



Publicación de la Corporación Viva la Ciudadanía. Cada autor es responsable de sus ideas y para nada compromete el pensamiento de la organización.

Opiniones sobre este artículo escribanos a:

semanariovirtual@viva.org.co

www.viva.org.co

Aproximación a los principios rectores de la tributación. A propósito del caso de Colombia

Resulta conveniente hacer una breve revisión de los antecedentes históricos y del contenido de los diferentes principios esbozados en la literatura especializada, con referencia especial a la jurisprudencia constitucional colombiana. Este es precisamente el propósito de este documento.

Luis Jorge Garay Salamanca

Jorge Enrique Espitia Zamora

La demanda radicada ante la Corte Constitucional por inconstitucionalidad del Estatuto Tributario vigente en Colombia¹ implica necesariamente la discusión de los principios tributarios en un Estado Social de Derecho (Art. 1, Constitución Política de Colombia). Por ello resulta conveniente hacer una breve revisión de los antecedentes históricos y del contenido de los diferentes principios esbozados en la literatura especializada, con referencia especial a la jurisprudencia constitucional colombiana. Este es precisamente el propósito de este documento.

Algunos antecedentes históricos

¹ Demanda presentada por destacados constitucionalistas y economistas del país, con la promoción por parte de Rodrigo Uprimny y otros miembros de DeJusticia y de los autores del presente documento.

Los principios impositivos estipulados por la Hacienda Pública desde Adam Smith, Adolfo Wagner, Harold Sommers, Fritz Neumark, entre otros, se inscriben en los preceptos del deber ser y corresponden a principios comúnmente establecidos en la Carta Política de los Estados.

Adam Smith en 1776 publicó su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones* (FCE, 2006), y en la Parte II, *De los impuestos*, estableció las cuatro máximas siguientes, que comprenden a todos los tributos en general:

I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal.

II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago y la cantidad adeudada todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario, resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien gravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas

III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda ... ". (págs. 726-727)

De igual manera, el “desdoblamiento wagneriano” de la imposición entre función financiera y función distributiva introduce nuevos principios a los propuestos por Smith. Posteriormente, Neumark sistematiza 19 principios en cuatro (4) categorías: presupuestales-tributarios, político-sociales y éticos, político-económicos y jurídico-técnicos.

En tiempos más próximos, Musgrave y otros formalizaron la teoría de la tributación bajo variados modelos de competencia, enriqueciéndose el análisis con la teoría económica del bienestar social para estudiar situaciones de tributación sub-óptima –con el incumplimiento parcial de alguno de los principios generales de referencia, por ejemplo–.

Ahora bien, teniendo presente las tres funciones del presupuesto de ingresos y gastos del sector público, a saber: i) La función de satisfacer las necesidades públicas, ii) La función de redistribuir la renta nacional y iii) La función de contribuir a la estabilización económica, en el marco de la teoría económica se reconoció la necesidad de contemplar un “novedoso” campo de estudio como el del análisis sobre cómo los componentes institucionales, las reglas formales e informales del proceso político-administrativo pueden contribuir o dificultar el logro esperado de las intervenciones de política pública como la tributaria. Así pues, se avanza en el desarrollo de la economía institucional en la que se relacionan los procesos de política económica con la realidad institucional y el quehacer de la política, como lo enfatiza uno de sus mayores exponentes, James Buchanan.

En la literatura de la tributación se ha presentado una significativa evolución al rescatar temáticas como la tensión entre equidad y eficiencia, “situándose (al menos inicialmente) el interés primordial en la eficiencia”, la posterior profundización del debate sobre la equidad de la imposición, incorporando enfoques filosóficos sobre la justicia distributiva y la “redistribución de los valores económicos”, y finalmente los estudios sobre el desestimulo e incidencia potenciales de la tributación (Albi, 1987).

Recientemente, en 2014 a propósito de la discusión en el seno de la OECD en Ottawa sobre la tributación al comercio electrónico, se realzan los principios de neutralidad, eficiencia, certidumbre, simplicidad, eficacia, equidad y flexibilidad.

En el caso colombiano, de igual manera la Corte Constitucional ha analizado en varias de sus sentencias los principios de legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, progresividad y eficiencia de la tributación.

Principios

1. Legalidad

El principio de legalidad señala la necesidad de una ley previa que consagre una obligación tributaria, así como de la competencia exclusiva para imponerlos por parte de los órganos plurales de representación política, particularmente del Congreso de la República. Los artículos 150 (numerales 10 y 12) y 338 superior instituyen el deber del legislativo a crear obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos. Este principio se precisa en el aforismo “*nullun tributum sine lege*”, según el cual no hay tributo sin representación, ya que el consentimiento –directo e indirecto–, de la colectividad es la vía necesaria y eficaz para que el Estado le pueda proveer los bienes públicos esenciales que requieren los ciudadanos, así como los bienes públicos complementarios que necesita el sector productivo (Sentencia C-602 de 2015 y Sentencia C-891 de 2012, entre otras).

Es así como de acuerdo con la Sentencia C-198/12: “Para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención –los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos– en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos. En virtud de

lo anterior, todos los asentados en el territorio nacional se encuentran obligados a tributar, en los términos y condiciones que dispongan las autoridades competentes, conforme a los mandamientos legales y reglamentarios vigentes, con el propósito de apropiar recursos económicos destinados al mejoramiento de las condiciones de vida digna de los habitantes, según los diversos campos de acción estatal. De esta manera, las captaciones fiscales constituyen una fuente indispensable para la financiación del gasto público”.

Así pues, sobresale la necesidad que todos los ciudadanos presenten ante la administración tributaria su declaración de ingresos y patrimonios a efecto de determinarles, de manera progresiva, la transferencia a pagar (impuesto a cargo) o a recibir (subsidio) con base en su capacidad contributiva, económica o de pago.

2. Certeza

Las reglas fiscales deben ser claras y fáciles de entender para que los contribuyentes sepan cuáles son las razones de sus obligaciones con el Estado. Un sistema tributario simple facilita a las personas y a las empresas la comprensión de sus obligaciones y derechos. Como resultado de ello, es más probable que las empresas tomen mejores decisiones y respondan a las opciones de política previstas. La complejidad favorece una planificación fiscal agresiva, la elusión y la evasión tributarias, lo cual desencadena distorsiones y pérdidas para el Estado y la economía.

El principio de certeza se deriva del de legalidad. Es así como el Congreso de la República está en la obligación de determinar con claridad y de manera inequívoca los elementos estructurales del impuesto: los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas. En tanto que la norma tributaria debe tener representación política, “*nullun tributum sine lege*”, ésta debe contener y especificar cada uno de los componentes que debe tener un impuesto de la manera más precisa, así como aplicar cada uno de ellos con la máxima información posible.

Es por ello que es necesario que el Congreso de la República instruya a la DIAN en especial y solicite a los grupos de presión y a la academia la presentación de informes técnicos especializados sobre las especificidades técnicas de la tributación específica en discusión –como, por ejemplo, la evaluación del costo fiscal, la justificación económica y social y la especificación de las personas naturales y jurídicas y de las actividades beneficiadas directamente con la adopción de determinado trato preferencial–, de tal forma que se logre un consenso calificado previo e informado sobre las afectaciones de cada uno de los principales componentes de la tributación en proceso de discusión legislativa con debida antelación a su aprobación.

A manera de ilustración, la DIAN debiera poner en consideración del Congreso de la República y de la sociedad la evaluación de los impactos distributivos de cada tributo en debate legislativo a fin de que se atestigüe debida y oportunamente la satisfacción de principios rectores como los previstos en la Constitución Política y la jurisprudencia constitucional con antelación a la decisión por parte del Legislativo. Para tal efecto debería estimar, por ejemplo, los coeficientes de Gini antes y después de impuestos e incluso de otros indicadores complementarios (Garay y Espitia, 2020)², tanto para las personas naturales como para las jurídicas a nivel de los diferentes deciles de ingreso y de patrimonio, de cada medida tributaria discutida y aprobada por el Congreso de la República.

3. Irretroactividad

Con este principio se busca que la ley fiscal no se aplique “a hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigor”. El inciso tercero del artículo 338 superior es claro en anotar que las leyes que regulen tributos, en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, salvaguardando de esta manera el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, en caso tal que la norma le sea

² Garay, Luis Jorge y Espitia, Jorge Enrique (2020). *Desigualdad y reforma estructural tributaria. Hacia una economía política de inclusión social*. Ediciones Desde abajo. Bogotá. Mayo.

favorable al contribuyente: "... evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución" (Sentencia C-891 de 2012).

4. Eficacia

La tributación debe producir la cantidad considerada como "deseable o correcta" de impuestos en el momento adecuado, evitando al mismo tiempo la doble imposición y la imposición no intencional. Además, se debe buscar minimizar el potencial de evasión y elusión³. En efecto, si existe una clase de contribuyentes que están técnicamente sujetos a un impuesto, pero el Estado no los puede obligar a pagarlo debido a su propia incapacidad para hacerlo efectivo (por ejemplo, por la informalidad o ilegalidad de las actividades realizadas por los sujetos en referencia), entonces los demás agentes que sí contribuyen debidamente pueden considerar el impuesto como injusto e ineficaz. Como resultado, la aplicabilidad práctica de las normas fiscales como la decisión del Estado a obligar a todos los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales, es un requisito importante que debe ser auspiciado por parte de los responsables políticos como la Administración. Además, dado que influye en la capacidad de recaudación y administración de los impuestos, la aplicabilidad resulta crucial para garantizar la eficiencia del sistema tributario.

5. Flexibilidad

Los sistemas tributarios deben ser lo suficientemente flexibles y dinámicos como para garantizar que se actualicen con el ritmo de los desarrollos tecnológicos, productivos y comerciales, adaptándose a las necesidades cambiantes de forma continua. Esto significa que las características estructurales del sistema deben ser cuanto duraderas como se requiera en un contexto político cambiante, pero lo suficientemente flexibles y dinámicas como para permitir adaptarse al ritmo de

³ De Acuerdo con la Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria (2015), debido a la multiplicidad e importancia de tratamientos diferenciales entre sectores, subsectores y actividades en el Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas, entre otros factores, la tasa de evasión promedio del Impuesto se ubicaría cerca del 39%. (*Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público*. Bogotá, pp. 21 y 22).

avances tecnológicos y comerciales, crisis económicas y sociales, teniendo presente la incertidumbre inevitable sobre desarrollos futuros.

6. Equidad

La equidad es un principio rector fundamental de la política fiscal. La equidad sintetiza dos componentes esenciales: equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal implica que los contribuyentes en circunstancias similares en términos de capacidad de pago, *ceteris paribus*, deben soportar una carga fiscal similar. A diferencia, la equidad vertical es por naturaleza un concepto normativo, cuya definición, en principio, puede diferir de un contribuyente a otro. En general, el criterio normativo predominante hace relación con el impacto redistributivo del impuesto, en términos de ingresos o de riqueza.

6.1 Equidad horizontal

Ahora bien, el principio de equidad tributaria horizontal de que trata el artículo 363 de la Constitución Política colombiana guarda una estrecha relación con el principio de igualdad. La igualdad apareja un trato igual entre iguales, “siempre que no existan fundamentos suficientes para darles una aplicación diferente y un mandato de tratamiento desigual que implica diferenciar situaciones diferentes y otorgar un desarrollo disímil, siempre que esta resulte razonable y proporcional a la luz de los principios y valores constitucionales” (Sentencia C-785 de 2012).

Esa relación entre el principio de equidad y el de igualdad corresponde en lo fundamental a lo que la literatura denomina equidad horizontal: “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 Constitución Política)”

Tanto la literatura internacional como la jurisprudencia constitucional reconocen el vínculo entre el concepto de dignidad humana y el derecho a la igualdad. Los ciudadanos tienen el derecho a solicitar de las autoridades el mismo trato que sus conciudadanos y, por tanto, “son merecedoras de la misma consideración”.

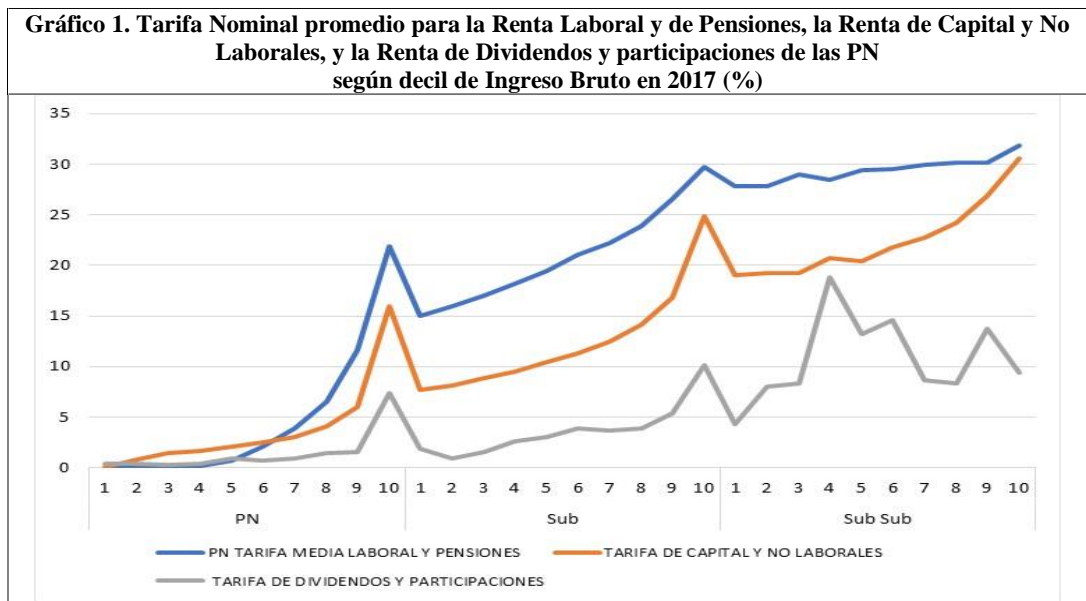
El artículo 13 superior establece que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, y que por ello recibirán el mismo trato y protección de parte de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

En el marco del Estado Social de Derecho se le obliga al Estado a promover las condiciones para que esa igualdad sea real y efectiva, y a adoptar medidas para favorecer a las poblaciones vulnerables, como proteger a aquellas personas que por su condición económica, física y mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionar los abusos.

En la medida en que la igualdad es un “concepto relacional”, la Corte Constitucional colombiana “ha diseñado un test de igualdad, que pretende otorgar al mencionado análisis objetividad y transparencia en aras del estudio de constitucionalidad”, el cual consta de tres etapas: i) Definir el criterio de comparación para conocer “si se está en presencia de supuestos iguales o diferentes”, así como para determinar si la comparación es susceptible y si se comparan sujetos de la misma naturaleza, ii) Establecer el porqué existe un tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles, y iii) Observar si el trato diferencial está justificado constitucionalmente.

En este contexto, los análisis realizados para las personas naturales y las personas jurídicas en los dos libros de los autores –*Dinámica de las desigualdades en Colombia* (2019)⁴ y *Desigualdad y reforma estructural tributaria en Colombia* (2020)–, el criterio de comparación ha sido el nivel de patrimonio bruto o de ingreso bruto, la actividad económica, de tal manera que la homogeneidad sea claramente definible y contrastable, encontrándose que al menos gran parte de los tratos diferenciales no se encuentran justificados constitucionalmente.

⁴ Garay, Luis Jorge y Espitia, Jorge Enrique (2019). *Dinámica de las desigualdades en Colombia. En torno a la economía política en los ámbitos socio-económico, tributario y territorial*. Ediciones Desde abajo. Bogotá. Octubre.



Adicionalmente, en el caso de las personas naturales se tuvo presente el criterio del tipo de ingreso, es decir, si se trataba del mismo ingreso declarado, y entre ellos se consideraron los ingresos laborales, los ingresos por pensiones, los ingresos de capital, los ingresos no laborales, los ingresos por dividendos y participaciones. La tarifa nominal utilizada corresponde a la definida en la norma, la cual se compara con la tarifa efectiva resultante de las declaraciones presentadas ante la Dian (Impuesto a la Renta declarado/Renta Líquida Gravable) (Gráfico 1). De igual manera, las tarifas nominales se comparan con las tarifas efectivas calculadas con base en el impuesto declarado y en relación con el ingreso bruto (la publicada), al ingreso líquido, al patrimonio, entre otros.

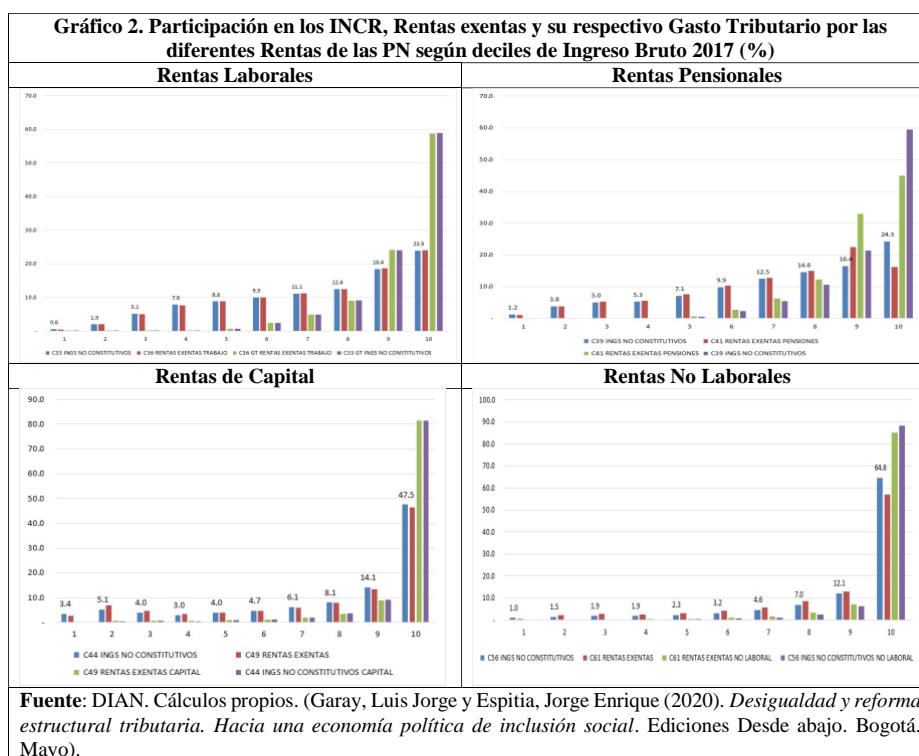
En el caso de las personas jurídicas, se definieron diferentes criterios de comparación, entre ellos: sector económico, sub-sector económico o actividad económica a efecto de que las empresas agrupadas en cada caso observen funciones de producción relativamente homogéneas entre sí. Es claro que funciones de producción en el sector minero son diferentes a las del sector financiero, que las del sector bancario disímiles a las del sector inmobiliario, o incluso las del sector de hidrocarburos con las del sector de carbón o el oro.

De igual manera, se analizó para cada uno de ellos la composición patrimonial, la generación de ingresos y la composición de costos y gastos, a fin de

comprobar tanto su grado de homogeneidad al interior de las actividades, subsectores y sectores, como su grado de heterogeneidad entre ellos.

Lo anterior contribuyó a observar que tanto los tratos fiscales correspondían a trato entre iguales o entre diferentes, así como la constitucionalidad de estos.

Tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, esa diferenciación se realizó para cada uno de los componentes del gasto tributario por concepto del impuesto a la renta: ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y descuentos tributarios. Algo similar se realizó con cada uno de los componentes del “total costos y gastos deducibles” para el caso de las empresas (Gráfico 2).



La conclusión del análisis en su conjunto es contundente al constatar que no hay un tratamiento tributario a la renta igual o similar entre iguales.

La Corte Constitucional ha sido insistente en que todos los ciudadanos que tengan capacidad contributiva deben de pagar las obligaciones fiscales. Los niveles de informalidad y de ilegalidad existentes en la economía colombiana, tanto en el ámbito laboral como en el empresarial, favorece a que buena parte

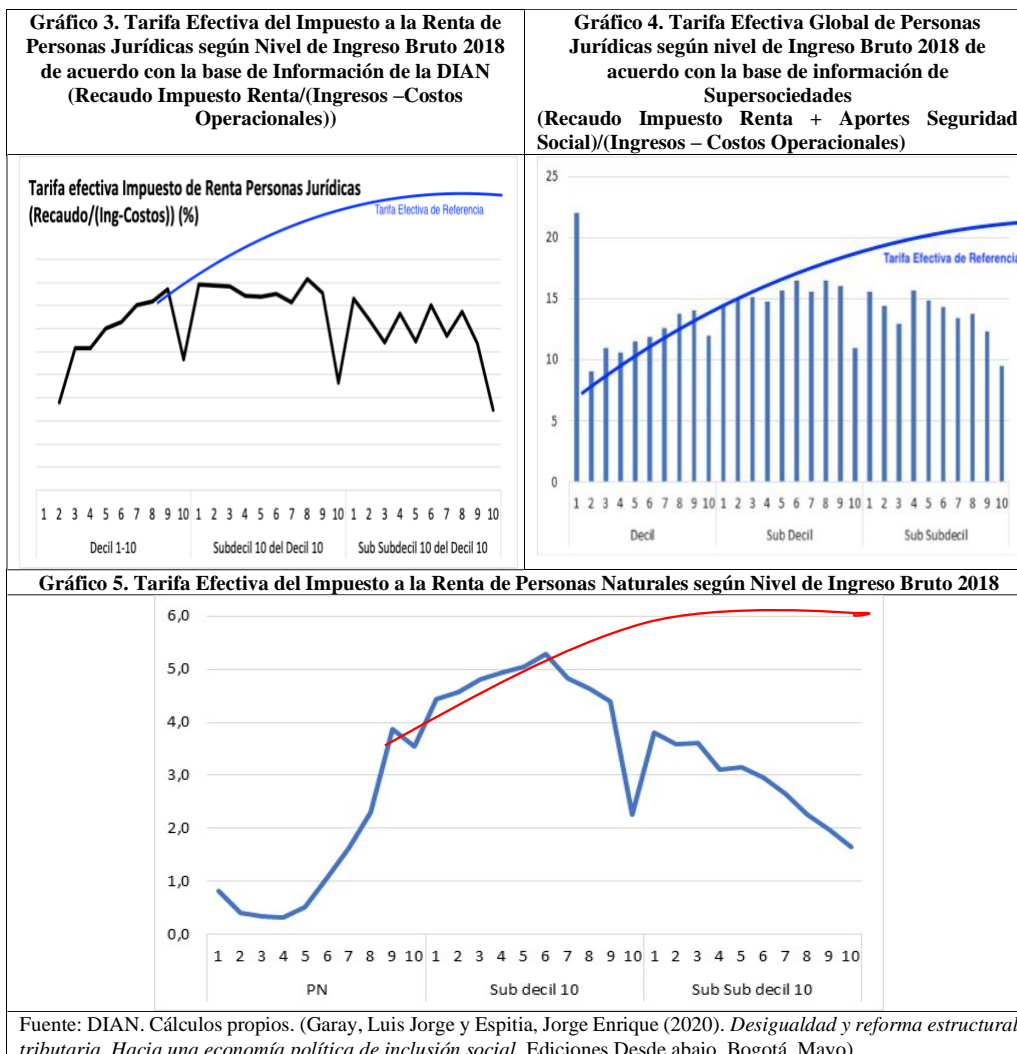
de la carga fiscal recaiga en lo fundamental sobre los mismos agentes económicos, violándose el principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Aspecto sobre el cual la institucionalidad debe trabajar prioritariamente para lograr una reducción ostensible en la evasión y elusión tributarias, un aumento significativo del recaudo, entre otros.

6.2 Equidad vertical y progresividad

La proyección vertical del principio de equidad consistente en que “el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica”, se relaciona con el principio de progresividad pregonado por la Corte Constitucional colombiana: “... en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia ‘al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados” (Sentencia 913 de 2011).

Ahora bien, al comparar las tarifas efectivas media entre los diferentes grupos de ingresos para las personas naturales y para las personas jurídicas, se encuentra que los grupos con mayores niveles de ingresos –por ejemplo, el 1% y el 0.1% de las personas declarantes catalogadas como las más ricas del país, denominados como superricas y súper superricas– presentan similares o incluso menores tarifas efectivas que personas de ingreso medio-alto, debido, entre otras razones, a que son los mayores beneficiarios de los ingresos no constitutivos de renta, de las rentas exentas y de los descuentos tributarios

(Garay y Espitia, 2019 y 2020), lo que permite afirmar que el Estatuto tributario viola el principio constitucional de progresividad y se pueda señalar la no neutralidad del Estatuto Tributario (Gráficos 3, 4 y 5).



7. Neutralidad

La fiscalidad debe procurar ser neutral y equitativa entre personas declarantes, actividades empresariales, etc. Un impuesto neutral contribuirá a la eficiencia en la medida en que se alcance una asignación óptima de los medios de producción. En este sentido, la neutralidad también implica que el sistema tributario aumente los ingresos al tiempo que minimice la discriminación en favor o en contra de cualquier opción económica en particular. Esto implica que los mismos principios de imposición deben aplicarse a todas las formas de actividad, al tiempo que se

aborden características específicas que, de lo contrario, podrían socavar una aplicación igualitaria y neutral de esos principios.

Ahora bien, en la medida en que hubiera plena justificación económica y social ante la existencia legítima de propósitos no solamente económicos, y/o la ausencia de perfecta certidumbre e información completa, y/o la presencia de “fallas” en la competencia que la alejan de la competencia perfecta, la literatura especializada sobre tributación reconoce la optimalidad de segundo orden de aplicar aquellos tratamientos no neutrales que puedan contrarrestar eficientemente las distorsiones en la competencia y el mercado, por ejemplo.

8. Eficiencia

Los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto para las personas naturales y a las personas jurídicas contribuyentes como para la administración de estas por parte de las autoridades gubernamentales responsables deben minimizarse en la medida de lo posible. Ello con el fin de evitar distorsiones inconvenientes y así propender por la eficiencia del sistema tributario.

Con respecto al principio de eficiencia, la Corte Constitucional ha considerado que su objetivo es el de “lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente”. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero, de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (Sentencia 913 de 2011).

Sin desconocer el debate existente en el ámbito económico sobre las posibles distorsiones que puedan generar los impuestos sobre la asignación y distribución eficiente de los recursos productivos en un contexto de competencia perfecta, es de señalar que “... la Corte ha ejercido su facultad de controlar la

constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base (i) en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo”.

Y uno de los fines del sistema tributario, sino el más fundamental, es el de contribuir a la redistribución del ingreso, contribuyendo a disminuir el grado de desigualdad o de concentración del ingreso y de la riqueza.

Infortunadamente, esta no es la situación con el Estatuto Tributario prevaleciente en Colombia en la medida en que el índice de concentración del ingreso antes y después de impuestos se mantiene casi inalterado (Garay y Espitia, 2019, capítulo 3), a diferencia de lo que acontece en otros países incluso de la región, de acuerdo con lo señalado por la Oede (**Gráfico 5**).

