3,2 por día por persona respectivamente, mientras que la desigualdad se reduce en casi un punto Gini. Impuestos y transferencias directas, así como como transferencias indirectas, son progresivas y favorables a los pobres, mientras que los impuestos indirectos son regresivos y contribuyen a un aumento en desigualdad. Finalmente, las transferencias en especie para educación y los servicios de salud son progresivos y contribuyen a la reducción de la desigualdad.

8. Conclusiones

El rol de las altas cortes, principalmente de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, ha sido muy importante en el desarrollo de los principios en materia tributaria. El aporte en la revisión de las normas cuando las mismas son contrastadas con el ordenamiento constitucional ha generado que el legislador tenga un mayor cuidado a la hora de cumplir con su función de configuración normativa y esto a su vez ha permitido que más ciudadanos acudan a los instrumentos constitucionales cuando evidencian que los tributos están vulnerando sus derechos o no están respetando los principios constitucionales.

El tratamiento que desde la jurisprudencia se le ha dado a los principios de legalidad, equidad, igualdad, progresividad, eficiencia y no retroactividad, ha sido el de mandatos que deben irradiar la producción normativa y su interpretación, situación que contrasta con la revisión del sistema tributario actual, en donde se presentan tributos que no cumplen criterios mínimos de progresividad o igualdad, como el IVA por solo citar un ejemplo.

En cuanto a la vigencia del principio de justicia tributaria, como vimos anteriormente existen algunos avances dirigidos a mejorar la efectividad del sistema y la confianza en el mismo, sin embargo, aún se presentan muchos obstáculos que impiden el cumplimiento de los mandatos establecidos por la constitución y que tienen que ver con problemas económicos estructurales que caracterizan el contexto del país. La informalidad, el desempleo y la poca cultura tributaria, por solo mencionar algunos, se han convertido en factores que impiden mejorar el funcionamiento del sistema.

De igual forma, no se puede dejar lado la poca voluntad política que ha existido para transformar algunas reglas tributarias y la respuesta ciudadana que se ha generado cuando se proponen reformas más audaces que pretenden modificar el funcionamiento de ciertos tributos, como lo ocurrido con el estallido social del año 2021, en donde justamente fue la reforma tributaria propuesta por el Gobierno de Iván Duque, el punto de quiebre que inició una de las manifestaciones más violentas en los últimos años.

Por último, vale la pena cuestionarse si los principios en materia tributaria que se incluyeron en la Asamblea Constituyente que derivó en la Constitución de 1991, se acompañan a los cambios que se han generado en la economía mundial y a la compleja situación que se presenta actualmente en materia económica, que plantea unos nuevos retos que deben ser manejados bajo una óptica distinta a la propuesta hace más de treinta años.

9. Referencias

Alexy, R. (1993). Teoría de los derechos fundamentales, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, p. 607.

Amor, J. A., & Masbernat, P. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate. Estudios Constitucionales, pp. 495 - 546.

Castro, H., & Delgado, M. (2017). ¿Cuánto tributan efectivamente el consumo, el trabajo y el capital en Colombia?1. Bogotá: Banco de la República.

Consejo Privado de Competitividad. (2021). Sistema Tributario. Bogotá: Consejo Privado de Competitividad.

DIAN. (2021). Informe de recaudo, lucha contra la evasión y el contrabando. Bogotá: DIAN. Forbes. (22 de 07 de 2021). Forbes.com. Obtenido de <https://forbes.co/2021/07/22/economia-y-finanzas/paraisos-fiscales-y-evasion-el-billonario-hu-eco-en-colombia/#:~:text=Para%202021%2C%20la%20cifra%20ser%C3%ADa,respondi%C3%B3%20al%20detalle%20dicha%20informaci%C3%B3n>.

García, A. V. (2011). Simplificación y justicia tributaria. Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, P.P 1286.

García, E. R. (2016). Derecho o Economía en la Equidad Fiscal. Revista de derecho público, 61-82.

Jairo, N., Olivieri, S., Parra, J., & Pico, J. (2020). The Distributive Impact of Taxes and Expenditures in Colombia. Nueva York: World Bank.

Medellín, C. (2020). La interpretatio iuris y los principios generales del derecho. Bogotá: Legis.

Musgrave, R. (1985). A Brief History of Fiscal Doctrine. En Handbook of public economics (Vol. 1, pp. 1-59). Elsevier.

Rawls, J. (1971). Teoría de la Justicia. . México: Fondo de Cultura.

Restrepo, H. V. (2007). Nomoárquica, principialística jurídica o filosofía y ciencia de los principios generales del derecho. Bogotá: Universidad de Antioquia.

Richard, M. (1987). Public Finance. I. The New Palgrave a Dictionary of Economics.

Ríos, J. A., Sánchez, L. M., & Restrepo, C. M. (2021). La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria. Revista Visión Contable, 156-175.

Rodríguez Bereijo, A. R. (2016). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid, 135-251.

Rodríguez, I. H. (2020). Economía Política de la Tributación en Colombia 1821-2015. Barcelona: Universitat de Barcelona.

Rodríguez, V. M. (2013). Tributación en América Latina desde la crisis de la deuda y el papel del legislativo en Colombia. Revista de Economía Institucional, vol. 15, n.º 28, primer semestre, pp. 257-280.

Romero Flor, L. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. Castilla: Dixi.

Sanz Gómez, R. (2020). Progresividad fiscal. Voces de Cultura de la Legalidad, 311-326.

Sentencia C-134 de 2009 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Mauricio González Cuervo 25 de febrero de 2009 URL: <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-134-09.htm>).

Sentencia 2010-00169, 2010-00169 (Consejo de Estado C.P. Martha Teresa Briceño 28 de septiembre de 2016).

Sentencia 2012-00155 (Consejo de Estado. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas 9 de octubre de 2014).

Sentencia C- 419 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Antonio Barrera Carbonel 21 de septiembre de 1995).

Sentencia C-060 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado 7 de junio de 2018).

Sentencia C-144 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Martha Victoria SÁCHICA Méndez 6 de abril de 2015).

Sentencia C-183 (Corte Constitucional de Colombia M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz 6 de mayo de 1998).

Sentencia C-227 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Jaime Córdoba Triviño 2 de abril de 2002).

Sentencia C-776 (Corte Constitucional de Colombia. M.P. Manuel José Cepeda 9 de septiembre de 2003).

Sentencia C-987 de (Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero 9 de diciembre de 1999).

Sentencia Rad. 2007-00048 (Consejo de Estado. Sección cuarta. C.P. Hector Romero Diaz 26 de noviembre de 2009).

Sentencia 2012-00428 (Consejo de Estado. Sección Cuarta. C.P. Milton Chávez García 19 de marzo de 2019)

Sentencia radicado 2012-00155 (Consejo de Estado de Colombia. C.P. Hugo Fernando Bastidas 9 de octubre de 2014).

Sentencia T-406 (Corte Constitucional M.P. Ciro Angarita Barón 5 de junio de 1992).

Squella, A. (2010). Algunas concepciones de la justicia. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, 175-216.

Yurrita, M. (2005). La Justicia Tributaria en la Constitución Europea. Crónica Tributaria, P. 11-18.

Zuzunaga del Pino, F., & León Cabrera, S. (2006). Aciertos Y Desaciertos Del Tribunal Constitucional En Torno Al Concepto De Tributo. Revista de Derecho.