



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La justicia tributaria en el impuesto de la renta a las personas naturales en Colombia: Una perspectiva del Derecho Comparado

Lucía del Carmen Bolaños Bolaños

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

FACULTAT DE DRET



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Política
Línea de Investigación: Derecho Financiero y Tributario

**LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO DE LA RENTA A LAS
PERSONAS NATURALES EN COLOMBIA**
UNA PERSPECTIVA DESDE EL DERECHO COMPARADO

Director: Dr. José Andrés Rozas Valdés, Universidad de Barcelona

Codirector: Dr. Miguel Patricio Masbernat Muñoz, Universidad Autónoma de Chile

LUCÍA DEL CARMEN BOLAÑOS BOLAÑOS

SANTIAGO DE CHILE, 2018

DEDICATORIA

A ti, mujer de mi alma, Rosa Elena Bolaños, madre hasta el fin... ¡si para ti existe!

A Juan, nobleza hecha hombre, con amor.

A ti, Karen Lucía, amor de mi vida.

*A mis hermanos María, Rolando y Olmer y a mi familia que sin saberlo me condujeron
hasta aquí.*

*A ustedes los que fueron, los que son y los que serán "Mis amigos" mi total gratitud
Con amor y respeto...*

La justicia Social

*“...Viajaba en un carro de caballos, junto a ocho pasajeros de primera,
segunda y tercera clase.*

Juan Pío compraba siempre el pasaje de tercera, que era el más barato.

*Nunca entendió por qué había precios diferentes. Todos
viajaban igual, los que pagaban más y los que pagaban
menos: apretados unos contra otros, mordiendo polvo,
sacudidos por el incesante traqueteo.*

*Nunca entendió por qué, hasta que un mal día de invierno el
carro se atascó en el barro. Y entonces el mayoral mandó:*

—¡Los de primera se quedan arriba!

—¡Los de segunda se bajan!

—Y los de tercera... ¡a empujar!”

Eduardo Galeano

AGRADECIMIENTOS

*Doctor José Andrés Rozas Valdés, mi maestro, sólo admiración y respeto a su inteligencia regocijada en la sabia prudencia de la tolerancia, al saber que realmente se enseña a ser.
¡Gratitud total!, Universidad de Barcelona*

Doctor Miguel Patricio Masbernat, chileno liberal soñador incansable de la realidad.

A Petra Pacheco, mujer encantadora. Instituto de Estudios Fiscales de España.

A Cristian y Erilin, quienes hicieron de mi estadía en Chile una experiencia fantástica.

A Elena y Mario, por hacerme sentir en casa. ¡Gracias!

Al equipo completo de la Universidad de Barcelona

A todo el equipo académico de la Universidad Autónoma de Chile

La realidad no existe, sino hasta que la descubres para ti.

INDICE GENERAL

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: LA JUSTICIA COMO PRINCIPIO JURÍDICO TRIBUTARIO	9
1.1. La pluralidad jurídica de la justicia: Entre ángeles y demonios	11
1.2. El principio constitucional de justicia y el principio de proporcionalidad	29
1.2.1. Reglas y formas del discurso	39
1.2.2. La ley de la ponderación y la fórmula del peso	44
1.3. La justicia como principio jurídico superior.....	48
1.3.1. La superioridad del principio de justicia en la Constitución.....	52
1.3.2. Características y funciones de la justicia como principio constitucional	62
1.4. La justicia como principio constitucional tributario.....	67
2. EPÍLOGO	80
CAPÍTULO II: LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES: UNA VISIÓN COMPARADA ESPAÑA – COLOMBIA	88
2.1. Los principios inspiradores del sistema tributario español.....	88
2.2. Los principios inspiradores del sistema tributario colombiano.....	90
2.3. El principio de capacidad económica y el principio de capacidad contributiva: una relación interdependiente y complementaria.	91
2.3.1. Perfiles para la definición del principio de la capacidad contributiva	96
2.3.2. Criterios específicos para la definición de la capacidad contributiva	111
2.4. Perfiles para la definición del principio de igualdad tributaria.....	114
2.5. Perfiles generales para la definición del principio de progresividad tributaria	127
2.6. Perfiles para la definición del principio de no confiscatoriedad.....	135
2.7. Perfiles para la definición del principio de eficiencia tributaria.....	149
2.8. El Principio de retroactividad tributaria.....	155
3. EPÍLOGO	158

CAPÍTULO III: EL IMPUESTO DE RENTA A LAS PERSONAS NATURALES (IRPN) EN COLOMBIA	165
3.1. El Impuesto de Renta a las Personas Naturales (IRPN)	165
3.2. Hecho generador.....	170
3.2.1. Rentas gravadas.....	171
3.2.2. Rentas exentas.....	177
a) Rentas de trabajo exentas.....	178
b) Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional.....	181
3.3. Sujeto pasivo.....	184
3.4. Base gravable.....	187
3.4.1. Cédula de rentas de trabajo.....	188
3.4.2. Cédula de pensiones.....	189
3.4.3. Cédula de rentas de capital.....	189
3.4.4 Cédula rentas no laborales.....	190
3.4.5. Cédula de dividendos y participaciones.....	198
3.5. Tarifa.....	191
3.5.1. Tarifa para las personas naturales residentes.....	191
3.5.2. Tarifa para las personas naturales no residentes.....	194
4. EPÍLOGO	194

CAPÍTULO IV: EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARÍA EN EL IRPN: Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	205
4.1. Línea jurisprudencial sobre el principio de equidad tributaria.....	206
4.2. Línea jurisprudencial sobre el principio de eficiencia tributaria	211
4.3. Línea jurisprudencial sobre el principio de progresividad tributaria	214
4.4. El derecho fundamental al mínimo vital como límite impositivo del IRPN.....	216
4.5. Las rentas de trabajo: definición y alcance para efectos del IRPN	233
4.6. El principio de proporcionalidad: Metodología de aplicación para la resolución de los Casos.....	236
4.7. Los principios materiales de tributación y la justicia tributaria: Una construcción desde los casos.....	239

4.7.1. Sentencia C 492/2015.....	239
a) Síntesis del Caso.....	239
b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.....	253
4.7.2. Sentencia C 397/2011.....	260
a) Síntesis del caso.....	260
b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.....	270
4.7.3. Sentencia C 1003/2014.....	275
a) Síntesis del Caso.....	275
b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.....	284
4.7.4. Sentencia C 1060 A/2001.....	289
a) Síntesis del Caso.....	289
b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.....	299
4.8. Reglas y subreglas de los principios materiales tributarios.....	312
5. EPÍLOGO.....	309
6. CONCLUSIONES	319
7. PROPUESTAS.....	334
8. BIBLIOGRAFÍA.....	337
9. ANEXOS.....	368
Anexo No 1. Reglas y formas del discurso práctico general.....	362
Anexo No 2. La fórmula del peso.....	365
Anexo No 3. Tarifas marginales del IRPN para residentes y asignaciones modales...367	
Anexo No 4. Escala general de impuestos para personas físicas en España.....	368
Anexo No 5. Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia 2015-2017.....	369
Anexo No 6. Selección de Sentencias más citadas Corte Constitucional de Colombia años: 1992-2014.....	370

ABREVIATURAS

AIS	Agro Ingreso Seguro
ANDI	Asociación Nacional de Empresarios de Colombia
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
CAJANAL	Caja Nacional de Previsión
CCCOL	Corte Constitucional Colombiana
CC	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CECOL	Consejo de Estado Colombiano
CEECT	Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria
CDESC	Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales
CID	Centro de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad Nacional de Colombia
CNBTCTI	Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia Tecnología e Innovación
CPDHLF	Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales.
CPN	Constitución Política Nacional
CST	Código Sustantivo de Trabajo
CUT	Central Unitaria de Trabajadores
DANE	Departamento Nacional de Estadísticas
DESC	Derechos económicos, sociales y culturales
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos
DUT	Decreto Único de Reglamentación Tributaria
ESD	Estado Social de Derecho
ET	Estatuto Tributario
ESDD	Estado Social Democrático de Derecho
FENALCO	Federación Nacional de Comerciantes

FINAGRO	Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario
FONDEP	Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
GMF	Gravamen a los Movimientos Financieros
ICR	Incentivo a la capitalización Rural
ICDT	Instituto Colombiano de Derecho Tributario
IMAN	Impuesto Mínimo Alternativo Nacional
IMAS	Impuesto Mínimo Alternativo Simple
INC	Impuesto Nacional al Consumo
IRPN	Impuesto Sobre la Renta a las Personas Naturales
IRPF	Impuesto Sobre la Renta a las Personas Físicas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
TCE	Tribunal Constitucional Español
LGT	Ley General Tributaria
MINTSS	Ministerio de Trabajo y Seguridad Social
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OIT	Organización Internacional del Trabajo
PF	Persona Física
PIDCP	Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos
PIDESC	Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales
PSS	Protocolo de San Salvador
PSP	Proveedor de servicios de pago
RAIS	Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad
RGP	Régimen General de Pensiones
SJ	Sistema Jurídico
ST	Sistema Tributario
SMLV	Salario Mínimo Legal Vigente
SGP	Sistema General de Pensiones

SGSSP	Sistema General de Seguridad Social en Pensiones
SGSSS	Sistema General de Seguridad Social en Salud
SUPERFINANCIERA	Superintendencia Financiera
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
UAE-DIAN	Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
UVT	Unidad de Valor Tributario
ZOMAC	Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado

INTRODUCCIÓN

La idea que convoca esta investigación es la tendencia natural e histórica del Derecho hacia lo justo. Esa búsqueda constante y propósito irrenunciable de cualquier ordenamiento jurídico que debe inspirar sus sistemas de Derecho, como el Sistema Tributario (ST), «la justicia» y en concreto para esta investigación la justicia tributaria.

Desde la ordenación de los pueblos como comunidades políticamente organizadas, los tributos han sido fuente principal de recursos para el funcionamiento y realización de esas comunidades políticas. En Colombia la historia hasta hoy no ha cambiado, *a contrario sensu* la dependencia financiera de los ingresos tributarios del Estado ha sido creciente, entre otras razones por la privatización de las empresas, el incremento del gasto fiscal derivado de la estructura estatal, o por la forma de Estado y los compromisos que este impone.

El ST en Colombia desde la época de la colonia se ha caracterizado por su inestabilidad; la única constante ha sido el cambio continuo del régimen jurídico tributario que deben respetar y cumplir los contribuyentes. Este es el caso del impuesto sobre la renta y complementarios establecido mediante la Ley 56/1918 inicialmente estructurado en un esquema de renta cedular con tarifas diferenciales que oscilaban entre el 1% y el 8%. Desde entonces y hasta hoy este régimen impositivo ha sido objeto de múltiples reformas a través de una gama de leyes y decretos, que han modificado la estructura pasando de un sistema cedular a un sistema de renta global (que tras muchos años hoy volvió a su estructura inicial), variando las tarifas marginales Ley 23/1974, ampliando la base gravable Ley 75/1986, incorporando o suprimiendo descuentos, deducciones o beneficios tributarios Ley 223/1995, Ley 633/2000, Ley 863/2002, fijando sobretasas Ley 782/2002, clasificando los contribuyentes Ley 1607/2012, incorporando regímenes alternativos de declaración Ley 1607/2012, Ley 1739/2014, reestructurando lo existente Ley 1819/2016, o regulando la tributación de un sector en concreto Ley 883/2017, estas son tan solo algunas de las normas que se han gestado en el seno del Congreso a solicitud del Gobierno de acuerdo a las necesidades presupuestales de momento.

Adicionalmente Colombia por medio de la Ley 1314/2009 adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), modificando los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento, situación que enrareció aún más

el ya complejo y disperso régimen tributario del impuesto sobre la renta, tanto para las personas jurídicas como las personas naturales. En este contexto se evidencia un halo de injusticia en razón de la distribución de las cargas tributarias que parecen desconocer los principios constitucionales tributarios materiales que deben inspirar un ST justo, *equidad, progresividad y eficiencia*.

La doctrina y la jurisprudencia es coincidente, en que el impuesto sobre la renta al ser un impuesto general convocando *prima facie* a todos al deber de contribuir, directo al recaer sobre las manifestaciones de riqueza reales, personal al vincular la persona al elemento material del hecho imponible, global al considerar todas las rentas del sujeto, es por excelencia el impuesto que mayor ajuste debe reflejar a las exigencias de la justicia tributaria: *equidad, eficiencia y progresividad*. Sin embargo, este impuesto en Colombia parece alejarse de las fronteras de la justicia, razón por la cual se convirtió para esta investigación en el objeto de estudio en términos de su adecuación a los principios materiales tributarios desde la perspectiva de la justicia tributaria y el respeto de los derechos de los contribuyentes.

La problemática expuesta ha ocasionado que la Corte Constitucional de Colombia (CCCOL) haya sometido a examen un conjunto amplio de leyes tributarias, demandadas por los ciudadanos haciendo uso de la acción de inconstitucionalidad, por considerarlas violatorias de los principios de *equidad, progresividad, eficiencia* y algunos derechos fundamentales como *la igualdad y derecho al mínimo vital*, entre otros; por lo tanto, a consideración de los ciudadanos abiertamente injustas. Los demandantes han reclamado se declare la inconstitucionalidad de la norma y por ende se excluya del ordenamiento jurídico tributario. La particular dificultad a la que se enfrenta el análisis que realiza la CCCOL radica en que los principios tributarios son por su naturaleza declaraciones abstractas, su contenido y alcance se construye por interpretación sistemática, integradora o extensiva y operarán según las circunstancias de cada caso en concreto.

Varias son las preocupaciones que de aquí se derivan, ¿Cuáles son las exigencias de la justicia tributaria para su materialización? ¿Cuándo se entiende vulnerado el principio de justicia tributaria? ¿Se pueden construir criterios jurídicos que llenen de contenido los principios materiales de tributación? ¿Es el impuesto de renta para las personas naturales (IRPN), un impuesto justo en Colombia?, ¿Cómo se lograría un mayor grado de justicia tributaria posible a efectos del IRPN? Es en este enrevesado escenario, que esta investigación

pretende acercarse a los linderos de la justicia tributaria por medio de los principios constitucionales tributarios materiales analizados en el IRPN, dadas sus características; tratando de desentrañar esas categorías jurídicas que aminoran el grado de abstracción, dotándolos de una suerte de contenido, para que operen como límites concretos para el Estado en el ejercicio de su potestad impositiva, el legislador en el diseño y configuración de las normas tributarias, el juez en la administración de justicia y el ciudadano en el cumplimiento del deber solidario de contribuir con los gastos e inversión del Estado.

La hipótesis principal del proyecto consistió en establecer el principio jurídico de justicia como vínculo y límite en la materialización de los principios constitucionales tributarios materiales desde el análisis del IRPN, y como ello permitía la construcción de categorías jurídicas que demarcaban un mínimo aceptable de justicia tributaria. El planteamiento presuponía una relación independiente pero complementaria, por demás inseparable entre los principios materiales de tributación.

En consecuencia, el objetivo del proyecto se orientó a indagar acerca de esos criterios jurídicos que se desprenden de la aplicación de los principios tributarios materiales sobre los cuáles se puede construir un contenido de justicia tributaria, considerando que los impuestos se han convertido en el corazón financiero del Estado; garantizando el suministro de los recursos necesarios para la realización de sus objetivos y fines, políticos, económicos, sociales y culturales. El punto entonces, llevaba a preguntarse ¿Cuál es ese límite impositivo entre lo normativamente prescrito y lo jurídicamente soportable por la persona en calidad de contribuyente para esos gastos e inversión estatal? Para dar respuesta a este y los demás interrogantes, la investigación se planteó como objetivos el estudio del principio de justicia tributaria y los principios materiales de tributación desde una perspectiva del Derecho Comparado entre España y Colombia, en un impuesto en concreto, el IRPN en Colombia para desde allí evaluar de los principios tributarios cuando entran en colisión con los derechos del contribuyente ponderando la construcción de un contenido de justicia tributaria representada en los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria.

Como objetivos secundarios para el logro del objetivo principal se plantearon: *i)* Determinar la orientación e interpretación de la justicia como principio constitucional tributario sobre el cual se soportaría la investigación, *ii)* Identificar y consolidar los elementos teóricos, doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios materiales desde la perspectiva

del Derecho Comparado España-Colombia, *iii*) Conocer la estructura del IRPN, evidenciando algunos presupuestos normativos que podrían avizorar situaciones de injusticia tributaria, *iv*) Identificar la línea jurisprudencial sobre los principios constitucionales tributarios materiales en Colombia, *v*) Ponderar los principios tributarios cuando entran en colisión con derechos fundamentales como el mínimo vital desde el IRPN, *vi*) Sistematizar los criterios en reglas o subreglas que doten de contenido los principios constitucionales tributarios materiales para lograr el mayor grado de justicia tributaria posible.

Para ello, la investigación acudió una metodología multidisciplinar. La primera parte en la que se busca enfocar el criterio de justicia sobre el cual se articula toda la investigación tiene diferentes enfoques: *i*) Desde el punto de vista de la filosofía analítica, para entender y dar alcance teórico al principio de justicia desde la óptica de la teoría de la argumentación y su aplicación en la órbita del Derecho Tributario; *ii*) A partir de la perspectiva Constitucional y el Derecho Comparado para comprender el sentido y la relevancia de cada principio tributario en el ordenamiento jurídico, *iii*) El enfoque dogmático para analizar las diferentes figuras jurídicas que se estructuran en el IRPN, para comprender los derechos y obligaciones que allí se configuran para el contribuyente, *iv*) Finalmente se hizo uso de la teoría de ROBERT ALEXY, aplicando el análisis de proporcionalidad para ponderar las disposiciones normativas del IRPN cuando entran en conflicto con los principios materiales tributarios y los derechos del contribuyente, extrayendo los criterios jurídicos que permitan la construcción de reglas o subreglas de operación jurídica.

Así, el los objetivos y metodología del trabajo se estructuran en cuatro capítulos articulados de la misma forma: *i*) Título, *ii*) Sumario, *iii*) Objetivo del capítulo, *v*) Desarrollo del contenido y *vi*) Epílogo.

El primer capítulo aborda los diferentes enfoques de la justicia, su relevancia histórica y cultural como núcleo esencial de todo sistema jurídico. Se plantea por qué y el cómo la justicia es un principio jurídico tributario vinculante y limitante, se expone la pluralidad jurídica conceptual que encierra el concepto; pero recordando que ello no puede ni debe ser razón para claudicar su búsqueda. Con posterioridad se aborda la construcción del principio de justicia desde de la teoría de la argumentación jurídica del profesor ROBERT ALEXY, reconociendo los aportes y distanciamientos de sus antecesores, para enfocarse luego en su

superioridad en el contexto constitucional colombiano, sus características y funciones a efectos de la configuración jurídico tributaria en Colombia.

El segundo capítulo, se enfoca en el estudio de los principios constitucionales materiales desde el Derecho Comparado. Se realiza un análisis conjunto de los principios inspiradores del ST español y el ST colombiano, evidenciando como el ordenamiento tributario colombiano con referencia a los principios es por poco un reflejo de los desarrollos dogmáticos, jurisprudenciales y doctrinales de España. Cada principio es analizado desde los criterios generales, para finalizar con la extracción de unos criterios específicos.

El tercer capítulo expone la estructura del IRPN en Colombia en perspectiva comparada con España. Se hace una descripción de los elementos básicos *sujeto activo, el hecho generado, base gravable y tarifa*, a la vez que se develan algunas situaciones que pueden ser indicativas de injusticia tributaria, que podrán ser retomadas en el cuarto capítulo.

El capítulo final parte de un examen de los principios constitucionales materiales en Colombia desde la línea jurisprudencial de la CCCOL, realizando un recorrido retroactivo de 1991 a 2017, centrándose cuantitativamente en los años 2015 a 2017, cualitativamente se recurrió a la categoría de sentencias, su relación directa con los principios tributarios materiales, la jurisprudencia anterior citada, obteniendo un universo de análisis en 37 providencias. En la revisión y análisis de la línea jurisprudencial de CCCOL, se detecta que uno de los derechos más discutidos por su posible vulneración es el derecho fundamental al mínimo vital, razón por la cual el centro de algunos casos analizados versan sobre el conflicto entre este derecho y los principios materiales. Así, se finaliza con el análisis de proporcionalidad para ponderar el efecto de las disposiciones del IRPN sobre los derechos del contribuyente, para construir reglas y subreglas por medio de las cuales se logre un mayor grado de justicia en la distribución de la carga tributaria a efectos del IRPN en Colombia.

CAPÍTULO I

LA JUSTICIA COMO PRINCIPIO JURÍDICO TRIBUTARIO

Sumario: 1. La justicia como principio jurídico tributario; 1.1. La pluralidad jurídica de la justicia: Entre ángeles y demonios; 1.2. El principio constitucional de justicia y el principio de proporcionalidad; 1.2.1. Reglas y formas del discurso; 1.2.2. La ley de la ponderación y la fórmula del peso; 1.3. La justicia como principio jurídico superior, 1.3.1. La superioridad del principio de justicia en la Constitución; 1.3.2. Características y funciones de la justicia como principio constitucional; 1.4. La justicia como principio constitucional tributario; 2. Epílogo.

Objetivo del capítulo

La justicia es connatural al Derecho, su búsqueda es el norte que fundamenta principio y fin en la construcción de un sistema jurídico legal y legítimo. Es y no puede ser de otra forma un propósito irrenunciable. Pues, sólo un sistema jurídico anclado en la justicia logra mayor cohesión social en razón de la corrección y compensación de los desequilibrios sociales, igualando la calidad y cantidad de oportunidades de las personas, redistribuyendo la riqueza, reprochando conductas dañinas e indebidas y regulando aquellas que significan amenaza, convocando a través de las normas la solidaridad de la comunidad política y su convivencia armónica.

Así, la justicia en sus múltiples manifestaciones se ha arropado de una carga histórica y cultural que le hace innegable cómo núcleo de cualquier sistema jurídico en cualquier sociedad, desconocerle sería rechazar la historia misma. En razón de ello, el núcleo que reclama esta investigación, la justicia como principio constitucional tributario en su función vertebral del Derecho Financiero, como vínculo y límite de los principios constitucionales tributarios materiales en Colombia: *equidad, eficiencia y progresividad*, para concretar la razonada y justa distribución de la carga tributaria.

Así, este capítulo busca determinar la orientación y entendimiento de la justicia en marco jurídico, desde diferentes ámbitos considerando la teoría alexyana para finalizar en plano tributario, sobre el cual se soportará el desarrollo de la investigación.

LA JUSTICIA COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1.1. La pluralidad jurídica de la justicia: entre ángeles y demonios

Indagar sobre la justicia es remitirse al origen mismo del ser humano como un ser pensante que reclama sobre aquello que considera bueno o malo, deseable o indeseable, aquello que acepta o rechaza. En virtud de ello la justicia no se remite a un origen y un significado único, una definición o un contenido exclusivo, pues el concepto de justicia debe ajustarse al desarrollo mismo de la persona y sus pretensiones sociales, es decir al «valor» de justicia en contexto desde el sujeto al objeto y las relaciones que este teje en su entorno.

Por lo tanto, es conveniente para evitar el naufragio investigativo precisar desde que orden se pretende acoger uno de los posibles conceptos o nociones de justicia. Para esta investigación la *justicia en el ámbito jurídico*. Así, se indaga y plantea como principio de orden superior, realizable en la lectura, análisis y aplicación de los casos concretos, concepción que da esencia y forma a los Estados constitucionales en la actualidad, convirtiéndose en una medida objetiva que vincula, limita y es soporte en la concreción de los demás derechos valores y principios de un ordenamiento jurídico en su variada gama de manifestaciones, para el caso el Derecho Tributario. De antemano se advierte que no se desconocen las diferentes nociones de justicia y sus matices en torno a la cultura, su evolución religiosa, geográfica, económica y política, pues cada cual ha atribuido unos rasgos característicos al concepto de justicia de acuerdo al medio específico y el aprendizaje propio. Así, se puede hablar de la justicia divina, la justicia subjetiva, la justicia objetiva, entre otros posibles conceptos de justicia. El tomar un único enfoque no es una negación a la divergencia, sino la adopción de un punto de partida y llegada para el encauzamiento de la investigación que no obedece a una posición reduccionista de pretensiones totalitarias.

Se inicia con el pleno convencimiento sobre el Derecho y su tendencia hacia lo justo. LARENZ lo expuso desde la óptica de STAMMLER “El impulso hacia lo justo es connatural al Derecho”¹; en este sentido para comenzar, se dirá que la justicia se ha construido donde existan dos o más personas, en cada pueblo, en la armonización de sus costumbres, en el

¹ Véase: LARENZ, KARL. *Derecho Justo: Fundamentos de ética jurídica*. [trad.] Luis Diéz-P. Madrid: Civitas S.A, 1985. pág., 28. ISBN: 8473983645.

diálogo de culturas y sobre todo con la movilidad de las fronteras territoriales en pie de consensos sociales o los más cruentos disensos como la guerra, ahí se ha hilado la justicia. Pero la justicia en el plano jurídico no ha sido siempre. Uno de los posibles orígenes jurídicos se remite a Roma y el primer Digesto de JUSTINIANO, donde se separa la justicia de la costumbre, las normas religiosas, morales y el Derecho, en el Libro I “*De iustitia et iure*” el término latino *iustitia*, se define como

*“Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum quique tribuendi. Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alternum non laedere, suum cuique tribuere. Iurisprudencia est divinarum atque humanarum rerum notitia, iusti alque iniustie scientia”*².

Así, la justicia se instaura como la voluntad constante y perpetúa de dar a cada uno su derecho, lo que implica vivir honestamente, no dañar al prójimo y dar a cada uno lo suyo. La jurisprudencia por su parte es entendida como el conocimiento de lo divino y lo humano, ciencia de lo justo o lo injusto³. La cuestión es ¿Cuál es el derecho de cada uno?, ¿Cómo dar a cada uno lo suyo?, la respuesta no es concluyente. Se recordará por ejemplo la cita bíblica cuando se pregunta sobre la permisión de pagar impuestos o no, entonces Jesús responde, den al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios; ¿Esta podría ser considerada una de las formas de la justicia para dar a cada uno lo suyo?, sin embargo, eso es relativo, las personas que profesan la religión católica podrían encontrar un mayor acople de justicia en el concepto que aquellas personas que profesan cualquier otro tipo de creencia religiosa, un filósofo del derecho no llegará al mismo acuerdo que el economista, el primero quizás indagará sobre los elementos epistemológicos, ontológicos, éticos o metaéticos de tal afirmación, mientras que el segundo probablemente opte por abordar el análisis desde los sujetos y las variables económicas como la «riqueza» dentro la dinámica impositiva, o un contador público probablemente encuentre cierto sentido en el concepto de justicia allí expresado en términos del pago del tributo y las retribuciones que se deban entregar al dueño del capital «El César».

² Véase: RODRÍGUEZ DE FONSECA, BARTOLOMÉ AGUSTÍN. *El Digesto del Emperador Justiniano*. [trad.] Manuel Gómez Marín y Pascual Gil y Gómez. Segunda. Madrid: s.n., 1872. pág., 33. Vol. I. ISBN: 32044097769905.

³ Véase: RODRÍGUEZ DE FONSECA, B. *Op.Cit.*, pág.,14.

Este es tan solo un ejemplo para evidenciar la disparidad conceptual que fácilmente nace de la individualidad del sujeto como tal y como parte de un grupo, lo que permite afirmar la tesis del constante cambio al que se encuentra supeditado el concepto de justicia en tiempo, espacio y sociedad, pues mutará de acuerdo a los consensos que surgen de los disensos sociales. En tal virtud, quizás lo más prudente sea orientarse en el acercamiento de una noción relativa a un contexto, un tiempo determinado y una sociedad en concreto y así, preliminarmente pueda afirmarse que justicia es la aceptación de lo que muchos desean o consideran deseable para todos de conformidad con ese contexto específico (ello, desde una posición consecuencialista).

Sin embargo, son interminables las discusiones. El hecho de afirmar que la aceptación de la mayoría podría entenderse como lo justo, aunque no es el objeto de ésta investigación debe explicarse, porque igualmente encierra dificultades teóricas y prácticas, por ejemplo si piensa en una situación cotidiana de las emociones humanas como el fútbol, en el supuesto de que un conjunto de fanáticos de un equipo de futbol A ante una persona fanática del equipo contrario B, deciden que B (posición contraria a lo deseado) debe ser eliminado y por una determinación de la mayoría se le persigue hasta su muerte, claramente pese a que «eliminar a B» es la decisión de la mayoría, resulta despreciable tal comportamiento, no es justo!, pero es sólo una ilustración porque reitero ésta no es la discusión ni la extensión sobre la cual reparará la investigación.

Expuesta la problemática que rodea a uno de los ejes de la investigación, este aparte del trabajo buscará a través de la mención tangencial de algunos elementos teóricos expuestos por algunos autores de Derecho que se han dedicado a la construcción de una teoría de la justicia, acercarse a las proximidades conceptuales del término *justicia jurídica* aplicable al Derecho Tributario. El análisis se hace desde la perspectiva liberal, no por simple azar sino porque el mundo, su tendencia globalizadora y sus modelos económicos han encontrado nido en los presupuestos filosóficos, financieros, políticos y jurídicos de raigambre liberal y éste es el caso colombiano cuyo modelo es declaradamente neoliberal a través de un gobierno de tercera vía “El mercado hasta donde sea posible y el Estado hasta donde sea necesario”⁴. Por

⁴ Véase: DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Plan Nacional de Desarrollo 2010 - 2014. Prosperidad para todos: Más empleo, menos pobreza y más seguridad*. DNP, Presidencia de la República. Bogotá D.C: DNP, 2011. pág., 24. Institucional.

ende, desde las teorías elegidas se extraerán piezas comunes o divergentes que en alguna medida han sido considerados en un tiempo determinado y por una sociedad como “*justicia en el ámbito jurídico*”, siendo aceptados con la venia de algunos teóricos y el parcial o total rechazo de otros; pero ideas filosóficas y jurídicas al fin y al cabo que han contribuido paulatinamente a la decantación de una «*teoría de la justicia*»⁵, sí es que existe y se puede construir en cuanto a tal. Estos presupuestos teóricos han sido retomados bajo estudios analíticos que los han refutado, adoptado o adecuado en favor de la teoría dominante «la teoría argumentación jurídica» y el concepto de justicia como «*justicia procedimental*», teoría que ha sido acogida por los administradores de justicia y los tribunales de cierre a través de las decisiones judiciales en Colombia; sobre la cual se pretende navegar y encontrar sustento investigativo aplicable al plano jurídico tributario.

La teoría de la argumentación jurídica ha sido ampliamente trabajada y expuesta por el filósofo del derecho alemán ROBERT ALEXY⁶, quien a través de su obra ha elaborado toda una teoría jurídica de la justicia como resultado de la teoría de la argumentación y la aplicación de lo que él ha denominado el principio de ponderación.

En Colombia, la teoría de R. ALEXY ha sido tomada tanto por la Corte Constitucional, como por el Consejo de Estado (CECOL), para solucionar casos de colisión de principios, argumentar derechos como principios, cimentar posiciones y decisiones que han estructurado procedimientos para resolver la tensión entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción

⁵ LARENZ, al realizar un análisis del entendimiento de la justicia en la órbita del Derecho positivo, expone igualmente el alto grado de dificultad para construir un concepto único de justicia, cita a PERELMAN para quien lo justo es el trato igual para todos los seres iguales un aspecto determinado; para HENKEL la justicia será dar a cada uno lo suyo y tratar en forma igual a lo esencialmente igual y desigualmente a lo desigual en proporción a la desigualdad; para ENGISH la justicia estará envuelta en la igualdad, proporcionalidad y equivalencia; FIKENTSCHER ve la justicia desde dos esferas la justicia igualitaria y justicia material, RYFFEL que plantea que la justicia supone un ordenamiento correcto sustraído de la arbitrariedad humana. Véase: LARENZ, K., *Op.Cit.*, pág., 48.

⁶ ROBERT ALEXY, Filósofo de Derecho alemán. Doctor en Derecho titulado en 1976 con la tesis de la Teoría de la argumentación jurídica que le otorgó el premio de la Academia de Filología Histórica de la Academia de Ciencias de Göttinga. Es considerado como uno de los teóricos de Derecho más importantes de la actualidad. En su producción científica se encuentran numerosos artículos, publicaciones conjuntas y libros sobre argumentación jurídica, derechos fundamentales, teoría del Derecho, entre otros temas. Véase: UNIVERSIDAD DE KIEL. CAU. www.alexynura-Kiel.de/. [En línea] 20 de 05 de 2016. [Citado el: 20 de 05 de 2016.] <http://www.alexynura.uni-kiel.de/de.>, o IUREAMICURUM. Blog de Teoría Jurídica y Derecho Constitucional. *Robert Alexy en la Red*. [En línea] 01 de 09 de 2008. [Citado el: 20 de 05 de 2016.] <http://iureamicorum.blogspot.cl/2008/09/biografia-corta-de-rober-alexyn.html>.

constitucional generando precedente judicial vinculante. Así, por ejemplo la CCCOL en 1995 acudió al test de razonabilidad para decidir sobre la vulneración de los principios tributarios por los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario (ET.), la Corporación citó a R. ALEXY para ilustrar como desde el Derecho Comparado se reconocían grados o intensidades diferentes en la evaluación de los derechos como la igualdad⁷. En 1996 para resolver una demanda por violación a la igualdad, hizo uso del principio de proporcionalidad desarrollando sus tres aspectos: *i*) Adecuación de medios al fin perseguido, *ii*) La necesidad de los medios seleccionados al logro del fin, *iii*) Proporcionalidad medio a fin (el principio satisfecho por el logro del fin no sacrifique principios constitucionales más relevantes)⁸. Así, ha continuado con la aplicación de la teoría de R. ALEXY, evidencia de ello: Sentencia C 551/2015 en la que CCCOL realiza un test de igualdad para definir la constitucionalidad del impuesto a la normalización tributaria fijado en la Ley 1739 de 2014, Sentencia C 169/2014 juicio de proporcionalidad por vulneración a la equidad del arancel judicial Ley 1653 de 2013, Sentencia C 833/2013 juicio de proporcionalidad violación al principio de equidad por la inclusión de norma transitoria para declarar ganancias ocasionales en el impuesto de renta artículo 239.1 Ley 617 de 2012.

Se comparte la posición de los altos tribunales colombianos, en cuanto la relevancia de la teoría de ROBERT ALEXY aplicada para la solución de casos complejos. La adopción teórica obedece a la idoneidad del método para el logro de decisiones con un mayor grado de justicia, el rechazo de arbitrariedades, la efectiva realización de los principios, derechos y deberes que impone la cláusula del EsDD, por cuanto es innegable el reconocimiento de vaguedades y ambigüedades del lenguaje jurídico, su sentido deontológico que ciertamente demandan la desatención literal de la norma para conseguir la efectiva protección de intereses jurídicos de superior jerarquía. Pues, ha de recordarse que el administración de justicia no se limita al ejercicio de una función automática e irreflexiva fundada en silogismos, sino a juicios

⁷ El demandante planteó la vulneración de los principios tributarios por los artículos 816 y 854 al establecer un plazo en la solicitud de devolución o compensación de saldo a favor, en razón de que los saldos configuraban el pago de lo no debido por tanto la fijación del plazo violaba el principio de equidad facilitando el enriquecimiento ilícito. Véase: *Sentencia 445/1995* de 04 de octubre.

⁸ El problema jurídico planteado resolver si el artículo 40 literal (b) de la Ley 48/93 al otorgar a los bachilleres que presten servicio militar con aspiraciones de ingreso a educación superior, un 10% más en el puntaje de las evaluaciones de Estado ICFES, vulneraba el derecho a la igualdad de los demás aspirantes al ingreso de una institución de educación superior. Véase: *Sentencia C 022/1996 de 23 de enero*.

reflexivos, racionales, razonados, argumentados desde las consideraciones fácticas y formales de cada caso en concreto, desde aquí se consideran juicios de valor que exigen una argumentación práctica y racional, que otorgue el peso e importancia al valor o principio en discusión reconociendo el derecho más justo, ese que corrige compensa y redistribuye⁹.

Aunado a lo anterior, reforzando la elección teórica, se dirá que no es posible negar que en la actualidad los Estados son mayoritariamente constitucionales, donde la resolución de buena parte de los conflictos de Derecho en la práctica no sería posible sin la reconstrucción histórica documentada de los fallos anteriores, es decir sobre la base del precedente judicial vinculante¹⁰, lo que se facilita con la utilización de la teoría de la argumentación racional a través de la aplicación del *principio de proporcionalidad*, indicando que es lo que ha de fundamentarse y generando reglas aplicables a casos semejantes.

De éste modo, dada la aceptación y aplicación de los argumentos teóricos expuestos por ALEXY en los altos tribunales colombianos, la investigación se detendrá con mayor rigor en ésta teoría, su entendimiento y la concreción de la noción del principio de justicia como procedimiento, presumiendo que es plausible transferirlo al campo de Derecho Tributario para la aplicación en la materialización de los principios jurídico tributarios de carácter constitucional, derivando reglas de Derecho o argumentos racionales prácticos para la configuración de un ST con el mayor grado de justicia posible o deseable para la sociedad colombiana.

Declaradas las razones por las cuáles se parten de unos presupuestos teóricos y el distanciamiento de otros, expuesto el curso que delinea la investigación en aras de un análisis cuyo único objetivo es acercarse en la construcción de un sistema jurídico tributario con el mayor ajuste posible a su propio fin «la justicia», se partirá con uno de los mayores expositores del positivismo jurídico HERBERT LIONEL ADOLPHUS HART, tratando de rescatar su entendimiento de justicia, su aportación en términos de la moral y el Derecho, el

⁹ La CCCOL desde 1991 hasta hoy ha precisado la importancia práctica de la teoría de ROBERT ALEXY para la solución de casos concretos, dada la idoneidad del método para el logro de un Derecho más justo. Véase: *Sentencia* C 005/2017 de 18 de enero, C 077/2017 de 08 de febrero, C 520/2016 de 21 de septiembre, C 054/2016 de 10 de febrero, C 644/2012 de 23 de agosto, T 340/2010 de 11 de mayo, C 1287/2001 de 05 de diciembre.

¹⁰ Véase: *Examen de proporcionalidad y objeción de indeterminación. Anuario de filosofía del derecho*. CLÉRICO, LAURA. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires, 2015. Anuario de Filosofía del Derecho. pág., 1. ISSN: 0518-572.

relativismo jurídico y el reconocimiento material de reglas y principios, con posterioridad se aborda a JOHN RAWLS, para luego aproximarse a RONALD DWORKIN, quién en su obra «Los derechos en serio», desarrolla una teoría de la justicia como concepto interpretativo relativo a la dimensión moral, estableciendo una diferencia entre normas, principios y directrices, elementos que luego serán retomados y moldeados por ROBERT ALEXY a través de la teoría de la argumentación jurídica para quien la justicia es resultado de un procedimiento y así se expresa.

Hecha esta claridad, se iniciará con HART, para quien la estructura y la idea de la justicia es compleja, «justo e injusto» son las formas más específicas de crítica moral¹¹, sin que dependan de ella; términos que podrían igualarse a «equitativo o inequitativo» considerando que éstos no son coextensivos a la moral de manera general en la medida que tienen aplicación primordialmente en dos situaciones determinadas de la vida social: i) *Partición*, relativa al trato entre individuos en la distribución de cargas y beneficios, ii) *Compensación* o indemnización, derivada del daño; pero éstas no son las únicas esferas susceptibles de estimación de justicia, existen aplicaciones derivadas¹² de la justicia aunque ellas sólo se explican desde el entendimiento primario de la justicia como distribución y compensación¹³.

La justicia hartiana, se presentará como equilibrio o proporcionalidad, en consecuencia su principal postulado será “tratar los casos semejantes de la misma manera y los casos diferentes de la misma manera”¹⁴, proposición que se complementa con la diferenciación clara de la semejanza. La justicia es así, la aplicación de la regla general, sin perjuicio, interés o capricho, que se manifiesta en la igualdad de trato que reconoce el criterio variable de la semejanza relevante entre cosas diferentes incorporadas en ellas, por ende, existe un nexo

¹¹ Sobre la concepción de justicia en la obra de HART, Véase: PONCE ESTEBAN, MARÍA ENRIQUETA. Los conceptos de justicia y Derecho en Kant, Kelsen, Hart, Rawls, Habermas, Dworkin y Alexy. *Jurídica: anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*. núm. 35. México: 2005. pág., 216.

¹² Para HART, son aplicaciones derivadas de la justicia fundamentadas en la idea de los derechos de cada individuo, entre sí, que obedecen a una cierta posición relativa de igualdad o desigualdad, la calificación de un juez como justo o injusto, o la de una sanción penal. Véase: HART, HERBERT LIONEL ADOLPHUS. *El concepto de Derecho*. [trad.] Genaro R Carrio. Argentina: Abeledo Perrot S.A., 1961. págs., 197-198. ISBN: 950-20-0089-7.

¹³ *Ibid.*, págs., 196-197.

¹⁴ *Ibid.*, pág., 198.

estrecho entre la noción de justicia y la forma en que se procede. El criterio de relevancia¹⁵ varía en función del enfoque moral de una persona o una sociedad, donde no tiene cabida ningún tipo de discriminación, pero claramente las estimaciones de la justicia, pueden enfrentar contra-afirmaciones de cuño moral inherentes a la diversidad propia a cada sociedad¹⁶. En los impuestos, por ejemplo, el criterio de relevancia hace referencia a la aptitud de la persona para la función específica, de lo cual debe dar cuenta la ley justa. En un impuesto directo como la renta, el criterio relevante es la «necesidad» que está implícito, cuando la carga tributaria se adecúa aplicando un impuesto progresivo a la renta en función de la situación económica del contribuyente¹⁷.

La distribución de la carga y los beneficios, puede juzgarse como justicia o injusticia. Los beneficios pueden ser tangibles o intangibles. Dentro de los intangibles está la protección al daño, donde la justicia reclama una compensación, pero ésta no se puede confundir con la distribución en sentido amplio. Este tipo de protección obedece al convencimiento moral de las personas, que ante la existencia de un sistema jurídico las personas sometidas a él, deben abstenerse de un comportamiento lesivo, presupuesto esencial en un grupo social, estructurado con base en derechos y obligaciones recíprocas, a consideración de HART, ello contrarresta las desigualdades de la naturaleza, por ende la justicia exige un estatus quo moral, que debe respetarse siempre¹⁸. En este sentido la justicia puede entrar en conflicto con otros valores, al pasar del bien propio al bien común, es decir de un restablecimiento del estatus quo individual a una justicia distributiva cuya finalidad es el bien común,

¹⁵ HART, en un intento de clasificación primaria hace una diferenciación entre criterios relevantes e irrelevantes, los primeros son una exigencia de la justicia y son expresión de la igualdad, los segundos lo son de la discriminación (altura, raza, color, género). Véase: *Ibíd.*, pág., 202.

¹⁶ Parte de la teoría positivista excluyente de HART lo expone el profesor Lloredo, en cinco postulados: *i*) La composición del derecho por mandatos humanos, *ii*) Entre Derecho y moral no existe conexión necesaria, *iii*) El análisis de los conceptos jurídicos desvinculado de la connotación sociológica o histórica, *iv*) El rechazo de las consideraciones políticas, sociales o éticas como apoyo al razonamiento lógico por medio de los cuales se extraen decisiones correctas en casos concretos, en tanto su concepción de ordenamiento jurídico está enmarcado en un sistema cerrado y *v*) Sobre argumentaciones racionales o pruebas empíricas no se puede establecer juicios morales. Véase: LLOREDO ALIX, LUIS. Muertes y resurrecciones del positivismo jurídico: Una crisis de doscientos años de duración. *Revista DOXA Cuadernos de filosofía del Derecho*. Alicante: 2017., núm. 40, págs., 251-253. ISSN: 0214-8676.

¹⁷ *Ibíd.*, pág., 203.

¹⁸ *Ibíd.*, págs., 205-207.

considerando la imparcialidad de las pretensiones en conflicto en relación no con un beneficio específico de los postulantes sino con beneficios dispares.

Se sintetiza de la noción de justicia expuesto por autor y aquí genéricamente perfilado, el reconocimiento de una *justicia relativa* tanto en sus elementos objetivos como subjetivos. Por tanto, se evidencian dos aspectos de la concepción de justicia hartina: *i*) Una justicia de aplicación, que no se exclusiva a la conformidad con el Derecho, en tanto una ley puede ser injusta y aplicarse justamente¹⁹, y *ii*) Una justicia social, relativa al restablecimiento del Status Quo²⁰. Es relativa respecto a los elementos objetivos, en la medida que el criterio relevante de la semejanza o diferencia debe ser entendido, interpretado y legislado de acuerdo a aquello que la sociedad considere válido, permitido, aceptado, respetado y así debe quedar consignado en la ley²¹. Es claro que lo socialmente consensuado y reconocido en la Constitución, la ley o cualquier cuerpo normativo, como el deber ser, no puede atentar contra la supervivencia de la especie humana, *a contrario sensu* la razón de ser del Derecho es la búsqueda constante de la regulación, armonización y conservación de la especie en las condiciones deseables de esa sociedad que la especie misma conforma. Es relativa en elementos subjetivos, pues la variabilidad de lo que HART denomina «*criterio relevante de semejanza o diferencia*» es plenamente manifiesto en la persona, dada la diversidad de características físicas, mentales, económicas, que en efecto hacen a cada persona un «*sujeto de derecho y obligaciones*» en razón de las cuales se debería ponderar la justicia y de algún

¹⁹ En esta afirmación se puede evidenciar la ineludible vinculación que debe existir entre la justicia sustancial y la justicia formal, en tanto resulta tan relevante el derecho material como el procedimiento sobre el cual se surte su reconocimiento efectivo; punto crucial a efectos de esta investigación y la aplicación de la justicia tributaria como procedimiento en la concreción de los principios materiales tributarios de carácter constitucional.

²⁰ Véase: ORREGO SÁNCHEZ, CRITÓBAL. *H.L.A Hart Abogado del Positivismo Jurídico*. Primera. Navarra: Ediciones Universidad de Navarra S.A, 1997. págs., 162-164. 843131522-9.

²¹ Esta consideración teórica es uno de los puntos de apoyo de MACCORMICK en la determinación de lo que él llama: agencias institucionales, figuras institucionales y cosas institucionales; las primeras son reglas institutivas que determinan la clase de actos y procedimientos por medio de la cual puede establecerse una agencia, el segundo grupo definen las consecuencias normativas de la existencia de la agencia de Derecho y el tercero versan sobre la terminación, disolución de la agencia, figura o casa. Son así un marco de reglas «*institutivas, consecuencias y terminativas*». Acude igualmente al «*reconocimiento*» como concepto básico de legitimidad del Estado y la eficacia de sus prácticas. Centrando la clave de la normatividad den la propuesta de HART y el aspecto interno del comportamiento. Véase: MACCORMICK, NEIL. *Instituciones del Derecho*. [trad.] Fernando Atria y Samuel Tschorne. Primera. Madrid: Marcial Pons, 2011. págs., 55-63. 978849768859-8.

modo podría llegar a concretarse en un sentido determinado, por ejemplo la justicia tributaria en su específica labor de fijar un tributo justo y garantizar el recaudo.

Por su parte JOHN RAWLS, desarrolla toda una teoría en torno a la justicia desde una posición liberal contractualista ²²y su objetivo se centra en decantar algunos principios básicos de la justicia planteándola como un ideal social, un valor supremo que limita la búsqueda de otros fines. Su esquema dependerá básicamente de cómo las grandes instituciones como «la Constitución» asignan los derechos y deberes esenciales, de las oportunidades y las condiciones sociales²³. Así, la justicia se materializa a través de principios que son elegidos racionalmente por los sujetos, bajo ciertas condiciones de equilibrio y sin prejuicios o intereses, lo que el autor denomina «posición original» y velo de ignorancia, condiciones hipotéticas en extremo²⁴. Teleológicamente la justicia es aquello que maximiza el beneficio, en términos de una utilidad desde la concepción clásica que es igual a la satisfacción de los deseos racionales, esto obedecerá a dos principios básicos: *i) Equilibrio*, en la producción de mayor satisfacción, *ii) Equidad*, en la distribución de la satisfacción. En las consideraciones que han de hacerse para alcanzar el mayor beneficio se pueden gestar conflictos donde reglas de prioridad indicarán la precedencia adecuada. RAWLS hace una distinción entre la justicia formal y la justicia sustantiva. La primera es una adhesión a principios o la obediencia a un sistema de reglas, el imperio del Derecho como apoyo y garante de las expectativas legítimas, donde todos deben ser tratados de igual manera; por tanto, ésta dependerá de la justicia sustantiva. En tanto la justicia sustantiva cumplirá con unos principios básicos: *i) Cada persona tiene un derecho igual que se mide en términos de la libertad básica de sus semejantes, entendiendo libertad básica como participación política,*

²² PONCE ESTEBAN, expone como la teoría de la justicia desarrollada por Rawls se desprende más del ámbito de la filosofía política y social que desde la filosofía del Derecho, estructurando su teoría sobre los postulados kantianos, orientada a proporcionar herramientas interpretativas para dar solución a los casos complejos, desde la perspectiva racional. Véase: PONCE ESTEBAN, M.E., *Op. Cit.*, págs., 217-218.

²³ Véase: RAWLS, JOHN. *Teoría de la Justicia*. [trad.] María Dolores González. Primera. Massachusetts : The Belknap Press of Harvard University Press, 1971. págs., 1-531. ISBN: 674-88014-5.

²⁴ M. SANDEL, considera que las premisas de la posición original no están dadas empíricamente, sino por un método de justificación que llama «*equilibrio reflexivo*» desde dos perspectivas de justificación: *i) Las convicciones meditadas de justicia y ii) A un estándar de lo plausible descriptivo*. Véase: SANDEL, MICHAEL. *El liberalismo y los límites de la justicia*. [trad.] María Luz Melón . Segunda. Barcelona: Gedisa S.A, 2000. págs., 61-68., ISBN: 847432706-7.

personal y patrimonial, *ii*) Las desigualdades sociales y económicas deben ser razonablemente ventajosas para todos, aquí hace referencia a la distribución de ingreso, riqueza y libertad de empresa²⁵; ámbito en el cual la justicia debe y ha de interpretarse desde la perspectiva de la equidad y sus exigencias²⁶.

De los apartes de la teoría de RAWLS enunciados, se extractan los elementos jurídicos que han de sopesarse en la construcción procedimental de justicia a la cual se aspira. Así, es de gran importancia la consideración de unos principios de justicia que emanan de la persona y su adecuada representación, inclinándose hacia la justicia como una variable interdependiente de otros valores y principios, el valor entre los demás valores y el principio de los otros principios, vínculo y límite en la realización de todos los anhelos humanos, en una sociedad donde no hay abundancia ni escasez de bienes, donde la igualdad tiene un sustrato moral girando en torno a la imparcialidad de la persona como individuo y como miembro de la sociedad, por ende la justicia dependerá exclusivamente de la estructura de las instituciones sociales y su deber de incorporar correctamente los derechos y deberes para la concreción de una sociedad justa.

Para DWORKIN, la justicia es un concepto interpretativo²⁷ de la dimensión de la moral, que demanda varios principios de manera integral como la igualdad y la libertad; que conjuntamente son el andamiaje de los derechos individuales, los que considera son triunfos políticos en manos de los individuos y son derechos que limitan al Estado en su accionar. Así, resulta correcto tratar la libertad, la igualdad y la democracia como conceptos interpretativos, si funcionan en cuanto a tal, ello implica el reconocimiento de una dimensión

²⁵ Véase: RAWLS, J., *Teoría...*, *Op. Cit.*, págs., 13-70.

²⁶ AMARTYA SEN, hace un análisis de la teoría de Rawls evidenciando algunas problemáticas que encierran sus planteamientos teóricos, entre ellos: *i*) La justicia como equidad, donde la «equidad» es fundacional con pretensión de ser previa al desarrollo de los principios de justicia, y se entiende como imparcialidad a través «posición original» entendida como el *statu quo* inicial que asegura elecciones imparciales, A. SEN ve en tal proposición un enfoque simplista de poca realización en la medida que la imparcialidad asume muchas formas diferentes con diversas manifestaciones. Véase: SEN, MARTYA. *La idea de la Justicia*. [trad] Hernando Valencia Villa. Primera. España: Santilla Ediciones Generales S.L., 2010. ISBN: 9786071104465.

²⁷ MACCORMICK, identifica los conceptos interpretativos de DWORKIN con una característica típica en contextos sociales, que se exteriorizan como una práctica social común o compartida entre personas, que la aceptan y tratan de participar rectamente en ella, generándose una reciprocidad satisfactoria de las expectativas entre unos y otros. Subyace en tal práctica una idea rectora común que le hace inteligible dando lugar a un cierto orden normativo, aunque no exista norma explícita. Véase: MACCORMICK, N., *Op. Cit.*, pág.,33.

histórica que se convoca en la interpretación pero que no la fija²⁸. El razonamiento moral es interpretativo y la interpretación es un fenómeno social que encierra una intensión o propósito a desentrañar algo, explicando el sentido y la posibilidad de verdad. Desde una perspectiva analítica, DWORKIN identifica tres etapas de la interpretación: *i*) Individualización, *ii*) Propósito, y *iii*) Realización²⁹ que se explican desde una dimensión interpretativa basada en los diferentes tipos de valor, pero ello no da lugar a diferentes interpretaciones, contrario a ello existe una única respuesta correcta porque la interpretación no es aquello que se cree o se debe creer, sino la convicción de la explicación de la verdad objetiva de valor. Desde aquí identifica diferencias entre un juicio interpretativo y un juicio científico, sólo en razón del tipo de juicio no en la aptitud de verdad de uno y otro.

DWORKIN se distancia de la prelación del bien común como principal objeto de la protección del Derecho con base en las preferencias externas, sin que cuente para nada la equidad de la distribución más que por su contribución a la distribución del logro del objetivo³⁰, se pregunta ¿Qué intereses de un grupo de individuos podrían ser tan importantes para contar con una carta de triunfo que ratifique su prevalencia?, respondiendo tajantemente que «ninguno», pues en su entender la justicia no es un asunto de agregación sino de dignidad humana, derecho abstracto en diálogo indisoluble con la igualdad y la libertad que exige una actitud de igual consideración y respeto por la responsabilidad personal para el logro de una vida exitosa, es el respeto que nace del reconocimiento del otro más no de su apreciación³¹, estándar no relativo en sí mismo y de vocación universal, pese a que no cuente con total adhesión o reconocimiento absoluto.

Para DWORKIN, la interpretación constitucional es una aspiración de la comprensión del texto constitucional como la estipulación de un gobierno justo, por ende esta ley fundamental debería gozar de la aprobación de ese sentido de justicia que compromete el Derecho con la moral³², convirtiéndose en guía y límite en la creación de la norma. Así, desde una

²⁸ Véase: DWORKIN, RONALD. *Los derechos en serio*. [trad.] Marta Guastavino. Segunda. Barcelona: Ariel S.A, 2009. págs., 426-428. ISBN: 843441508-9.

²⁹ La individualización, es la inmersión del sujeto en la interpretación jurídica; el propósito hace referencia a la identificación de esa intensión o interés perseguido de manera pertinente y la realización alude a la identificación de condiciones que hacen posible esos propósitos en contexto.

³⁰ Véase: DWORKIN, R., *Los derechos...*, *Op. Cit.*, pág., 264.

³¹ *Ibíd.*, pág., 403.

³² *Ibíd.*, pág., 503.

concepción interpretativista, la moral y el Derecho se complementan e integran, por un lado el Derecho incorpora las reglas de conformidad con las prácticas aceptadas socialmente, por otro ingresa principios que dotan a dichas reglas de una mejor justificación social³³. La moral es esencial para vivir bien, fundamentada en dos principios éticos: el autorrespeto y la autenticidad³⁴, dando lugar a una concepción de la dignidad humana. Ésta posición, unida a la lectura de los principios de KANT realizada por el autor, dejan en evidencia uno de los que se consideran ejes fundamentales de la justicia, las personas reclamarán derechos para sí, si otorgan esos mismos derechos a los otros, sin suponer ningún deber que no se acepte para sí mismo³⁵.

En un análisis de esos deberes y obligaciones vinculadas a las relaciones especiales derivadas de vivir bien, sostiene que emanan de la responsabilidad que exigen en la práctica los principios de dignidad. Todo aquello que atente contra esa base de información sobre la cual las personas ejercen la responsabilidad de su propia vida, es por demás un insulto y un atentado a la dignidad, poniendo incluso en riesgo el respeto por sí mismo, por ende las prácticas sociales crearan genuinas obligaciones³⁶ sí y solo sí su marco de referencia son los principios de dignidad, lo que implica una igual consideración en importancia de las vidas humanas y no autorizan daños a otros, que son por demás prohibidos³⁷. Este aparte es especialmente relevante en el entendimiento de la obligación moral de las personas para obedecer las leyes, en la perspectiva dworkiniana éste tipo de obligación genealógicamente política no es una auténtica obligación porque sea voluntaria, o sea fruto del consenso sino porque surge de la relación especial «*asociación política*» que otorga a cada persona responsabilidades especiales frente al otro. Así, ética y por tanto moralmente es una responsabilidad que supone la aceptación de la obligación para sí y la exigencia para el otro.

³³ Véase: DWORKIN, R., *Los derechos...*, *Op. Cit.*, pág., 487.

³⁴ Ambos son imperativos éticos para vivir bien. El autorrespeto es el reconocimiento de la importancia objetiva de vivir bien. La autenticidad es el juicio individual de lo que significa expresarse en la vida, es una búsqueda de una forma de vida que dote de sentido correcto la existencia dentro de las circunstancias propias. Véase: *Ibid.*, págs., 253-263.

³⁵ *Ibid.*, pág., 329.

³⁶ DWORKIN hace una diferenciación de dos categorías de relaciones que dan cuenta del tipo de obligación: *i*) Per formativa, que se derivan de actos voluntarios *ii*) Asociacional, aquellas que obedecen a un vínculo de asociación. En este sentido afirma que las convenciones como hechos no crean las obligaciones, las focalizan dando forma a los principios y responsabilidades que suponen. Véase: *Ibid.*, págs., 367-369.

³⁷ *Ibid.*, pág., 387.

Empero, aclara que las obligaciones políticas solo son sostenibles si cumplen con ciertas condiciones, entre ellas, un gobierno legítimo tanto en su dimensión de origen como de ejercicio, que tratan a sus gobernados con sujeción a los principios de dignidad, propio de un gobierno justo.

En consecuencia, la justicia para DWORKIN, no es sinónimo de legitimidad, aunque la exija, la legitimidad tanto como la justicia demandan un juicio interpretativo laborioso sensible a la época y el lugar, considerando en conjunto todas las leyes y prácticas gubernamentales, por ende, la justicia es asunto de grado. No existe un Estado totalmente justo, si uno razonablemente justo, hecho que se demuestra por ejemplo, en políticas y leyes estatales que bien intencionadamente buscan la protección de la mayoría de las personas, pero se descuida una minoría del universo, ello afecta conjuntamente tanto la legitimidad como la justicia, pero no resultan argumentos suficientemente absolutos para determinar la justicia o la legitimidad³⁸.

En un contexto general, esta es una razón por la cual DWORKIN desprecia el utilitarismo, planteando que una forma de corrección de dicha teoría es el establecimiento de un cuerpo de Derecho capaz de imponerse a los reclamos mayoritarios cuya base sean las preferencias externas, pues resulta inadecuada la subordinación de los derechos individuales a los colectivos³⁹. Esta corrección aseguraría el bienestar de las minorías de igual manera que el de las mayorías. Pero, este no es el único punto que preocupa a DWORKIN, dado que, si bien se pueden diferenciar y hacer respetar las preferencias individuales, resulta igualmente problemático determinar cuál tipo de preferencias son genuinas y cuáles no, es decir cuáles no son producto de la alienación o la falsa conciencia.

Hasta aquí, sin haber agotado su posición teórica, es innegable la concepción de un irrompible vínculo entre la moral y el Derecho, perspectiva en la cual la justicia es un principio cuyo concepto se construye de manera interpretativa, ajustado a las circunstancias fácticas, pero que ello no estriba la liberalidad de los administradores de justicia, *a contrario sensu*, ellos deben ajustarse a las normas preestablecidas y sus decisiones se soportarán en la norma, las directrices o los principios, zanjando la discrecionalidad y el poder político de los

³⁸ DWORKIN, R., *Los derechos...*, *Op. Cit.*, pág., 387.

³⁹ Véase: GARGARELLA, ROBERTO. *Las teorías de la justicia después de Rawls. Un breve manual de filosofía política*. Barcelona : Paidós Ibérica S.A., 1999. págs., 1-192. ISBN: 978844930722-5.

mismos. Ésta visión del sistema jurídico lleva a DWORKIN a defender la idea de la suficiencia del sistema en tanto y en cuanto esté compuesto por reglas, principios y directrices⁴⁰, en consecuencia para un conflicto jurídico existirá una y solo una respuesta correcta.

ROBERT ALEXY, retoma parte de los postulados teóricos de DWORKIN complementándolos con los de HABERMAS en cuanto a su teoría de la acción comunicativa enfocando sus postulados desde la teoría de los derechos fundamentales. Para ALEXY la justicia es la corrección de distribuciones y compensaciones, es un concepto indeterminado de alto criterio valorativo⁴¹. Manifestar que algo es justo de algún modo es asentir que es correcto y por tanto debe ser susceptible de ser fundamentado, justificado mediante razones que resuelvan cuestiones atinentes a distribuciones y compensaciones de índole moral⁴². Sin embargo, el juicio de justicia dependerá del universo implícito en la decisión específicamente de sus intereses y necesidades de conformidad con la tradición y la cultura. Así, la justicia esta intrínsecamente ligada con la teoría del discurso fundamentado en la argumentación racional práctica que se maximiza mediante la negociación y la utilidad, obedeciendo en primera medida las condiciones de validez como la no contradicción, la universalidad, claridad lingüística y conceptual, la verdad empírica, la atención por las implicaciones y la ponderación⁴³. En segunda instancia la teoría del discurso como teoría de la justicia debe

⁴⁰ DWORKIN no realiza distinción entre directriz y directriz política como un estándar que define un objetivo que ha de ser alcanzado en el ámbito económico, político o social, en tanto los principios son una exigencia de la justicia o cualquier otra dimensión de la moral, por ende, contienen un peso e importancia sobre la cual se resolverán los conflictos cuando hay interferencia de principios. Finalmente, las reglas carecen de la dimensión de peso, pues no se podrá afirmar que una regla es más o menos importante dentro del sistema jurídico. Véase: DWORKIN, R., *Los Derechos ... Op. Cit.*, págs.,81-88.

⁴¹ En este sentido MACCORMICK apoya el postulado de pretensión implícita de justicia del derecho, y en línea con ALEXY apoya la tesis de que es inherente al funcionamiento de las instituciones jurídicas una pretensión de corrección de cierto tipo. Dado que la tarea de los tribunales de justicia, administradores de justicia y jueces deben aplicar las reglas aprobadas y hacer justicia de acuerdo con el Derecho, en consecuencia, deben ser susceptibles de interpretarlas de como si se encaminaran al bien común de sus destinatarios, dentro de una concepción razonable de justicia. Véase: MACCORMICK, N., *Op. Cit.*, págs., 335-343.

⁴² Véase: ALEXY, ROBERT. El no positivismo incluyente. *DOXA Cuadernos de Filosofía de Derecho*, 36, Alicante: s.n., 2013, págs., 1-23. ISSN: 0214-8676.

⁴³ La actividad de fundamentación demanda una serie de exigencias que pueden formularse como reglas de discusión racional, no referidas solamente a la discusión lógica anclada en las proposiciones, sino unidas al comportamiento del hablante. Véase: ALEXY, ROBERT. *Teoría de la argumentación jurídica*. [trad.] Manuel Atienza y Isabel Espejo. Tercera. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. pág. 177. ISBN 9788425913921. Para ALEXY el discurso son una especie de actos con diversidad de participantes, interactuando de manera

considerar las reglas propias del discurso como son: el uso de la palabra y participación, la posibilidad de afirmar y problematizar lo afirmado, la no existencia de vetos a las aserciones discursivas, la expresión de deseos o necesidades, la ausencia de impedimento coercitivo alguno, ni interno, ni externo a los participantes del discurso. Evidentemente, existirán obligaciones, prohibiciones y permisiones⁴⁴; pero las condiciones de la argumentación representan la igualdad y libertad de las personas para la exposición sin exclusiones ante una crítica intersubjetiva, que se fundamenta en la idea de neutralidad y objetividad, es decir la estructura de la justicia⁴⁵.

Pero, la teoría del discurso solo será una teoría de la justicia útil si resuelve problemas generados por la ausencia de límites en la teoría del discurso ideal, que se solucionan más fácilmente a través de dos teorías: *i) La institucionalización*, cuyo objeto primario ha de ser la Constitución, y *ii) La sustancia* derivado de las opiniones diferenciadas sobre cuestiones normativas, de la cual subyacen algunas reglas como la inmisión, que considera la justicia y todos sus principios con cierto criterio de unidad y diferencia ajustado a un consenso mínimo sobre los derechos fundamentales y la democracia⁴⁶.

Así, para R. ALEXY la justicia es inherente a un acto de Derecho procedimental y materialmente correcto, es un deseo de corrección caracterizado por la pretensión de

conjunta e interconectada en la comprobación de la verdad o corrección de las proposiciones, siendo el discurso jurídico un tipo especial de discurso. Identifica tres teorías del discurso: *i) Empírica*, se articula en búsqueda de la validez de los argumentos, *ii) Analítica*, se orienta a la estructura lógica de los argumentos usados y los posibles, *iii) Normativa*, enfocada a establecer y fundamentar los criterios para la racionalidad del discurso. Véase: *Ibid.*, pág., 178. Para la fundamentación del discurso ALEXY identifica cuatro métodos (aclarando que no son todos los existentes) exponiendo que de cierto modo cada uno pese a aportar aspectos importantes, encierran de igual forma puntos débiles, así: *i) Fundamentación técnica*: reglas que prescriben los medios para determinar ciertos fines, pero debe presuponer fines no justificados, que pueden resultar abstractos contentivos de las reglas a fundamentar; *ii) Fundamentación empírica*: consistente en la demostración que determinadas reglas rigen de «hecho» de acuerdo a una correspondencia con la realidad normativa, resultando insuficiente al tomar como medida racional la praxis existente, *iii) Fundamentación definitiva*: las reglas se producen por un juego de lenguaje existentes o hipotéticas, la importancia estará en la motivación de su aceptación, esto claramente resulta arbitrario y poco útil, *iv) Fundamentación pragmática universal*: la validez de las reglas estará en determinados actos de habla irrenunciables por ser intrínsecos a las formas de comportamiento humano, pero sólo hace posible la fundamentación de muy pocas reglas. Véase: *Ibid.*, pág., 180-183.

⁴⁴ Véase: ROBERT, A., *Teoría de la...*, Op. Cit., pág.,184.

⁴⁵ *Ibid.*, pág.,186.

⁴⁶ *Ibid.*, pág., págs., 190-191.

justiciabilidad y la corrección moral⁴⁷, que son una necesidad práctica del Derecho definido en una relación medio a fin, entendiéndose por fin, los fines generales del Derecho: *la certeza jurídica y la protección de los derechos fundamentales*, por ende desde ésta perspectiva la justicia es una expresión de Derecho, donde la moral y el Derecho están intrínsecamente relacionados, en consecuencia la moral puede y debe participar en la justificación de las decisiones jurídicas⁴⁸. Por ende, la teoría del discurso exige que toda decisión justa deba ser resultado de un procedimiento que se surta a través de la argumentación jurídica, en virtud de ello toda decisión jurídica necesariamente hace referencia a la autoridad, la validez jurídica y las razones morales⁴⁹.

Desde estas cuatro posturas teóricas disimiles, pero completamente relevantes para el mundo del Derecho en clave de justicia jurídica, queda manifiesta la diversidad teórica y la dificultad de construir la justicia como concepto único. Sin embargo, ello no es sinónimo de imposibilidad, irracionalidad e inutilidad, no es una limitación absoluta en la elección y construcción de la noción de justicia deseable para el Derecho Tributario, pues de ello da cuenta la historia misma y la evolución de la fiscalidad en los países industrializados⁵⁰, dónde se ha trabajado constantemente en la construcción de un ST conformado por impuestos más equitativos para incentivar la producción y permanencia de los capitales dentro de cada país; ello de alguna manera ha llevado a una carga tributaria menos onerosa, reduciendo el ajobo impositivo para los contribuyentes con una clara tendencia a una tributación más justa.

En este sentido, dado que los tributos son razón de la existencia del Derecho Tributario como rama del Derecho Financiero, siendo los impuestos una «prestación tributaria»⁵¹ inminentemente necesaria para la pervivencia del Estado y su realización, considerando que Colombia es un Estado Social de Derecho (ESDD) que se ancla en la justicia como mandato

⁴⁷ Véase: ALEXY, ROBERT. Principales elementos de mi filosofía del Derecho. *DOXA: Cuadernos de Filosofía dle Derecho* Alicante: 2009, 32, págs., 67-84. ISSN: 0214-8676.

⁴⁸ Véase: ALEXY, ROBERT. La naturaleza de la filosofía del Derecho. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante: 2003, 26, págs., 145-160. ISSN: 0214-8676.

⁴⁹ Véase: ALEXY, R., *El no positivismo...*, *Op. Cit.*, pág.,5.

⁵⁰ Al respecto, Véase: *El principio de equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: La relación entre necesidades financieras del Estado y la justicia económica*. UCKMAR, VÍCTOR. Sicilia: CIAT, 2000. La capacidad contributiva, presupuestos jurídico y fundamento de la tributación. págs., 13-24.

⁵¹ Véase: PLAZAS VEGA, MAURICIO A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Segunda. Bogotá D.C: Temis S.A, 2005. págs., 243. ISBN: 9583505439.

máximo, esta se convierte en una aspiración y un fin ante el que no existe posibilidad alguna de renunciar y por tanto es imperiosa su búsqueda, no existe otra opción.

Si la dificultad está dada por la imposibilidad de llegar a un concepto absoluto, único y excluyente de justicia, desde ya se plantea que la cuestión entonces será «¿Cómo lograrla en el mayor grado posible?» y si se puede lograr ¿Cuál es el camino más adecuado para reclamar justicia, para hacer justicia y materializar justicia en el Derecho Tributario?,

Pues bien, el reconocer la inexistencia del monismo jurídico en torno al concepto de justicia, es de algún modo un acierto para el Derecho, pues es en sí, entender y aceptar la persona como origen y fin de la justicia, tanto en su posición individual como parte de una sociedad, un sujeto moral, ideológico, político, social, inestable y diferenciado, agrupado bajo ciertos parámetros visibles como territorio y cultura; o invisibles pero medibles como los intereses personales, razones entre otras, por las cuales la justicia como principio jurídico debe ser amoldable a cada circunstancia, adecuando sus exigencias y mandatos a contextos situacionales, sin que ello prive al mundo del Derecho de la aspiración de universalización de los principios.

En favor del argumento propuesto varias observaciones se pueden extraer de las posturas teóricas genéricamente esbozadas anteriormente. Para HART, positivista a ultranza, la justicia en cierto modo observa desde lejos la moral y el criterio de reconocimiento, elementos que se consigna a través de la norma para poner de manifiesto el deber ser del Derecho, de modo que la norma será justa sólo porque hace parte del Derecho positivo y es aplicable de acuerdo a la regla de reconocimiento; RAWLS quien trabaja la teoría de la justicia desde la filosofía política, para quien la justicia es el valor de los valores, el principio de los demás principios, la aspiración social por excelencia, desde una posición finalista esta se incrusta en la maximización del beneficio racional en equilibrio y equidad que se adscribe a la justicia formal, a través de la obediencia al sistema normativo y sustantivo como el cumplimiento de lo positivado. DWORKIN concibe la justicia como un concepto interpretativo de la dimensión moral concomitante con los principios de igualdad y libertad, pero marca distancia con la visión de justicia del beneficio de la mayoría, y finalmente R. ALEXY quien defiende la justicia como un tipo de corrección de andamiaje moral relativa a las compensaciones y distribuciones, planteándola como un principio prevalente, plausible a través de un procedimiento metodológico jurídico de proporcionalidad. Como se puede

observar son posiciones teóricas divergentes, pero todas tienen innegablemente un centro de convergencia, el titular de la justicia es «la persona» como ser individual o parte de un colectivo, un centro común, causante en igual forma de las mayores divergencias teóricas y prácticas en el Derecho.

Se afirma entonces que es el deseo, la intensión de justicia y su concreción en y para la persona como individuo y como parte de una sociedad, uno de los elementos comunes y transversales a cualquier intento de acercamiento al concepto del principio jurídico de justicia. Por lo demás, cada autor ha realizado una lectura de la justicia en su contexto, desde una ideología propia, una postura política y filosófica que se condensa en una noción de justicia válida para algunos y refutable para otros. No de otro modo, la anhelada justicia ha transitado entre ángeles que buscan incansablemente los linderos más próximos para su realización y demonios que han renunciado a cualquier intento y declinan sus expectativas con la negación absoluta de su propio empeño y el de los demás, más aún en el campo del Derecho Tributario.

1.2. El principio constitucional de justicia y el principio de proporcionalidad

Para continuar con el análisis y la intención de acercarse al concepto de justicia como principio constitucional transferible al ámbito del Derecho Tributario, es oportuno emprender camino hacia la aceptación de un sistema jurídico compuesto por reglas y principios, y la diferenciación jurídica conceptual que ha derivado constantes cuestionamientos, aún debatidos y vigentes en el mundo del Derecho: «¿*Qué es un principio jurídico y qué es una regla?*»⁵². Anticipadamente se dirá que tanto reglas como principios son parte del

⁵² PRIETO SANCHÍS, hace una crítica mordaz a los principios resumiéndoles en diez planteamientos: *i)* Les considera un artificio jurídico al servicio de los malabares conceptuales, como de propósitos ideológicos estimulando cierta racionalidad argumentativa para encubrir disparatadas operaciones hermenéuticas, *ii)* Son una expresión imprecisa, pues no existe una mínima uniformidad de su designación conceptual, *iii)* No existen como fuente anterior a la interpretación, porque no son más que un llamado a producción jurídica vía razonamiento o argumentación, por tanto los principios son consecuencias interpretativas. No son normas de carácter reformulatorio, por lo cual no colman las lagunas jurídicas, *iv)* Los principios recogidos en enunciados normativos, tienen el valor jurídico que les reconocen esas mismas fuentes, en consecuencia al hablar de reglas y principios no se hace alusión a dos clases de enunciados normativos, sino a dos tipos de estrategias interpretativas; *v)* Se ha mal llamado principio a una especie de norma en tanto carecen o presentan de forma fragmentaria la determinación fáctica, aún eliminando la vaguedad no se puede saber a

ordenamiento jurídico, pero diferentes en razón de sus rasgos característicos, su función normativa y por lo tanto sus consecuencias jurídicas.

Dicho esto, se precisa las diversas y divergentes concepciones teóricas que se han tejido para dilucidar su entendimiento. Para LARENZ los principios son “pensamientos directores y causas de justificación de una regulación”⁵³ de ellos debe dimanar un pensamiento más justo

ciencia cierta cuando aplicarlos, *vi*) Los principios programáticos y las directrices políticas como mandatos de optimización no son conceptos jurídicos indeterminados, en la medida que efectivamente se cumplen en grados pero solo en términos de la consecuencia jurídica; *vii*) Los principios admitidos como normas abiertas expresan derechos justiciables ante una jurisdicción indicando «qué se debe hacer», mientras que como mandatos de optimización expresan intereses y pertenecen a la política o la legislación, sin señalar concretamente la acción debida y en consecuencia no imponen una auténtica obligación; *viii*) Una norma es un principio o una regla, no en virtud de un enunciado lingüístico, sino por la forma en que se resuelven determinados conflictos. Así, si en un caso de colisión una norma siempre triunfa, es sin duda una regla, pero si en casos específicos cede ante otra norma, es un principio. Se está ante una vaguedad, en razón de que un principio puede comportarse como una regla y viceversa; *ix*) No existe diferencia fuerte entre reglas y principios antes del proceso interpretativo, asintiendo una diferencia no en la estructura de la norma sino en las técnicas de interpretación y justificación; *x*) La diferencia entre reglas y principios «es» en sede interpretativa, superando la subsunción, fortaleciendo la posición de todo juez en un ejercicio más libre a través de la ponderación. La problemática reside en la operación de la regla como principio y viceversa, hecho que traslada el centro de gravedad del Derecho de la disposición normativa a la «interpretación», de la autoridad del legislador a la justificación racional del juez, siendo esta una condición de validez y legitimidad de las decisiones judiciales. La idea de *actuaritas, non veritas facit legem*, es válida relativamente en el Estado Constitucional, pues la racionalidad argumentativa se convierte en un fundamento de las decisiones judiciales. Se puede evidenciar, que en un intento de separarse de la corriente principialista, PRIETO no alcanza a entregar argumentos sólidos que fundamenten su rechazo de los principios como una categoría normativa, por varias razones entre ellas: *i*) Teóricamente se ha reconocido y fundamentado que los principios encierran cierto grado de abstracción que es posible cerrar a través de la ley de la ponderación (Desde la teoría de ALEXYY), por claramente lejos de ser meras consecuencias interpretativas son una verdadera categoría conceptual cargada de significado jurídico y características propias, *ii*) Los principios tienen valor jurídico y es innegable que cuando un conflicto jurídico se presenta, tanto si se contara de un sistema compuesto por normas completas (hecho jurídico – consecuencia jurídica), o ante un principio (hecho jurídico – examen de contexto – consecuencia jurídica), es justiciable e indican lo que se debe hacer, imponiendo una obligación específica, cosa distinta es que el método jurídico aplicable obedezca a formas diferentes; *iii*) Las lagunas en del Derecho existen no en razón de los principios. Existen, en la medida que el Derecho como una ciencia de la cultura se inscribe en un marco cuyo cambio es constante, sería un error aferrarse a sistemas normativos pétreos cuando lo que se busca regular es variable. Comportamientos de personas que individual y socialmente considerados que mutan y demandan el reconocimiento de las diferencias que se exteriorizan en desigualdades apreciables en cada sociedad y en cada caso, y que al Derecho le es imposible recoger en un sistema jurídico o una norma específica, razón por la cual existen principios de aspiración universal, con raíces territoriales, pero con perspectiva de extraterritorialidad, desconocerlo si sería una idea poco menos que disparatada. Véase: PRIETO SANCHÍS, LUIS. *Ley, principios y derechos*. Primera. Madrid: Dykinson S.L, 1998, págs., 48-68. ISBN: 8481553581.

⁵³ Véase: LARENZ, K., *Op.Cit.*, pág., 34.

y su función se orienta a ser indicadores de los principios del Derecho Justo. Son fundamentos iniciales de la regulación, no son reglas acabadas, ni se derivan de la generalización de la regla. Esta posición tiene puntos de encuentro con lo expuesto por ATIENZA y MANERO, quienes tras un recorrido teórico de distintos autores rescatan el diverso sentido en el que se pueden presentar y operar los principios, tales como: norma muy general para la regulación de casos genéricos; norma redactada en términos especialmente vagos, norma programática o directriz, norma que expresa los valores superiores de un ordenamiento jurídico, norma dirigida a órganos de aplicación jurídicos, señalando el carácter general en la selección e interpretación de otra norma, en el sentido de *regula iuris*, es decir, como un enunciado general que permite la sistematización de un sector o un ordenamiento jurídico⁵⁴, exposición teórica en la que se advierte la valiosa pluralidad conceptual que incuba el vocablo *principio*, la cual tiene reflejo directo en su función como *norma* en el Derecho.

Por su parte, la visión de GUSTAVO ZAGREBELSKY sobre el concepto norma permite construir un escenario de diferenciación entre *norma-regla* y *norma-principio*, quien sostiene “Norma... alude a que algo deba ser o producirse; en particular, a que un hombre deba comportarse de determinada manera”⁵⁵, para enfocar la diferencia entre regla y principio desde la especificación de sus rasgos característicos, así los principios: *i*) Desempeñan un papel propiamente constitucional, son constitutivos del orden jurídico, *ii*) Carecen de un supuesto de hecho, su significado operativo y su alcance sólo se obtienen en cada caso en concreto, *iii*) Son prestatarios de «*adhesión*» proporcionando criterios para tomar posición ante una situación concreta. En cuanto a las reglas ZAGREBELSKY las caracteriza por: *i*) Agotarse en sí mismas, por tanto no tienen fuerza constitutiva, *ii*) Ser objeto de variados métodos de interpretación jurídica, debiendo entenderse desde su *ethos* y demandando

⁵⁴ Un principio en el sentido de norma general está destinado a la regulación de casos abiertos y genéricos (la generalidad aquí referida no hace alusión a la cuantía de destinatarios; un principio en términos particularmente vagos se presentará cuando el operador jurídico hace uso *conceptos jurídicos indeterminados*. Véase: ATIENZA, MANUEL Y RUÍZ MANERO, JUÁN. *Las Piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Cuarta. Barcelona: Ariel S.A, 2007. págs., 25-26. ISBN: 8434432475.

⁵⁵ Para el constitucionalista italiano, “...las normas legislativas son prevalentemente reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son prevalentemente principios”. Véase: ZAGREBELSKY, GUSTAVO. *El derecho dúctil. Ley, derechos y justicia*. Octava. Madrid : Trotta S.A, 2016. págs., 109-110. ISBN: 9788498796728.

obediencia, *iii*) Ser criterios determinantes de las acciones, diciendo cómo se debe, lo que no se debe en situaciones concretas prescritas por la norma misma⁵⁶.

En este contexto, el defender la justicia como principio constitucional trasladable al plano tributario, conlleva a: *i*) Aceptar su rol informador, orientador y constitutivo en el ordenamiento jurídico, a pesar de ser normas inacabadas, *ii*) Reconocer la derivación de su alcance y función del contexto específico en que interviene, en razón de la incidencia jurídica diferencial sobre las partes y derechos en conflicto, *iii*) Admitir su preponderancia en el ordenamiento jurídico como fuente generadora de nuevas reglas y subreglas de acción o abstención.

Sirva este preámbulo para constatar la divergencia teórico conceptual sobre los principios que unido, a la pluralidad de opiniones sobre la justicia, ha intrincado el sendero para su construcción jurídica como principio constitucional de aceptación universal.

Es en este escenario de pluralidad y divergencia, que se ha fortalecido la teoría de la de la argumentación jurídica de ROBERT ALEXY, a través de una metodología que vincula adecuadamente las disposiciones jurídicas y las circunstancias de hecho, para balancearlas desde los indicadores de peso y afectación que las variables jurídicas tienen para las partes relacionadas, consideraciones jurídicas que dan lugar al reconocimiento de uno u otro Derecho.

La conveniencia de la teoría alexyana se demuestra a través de la aplicación exitosa en los altos tribunales de Colombia y otros países de Latinoamérica como Perú, Brasil, Argentina, Costa Rica, México⁵⁷ (por mencionar algunos). Sin embargo, objeciones existen y no se desconocen. Por lo tanto, con total conciencia de las críticas que se han enfocado en contra de la misma, admitiendo gran parte de sus argumentos y respetuosamente tomando distancia de otros; con la clara y contundente intención de analizar el principio constitucional de justicia manifiesta en el Derecho Tributario para de alguna forma alcanzarla en mayor grado, por medio del análisis de los principios materiales de tributación en un impuesto en concreto; es así que se recurre a esta teoría para, a través de la aplicación del principio de proporcionalidad

⁵⁶ Véase: ZAGREBELSKY, G., *El derecho dú...*, *Op.Cit.*, págs., 109-111.

⁵⁷ En el caso de Perú el Tribunal Constitucional ha hecho uso de la teoría de la argumentación racional y el principio de ponderación: 008-2003, 004-2004, 0045-2004, 2192-2004, 2262-2004, 3330-2004, 3361-2004, 1417-2005, 4119-2005, 1209-2006, 1567-2006, en México el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación de México: 031-2006, 034-2006, 175-2005, 694-2007.

y la resolución de casos en el plano racional con connotación práctica, se transite del ideal de justicia a la realidad de la justicia tributaria.

Declarado el argumento de elección teórica, reiteraré que ROBERT ALEXY entiende la justicia como un «caso especial de pretensión de corrección»⁵⁸ del Derecho concerniente a la dimensión moral, referente a distribuciones y compensaciones, consistente en dar a cada uno lo suyo y reconocer su derecho, premisa no muy distante de la que JUSTINIANO consignó en el Digesto de Roma, pero claramente diferente en la forma de concretarse. No de otra forma el concepto de Derecho trabajado por el profesor R. ALEXY en clave de justicia es preponderantemente ético, superando al concepto sociológico e incluso del mismo Derecho; razón por la cual el concepto de validez de una norma de Derecho natural o racional no se sacia en la legalidad o eficacia social de un ordenamiento, sino en esa pretensión de corrección del Derecho que se demuestra desde una justificación moral⁵⁹, que se surte a través de un procedimiento argumentativo racional, dando razones claras, concretas y suficientes, allí donde se necesitan, condición que en esencia agrega seguridad jurídica y justicia al ordenamiento jurídico.

La justicia como algo correcto, es resultado de un procedimiento de argumentación jurídica ajustado a ciertas reglas del discurso racional⁶⁰, cimentándose una relación interna entre justicia exteriorizada en la proporcionalidad y la fundamentación. La corrección de un juicio de justicia dependerá de los intereses y necesidades (derivados de la tradición y la

⁵⁸ Véase: ALEXY, R., *Teoría de la...*, *Op.Cit.*, pág., 190.

⁵⁹ ALEXY, analiza la teoría de HARE, exponiéndolo como uno de los más influyentes en el campo de la filosofía analítica del lenguaje, destacando sus aportes para la construcción de una teoría del discurso práctico racional, entre ellos: *i*) La consideración del acto de habla valorativo o prescriptivo (planteado de alguna forma por AUSTIN), *ii*) La concepción de la universalidad de los juicios morales, pues en razón de ello quien expresa un juicio moral presupone una regla, *iii*) La comprobación de los juicios morales, que exige la aceptación de limitaciones e intereses presupuestos en la regla usada en el juicio, lo que significa una justificación moral, y *iv*) La consideración del discurso moral como una actividad racional, al mismo nivel de las ciencias empíricas. Véase: ALEXY, R., *Teoría de la...*, *Op.Cit.*, págs., 73-91.

⁶⁰ El discurso jurídico es un caso especial, cuya racionalidad demanda ciertos criterios analizados desde la estructura lógica de las fundamentaciones, entre ellos el ajuste a la ley, la consideración del precedente judicial, encuadre a la dogmática jurídica institucional y las fronteras fijadas por el ordenamiento procesal. Véase: ALEXY, R., *Teoría de la...*, *Op.Cit.*, pág., 36.

cultura) de las personas implicadas⁶¹, dándose de éste modo cabida a un sistema compuesto por reglas y principios.

La distinción precedente, es fundamental en la teoría para R. ALEXY, quien convergiendo en cierto sentido con ZAGREBELSKY, manifiesta que tanto las reglas como los principios son un tipo de norma⁶² diciendo lo que debe ser, llevando inmersos algún tipo de prohibición o permisión; pero (aquí el distanciamiento con ZAGREBELSKY) existe entre ellas «*regla – principio*» una diferencia cualitativa. Los principios son normas que ordenan la realización de algo en la mayor medida de lo posible, por tanto, se pueden cumplir en diferentes grados dada las posibilidades reales y jurídicas, son por ende mandatos de optimización para los cuales las posibilidades jurídicas estarán determinadas por los principios y reglas opuestos. Las reglas *a contrario sensu*, contienen determinaciones en el ámbito factico y jurídico de las posibilidades, pero si una regla es válida ella exige que se cumpla o no se cumpla, por tanto es excluyente⁶³, no existe posibilidad de que una regla se cumpla parcialmente, cediendo de manera proporcional ante otra regla; así, si una regla X₁ contiene el mandato A₁, y X₂ el mandato A₂, y ambas son órdenes sobre el mismo hecho jurídico Y, es taxativo, sólo podrá satisfacerse lo que ordena una de las dos, no ambas, ni una fracción de A₁ o A₂.

Reglas y principios, diferenciados en el sistema jurídico son eje central en la teoría de R. ALEXY, dado que ello es esencial en la solución de problemas de la dogmática jurídica, hecho evidenciable cuándo se presentan colisión de principios y conflictos de reglas, inherentes al tránsito del vasto mundo del deber ser perfecto hasta el angosto mundo del deber ser concluyente o real⁶⁴. Así, ante un conflicto de reglas, la solución eliminará una de las reglas en conflicto, porque una norma es válida o no lo es, y en virtud de ello es una razón definitiva que al aplicarse deriva una consecuencia jurídica igualmente válida. Cosa distinta sucede cuando colisionan los principios, siendo los principios mandatos de optimización, si dos o más se contraponen se evaluarán de acuerdo a su peso en concreto, prefiriendo aquel que

⁶¹ Véase: ALEXY, ROBERT. Justicia como corrección. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante: s.n., 2005, págs., 161-173. ISSN:0214-8676.

⁶² ALEXY parte desde el planteamiento de H. KELSEN y en un sentido objetivo señala que es un acto que ordena, prohíbe o permite y especialmente autoriza una conducta. Véase: ALEXY, ROBERT., *Teoría de los Derechos Fundamentales*. [trad.] Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. pág., 49. ISBN: 8425909392.

⁶³ Véase: ALEXY, R., *Teoría de los D...., Op.Cit.*, págs.,66-68.

⁶⁴ *Ibíd.*, pág.,112.

mayor peso tenga; pero ello no eliminará los otros principios contrapuestos; esto es lo que genéricamente se conoce como el principio de proporcionalidad y la aplicación de la ley de *ponderación*⁶⁵, es decir, la aplicación del principio prevalente, de cuya preferencia se pueden derivar reglas. Así, lo deja claro el autor “Las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro constituyen el supuesto de hecho de una regla que expresa la consecuencia jurídica del principio precedente”⁶⁶, esta relación de precedencia está condicionada por las circunstancias de cada caso en concreto. De ésta forma, los principios no son mandatos excluyentes o definitivos sino mandatos *prima facie*, de aquí se sigue que las reglas y los principios tienen por lo tanto razones jurídicas distintas para la norma, comportándose de manera diferente y generando consecuencias jurídicas disimiles.

Pero, para realizar una «adecuada» ponderación demandada por la colisión de principios (conflictos por demás comunes al Derecho) se debe aplicar necesariamente el principio de proporcionalidad cuyo contenido se examina a la luz de tres sub principios: *i) Idoneidad, ii) Necesidad, y, iii) Proporcionalidad* (en sentido estricto), a las que CLÉRICO⁶⁷ las denomina etapas⁶⁸. El profesor R. ALEXY propone proceder en tres pasos: *i) Grado de afectación,*

⁶⁵ MACCORMICK, hace una distinción primaria entre reglas, valores y principios. En su perspectiva las reglas tienen una fuerza práctica variable, así pueden ser: *i) De aplicación absoluta*, ante la ocurrencia de un hecho operativo le sigue una consecuencia normativa, que sólo es aplicable ante ese hecho; *ii) De aplicación estricta*, ante el acaecimiento de un hecho se ha de observar las circunstancias de aplicación, en tanto el espíritu y la letra de la norma; o *iii) De aplicación discrecional*, que son aquellas que son una guía decisoria que otorgan, cierta discrecionalidad a los operadores jurídicos. Los valores son una especie de estándares los cuáles se espera satisfacer adecuadamente en una decisión. Los principios, son normas de relevancia ubica para decidir en cualquier circunstancia. Véase: MACCORMICK, N., *Instituciones del ...*, *Op.Cit.*, págs., 48-50.

⁶⁶ Véase: MACCORMICK, N., *Instituciones del ...*, *Op.Cit.*, pág., 83.

⁶⁷ LAURA CLÉRICO, Doctora en Derecho de la Universidad de Kiel, realizó su tesis doctoral sobre la evaluación del examen de proporcionalidad de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, su director de tesis fue el profesor ROBERT ALEXY. Su tesis doctoral fue premiada como la mejor en su categoría. Su trabajo académico y su producción científica se ha centrado en la evaluación teórica y práctica de la tesis de argumentación jurídica. Véase: UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES. Facultad de Derecho UBA. [En línea] [Citado el: 05 de Junio de 2016.]

http://portalacademico.derecho.uba.ar/catedras/plan_estudio/asig_catedras_doc_curr.asp?codcar=1&carr=&depto=7&idmat=4&idcat=11&mat=Elementos%20de%20Derecho%20Constitucional&cat=Susana%20G.%20Cayuso&iddoc=14&catdoc=Adjunto&matestud=0

⁶⁸ CLÉRICO, define el procedimiento de ponderación en tres etapas así: la primera etapa es el test de idoneidad y su examen se orientará a determinar qué tan idóneas son las medidas adoptadas por el Estado para conseguir un fin estatal legítimo. La segunda etapa el test de necesidad o medios alternativos, se enfoca a indagar sobre si existían otros medios para conseguir en la misma forma y medida el fin perseguido. La tercera etapa es el test de proporcionalidad en sentido estricto, que

consistente en identificar el grado de no satisfacción o de afectación de uno de los principios, *ii*) Satisfacción del principio contrario, se busca definir la importancia de su satisfacción, y *iii*) Justificación de restricción o no satisfacción, orientado a determinar qué tan importante es la satisfacción del principio contrapuesto, si es o no justificativo de la restricción del otro principio en juego⁶⁹. Éstas tres etapas permiten definir si la cortapisa a un derecho está o no justificada desde el Derecho vigente⁷⁰ y aplicable⁷¹.

Complementariamente, dado que la argumentación jurídica hace uso del lenguaje, es indispensable la clara diferenciación tripartita de los conceptos: *i*) *Deontológicos*, que mandan, prohíben o permiten; *ii*) *Axiológicos*, que son valoraciones de lo bueno, *iii*) *Los antropológicos*, que son los relativos a la voluntad. Distinción que permite entender la diferencia entre un principio y un valor, pues los primeros pertenecen al ámbito deontológico y los segundos al plano axiológico, ambos pueden convertirse en criterios de valoración ponderables de tres tipos: *clasificatorio, comparativo o métrico*, esta distinción es usada para el procedimiento.

La argumentación racional no obedece por tanto a ponderaciones preferentes del sujeto que las aplica, no dan cabida a la arbitrariedad, son preferencias condicionadas porque el enunciado seleccionado o ponderante debe «*si o si*» ser fundamentado racionalmente, de aquí se desprende la *ley de la ponderación*:

“Cuanto mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de la importancia de la satisfacción del otro”⁷².

La ley de la ponderación es un mandato que resalta la importancia de la satisfacción de los principios y cimienta la postura de R. ALEXY, frente a la relatividad de los principios pues

evalúa la relación entre la intensidad de la restricción del Derecho y la trascendencia de la satisfacción de los derechos perseguidos por el Estado. Véase: CLÉRICO, L., *El principio de...*, *Op.Cit.*, pág., 4.

⁶⁹ La mecánica procedimental la expone con claridad BERNAL PULIDO, identificando tres elementos: *i*) La ley de la ponderación, *ii*) la fórmula del peso, y *iii*) La carga de la argumentación. Véase: BERNAL PULIDO, CARLOS. Estructura y límites de la ponderación. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 2003, núm. 26, pág., 227. ISSN: 0214-8676.

⁷⁰ Se entiende por Derecho vigente, el sentido dado por LARENZ, vinculante y por tanto de obligatoria observancia tanto para la persona, el Estado y la sociedad. Véase: LARENZ, K., *Op.Cit.*, pág., 191.

⁷¹ Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, pág., 351.

⁷² Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, pág., 351.

el asunto no es determinar la importancia del principio, sino qué tan importantes han de considerarse⁷³ para cada caso concreto. En razón de ello, el procedimiento de ponderación no es abstracto o general del todo o nada, sino que vincula la teoría de la argumentación indicando qué es lo que debe fundamentarse como la decisión correcta, se convierte así en una ley determinante de las relaciones prioritarias en caso de colisión de principios⁷⁴, que limita el acto de ponderar del operador jurídico al advertir desde el principio que existen criterios de relevancia⁷⁵ que se deben considerar y que no se pueden obviar, pues de hacerlo se configuraría un acto arbitrario contrario a todo presupuesto deseable de justicia al cual debe orientarse el Derecho.

Por consiguiente, si la justicia como corrección es el resultado de la aplicación del principio de proporcionalidad y la ley de la ponderación en un modelo de reglas y principios, donde las decisiones correctas obedecerán a juicios fundamentados racionalmente desde elecciones preferentes que cumplan ciertas condiciones en *stricto sensu: idoneidad, necesidad y proporcionalidad*, que deben ser evaluadas para cada caso concreto, se dirá entonces que el examen lejos de caer en terrenos movedizos contribuye con una exigencia de la justicia a saber «*la seguridad jurídica*», en la medida que todo debe hacerse con estricta observancia de un orden jurídico preestablecido cuyo centro es la Constitución, la voluntad del constituyente y el precedente judicial vinculante⁷⁶ que se reconstruirá paulatinamente con ocasión del principio de igualdad, en tanto y en cuanto de la aplicación del principio de proporcionalidad resultan reglas⁷⁷ que deberían ser de estricto cumplimiento para aquellos casos semejantes⁷⁸.

⁷³ *Ibíd.*, pág., 144.

⁷⁴ Véase: GARCÍA J, LEONARDO. Buenos tiempos para el neoconstitucionalismo (sobre la aparición del examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional. *Pontificia Universidad Javeriana*, Universitas, 2010, Vol 120, pág., 7. ISSN: 00419060.

⁷⁵ Véase: CLÉRICO, L., *El principio de...*, *Op.Cit.*, pág., 22.

⁷⁶ Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, págs.,66-68.

⁷⁷ *Ibíd.*, pág., 8.

⁷⁸ En este sentido FERRAJOLI, plantea que cada caso tiene unas connotaciones concretas y muy singulares para cada hecho y situación juzgada, lo que les hará siempre distintas, aunque subsumibles bajo una misma norma, no así las normas a aplicar, sean reglas o principios que serán siempre los mismos. En efecto se comparte la tesis de la inexistencia de casos iguales al menos en el mundo real, pero se toma distancia en cuanto a la rigidez normativa porque ello llevaría a un límite legislativo excesivo irrealizable en la medida que se fijarían términos estrictos de lo que el legislador puede o no puede decidir, hecho que cerraría e imposibilitaría a la deliberación constructiva en clave de principios. MANERO indica al respecto acertadamente que la Constitución

La justicia, como aquí se plantea pasa de un plano abstracto a uno real, sin dejar de lado el diálogo metajurídico, sus aportaciones teóricas para la construcción de un ordenamiento jurídico, con estructuras lógicas cimentadas desde el debate conceptual deontológico, antropológico y axiológico enfocado en la lectura, entendimiento y solución de las realidades conflictivas de la persona individual y socialmente consideradas, a través de un razonamiento argumentado, justificado en la defensa de los valores, principios y derechos de raíces nacionales en un contexto global, justicia que se expresa en decisiones jurídicas realizables dentro de las posibilidades formales y materiales.

Estas son las razones teóricas que potencializan la elección teórica de la metodología alexyana; más aún, al reiterar que el principio de proporcionalidad como expresión de lo justo, acude a la aplicación de la ley de la ponderación buscando el equilibrio o armonización de los medios a los fines perseguidos, en consideración de los principios y derechos en conflicto para cada caso en concreto, cuya elección se fundamenta en la argumentación jurídica racional práctica garante de una solución justificada que contribuye a la certeza y la seguridad jurídica al ordenamiento.

Por lo tanto, la carga argumentativa que justifica la elección preferente no es cualquiera, es aquella que da cuenta del equilibrio, de la intensión de corregir los excesos y proscribir la arbitrariedad, es aquella que construye Derecho en justicia, porque la ley existe y se fundamenta en la justicia, y jurídicamente la justicia es lo proporcionado, lo debido a las partes. Por lo tanto, la argumentación debe construirse con reglas y procedimientos claros, participativos y no excluyentes; de lo contrario, se podría pensar en cualquier tipo de reglas, unas indeterminadas y como algunos teóricos han señalado un tanto soñadoras⁷⁹ que darían

debe señalar los objetivos sin prejuzgar los medios para lograrlos y su correlativa aplicación, pues ello permite la construcción de las soluciones desde el consenso democrático y no por imposición. Véase: FERRAJOLI, LUIGI Y RÚIZ MANERO, JUAN. Un diálogo sobre los principios constitucionales. *DOXA: Cuadernos de filosofía del derecho*. Alicante: 2011,34, págs., 363-377. ISSN: 02148676.

⁷⁹ ATIENZA y RÚIZ MANERO, consideran que la concepción de principios de ALEXY es inexacta en la medida que se plantea la derivación de reglas «cerradas» dejando los principios como preceptos abiertos, sin señalar condiciones para su aplicación. Véase: ATIENZA, M y RÚIZ M, J., *Op.Cit.*, págs., 6-19. PRIETO SANCHÍS, discrepa de la distinción realizada por ALEXY entre normas y principios «como mandatos de optimización», afirmando la consideración de que una regla contiene determinaciones en el campo de lo posible, fáctica y jurídicamente, no se puede confirmar la realización práctica de un número importante de reglas, en razón de que existe un vasto terreno del Derecho en el cual se configuran reglas contrapuestas, como sucede con los derechos fundamentales, que no exigen una cierta medida de cumplimiento, sino la más alta que sea posible.

cabida a cualquier tipo de decisiones. Al respecto CLÉRICO, sostiene que la ponderación debe estructurarse en tres elementos: *i)* La ley de la ponderación, *ii)* la fórmula para establecer la aplicación del principio prevalente, y *iii)* La carga argumentativa⁸⁰. Por esta razón, es apropiado exponer genéricamente las reglas y formas del discurso que permita visualizar tal construcción, aunque su estructuración y forma de manera completa podrán encontrarse en el anexo número uno de éste capítulo.

1.2.1. Reglas y formas del discurso

En la teoría de la argumentación se identifican cierto tipo de reglas.

- **Reglas fundamentales:** Éste grupo de reglas del discurso práctico racional son aplicables tanto al discurso teórico como al discurso práctico y dentro de este se encuentran los principios de: *No contradicción, sinceridad, coherencia y universalidad*. Son reglas básicas aplicables a los intervinientes del discurso que obedecen a la participación desde la consecuencia (entendida como la no contradicción del hablante), la convicción propia, aplicación de predicados con las mismas consecuencias y el significado de los términos lingüísticos en el mismo sentido.
- **Reglas de la razón:** Éste grupo de reglas imprimen las condiciones de racionalidad al discurso, estas son: *Regla general de fundamentación, igualdad de derechos, universalidad y no coerción*⁸¹. Delinean así el marco sobre el cual los hablantes deben

Véase: PRIETO SANCHÍS, LUIS. *Sobre principios y normas : problemas del razonamiento jurídico*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. págs., 46-49. ISBN: 8425909198.

En un polo opuesto se encuentra ZAGREBELSKY, para quien la condición humana dentro del espacio y la temporalidad actual no aspira a un principio, sino a muchos principios o valores de diferente talante, por tanto, afirma “Si cada principio y cada valor se entendiesen como conceptos absolutos sería imposible admitir otros junto a ellos”, en consecuencia, la esperanza no debiera ser la prevalencia de un solo valor y un solo principio, sino la protección simultánea de varios. Véase: ZAGREBELSKY, G. *El derecho du...*, *Op.Cit.*, pág., 16.

⁸⁰ Véase: CLÉRICO, L., *El principio de...*, *Op.Cit.*, pág., 22.

⁸¹ Este segundo grupo de reglas son adaptadas del discurso ideal de HABERMAS. Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, pág., 189.

fundamentar sus afirmaciones, la participación por sí misma, la problematización libre y la participación igualitaria.

- **Reglas sobre la carga de la argumentación:** A éste grupo pertenecen las reglas de carácter técnico que se orientan a facilitar la argumentación y hacen alusión al tratamiento diferenciado, la posibilidad de controvertir una proposición, las afirmaciones en el discurso y su argumentación como tal.
- **Formas de los argumentos:** Éste grupo define cuáles son las estructuras específicas de los argumentos, que bajo esta teoría son dos esquemas básicos que indican que al preferir un enunciado (G), habrá una regla (R) y una consecuencia jurídica (N), de aquí se desprenden variaciones de las formas que pueden derivarse del uso de reglas diferentes por lo cual se debe añadir el sistema de prioridad normativa. Estas reglas fundamentan las decisiones y se denominan *reglas de prioridad*⁸².
- **Reglas de fundamentación:** Éste grupo de reglas permite cerrar el grado de indeterminación del discurso a través de ciertas características que apuntan en primer orden a la universalidad en el discurso en términos de la consecuencia, su aceptación y el conocimiento de la regla, en segundo orden se busca la racionalidad desde la génesis normativa social e individual, es decir se incrustan en la moralidad su evaluación histórica crítica social e individual, respetando ciertos límites.
- **Reglas de transición:** Grupo de reglas que se derivan en consideración de la problemática que puede surgir en el discurso práctico lo que requiere un discurso diferente, de ahí que los hablantes puedan transitar de un discurso empírico a uno teórico, al análisis del lenguaje, o a la teoría del discurso.

El profesor ROBERT ALEXY, toma algunas de las preceptos de la teoría del discurso de HABERMAS y HARE⁸³, asociándolas para conformar un conjunto de reglas que permitan la

⁸² ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, pág., 196.

⁸³ Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, pág., 198. Al respecto el profesor ATIENZA identifica más de una vertiente de la filosofía analítica como fuente de construcción de la teoría del discurso

construcción de una estructura dialógica racional y práctica, fundamentada en la democracia participativa de los hablantes, en un marco analítico, coherente y de base democrática, conducente a la elección de decisiones con el mayor grado de justicia deseable y posible, útil a los fines de la teoría de la argumentación jurídica y la aplicación del principio de ponderación.

En efecto HABERMAS, realiza un acercamiento al concepto de racionalidad admitiendo su relación con el saber. Sin embargo, aclara que no es el saber en sí y su adquisición lo que determina lo «racional» sino el uso que los sujetos con capacidad de lenguaje le den al conocimiento. Por tanto, una manifestación dotada de racionalidad sólo lo será si y sólo si, es un saber falible que guarda una relación con el mundo objetivo ‘Hechos’ haciendo accesible un enjuiciamiento objetivo. La racionalidad ligada a la práctica comunicativa remite a diversas formas de argumentación que llevan implícita una pretensión de validez, recreadas desde la fundamentación, esto es la crítica o la defensa de tales manifestaciones. La fuerza de la argumentación se medirá por la pertinencia de las razones a un contexto específico que se exterioriza en la capacidad de convencimiento de los participantes de un discurso, motivándolos a la aceptación de la pretensión de validez en un litigio. La comunicación se vuelve más exigente demandando presupuestos propios de la argumentación, en tanto más fuertes sean las tensiones derivadas de las pretensiones de validez del discurso. La posibilidad de crítica y la fundamentación remiten a la plausibilidad de la argumentación, que ha de considerarse un comportamiento racional, en sentido especial, cuando se aprende de los errores identificados en el proceso discursivo⁸⁴. Este planteamiento conceptual de racionalidad es tomado por ALEXY, en la formulación de su teoría, claro está que HABERMAS busca pasar de una razón práctica a una razón comunicativa⁸⁵.

práctico y racional de R. ALEXY, entre ellas, HARE, TOULMIN y BAIER. Sin embargo, encuentra mayor influencia de la teoría de J. HABERMAS, afirmando que Alexy construye una sistematización y reinterpretación teórica de la teoría del discurso de HABERMAS, extendiendo la tesis al campo del Derecho. Véase: ATIENZA, MANUEL. Las razones del Derecho. *Teorías de la argumentación jurídica*. Universidad Nacional Autónoma de México: 2005. Instituto de Investigaciones Jurídicas. págs., 149-153. ISBN: 9703203647.

⁸⁴ Véase: HABERMAS, JÜRGEN. *Teoría de la acción comunicativa I*. [trad.] Manuel Jiménez Rendón. Tercera. Madrid: Tauros Humanidades, 2001. págs., 15-43. 843060341-7.

⁸⁵ La razón comunicativa es un medio lingüístico por el cual se enlazan las interacciones y estructuran los modos de vida; no es *per se* una fuente de normas de acción, facilita la pretensión de validez, pero no orienta o contiene soluciones a tareas prácticas, se inscribe en manifestaciones susceptibles de crítica de accesibles para clarificar la argumentación. Es así un hilo conductor en la

Otro aporte de J.HABERMAS, es la distinción de tres aspectos de la argumentación: *i)* Como proceso, es una forma de comunicación ideal del cual se ocupa la retórica; *ii)* Como procedimiento, es un proceso de interacción sometido a unas reglas especiales, perteneciente al ámbito de la dialéctica; y *iii)* Como producción de argumentos pertinentes y convincentes, siendo del resorte de la lógica.

Sin embargo, el autor reconoce que seguir las reglas del discurso y las formas de argumentación no es garantía alguna de consensos absolutos, definitivos e irrevocables⁸⁶. En efecto el uso del procedimiento sólo contribuye aumentar las posibilidades de elección de la mejor respuesta posible en la gama de opciones que se pueden presentar, dada la mutabilidad de los elementos que pueden ser convocados al discurso, lo que a la postre provocaría el cumplimiento parcial o el incumplimiento de alguna de las reglas, o los argumentos ofrecidos por los hablantes. Este parece ser uno de los puntos débiles de la teoría, en la medida que el cambio constante de las variables efectivamente incide en las reglas aplicables y la argumentación; pero pese esta dificultad en el discurso, se cree superable en la medida que la «mutabilidad» no derriba todas las reglas y la estructura del procedimiento, sino que imprime una variación de adaptación para nuevos y posibles casos discursivos. Así, lejos de derrocar y anular la teoría la fortalece. Recuérdese siempre que la única variable constante en el mundo tal cual se conoce, es el cambio, por ende, no existe teoría inmutable, verdad absoluta o irrefutable.

Por otra parte, ALEXEY distingue la argumentación práctica general de la argumentación jurídica, caracterizada por su vinculación al Derecho vigente, lo cual limita las discusiones a ciertas reglas propias de cada forma jurídica, como las procesales donde cada participante tiene un rol definido, un espacio y un tiempo. Pero como se puede extraer de los párrafos anteriores, el discurso jurídico es un caso especial del discurso práctico, por tres razones: *i)* Las discusiones jurídicas están referidas a cuestiones prácticas, generalmente de acción u omisión, *ii)* Las cuestiones prácticas se discuten jurídicamente desde la óptica de la pretensión de corrección, y *iii)* Los límites de la discusión se sitúan en las fronteras de cada

reconstrucción de la malla de discursos formadores de opinión y organizadores de la decisión, en que se incrusta el poder democrático ejecutado en forma de Derecho. Véase: HABERMAS, JÜRGEN. *Facticidad y Validez*. [trad.] Manuel Jiménez Rendondo. Segunda. Valladolid: Trotta S.A, 2000. págs., 63-105. 8481640151-0.

⁸⁶ *Ibíd.*, pág., 201.

forma. La pretensión de corrección está inmersa en el discurso jurídico, buscando además de la racionalidad de la norma, que esta, dentro del ordenamiento jurídico vigente pueda ser racionalmente fundamentada⁸⁷.

El cuestionamiento sobreviniente es ¿Qué se entiende por una fundamentación racional? ALEXY, responde, primero, estableciendo que lo que se fundamenta son decisiones jurídicas, distinguiendo dos tipos de justificaciones: *i) Justificación interna*, enfocada en la verificación de la correspondencia de la lógica de las premisas aducidas como fundamentación con la decisión, dejando claro cuáles son esas premisas que hay que fundamentar, y *ii) Justificación externa*, orientada a la corrección de las premisas usadas en la justificación interna, dando cuenta de la racionalidad de la decisión. La relevancia de la argumentación jurídica, está en la interpretación de la norma válida, tanto como en establecer la validez de la misma, argumento concordante con lo que acertadamente expone LARENZ, la justicia de un Derecho es equivalente a si está «internamente fundado» o si está objetivamente justificada su pretensión de obediencia y vigencia normativa⁸⁸.

Finalmente, se dirá, nadie con mediana capacidad de raciocinio, puede desconocer que en el mundo jurídico lo que históricamente se ha perseguido a través de la aplicación de las normas del Derecho vigente, es indudablemente «*tomar una decisión*» sobre un problema jurídico. La esencia de la cuestión está en que esa decisión se ajuste a los principios jurídicos aceptados en justicia por una sociedad en concreto, para un tiempo determinado y unos hechos específicos sobre los cuales se decide, y a ello no escapa ningún peculiar campo del Derecho. No de otro modo el Derecho Tributario se ancla en los principios constitucionales tributarios, como raseros de su configuración, interpretación y aplicación, en aras de la equidad, la progresividad y la proporcionalidad de la carga tributaria como expresión de la justicia fiscal.

1.2.2. La ley de la ponderación y la fórmula del peso

⁸⁷ Véase: ALEXY, R., *Teoría de los ...*, *Op.Cit.*, págs., 206-213.

⁸⁸ Véase: LARENZ, K., *Op.Cit.*, pág., 21.

En el Derecho dos formas de aplicación jurídica han sido en efecto reconocidas por los teóricos: la *subsunción*⁸⁹ y la *ponderación*. La primera muy investigada y trabajada científicamente por el Derecho, la segunda con un camino aún por recorrer, pese a los esfuerzos y avances que se han realizado en el «neoconstitucionalismo» por la construcción de una teoría sobre ponderación. En este sentido, a pesar de las variadas críticas que ha recibido su teoría, la más cercana al desarrollo de un procedimiento y una ley en concreto es la elaborada por ROBERT ALEXY.

Si bien, su teoría encierra una serie de inconvenientes, estos no resultan insalvables. Por otra parte, recoge sino todos, buena parte de los postulados teóricos que le anteceden mejorándolos y logrando la aplicación práctica de sus postulados a través de la formulación de la teoría de la argumentación a través de la fórmula del peso, también conocida como «*Ley de la ponderación*». Su planteamiento diseña una estructura teórica racional al considerar una medida racional en su escala (sin duda puede ser objeto de mejoras) ajustada a una realidad en concreto y la graduación de valores, principios y derechos. En consecuencia, su legitimidad está suficientemente soportada en la racionalidad de las decisiones jurídicas mediada por reglas de procedimiento, aminorando la discrecionalidad judicial, contribuyendo de manera directa a la seguridad, certeza y legalidad del Derecho, con el mayor grado de justicia posible dentro de las probabilidades jurídicas y fácticas.

Originalmente, la ley de la ponderación conmina a la valoración del grado de la no satisfacción o de la intervención de un principio y la importancia de la no satisfacción del otro, cálculo que se hace con una escala triádica catalogada desde tres grados de afectación: *i*) Grave (*g*), *ii*) Medio (*m*) y *iii*) Leve (*l*), dejando abierta la posibilidad de asignar calificaciones adicionales, pero advirtiendo la complejidad que se deriva de dicha adición. La combinación de «*no satisfacción*» y la «*afectación*» constituyen una dualidad conceptual que expresa la dicotomía entre los derechos de defensa y los derechos de protección, los primeros exigen una omisión y los segundos un actuar positivo. Cuando un principio de protección no se garantiza se habla de “afectación” e igualmente de “intervención”. La

⁸⁹ Para ROBERT ALEXY la subsunción tiene un esquema análogo al de ponderación, la diferencia estriba en que la subsunción opera de acuerdo a las reglas de la lógica, mientras que la ponderación conecta los juicios de la lógica a través de los números. Véase: ALEXY ROBERT. Sobre la ponderación y la subsunción una comparación estructural. [Trad.] Johanna Córdoba. *Pensamiento Jurídico*. Universidad Nacional de Colombia: 2006. (16). págs., 93-111., ISSN: 0122-1108.

intensidad de intervención de un principio es concreta, por tanto su valoración es una magnitud concreta, a su vez, como se explicó la ponderación elige un principio prevalente valorado ante otros principios, es decir, el principio tiene un peso relativo entre el conjunto de principios valorados, así, la importancia de la satisfacción del otro u otros principios en colisión, hacen uso de la misma escala, pero no necesariamente en una escala concreta, puede combinar una magnitud abstracta y concreta. En consecuencia la importancia de la satisfacción de un principio contrario, depende de la importancia de la restricción del principio opuesto⁹⁰.

Lo anterior, se orienta a responder la cuestión principal que se desprende de la ley de la ponderación ¿Qué significa la importancia concreta de la satisfacción del principio contrario?, es claro que la ley de la ponderación trata, en suma, de la relación entre principios en colisión, por consiguiente, la importancia concreta de la satisfacción está determinada por los efectos que tenga el principio prevalente sobre la omisión de la intervención en el principio contrario.

Para dar una coherencia lógica y racional, ROBERT ALEXY plantea una serie de variables para valorar tanto la intensidad de la intervención del principio por omisión o restricción, como la intensidad de la satisfacción del principio contrario, estas variables se presentan en el anexo número dos. La escala triádica opera con magnitudes que pueden ir de 1 a 3 o como expresión factorial de las mismas⁹¹, valoraciones que son asignadas a las variables y remplazadas en la fórmula con un sentido «a mayor intervención o satisfacción mayor asignación numérica».

Como resultado de este procedimiento se pueden obtener tres resultados: *i)* Positivo, *ii)* Negativo, *iii)* Neutro (empate). ALEXY, expone que ante un empate la ponderación no determinará resultado alguno, por consiguiente, los casos que caen en éste rango están al

⁹⁰ Véase: ALEXY, ROBERT. La fórmula del peso. [aut. libro] Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Primera. Quito: s.n., 2008, pág., 26.

⁹¹ ROBERT ALEXY, justifica la elección de una escala numérica y no una cardinal en razón del efecto diferenciales que se debe evidenciar en el proceso de ponderación. En efecto, si se asignara una escala del tipo (0, 1) el resultado de la ponderación no tendría sentido, pues de la combinación de las variables de la escala triádica se obtendría en un nivel de intervención grave un 1, o uno medio igualmente de 1, ello nada indica y nada se podría decir, no existe diferencia.

margen del proceso de ponderación, cuya importancia es mayor, en la medida que delimitan las competencias del Tribunal Constitucional, el Legislador y la jurisdicción ordinaria.

El modelo de la escala triádica, trata de estructurar valoraciones que se presentan en la práctica como en la argumentación jurídica. Sin embargo, encierra variada problemáticas, ya que, al asignar una valoración cualitativa del tipo *grave*, *medio*, *leve*, puede ser difícilmente diferenciable en algunos casos o imposible en otros. En este sentido, el procedimiento sólo funcionaría para casos relativamente difusos, hecho que dista mucho de la realidad jurídica. ALEXY, frente a ello sostiene correctamente, que el refinamiento de la escala y sus límites deben emanar de la naturaleza del Derecho Constitucional, desde allí la importancia de los principios constitucionales tributarios como inspiradores en la concreción de la justicia propia del EsDD y la viabilidad de la teoría en la concreción del mayor grado de justicia deseable y posible en el Derecho Tributario.

Los valores que se obtienen de la aplicación de la escala triádica en una fórmula diferencial, oscilan entre (-2) y (2), resulta sencilla y comprensible como se verá en el anexo número dos. Sin embargo, no contiene la propiedad del principio. La solución a ello se da haciendo uso a de una escala geométrica y una fórmula de cociente, de tal manera que permita evaluar la intensidad del principio intervenido, el peso abstracto de los principios en colisión y el grado de seguridad de los postulados materiales sobre la realización o no de los principios en colisión para el caso evaluado. De esta forma, el peso concreto o relativo de principios en colisión son dependientes de tres pares de factores, para un total de seis factores que se reducen en consecuencia de la neutralización mutua. Ésta expresión reducida del cociente es lo que ALEXY llama fórmula del peso⁹², fórmula que puede extenderse de acuerdo al número de principios que entren en colisión, hecho que consecuentemente aumenta la complejidad del proceso.

La fórmula del peso se complementa con la asignación geométrica para las variables de la escala triádica simple así: *i*) Grave: ($g = 4$); *ii*) Medio: ($m = 2$), y *iii*) Leve: ($l = 1$), y la combinación de los factores: *i*) Intensidad del principio intervenido (P), *ii*) Peso abstracto de

⁹² Véase: ALEXY, R., *El principio de...*, *Op.Cit.*, págs., 30-33.

los principios en colisión (*G*), y *iii*) Seguridad de los postulados⁹³ (*S*), llegando a la fórmula final del balanceo:

$$G_{i,j} \frac{I_i \cdot G_i \cdot S_i}{I_j \cdot G_j \cdot S_j}$$

Esta modificación permite hacer frente a algunas objeciones que se han realizado entorno a algunas limitaciones del modelo. Si bien, ROBERT ALEXY expone una escala trídica simple, se escapa a su consideración la variación de la escala de manera más refinada, por ejemplo, un resultado del tipo *glm*, ¿Cómo interpretar este resultado?, es claro que la intervención es grave, pero en «grado leve medio», ello no estaba considerado en la fórmula diferencial, cosa que si acota la fórmula del cociente. Sin embargo, pese que esta nueva configuración, incluye los factores esenciales de la ponderación en la realidad, dada la complejidad de los casos que se tratan. La formulación aquí propuesta es útil, pero puede resultar insuficiente, y ello se evidenciará en el cuarto capítulo de ésta investigación donde se aborda el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Colombiano, en los casos complejos del IRPN en los que se presenta una tensión entre principios y derechos de la misma categoría, situación teórica por la cual se toma alguna distancia tomando algunos elementos, en tanto instrumentos orientativos para la decisión correcta.

Se abona a la formulación, un trabajo coherente, lógico, estructurado y pensado desde el Derecho y para el Derecho, es un intento real en la construcción de un modelo que efectivamente permite reducir a su mínima expresión la discrecionalidad del operador jurídico en la solución de conflictos propios del Derecho, pero el trabajo debe refinarse, como ROBERT ALEXY lo reconoce el límite debe venir dado por el Derecho Constitucional, en sus principios de raíz nacional que aspiran a la universalidad.

Complementariamente a estas reglas se identifican y adicionan tres procedimientos jurídicos, como un verdadero instrumento que posibilite la aplicación para la solución de cuestiones prácticas, ellos son: *i*) La creación estatal de normas jurídicas, *ii*) Argumentación jurídica o discurso jurídico, y *iii*) Proceso judicial. En este contexto bajo la aplicación de la

⁹³ (*S*) hace referencia a la seguridad de las estimaciones prácticas, que tratan la afectación de la disposición examinada para el caso en concreto.

ley de ponderación y la justificación de la elección o «enunciado preferente» desde la argumentación racional práctica se moldea un camino para la materialización de la justicia como una pretensión de corrección del Derecho, transferible y aplicable al ámbito del Derecho Tributario.

Es a partir de esta perspectiva teórica, con la aplicación del principio proporcionalidad, la ley de la ponderación⁹⁴ y la argumentación jurídica racional y práctica, desde el análisis de los casos difíciles del Derecho Tributario fallados por los altos tribunales de Colombia, en concreto del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios a las Personas Naturales, que se busca descomponer, entender y concretar la justicia tributaria deseable en éste específico campo del Derecho. Pues si bien es cierto, la justicia en el ámbito jurídico tributario, como se plantea a continuación, se persigue como «un principio supra», éste por sí solo no es más que un deseo histórico - cultural de la persona aisladamente concebida o como parte de un grupo; pero, para pasar del plano de los imaginarios y las representaciones sociales a la realidad, es inminentemente necesario dotarla de contenido a través de categorías jurídicas determinantes, para su concreción a través de formas procesales oportunas⁹⁵ e idóneas de cuño racional práctico, con fundamentos y motivaciones que den cuenta de su realización.

1.3. La justicia como principio jurídico superior

Para defender la justicia como un principio jurídico de carácter superior, es adecuado de igual forma que se explicó en que óptica se entenderá la concreción de justicia, llegar a un acuerdo previo sobre éste aspecto, en la medida que es un concepto cargado de una connotación principalísima para el desarrollo de ésta investigación tanto como para la aplicación de la teoría seleccionada.

La Real Academia de la lengua ha definido principio así:

⁹⁴ Como se mencionó en líneas anteriores en el Capítulo IV de esta investigación se toma distancia de la formulación en sentido estricto. Se respeta el procedimiento, considerando el peso concreto, el peso abstracto y la seguridad de las premisas para cada caso en concreto, usándolos como una guía para la argumentación suficiente, objetiva y racional para la interpretación y aplicación de los principios constitucionales tributarios para la concreción de la justicia fiscal.

⁹⁵ Véase: GARCÍA CANALES, MARIANO. Principios generales y principios constitucionales. *Revista de Estudios Políticos*. Madrid: 1989, 64, pág., 32. ISSN: 19890613.

“El latín *principium*...

Principio de derecho: Norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación por los jurisconsultos y tribunales⁹⁶”.

Desde el punto de vista del Derecho ésta definición es imprecisa, por una razón, muchos de los principios que hoy se promueven y reclaman en el Derecho se pueden encontrar taxativamente en la norma y se han construido desde el perfeccionamiento normativo, justamente acotando la arbitrariedad de los enunciados del ordenamiento del que hacen parte. Al respecto académicos, jurisconsultos y en general los estudiosos del Derecho confluyen en algunos puntos, pero divergen en otros.

Retomando las posiciones de DWORKIN y ALEXY, ambos tienen cierta similitud en la concepción de principio. Para DWORKIN, un principio es un estándar de la justicia, la equidad u otra dimensión de la moralidad que opera como criterio de decisión, de acatamiento obligatorio de conformidad con su contenido, lo que denomina «*peso específico*». Los principios jurídicos y las normas jurídicas tienen una diferenciación lógica, tanto norma como principio apuntan a decisiones jurídicas en casos determinados, pero con diferente orientación. Los principios informan la norma jurídica de una dimensión ausente en ellas, por tanto éstas pueden ser desatendidas cuando estén en contravía de un principio, es decir las normas son aplicables de forma disyuntiva⁹⁷ o excluyente como las denomina R. ALEXY, así los principios tendrán un contenido tanto material como procedimental.

Los principios en la concepción dworkiniana, son dinámicos y su aplicación exige un razonamiento jurídico integrado a una teoría, lo que implica que en caso de existir colisión de principios esto se decida por balanceo de acuerdo a su peso específico, por lo anterior todos los casos son solucionables en el Derecho, si y sólo si el sistema jurídico cuenta con normas, directrices y principios, pues los principios son vinculantes para el juez aun existiendo norma en concreto, en virtud de lo cual el juez es garante de la aplicación de la norma no creador de ella. En los casos difíciles las decisiones deben estar fundadas en principios preestablecidos, recordando que los objetivos sociales se subordinan a los derechos y principios que los fundamentan, postura que invisibiliza la discrecionalidad del

⁹⁶ Véase: RAE. Real Academia de la Lengua Española. *Real Academia de la Lengua Española*. [En línea] RAE, 22 de 03 de 2016. [Citado el: 22 de 03 de 2016.] <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

⁹⁷ Véase: DWORKIN, R., *Los derechos...*, *Op.Cit.*, pág., 77.

juez y anula su poder político⁹⁸. Parecen visibles los puntos de encuentro entre la postura teórica de DWORKIN y ALEXY, pues ambos reconocen la importancia de los principios y la posibilidad de una colisión entre ellos; pero su diferencia está en la cuestión fundamental, la determinación del procedimiento generador de la gama de alternativas y la elección de una, aquella que se adecue a los presupuestos deseables de validez y justicia. DWORKIN pese a plantear el balanceo de los principios, no logra concretar con éxito procedimiento alguno; así para diferenciar normas y principios no establece un criterio único, y su distinción la hace mediante criterios de rechazo hasta encontrar el más ajustado⁹⁹, hecho que de algún modo evidencia su negación a considerar los principios como un tipo de norma de orden superior, aunado a ello el teórico se orienta por la existencia de una única respuesta posible, mientras que para ROBERT ALEXY hay multiplicidad de alternativas.

Así, R. ALEXY, con cierta distancia de los presupuestos teóricos dworkinianos, los decanta usándolos para configurar su teoría. Como se explicó anteriormente, el autor define un principio como un mandato de optimización que indica lo que es debido dentro de las condiciones de plausibilidades fácticas y jurídicas. Son así, un tipo de norma *prima facie* que se aplicarán de acuerdo al criterio de valoración *clasificatorio, comparativo o métrico*¹⁰⁰, es decir su «peso concreto» por lo tanto (no puede ser de otra forma) la elección y aplicación de uno u otro principio no excluye la aplicación del principio no seleccionado, de aquí se deriva la relatividad y la tesis débil de los principios, y eso lo lleva a plantear que no existe una única respuesta correcta sino una solución adecuada, tesis que se acepta y a la cual se adhiere plenamente ésta investigación. La relatividad de los principios y por tanto la inexistencia de una única respuesta correcta, es uno de los puntos de distanciamiento con

⁹⁸ DWORKIN, R., *Los derechos...*, *Op.Cit.*, págs., 43-101.

⁹⁹ Al respecto SANTAMARÍA IBEAS, en un análisis comprensivo de los valores superiores como la libertad, la justicia, la igualdad dentro de las concepciones del Tribunal Constitucional, hace una exposición general sobre la teoría de Dworkin, en términos de la comprensión del concepto de principio, norma y directriz. Véase: SANTA MARÍA, IBEAS JAVIER. *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Madrid: Dykinson S.A, 1997. págs., 109-114. ISBN: 8481552909.

¹⁰⁰ Para R. ALEXY los criterios de valor pueden ser de tres tipos: *i*) Clasificatorio, se limita a la categorización de los objetos juzgando los que tienen valor positivo o negativo, *ii*) Comparativo, expresan juicios de preferencia o equivalencia de un objeto frente a otro, *iii*) Métrico, se emiten juicios a través de la asignación de una escala numérica al objeto, indicando su valor. Véase: ALEXY, R., *Teoría de la...*, *Op.Cit.*, págs., 142-143.

DWORKIN¹⁰¹, para quien un principio no es relativo sino absoluto, por lo tanto tiene el mismo carácter de aplicación de una regla «del todo o nada».

Ahora bien, en línea con la posición teórica de la inexistencia de la justicia como concepto único, se asume que la justicia es en efecto un principio jurídico con las características expuestas por R. ALEXEY, ello implica el reconocimiento de cierto grado de indeterminación, pero la aceptación de un peso concreto de la mayor escala real y posible en el Derecho. Por lo tanto, la justicia como principio jurídico se entenderá como un mandato de optimización prevalente sobre los demás principios, que será de obligatorio acogimiento y aplicación en consideración de las condiciones jurídicas y fácticas de la esfera real, que está representada en la proporcionalidad y su residual *el justo medio* entendida como la justa medida en y para cada parte.

Por lo anterior, la justicia ha de entenderse como un principio jurídico que ordena y vincula a los demás principios de todos los ámbitos del ordenamiento jurídico, no puede ser de otra forma para el Derecho. En este sentido, aunque el planteamiento encuentre sus raíces en lo más profundo de la economía, FRITZ NEUMARK como precursor del estudio de los principios tributarios, reconocía la complejidad del principio, la ausencia de unanimidad criterial y la inmensa carga que recae sobre lo que él denominó los principios de justicia, en su aspiración de regular la distribución interindividual del carga tributaria, de tal manera que resultara más justa¹⁰². Para ésta investigación será el principio sobre el cual ha de balancearse su materialización como expresión de la pretensión de corrección del Derecho a través de la compensación o la distribución de lo que es debido en el Derecho Tributario, desde la interpretación de los principios constitucionales materiales, sin que ello implique el desconocimiento o la negación de que el mismo juicio deba realizarse sobre la esfera de los principios constitucionales tributarios de carácter formal, que pese a enunciarse no se abordarán en profundidad.

¹⁰¹ Para DWORKIN un sistema jurídico debe brindar las herramientas jurídicas necesarias (directrices, principios y normas) al administrador jurídico, quien haciendo estricta observancia de los derechos en juego debe optar por una solución y pronunciar su decisión en ese sentido, que en todo caso ha de ser justa. Es claro que según la tesis del autor el juez goza de una libertad condicionada, la que él llama discrecionalidad en los casos difíciles. Véase: DWORKIN.R., *Op.Cit.*, págs., 146-156.

¹⁰² Véase: NEUMARK, FRITZ. *Principios de la imposición*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. 1994. págs., 81-83. ISBN: 8447601005.

1.3.1. La superioridad del principio de justicia en la Constitución

Ha de reiterarse que Colombia es un ESD, es decir que erige su legitimidad en la eficacia, protección y otorgamiento efectivo de derechos¹⁰³ consignados en el ordenamiento jurídico fundamentado CPN, y en consecuencia es un Estado Constitucional de Derecho¹⁰⁴, lo que implica que toda actividad jurídica del Estado se ciña al marco constitucional¹⁰⁵, desarrollándose en cumplimiento de los principios allí consagrados, con sustento como lo afirmó LASALLE hace más de un siglo en un “factor esencial de poder”¹⁰⁶ *la igualdad* como expresión de *la justicia*.

La Constitución no es solamente el sustento de la vigencia formal del Derecho estatal¹⁰⁷, es una norma jurídica obligatoria de aplicación inmediata¹⁰⁸ no de otra forma la parte orgánica del texto sólo adquiere sentido y razón de ser a través de la aplicación formal y material de los principios, derechos y valores inscritos en la parte dogmática¹⁰⁹, por lo tanto la interpretación de cualquier institución o procedimiento establecidos en la CPN,

¹⁰³ Véase: *Sentencia* C158/1998 de 29 de abril.

¹⁰⁴ Desde la perspectiva del neoconstitucionalismo, la Constitución configura un orden objetivo de valores, fijando contenidos materiales que vincula a los poderes del Estado a su respeto y realización, lo que se traduce en un orden jurídico justo, por tanto, afirma DOMINGO representa toda una teoría de la justicia. Véase MARTÍNEZ PUJALTE, ANTONIO LUIS Y DOMINGO, TOMÁS DE. *Los derechos fundamentales en el sistema constitucional: teoría general e implicaciones prácticas*. Primera. Granada : Editorial Comares, 2011. págs., 1-248. ISBN: 9788498368406.

¹⁰⁵ Véase: *Sentencia* SU 748/1998 de 02 de noviembre.

¹⁰⁶ Véase: LASALLE, FERDINAND. *¿Qué es una constitución?* [ed.] Eliseo Aja. [trad.] Wenceslao Roces. Barcelona: Ariel S.A, 1984. págs., 84-85. ISBN: 8434410109.

¹⁰⁷ Para PÉREZ ROYO, la Constitución es la última forma jurídica de ordenación del poder conocida en la historia, es la formalización jurídica de un contrato social, no entre gobernantes y gobernados, sino de un hombre con cada hombre, a fin de dar vida a u poder objetivo, despersonalizado, que no es de nadie, porque pertenece a todos, transformando la fuerza en Derecho y la obediencia en deber. Así el Derecho del Estado no se agota en la constitución, *a contrario sensu* comienza en ella. Sostiene que toda Constitución está definida por las siguientes características: *i*) Se limita a ser una Constitución Política; *ii*) Debe reconocer y garantizar los principios que dan forma a la sociedad «libertada e igualdad», razón misma de la existencia del Estado; *iii*) Ofrece un cauce de autodirección social; *iv*) Provee del órgano para la ejecución de las leyes, definiendo la legitimación democrática y procedimental de las decisiones; *v*) Determina los organismos para el ejercicio del poder judicial en pie de democracia e imparcialidad. Así, es en esencia un cauce de la expresión jurídica del orden político de la sociedad. Véase: PÉREZ ROYO, JAVIER. *Curso de Derecho Constitucional*. Décimo Cuarta. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2014. págs., 34-75. ISBN: 9788415948964.

¹⁰⁸ Véase: ALEXY.R., *Teoría de los...*, *Op.Cit.*, pág., 159.

¹⁰⁹ Véase: *Sentencia* T 406/1992 de 05 de junio.

forzosamente ha de hacerse en lectura del contenido material de los principios y derechos fundamentales, criterios por demás básicos para lograr una justicia real¹¹⁰.

Evidencia de ello el preámbulo como parte integrante de la CPN con absoluta fuerza vinculante¹¹¹ que da sentido a las normas consagradas a lo largo del texto, se cita:

“...asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia¹¹², la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente¹¹³”.

Desde aquí, se afirma que en Colombia el Estado Constitucional solo existe en razón de garantizar la vida de las personas bajo el imperio de unos principios inviolables, que son esos y no otros. Éstos pueden ser principios explícitos, es decir enunciados taxativos claramente expuestos en el ordenamiento, tal cual como lo hace el preámbulo: *la vida, la convivencia, el trabajo, la igualdad, democracia, el conocimiento, la participación, la libertad, la paz y la justicia*, o pueden ser principios implícitos como aquellos enunciados que se extraen de las preceptos presentes en el ordenamiento jurídico¹¹⁴, entre ellos: *dignidad humana*¹¹⁵, que se colige del artículo número uno del mismo texto y que fue sintetizado por la CCCOL como tal en la Sentencia T-881/2002¹¹⁶, principio llamado y de vital importancia por la justicia para

¹¹⁰ Véase: MARTÍNEZ PUJALTE, A y DOMINGO, T., *Op.Cit.*, págs., 32-34.

¹¹¹ Véase: *Sentencia* C472/1992 de 13 de agosto.

¹¹² Subrayado fuera del texto original

¹¹³ Véase: Preámbulo CPN/1991, de 04 de julio.

¹¹⁴ Véase: ATIENZA, MANUEL Y RUÍZ MANERO, JUÁN. Sobre principios y reglas. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, Alicante: s.n., 2001, pág.,106. ISSN:0214-8676.; PRIETO SANCHÍS, adiciona una tercera clasificación «*los principios extrasistémicos*» o totalmente inexpressos, y son fruto de una argumentación política o moral muy perfeccionada, pero su uso como motivador de las decisiones judiciales no es corriente. Véase: PRIETO SANCHÍS, L. *Sobre principios*, *Op.Cit.*, págs., 146-419.

¹¹⁵ Véase: DOMINGO explica de manera contundente la importancia de la dignidad humana como derecho fundamental, lo que para él significa “... La exigencia de respeto incondicional del ser humano”, planteamiento que se comparte y del cual se hará uso en posteriores apartes. Véase: MARTÍNEZ PUJALTE, A y DOMINGO, T., ..., *Op.Cit.*, pág., 7.

¹¹⁶ La *Sentencia* T 881/2002 la alta Corporación entiende como una entidad normativa, que puede presentarse en dos acepciones: *i*) Objeto concreto de protección, *ii*) Funcionalidad normativa. En el primer sentido identifica tres planos: Como autonomía o posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características, (vivir como quiera), como ciertas condiciones materiales concretas de existencia (vivir bien) y como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad

su concreción. No debe existir norma jurídica válida en el ordenamiento jurídico que lesione, contradiga o desconozca tales principios, porque la Constitución en su deber ser es la consignación de los deseos sociales, económicos, políticos y jurídicos de cada persona representados como una aspiración que debe concretarse dentro de los límites de lo jurídicamente válido y lo materialmente posible; bien lo expone ZAGREBELSKY los derechos encuentran su base en la Constitución, y la Constitución es la máxima de todas las creaciones políticas¹¹⁷.

Por estas razones en algunos ordenamientos jurídicos, la superioridad y la fuerza vinculante de la Constitución se refuerza impone desde el mismo texto, es el caso colombiano:

“Artículo 4. La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales. Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, respetar y obedecer a las autoridades”¹¹⁸.

Zanjada la discusión sobre la jerarquía de la justicia como principio constitucional en el ordenamiento jurídico colombiano¹¹⁹, se plantea pese a ello, una superioridad que obedece a razones que van más allá del mundo jurídico. Dicho de otro modo, la Constitución es una norma que se debe a un conocimiento del pasado «historia y cultura», en diálogo de presentes «realidad social, económica, política» y con vista a futuro «cambios generacionales», en consecuencia, la Constitución no imprime superioridad por ser tal, es superior porque la

física e integridad moral (vivir sin humillaciones). Desde la perspectiva funcional igualmente identifica tres lineamientos: Como principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor, como principio constitucional, y como derecho fundamental autónomo. Véase: *Sentencia* T 881/2002 de 17 de octubre.

¹¹⁷ Véase: ZAGREBELSKY, G. *El derecho du...*, *Op. Cit.*, pág., 114.

¹¹⁸ Véase: CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Constitución Política de Colombia de 1991, Artículo. 4. de 04 de julio. [En línea] Disponible en: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html#13.

¹¹⁹ En Colombia a partir de la promulgación de la CPN de 1991 se aplica la excepción de inconstitucionalidad. En 1992 la CCCOL realizó precisión al respecto. “...toda norma, sea cual fuere su naturaleza jurídica, anterior o posterior a la carta de 1991, está subordinada en su aplicación a la conformidad con la Constitución. En este sentido, una norma jurídica violatoria de la Constitución es, si fuere anterior su vigencia, derogada; y, si fuere con posterioridad, no aplicable”. Véase: *Acción de Tutela* T 421/1992 de 19 de junio.

historia, la cultura y la aspiración de un pueblo se la otorga. En este sentido ZAGREBELSKY encuentra que la interpretación y por tanto, se agrega, *la aplicación* constitucional... es un acto de adhesión o de ruptura respecto a tradiciones histórico culturales comprensivas de que las constituciones particulares forman parte”¹²⁰; CARBONELL, explica que son una continuidad del pasado con el presente y del presente con el futuro, cuya mejor expresión estará representada por una constitución de principios¹²¹, es decir “la constitución viva”¹²².

La Constitución se convierte así en un portavoz de la visión institucional del interés general¹²³ que se concreta desde adentro «Derecho interno» pero que debe mirarse desde afuera en el espejo «Derecho Comparado» como lo expone ZAGREBELSKY. La Constitución recoge en sede nacional principios, valores, derechos y directrices que deben analizarse, interpretarse y aplicarse en defensa de los intereses nacionales, pero de cara al contexto internacional, dicho de otro modo, principios como la dignidad humana o la igualdad son del acervo nacional, pero no puede desconocerse que son aspiraciones que buscan reconocimiento universal¹²⁴.

La Constitución vista así, es un catalizador de aspiraciones con la tarea de realizar las condiciones de posibilidad de las mismas; pero tan importante es la existencia de la Constitución como su interpretación, y por consiguiente los Tribunales Constitucionales desempeñan un rol fundamental, consolidando la jurisprudencia sobre pilares acertados y concretos con sus raíces cimentadas por las políticas constitucionales nacionales pero con su cabeza dirigida a esos principios de alcance universal¹²⁵, de ahí la importancia del diálogo jurisprudencial, más aun en países como Colombia, donde los fallos de la CCOJ hacen tránsito a cosa juzgada, así lo establece el artículo 243 superior, aunado a ello el artículo 48 la Ley Estatutaria de Administración de Justicia al precisar que la parte resolutive de las

¹²⁰ Véase: ZAGREBELSKY, GUSTAVO. ¿Qué es ser Juez Constitucional?, 15, *Dikaion*, Bogotá D.C.:2006, Vol. 201, págs., 155-171. ISSN: 01208942.

¹²¹ Véase: ZAGREBELSKY, GUSTAVO. *Historia y constitución*. [trad.] Miguel Carbonell. Madrid: Mínima Trotta S.A, 2005. pág., 12. ISBN: 8481647373.

¹²² Véase: GUASTINI, RICCARDO. Sobre el Concepto de Constitución. [ed.] Miguel. Traductor: Carbonell. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional: Cuestiones Constitucionales*, México:1999,1, pág., 176. ISSN: 2448-4881.

¹²³ Véase: *Sentencia T 406/1992* de 05 de junio.

¹²⁴ Véase: *Ibíd.*, págs., 88-89.

¹²⁵ Véase: *Ibíd.*, págs., 89-90.

decisiones de la CCCOL tiene efecto *erga omnes* y la parte motiva constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas del Derecho en general¹²⁶.

En virtud de ello, rechazar el diálogo jurisprudencial de visión global, es una suerte de predisposición al mundo jurídico de perspectiva integral negándose a la navegación por miedo al naufragio, con el resultado estéril de la funcionalidad exclusivamente interna, carente de elasticidad e impregnada de miopía, porque en un mundo donde las fronteras día a día se desdibujan a fuerza de geopolíticas que rompen toda clase de límites, amurallarse a una visión nacionalista, fragmenta toda posibilidad en la construcción de principios de aspiración universal como la dignidad humana, la igualdad o la justicia¹²⁷.

Lo expuesto hasta aquí, permite afirmar que la superioridad de que goza la justicia como principio de carácter constitucional no procede del texto constitucional *per se*, más bien la CPN es en razón de la justicia. No se puede confundir la prevalencia del principio con el origen del principio, cuestión de extrema importancia en la solución de conflictos jurídicos. *A contrario sensu*, en la justicia como principio si se sumergen un sin número de conceptos, por ejemplo, el de imparcialidad, nadie niega que el Derecho reclama imparcialidad, esa, que es connatural de la justicia; por tanto, quien reclame imparcialidad pide justicia, pero la imparcialidad no agota la justicia. En consecuencia, se afirma «*no se exige justicia porque esté en la Constitución*», su exigencia y superioridad como principio se soporta en la CPN, pero no emana de ella.

Por ende, hablar de la justicia como principio constitucional es entrar en un mundo complejo de orden jurídico superior, que no puede ni debe ser tratado como cualquier precepto normativo, pues éste debe como principio ser un mandato en su doble acepción: *i*) Mandato de optimización prevalente sobre cualquier otro principio, regla o valor; y *ii*) Límite natural condicionante de las demás normas, con mayor grado de concreción y eficacia

¹²⁶ Véase: Artículo 48 LEAJ 270/1996 de 07 de marzo.

¹²⁷ GARRIDO y ESPINOZA, en un análisis de los paradigmas y retos del constitucionalismo plantean que el Estado constitucional debe dejar atrás la connotación clásica de naturaleza territorial, haciendo frente a la globalización, diseñando mecanismos para garantizar efectivamente los derechos sociales, en pie de igualdad plausibles de ser utilizados en el constitucionalismo de libertad. Véase: GARRIDO GÓMEZ, MARÍA ISABEL Y ESPINOZA DE LOS MONTEROS, JAVIER, [ed.]. *Paradigmas y desafíos del constitucionalismo democrático*. Primera. Granada: Comares, 2014. págs., 40-41. ISBN: 9788490451472.

adquiriendo por sí mismo fuerza normativa¹²⁸ de obligatoria sujeción en la solución de cualquier tipo de caso jurídico.

Una de las principales objeciones que se hace en torno a éste tipo de planteamientos ha sido, es y será, la discrecionalidad del operador jurídico, dada la libertad de configuración que se podría derivar de la interpretación con base a principios. En este sentido CARBONELL en línea con BOBBIO, para hacer frente a la crítica común sobre el activismo jurídico que podría darse por la positivización de los valores y principios, sostiene apropiadamente que contrario a ello permite fijar límites a la discreción judicial, por dos razones: *i*) No permite el eludir la aplicación, y *ii*) Condicionan la interpretación normativa¹²⁹, pues en todo caso la interpretación y aplicación de las normas jurídicas hará obediencia de un marco constitucional en orden de valores y principios previamente establecidos, es decir los principios que tienen un carácter institucionalizado, no aquellos provenientes del imaginario del juez.

Ahora bien, en realidad no existe garantía de que la exclusión de los principios, la limitación de su interpretación o la negación de su estructura e importancia jurídica contribuyan realmente por el buen sendero de..., por un lado, al otorgamiento real del Derecho que se reclama y por otro de cuenta de la construcción de un marco jurídico pluralista en diálogo con la diversidad y la dinámica social propia de un mundo perteneciente a personas móviles, en todo el sentido de la palabra.

Pese a ello, se cree que defender la justicia como principio de los principios, como eje rector vinculante de los preceptos normativos, que condiciona y dota de contenido la aplicación y materialización de los demás principios, valores y reglas del sistema jurídico, no es abrir la puerta al mundo de la indeterminación, ni los imaginarios jurídicos, contrario a ello, es determinar los linderos sobre los cuáles éste ha de transitar con extrema precaución, pues aquello que normativamente se trate y normativamente se resuelva se hará con sujeción a la justicia como principio constitucional de superior jerarquía. De no ser así, «*nada se habrá resuelto*» y se podría desembocar en cualquier forma de Derecho, claramente despreciable para las pretensiones constitucionales, por ende, debe ser rechazado y excluido del

¹²⁸ Véase: *Sentencia C 1287/2001* de 05 de diciembre.

¹²⁹ Véase: CARBONELL REMOTTI, JOSÉ CARLOS Y SANJUÁN FREIXES, TERESA. Los valores y principios en la interpretación constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid : 1992,35, Vol. 12, págs., 97-110. ISSN: 1989064.

ordenamiento. En favor de la armonía del Derecho como sistema jurídico con fundamento en los principios constitucionales, se debe recordar la acertada afirmación de ZAGREBELSKY “A diferencia de la Constitución, que es la ley de la concordia, las leyes constitucionales son esencialmente leyes de la discordia”¹³⁰.

Como se sostuvo anteriormente, es claro que no existe un concepto absoluto de justicia, sino un concepto gradual, éste es dinámico que se amolda de acuerdo a las realidades contextuales construidas por la persona como individuo y como parte de una sociedad; esta es la razón por la cual se puede afirmar con certeza que la justicia es un principio superior, que puede operar como un derecho, defenderse como un valor, o si se quiere como una virtud. Es un principio multifacético y plurifuncional, que al fijarse como principio jurídico de mayor jerarquía es un límite al legislador en la potestad de configuración y restricción de los derechos no sólo en los casos de ponderación, pues no se podrá so pena de la realización de un derecho restringir otro más allá de lo estrictamente necesario, de lo que se deriva un equilibrio de la relación medio a fin.

Por ello, la limitación del monismo conceptual de justicia no anula la pretensión de formalizarla en el escenario jurídico y concretarla allí en el mundo real. En virtud de ello, se plantea que para el Derecho Tributario en concreto (admitiendo que tal postura es aplicable para otros campos del Derecho) es posible proclamar, aplicar y materializar justicia en su consideración concreta de principio como pretensión de corrección y compensación, como resultado de procedimiento de argumentación práctica y racional. A fin de cuentas la razón de ser imperiosa de principio a fin en la labor jurídica es la búsqueda constante de la eficacia normativa¹³¹ para esas conquistas individuales y colectivas que se han plasmado como principios, valores, reglas, directrices en las constituciones de los diversos países a lo largo de la historia.

Por otro lado, complementariamente a afirmar que la superioridad de la justicia no emana de la Constitución, que es superior requiere una mayor explicación. La justicia no es un principio superior porque aquí se diga, como bien lo plantea BOTERO BERNAL ello no obedece solo a la culturalidad sino a la historicidad entroncada de Derecho y justicia, que además del lenguaje lleva una carga cultural gigantesca que lo dota no sólo de jerarquía desde la

¹³⁰ Véase: ZAGREBELSKY, G. *El derecho du...*, *Op. Cit.*, pág., 115.

¹³¹ Véase: GARCÍA CANALES, M. *Op. Cit.*, pág., 133.

costumbre jurídica, sino que lleva al convencimiento de que lo justo es Derecho y lo supera. La historicidad es clave de la afirmación de justicia como principio superior, pues ello pone de relieve una toma de conciencia del concepto de justicia, que no puede ser desechado por simple ideología del doctrinante, tanto como por el cuestionamiento social o cultural, que dan pie a la construcción de los imaginarios sociales y las representaciones colectivas. Así, la justicia por su historia y carga cultural al entrar en el mundo jurídico se perfila como principio dotando de contenido al Derecho, «lo justo es Derecho», y ordena justicia al sistema. Es de éste modo una ley ineficaz puede desaparecer del sistema pero no necesariamente de manera inmediata; igualmente el hecho de que exista una ley injusta no implica que la justicia desaparezca como principio, pues eso sólo sería posible si se pudiera anular su carga histórica y cultural¹³², es decir, concebir que una sociedad determinada no incluye la justicia como parte del mundo jurídico.

La carga histórica de la justicia es de igual forma reconocido por la CCCOL:

“...Las ideas de justicia y equidad que han alentado el propósito de todos los ordenamientos jurídicos a lo largo de la historia, ya no descansan en la interpretación rígida de normas que inflexiblemente se enfrentan a ciertos hechos, sino en la articulación razonada de las distintas facetas de nuestra compleja realidad que esperan del derecho y sus instrumentos no una simple manera de hacer las cosas, sino una eficaz forma para resolver los conflictos y proteger los derechos de cada cual¹³³”.

No parece posible sostener un debate jurídico serio o de altura (si así se quiere considerar) que no reconozca la justicia en sus múltiples facetas (cómo se afirmó precedentemente) valor, principio y derecho, pues adoptar una postura que lo desconozca es ir en contravía del desarrollo mismo de la sociedad, su historia y su acervo cultural. Como acertadamente plantea BOTERO, sería un discurso carente de fundamento lógico, pues la justicia puede tomar la forma de norma «el Derecho debe ser justo», desde la óptica axiológica puede operar como un valor siendo mucho más concreto y real que la carga política que se le imprime desde esa

¹³²Véase: BOTERO BERNAL, ANDRÉS. La jerarquía entre principios generales del derecho: Historicidad y la culturalidad del principio de justicia. *Revista de Derecho*, Santander: 2005, 23, págs., 29-68. ISSN: 21459355.

¹³³Véase: *Sentencia* T 389/1999 de 27 de mayo.

misma esfera. Adicionalmente se debe considerar que realizar la diferenciación clara entre reglas y principios, le adiciona valor, es fundamental en la construcción del deber ser del Derecho Constitucional¹³⁴.

BOTERO BERNAL, remata con la tesis por la cual se orienta ésta investigación, que dada la claridad se cita:

“...Señalar, además, que no puede ser un principio, puesto que por sí sólo no puede resolver un caso concreto, siendo sólo una guía del juez (al fallar) o del legislador (al crear la norma general), es algo que no se comparte...] [... primero, porque sí ha habido casos en la historia y en diversas culturas donde la justicia por sí sola resuelve casos jurídicos, como sería aquél donde el juez se pregunta sólo lo justo y con base en ese baremo fija su posición (jurisdicción en equidad); y segundo, porque el hecho de que un principio llame a otras normas jurídicas para la resolución de un conflicto jurídico no implica que el llamante deje de ser norma, antes bien, esto puede ser lo justo, con lo cual se reafirma la justicia como principio en tanto prescribe y ordena el llamamiento de otras normas que acudiendo dejan en evidencia la jerarquía del primero y sólo podrían acudir si hay alguna naturaleza compartida, que en este caso es la jurídica¹³⁵”.

Se ratifica, la justicia como principio con la esencia de una norma jurídica, que demanda de un esfuerzo jurídico para dotarla de significado y definir sus fronteras, es una labor interpretativa de conversión jurídica vinculante e integradora del Derecho sustantivo y procedimental que da cuenta de la importancia del medio tanto como el fin perseguido, transformando un ayer de aspiraciones éticas, políticas, sociales y culturales en realidades emancipadoras. Todo esfuerzo en este sentido no puede ni debe ser rechazado, debe ser perfeccionado.

Por tanto, resulta generalizador, apresurado, carente de fundamentos teóricos y prácticos, afirmar que un sistema de principios y reglas, deje sin carta de navegación o al libre albedrío del juez las decisiones judiciales, pues un principio direcciona, orienta y constriñe «hacia», lo que significa que siempre que existan casos difíciles, el juez debe actuar sobre los cauces

¹³⁴ Véase: ALEXY, ROBERT. *A theory of constitutional rights*. New York: Oxford University Press Inc., 2002. pág., 93.

¹³⁵ Véase: BOTERO BERNAL, A., *Op.Cit.*, pág.,34.

estrictos, bajo los condicionantes jurídicos¹³⁶ «procedimiento de argumentación práctica y racional» garantizando la neutralidad del principio aplicado (en palabras de ALEXY, el principio prevalente o con mayor peso concreto). Dicho de otro modo, la justicia como principio constitucional prevalente en la solución de casos difíciles, debe ser objeto, función y límite de la fundamentación de las preferencias judiciales.

Esta es la visión de justicia como principio constitucional que ha de desearse, desde el ámbito de la justicia tributaria, un principio vinculante, que direcciona, condiciona, limita y dota de contenido real a los demás principios constitucionales de carácter tributario: *equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad*, como seguidamente se expondrá¹³⁷. Es claro que no se pretende una fórmula mágica, ni cerrar la discusión sobre el cómo o el porqué de la aplicación de uno u otro principio; contrario a ello lo que se quiere es dejar en evidencia que existen procedimientos jurídicos que desde una argumentación jurídica práctica y racional permiten llegar a las proximidades de la justicia y dejarla en buen puerto, para posibles y futuros tránsitos de la justicia en órbita con la historia que será escrita por las nuevas generaciones, sus deseos y pretensiones a las que el mundo del Derecho no le es ni le será posible negarse, porque la única verdad constante e inmutable inherente al Derecho es la variabilidad que le imprime el cambio generacional, como lo llama GARCÍA una realidad viva y cambiante¹³⁸.

Expuestos hasta aquí los argumentos del porqué de la consideración de la justicia como principio de orden superior en el ordenamiento jurídico colombiano, este como principio constitucional está dotado de ciertas características y funciones que se expondrán genéricamente para posteriormente finalizar con la justicia como principio de carácter tributario.

¹³⁶ GARCÍA, cita a ESSER para evidenciar el papel de los principios como formador de norma en el neo-constitucionalismo. Véase: GARCÍA CANALES, M. *Op. Cit.*, pág., 133.

¹³⁷ En 1996 la CCCOL señaló que la justicia es un «valor» determinante en el ESDD instituyéndose como un marco de conducta de los poderes públicos, orden en el cual, ni el legislador puede serle indiferente en el proceso de configuración de normas, ni el aplicador del derecho en su actividad de ponderación, debe resultar indiferente; en este sentido aclaro que la justicia encuentra su materialización en disposiciones superiores, tal es el caso del principio de justicia tributaria. Véase: *Sentencia T 389/1999* de 27 de mayo.

¹³⁸ *Ibíd.*, pág., 8.

1.3.2. Características y funciones de la justicia como principio constitucional

Aunque el Derecho Constitucional no es el centro en el cual se enfoque ésta investigación, si hará lectura de los principios del Derecho Tributario en sede constitucional. Adicionalmente, el planteamiento declarado desde el inicio y que aquí se defiende es la justicia tributaria como principio constitucional de superior jerarquía, plausible de concreción a través de un procedimiento de argumentación racional y práctica convocando una interpretación sistemática de los principios constitucionales tributarios materiales, en aras de la construcción de categorías jurídicas que en la medida de las posibilidades jurídicas y fácticas los llenen de contenido claro, sencillo y cierto, cimentando los senderos de un Derecho Tributario con el mayor grado de justicia deseable y posible.

Es claro, aunque ya se expuso las consideraciones de la justicia como procedimiento, como principio de orden superior de carácter constitucional, describiendo características y de alguna forma sus funciones, no se ha dicho nada desde las características y funciones propias de un principio constitucional, es decir su utilidad en el campo del Derecho y el razonamiento jurídico; por esta razón se cree necesario rescatar cuáles son algunos de los planteamientos teóricos más relevantes sobre los que se sustentarán las características y funciones de los principios constitucionales de los que se hará uso con posterioridad.

Al igual que PRIETO SANCHÍS, se cree que los principios no son del juego exclusivo de los casos difíciles, estos se observan y aplican siempre, e indudablemente tanto normas como principios tienen carácter jurídico, pero con diferente contenido y por tanto aplicación. En referencia a la función de los principios el autor reconoce tres acepciones: *i)* De acuerdo al objetivo o finalidad que persigue el operador jurídico, integrando y explicando el sentido de un sector normativo o un ordenamiento jurídico, *ii)* Según el resultado de su aplicación, ampliando las normas o limitando su eficacia, y *iii)* Conforme al razonamiento, desarrollando argumentos fundamentados en criterios de universalidad, consecuencialistas o sistemáticos¹³⁹. Así, partiendo de la concepción de BOBBIO, en una versión reduccionista PRIETO SANCHÍS se centra en dos funciones «excluyentes» de los principios, por un lado, como norma primaria disciplinando directamente cualquier supuesto de hecho o como norma secundaria

¹³⁹ Véase: PRIETO SANCHÍS, L. *Sobre principios ...*, *Op.Cit.*, págs., 154-155.

contribuyendo a dotar de sentido a otra disposición normativa, limitándola, ampliándola o anulándola si es incompatible, consecuentemente se evitan las antinomias.

En cuanto a la función de los principios en el razonamiento jurídico, apelando al argumento de universalización como su aval o garantía¹⁴⁰, los principios son una construcción derivada de la identificación de elementos comunes entre muchas especies de hecho unidas por una misma consecuencia normativa, tratable con un mismo criterio jurídico, y, por tanto, siempre que comparezcan estos elementos se generarán las mismas consecuencias jurídicas¹⁴¹. De ello dimana, la neutralidad de los principios no por su contenido, sino por las condiciones de su aplicación que exige una argumentación desde el precedente judicial, pero en prospectiva. Desde la óptica consecuencialista, los principios constitucionales funcionan como determinantes de los fines que se han de considerar consecuencias valiosas en la evaluación de las decisiones y sus resultados, de modo que a partir de la jurisprudencia política “Todo criterio de oportunidad que refleja concepciones de ‘política de Estado’, es inevitablemente un principio jurídico”¹⁴². Por otra parte, al evaluar la función de los principios constitucionales desde la interpretación sistémica se identifica con la postura de ALEXY, al reconocerles la forma principio-fin denominándolos «razones de corrección»¹⁴³ dado que permiten evaluar o graduar las razones de objetivo o finalidad de una acción a través de la interpretación sistemática de un grupo de normas.

PRIETO SANCHÍS, en la dirección teórica que aquí se expone, finaliza su tesis con la función esencial de los principios en la construcción del sistema, pues ellos lo dotan de fundamento valorativo y axiológico. Sin embargo, resulta una aseveración extrema el afirmar que el Derecho es un sistema no porque contenga normas, sino porque contiene principios¹⁴⁴. Si bien, el teórico sustenta su afirmación en carácter cohesionador de los principios hacia objetivos y valores comunes, es un argumento insuficiente que no demuestra que un sistema jurídico no pueda estar compuesto tan solo de normas tipo «reglas», cayendo en una

¹⁴⁰ PRIETO SANCHÍS, L. *Sobre principios ...*, *Op.Cit.*, págs., 164.

¹⁴¹ *Ibid.*, págs., 165-167.

¹⁴² Véase: ALONSO, La interpretación de la Constitución, pág., 538. Citado por PRIETO S, pág. 180.

¹⁴³ Véase: *Ibid.*, pág., 183.

¹⁴⁴ Véase: PRIETO sostiene: “... el Derecho es un sistema o si se puede presentar bajo esta imagen no es porque tenga normas, sino porque tiene principios, ósea, porque algunas de sus normas, lógicamente más generales, cumplen una función unificadora o de consistencia orientado hacia objetivos o valores comunes al conjunto de las demás normas”. Véase: *Ibid.*, pág., 189.

contradicción teórica, en tanto que el autor con anterioridad sostiene que tanto normas como principios son un tipo de norma jurídica; por ende no se puede negar que en cuanto a tal, puedan legítimamente conformar un sistema normativo válido, reconocido y acogido por una sociedad determinada.

Escudero de los principios y crítico del positivismo ZAGREBELSKY, es teóricamente agresivo pero acertado. Para él, es el principio el que dota de valor y vivifica la realidad, al entrar en su esfera, otorgando valor normativo a los hechos. Son así, criterios de valor de la realidad, contexto en el cual el Derecho funciona como si rigiera el Derecho natural. El Derecho por principios obedece a su naturaleza práctica, cumpliendo una función respetuosa e idónea para disciplinar efectivamente la realidad acorde con el valor que los mismos principios le confieren. Las consecuencias prácticas del Derecho no son un aspecto posterior, independiente y sin influencia sobre el Derecho, es uno de sus componentes cualificadores. Ello no implica otorgarle mayor prevalencia a lo fáctico sobre lo normativo¹⁴⁵, es si así se quiere considerar, una armonización de esferas y momentos en la configuración, interpretación y aplicación del Derecho: ZAGREBELSKY lo llama «*Derecho en acción*»¹⁴⁶.

Sin embargo, -continuando con el autor- objeto y método deben ser concordantes por tanto el Derecho no se puede tratar como una ciencia lógico formal, sino como una ciencia de la racionalidad material, que transita en una progresión cuantitativa de lo menos a lo más «oportuno, adecuado y productivo», es una exploración constante de razones en favor de... No es posible solucionar todo problema jurídico como si se tratara de un código único a través de una fórmula matemática, contrario a ello, la búsqueda de una respuesta adecuada a expectativas legítimas, posibilita fructíferamente la confrontación de todas las posiciones con remisión a los principios vigentes en el Derecho, exigiendo convicción y persuasión para la elección que maximice los fines o intereses en disputa. Por tanto, los principios constitucionales, deberían constituir «un todo común» haciendo plausible el entendimiento recíprocamente comprensivo del discurso jurídico enfocando las soluciones jurídicas en pie de discusión y no de imposición¹⁴⁷. Este argumento sustenta parte del distanciamiento que se advertirá en el cuarto capítulo, cuando se haga uso de la ley de la ponderación, pues al igual

¹⁴⁵ Véase: ZAGREBELSKY, G. *El derecho du...*, *Op. Cit.*, págs., 120-123.

¹⁴⁶ Véase: *Ibid.*, pág., 122.

¹⁴⁷ Véase: ZAGREBELSKY, G. *El derecho du...*, *Op. Cit.*, págs., 123-126.

que ZAGREBELSKY no se cree que las relaciones humanas y su comportamiento puedan contenerse en una fórmula matemática, pero si se puede apelar a principios de argumentación como la no contradicción, la universalidad, o el principio prudente de ponderación, para fijar criterios jurídicos determinantes en la concreción de la anhelada justicia tributaria.

FERRRAJOLI y RUIZ MANERO, «*ven*» con buenos argumentos jurídicos la principialística en los textos constitucionales entendidos desde la dimensión regulativa en órbita con la tesis descriptiva, caracterizada en primer lugar por la remisión de conceptos de alta carga valorativa y en segundo lugar por la relación de prevalencia que se gesta entre los principios. Esto a consideración de los autores y en consonancia con los argumentos teóricos que sustentan esta investigación, permite a lo sumo dos ventajas:

“...Primero: sitúa fuera del ámbito de decisiones de política ordinaria, del juego de mayorías y minorías, aquellos valores compartidos que conforman el consenso básico de la comunidad política y cuyo respeto opera como límite a los cursos de acción que los poderes públicos pueden legítimamente emprender.

...Segundo: Mantiene abierto el proceso deliberativo, evitando la tiranía¹⁴⁸.”

Complementariamente teniendo en cuenta el sentido de principio como un tipo de norma desde la óptica de la teoría de la argumentación racional, y reitero para ésta investigación en concreto, la justicia como principio constitucional superior, se coincide con el profesor RUIZ MANERO en la función de éste tipo norma/principio, en cuánto las normas constitucionales tienen vocación de larga duración, son de difícil modificación y necesariamente buscan en su entorno fecundar los mayores consensos. Por lo tanto, no «deben» excluir la deliberación sino trabajar en pos de su construcción que de acuerdo a la especificidad de cada caso (tal cual como lo sostiene ALEXY en el subprincipio de idoneidad o test de idoneidad) debe orientarse a establecer cuáles son los medios más adecuados en la consecución de los estados ordenados en el texto constitucional¹⁴⁹.

Establecida la justicia como un principio constitucional de carácter institucional, a éste se le reconocerán ciertas características estructurales en cuanto principio constitucional

¹⁴⁸ Véase: FERRAJOLI, LY RÚIZ MANERO, J. *Un diálogo sobre...*, *Op.Cit.*, págs, 364-365

¹⁴⁹ *Ibíd.*, págs., 365-372.

FREXYS y CARBONELL plantean que los principios cumplen varias funciones: *i)* Tienen eficacia directa, *ii)* Posibilitan la extracción de reglas al caso concreto, *iii)* Informan el ordenamiento jurídico, *iv)* Tienen fuerza derogatoria, *v)* Integran la interpretación, y *vi)* Transmutan reglas generando pluralidad de opciones a una elección concreta. En cuanto a las características, los autores exponen las siguientes: *i)* Son normas inferidas de una interpretación operativa sobre reglas constitucionales, *ii)* Constituyen proyecciones normativas a partir de elementos reglados, *iii)* Contienen gérmenes de reglas indeterminadas pero predictibles, *iv)* Sus elementos estructurales son permanentes, *v)* Entre los principios no existe relación de jerarquía a nivel estructural¹⁵⁰.

Así, en la medida que un individuo como persona y como parte de una sociedad «acepte» en reconocimiento de su historia en diálogo de presentes, un principio como susceptible de ser consagrado en el texto constitucional, éste en efecto adquiere carácter superior, cómo ya se dijo, no por estar consagrado en el texto constitucional, sino por la carga histórico-social que contiene y que se transfiere al mundo jurídico; en consecuencia, sin abandonar su ajobo moral y ético el principio se convierte en una norma de mayor jerarquía, demarcando los linderos jurídicos en que ha de transitar el proceso interpretativo y la aplicación de las normas, por ende su eficacia es directa «no puede ser de otro modo» derogando toda regla que le sea contraria, generando de su interpretación y aplicación nuevas reglas.

En esta línea PAUCAR ESPINOZA, desde una perspectiva constitucional más genérica de los principios identifica tres funciones: *i) Fundamentadora:* Al convertirse en cimiento del ordenamiento jurídico son fuente formal y material del mismo, direccionando la producción jurídica articulada con la interpretación e integración, *ii) Informadora:* Son criterio orientador de la actividad interpretativa, facilitando la comprensión y extensión de los enunciados normativos para resolver los casos allí donde existen vacíos o lagunas normativas, dado el hecho de que los principios constitucionales no son prescripciones concretas para supuestos específicos, sino genéricos y son tomados como base de interpretación sin que puedan ser contrariados; e *iii) Integradora:* Actuando como verdadera fuente primaria o subsidiaria a falta de ley, omisiones o vacíos legislativos¹⁵¹.

¹⁵⁰ Véase: CARBONELL REMOTTI, J.C. Y SANJUÁN FREIXES, T. *Op.Cit.*, pág.,104.

¹⁵¹ Véase: PAUCAR ESPINOZA, MARGOT GUADALUPE. Las funciones de los principios constitucionales en el actual constitucionalismo. 2, Perú : s.n., 23 de 11 de 2014, *Docentia et Investigatio*, Vol. 12, págs., 61-64. ISSN:18108490.

Por su parte PÉREZ ROYO, ve en los principios generales del Derecho, normas fundamentales o generalísimas, desde las cuales se puede deducir la solución a un problema que no se encuentra regulado expresamente, compartiendo la perspectiva de P. LABAND en tanto asiente el sistema jurídico (SJ) como un todo unánime, complejo, dinámicos, coherente y completo, donde, si bien, las leyes contienen lagunas el SJ, no. De aquí la importancia y la función de los principios constitucionales¹⁵².

1.4. La justicia como principio constitucional tributario

Un mayor avance de los sistemas democráticos demanda un mayor control sobre los poderes públicos¹⁵³, conducente a una mejor administración y por tanto a un ST con el mayor grado de justicia deseable y posible, materializado en cargas tributarias razonadas, razonables y proporcionales a la situaciones de la persona como miembro de una comunidad política específica y determinante.

Evidencia de ello el marco jurídico tributario en España, hacia la mitad del siglo XX donde la normatividad tributaria estaba conformada por un conjunto de disposiciones complejas, plazos prescriptivos amplios, imprecisiones en la tipificación de infracciones tributarias, prelación del crédito tributario frente a otros, dificultades en la obtención de plazos de pago, que daban clara cuenta de una posición de superioridad de la Administración Pública, generando un desequilibrio entre el acreedor y el deudor. Sin embargo, esta tipología normativa no ocasionó precisión en la cuantificación y recaudo de impuestos, *a contrario sensu* incentivó el ocultamiento de los mismos¹⁵⁴, razones entre otras, por las cuales el país paulatinamente ha adoptado un nuevo conjunto de normas fiscales orientadas a un efecto positivo en el recaudo y por tanto en la financiación estatal, y por otro, a una distribución más equitativa de la carga tributaria contribuyendo a una sociedad más equilibrada y justa.

En este entorno para CALVO ORTEGA, la inclusión de los principios tributarios en la Constitución propició notables cambios en la técnica jurídica, por varias razones: *i*) Son principios permanentes que no se agotan con su aplicación, *ii*) Son de aplicación general, y

¹⁵² Véase: PÉREZ ROYO, J., *Op.Cit.*, págs., 37-43.

¹⁵³ Véase: *Hacia un nuevo derecho tributario*. CALVO ORTEGA, RAFAEL. O, Madrid: s.n., 11 de 2004, FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época, pág, 60. ISSN: 16985583.

¹⁵⁴ *Ibid.*, pág., 361.

iii) Son de aplicación directa, pese a la diversidad de situaciones y relaciones jurídicas. Se estima parcialmente acertada la posición del autor, pues la incorporación de principios constitucionales de carácter tributario, más allá de un mejoramiento de la técnica jurídica son un verdadero rasero en clave del «*principio de justicia*» para la configuración del ST completo.

SAINZ DE BUJANDA en 1963, expuso su visión del principio de justicia tributaria como una necesidad del tributo, un elemento connatural que lo impregna de legitimidad, por lo tanto, el tributo más allá de ser legal necesariamente debe ser justo. En razón de ello, la justicia tributaria es esencia y razón de ser del Derecho Tributario¹⁵⁵. El principio visto así, se incrusta en una relación dicotómica indesligable entre ingreso y gasto derivado de la Hacienda Pública, exigiendo el acople de la capacidad contributiva como principio propio de la justicia tributaria en la recaudación y la equidad en el gasto en términos de la distribución y la razonabilidad de los recursos recaudados en aras del bien común¹⁵⁶. Ámbito en el cual, dos serían los problemas para el jurista en sede de justicia tributaria, por un lado la legitimidad normativa supeditada al establecimiento de tributos justos y por otro la aplicación y determinación de la relevancia jurídica¹⁵⁷, cuestiones que hasta hoy siguen siendo ejes centrales en el Derecho Tributario¹⁵⁸. Es sin duda una postura teórica de inmensurable para

¹⁵⁵ Véase: *Hacienda y Derecho*. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. [ed.] Luis María Carloza Prieto. Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, pág., 90. ISBN: 978842591672-4.

¹⁵⁶ Véase: *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español*. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. 16-17, Madrid : s.n., 1963, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Vol. 7, pág., 177-188. ISSN:02101068.

¹⁵⁷ Véase: SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y...*, *Op.Cit.*, págs., 92-93.

¹⁵⁸ HERRERA MOLINA Y ROZAS VALDÉS, en un certero análisis del concepto de justicia en la obra del profesor F. SAINZ DE BUJANDA, evidencian la prospectiva y actualidad de su pensamiento. Lo expuesto por los profesores podría sintetizarse así: i) *La justicia como medida del Derecho Financiero*, es un aspecto parcial pero esencial de la Hacienda Pública demandando justicia en sus dos vertientes: ingresos y gastos. La justicia es esencia y razón de ser del Derecho Tributario; ii) *La justicia como medida de los tributos*, trasciende la legalidad del tributo por lo tanto este debe ser legítimo y solo lo es, si es justo. En este sentido el reparto de la carga tributaria debe responder a la norma constitucional referida a la justicia contributiva, que consistirá en la consonancia entre la capacidad económica y el volumen de las prestaciones tributarias; en todo caso harán observancia de la capacidad relativa, reconociendo que son los impuestos los que dan cabida a una estructura modulada y más ajustada de la capacidad contributiva. Dentro ellos, los más idóneos son los impuestos personales en tanto y en cuanto consideran las circunstancias subjetivas en términos de renta global disponible, actual, individual y neta. En este ámbito las exenciones podrían ser un instrumento de justicia en el reparto de la carga tributaria, siempre y cuando se rijan por el criterio de idoneidad. Finalmente, la adecuación del impuesto al presupuesto de justicia en clave de capacidad contributiva, relaciona de manera coordinada tanto el *hecho imponible* como la *base*

el Derecho Financiero, tan vigente que aun hoy se intenta dar un cauce consensuado, razonado y eficaz a la norma su legitimidad y aplicación con sujeción al principio (hoy) constitucional de justicia tributaria.

Desde aquí, la innegable relación de complementariedad e interdependencia del Derecho Financiero, el Derecho Presupuestario y Derecho Tributario, los tres con la carga inmersa de ser, perseguir y aplicar la justicia como principio, instrumento y procedimiento. Cómo lo matiza PÉREZ DE AYALA, en los tres aspectos de la justicia tributaria: *i)* La justicia del impuesto, cuando se adecua a la capacidad económica y su búsqueda se satisface en fines fiscales, *ii)* Justicia a través del impuesto, convirtiéndose en un instrumento más justo para la distribución de renta y patrimonio persiguiendo fines político sociales y, *iii)* Justicia en la aplicación legal del impuesto, configurando la ley tributaria desde los presupuestos de legalidad y legitimidad buscando una norma justa en origen y justa en aplicación¹⁵⁹.

Este preámbulo permite fijar un punto de inicio diferencial para examinar la justicia en el estricto sentido de esta investigación, siendo este como principio constitucional de carácter tributario, para lo que es preciso partir del fundamento constitucional de la carga tributaria. Comparativamente, en Colombia al igual que en España, *el deber de contribuir*. La CPN lo estableció en el artículo 95.9, como un deber de todos los nacionales de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad”, cimentándose así una reciprocidad de deberes y derechos que configuran la obligación tributaria dentro de un marco estricto de *justicia y la equidad*.

Así, *prima facie*, de manera general sobre todos los nacionales recae la obligación «de dar para» que el Estado financie los gastos e inversiones necesarios en su cometido «de garantizar

imponible; iii) La justicia en la aplicación del tributo, en este aspecto se convocan una serie de elementos referidos al procedimiento y su ajuste a Derecho, lo que implica una eficacia regulatoria dentro de organizaciones igualmente ajustadas a Derecho, en un ordenamiento jurídico fundado en la seguridad jurídica, sin discriminaciones ni arbitrariedades en la interpretación y aplicación de la norma; y iv) *La justicia y la ética en la investigación y enseñanza del Derecho*, es una educación orientada a un contribuyente consciente que acepta su obligación financiera, solidaria y responsablemente dentro de unos presupuestos morales y éticos correspondientes al interés público. Véase: HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS. La justicia en la obra de Sainz de Bujanda. Mariano Abad. [ed.] Ángel Sánchez de la Torre. *D. Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Fundación Santander Central Hispano, 2003, págs., 239-259.

¹⁵⁹Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. Los principios de justicia en el impuesto en la constitución española. *Fiscalidad y Constitución*. Madrid: Consejo superior de cámaras de comercio, industria y navegación. 1986.

las» posibilidades materiales para el desarrollo de las aspiraciones individuales y sociales, legítimamente concertadas y jurídicamente reconocidas, es decir el ESD. Por lo tanto, la persona está obligada a dar el «tributo»¹⁶⁰ dentro de los límites de la justicia y la equidad, pero igualmente será una obligación reclamar sus derechos; el Estado está facultado para exigir lo debido a cada nacional y está obligado a intervenir socialmente a través de los gastos e inversiones, allí donde sea necesario para la construcción de las condiciones sociales prometidas y deseadas. Al respecto BARQUERO ESTEVAN partiendo de los postulados de la doctrina alemana expuestos por JOSEF LSENSEE afirma en sentido correcto, que al Estado le corresponde el poder tributario, a la sociedad la libertad de disposición sobre los objetos impositivos¹⁶¹, es un efecto de la relación tripartita recíproca objetivada en tres ejes «*Derecho: justicia: deber*».

Se funda así, la justicia como un principio constitucional extensivo que fundamenta y constriñe el deber de contribuir, en consecuencia si bien cada nacional tiene la obligación de dar, ésta no podrá ir más allá de la esfera de sus posibilidades, es decir la generalidad de la imposición se rompe ante las consideraciones reales de la esfera del individuo; dicho de otro modo, la obligación de dar existe, pero su exigencia estará supeditada a los elementos subjetivos y objetivos del sujeto como potencial de contribuyente.

En este sentido la CCCOL, plantea que el deber de contribuir da lugar a una relación tripartita: ciudadanos, Estado y sociedad, en su deber ser absolutamente recíproca, equilibrada y armónica cuyo principal objetivo es la realización del ESD, dejando claro que los linderos de tal deber se encuentran fincados por la justicia y la equidad¹⁶²; por tanto la libertad de configuración en materia tributaria del legislador se subordina al principio de justicia y los principios propios del ST, establecidos en la CPN taxativamente. Los principios

¹⁶⁰ El tributo es un concepto de género que define los elementos distintivos de los demás ingresos públicos y los elementos comunes, entre ellos: la coacción y legalidad formal y material; el carácter pecuniario de la prestación personal y el fundamento general, componentes que se perfeccionan con cada tributo. RESTREPO, destaca tres elementos fundamentales del tributo: *i)* Debe ser establecido por la ley, *ii)* Es una prestación personal de carácter pecuniario en favor del Estado y a cargo del contribuyente, *iii)* Es impuesto por el Estado en ejercicio de su poder imperativo en aras de cumplir sus fines esenciales. Véase: RESTREPO, JUAN CAMILO. *La Hacienda Pública*. Novena. Bogotá D.C : Universidad Externado de Colombia, 2009. pág., 166. ISBN: 9789587107845.

¹⁶¹ Véase: BARQUERO ESTEVAN, JUAN MANUEL. *La función del tributo en el Estado Social de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. pág., 39. ISBN: 8425911931.

¹⁶² Véase: *Sentencia C 397/2011* de 18 de mayo de 2011.

materiales que han de erigir el ST colombiano, a saber, son: *equidad, eficiencia, progresividad*, estos son un todo divisible que se vinculan y complementan. Son parte y sistema en sí mismo, por lo tanto, se teje una relación compleja de integralidad, porque ellos pueden operar como criterio definitivo de decisión judicial, o como piezas en el engranaje del ST convocados por otro principio tributario el cual se busca dilucidar en aras de la justicia tributaria.

Colombia ha tomado de la doctrina española sino el total, la mayoría de los postulados teóricos sobre la justicia tributaria como principio constitucional, dónde se ha indagado sobre su carácter de principio constitucional y su contenido. Así, por ejemplo, CALVO ORTEGA plantea una relación estrecha entre la ética fiscal y la justicia tributaria, no existiendo una ética fiscal única en la medida que la respuesta de los ciudadanos a la tributación no es homogénea, ésta depende de la carga propia, de la gestión de las administraciones de impuestos y del régimen sancionatorio. Para el autor el concepto de justicia tributaria está incidido por la carga política que diseña nuevos objetivos influyendo en la concepción de moral, está por lo tanto dotada de una valoración ideológica. Encuentra igualmente, cuatro principios fundantes del ST y el marco de la justicia tributaria constitucional: *La generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad*; ellos responden a preguntas básicas en la construcción de un ST justo: ¿Quiénes deben tributar? «todos», *principio de generalidad*, vinculado indeliblemente con del deber de contribuir; ¿Qué criterio debe guiar la tributación? «capacidad económica», se exige el tributo allí donde existe capacidad para dar; ¿Qué se debe rechazar? «todo tipo de discriminación», *principio de igualdad* en la ley y ante la ley; ¿Qué es se debe procurar? «diferenciación cuantitativa», *principio de progresividad* permitiendo una disimilitud en razón de la cuantía de la capacidad económica de cada contribuyente o de la importancia social de determinados bienes o productos¹⁶³.

En tanto PÉREZ AYALA, rechaza los aforismos iusnaturalistas de la “*Causa impositionis*”¹⁶⁴ sobre la justicia del tributo en términos de su suficiencia política en el marco

¹⁶³ Véase: CALVO ORTEGA, RAFAEL. *¿Hay un principio de justicia?* Primera. Madrid: Thomson Reuters, 2012. págs., 18-19. ISBN: 9788447038589.

¹⁶⁴ Véase: La teoría de la causa *impositionis*, se desprende desde el realismo filosófico de la escuela escolástica tomista. La línea teórica inspira la fundamentación de las cuasas del impuesto como: causa final, eficiente, material y formal dando cuenta tanto del deber ser del impuesto como lo que realmente es, identificando rasgos de la naturaleza necesaria en tanto institución jurídica y política en el ámbito fiscal. Véase: PÉREZ AYALA, JOSÉ LUIS. *El Derecho Positivo Tributario entre el*

constitucional, por tres razones: *i)* Un buen gobierno necesita además de impuestos justos; impuestos operativos y financieramente recaudatorios, *ii)* Una imposición no se articula «sólo» para ser justa, sino para servir a los objetivos de la política macroeconómica del ESD; y *iii)* La estructura y aplicación de los impuestos más acabados y más perfectos es altamente compleja, generando la inconstitucionalidad de figuras tributarias inimaginadas. En favor de lo hasta aquí expuesto, el autor reclama la precisión de los principios en soluciones concretas a través de variadas técnicas jurídicas no de pensamiento lógico (inoperante para las técnicas fiscales), sino de la tópica jurídica, entendida como la invención operativa constructiva de argumentos en la búsqueda de soluciones pragmáticas para problemas específicos y cambiantes¹⁶⁵. La evidente necesidad de dotar de contenido los principios del Derecho Tributario, queda expuesta, pero no se ofrece ninguna proposición técnicamente y jurídicamente válida¹⁶⁶, quizás porque el autor cree imposible la formulación de principios axiomáticos llevados a la práctica legislativa¹⁶⁷, por varias razones: *i)* La complejidad, el carácter técnico problemático, aleatorio y hasta contradictorio de la «técnica» fiscal entregada al legislador para interpretar los principios de justicia fiscal, por supuesto, no unívocos, parciales e imperfectos, *ii)* Los obligatorios condicionantes políticos, recaudatorios y de prevención del fraude fiscal a las construcciones técnicas fiscales, *iii)* La diversidad casuística real que supera los efectos económicos previsibles, alterando los criterios

iusnaturalismo y el constructivismo jurídico.¿ Una antítesis insalvable?. [Autor del capítulo] PÉREZ, MARIANO ALONSO. et al. [ed.] González Delgado, José Ángel. *Responsa iurisperitorum digesta*. Primera. Salamanca : España, 2004, Vol. V, pág., 222.

¹⁶⁵ Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. *Algunos problemas interpretativos del art. 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*. Primera. Madrid: Thomson Reuters, 2008. págs., 37-46. ISBN:9788447029266.

¹⁶⁶ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS., en el mismo texto plantea una especie de fórmula para determinar la capacidad de contribuir de las personas físicas al IRF en España; pero claramente no logra su cometido no porque ello sea imposible, sino en razón de que pese a que el autor muestra elementos jurídicos relevantes no es suficiente la extensión analítica dada la complejidad del principio.

¹⁶⁷ DE AYALA, afirma (con lo que se concuerda plenamente) las normas tributarias se promulgan para su aplicación a hechos, fenómenos o situaciones de carácter masivo, que albergan diversidad casuística. que son de difícil predicción Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS., *Op.Cit.*, pág., 68. Sin embargo, contrario al autor se cree que procurar la construcción de categorías jurídicas que de algún modo llenen de contenido los principios constitucionales tributarios no es un salto al vacío, sino una tarea (pese a lo difícil que puede resultar) que se debe emprender con la mayor rigurosidad posible, pues ello sin duda alguna impregnará de mayor certeza y seguridad jurídica al ST acotando de manera directa la discrecionalidad judicial.

establecidos y el orden de reparto, iv) Incapacidad técnica para definir «tarifas justas» impositivas¹⁶⁸.

Si bien es cierto PÉREZ DE AYALA, es certero en su visión problematizadora de la justicia tributaria constitucional, es menester realizar algunas consideraciones al respecto. En principio se coincide con la necesidad de dotar de contenido los principios, pero se tiene el convencimiento de que ello es posible y no un salto al vacío. No se desconoce que la técnica fiscal hasta ahora desarrollada ha resultado enmarañada, problemática y en ocasiones hasta discordante para el legislador, hechos que en efecto han derivado en criterios de interpretación dispares que podrían ser juzgados como imperfectos; pero indiscutiblemente hoy existe una técnica fiscal que se ha construido y perfeccionado paulatinamente, otrora inexistente; por tanto, no es posible renunciar a tan fundamental tarea. Por otra parte, los condicionantes políticos, económicos y recaudatorios inmersos en la técnica fiscal no deben ser vistos como una “trabazón”, *a contrario sensu*, es la armonización de los factores del contexto, su inclusión y no su omisión lo que realmente permitirá cimentar una técnica fiscal lo más idónea posible. En cuanto a casos jurídico-tributarios y su diversidad, la afirmación es incontrovertible, pero es del mismo análisis casuístico que se desprenden los elementos para establecer los criterios de asignación y reparto de la carga tributaria de la manera más idónea y justa, camino que aún está por recorrer porque el dogmatismo jurídico (hasta ahora trabajado) ha quedado en deuda al respecto. Finalmente declararse en incapacidad técnica para determinar tarifas impositivas justas, es una negación a la razón de ser del Derecho Tributario, más aún, del Derecho mismo, pues debe recordarse el origen, objetivo y funciones que fundamentan su existencia, trabajar por el establecimiento de tarifas impositivas más idóneas y equilibradas es una tarea propia de los Estados, pues si ello no fuese así claramente estaríamos ante un sistema fiscal inadmisibile y contrario a Derecho.

Para FERNÁNDEZ JUNQUERA, tres han sido los principios nucleares que dan esencia y forma al tributo: *Capacidad contributiva, generalidad tributaria y reserva de ley*. De éstos se desprenden principios complementarios que perfeccionan el contenido ajustándolos a la situación actual, entre ellos: *la generalidad, capacidad contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad*, aunado a ellos aparecen criterios orientadores como el de eficiencia económica, todos conjuntamente están llamados a configurar un ST justo, sin embargo resalta

¹⁶⁸ Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS., *Op.Cit.*, pág., 69.

la importancia que ORTEGA le otorga al principio de proporcionalidad, pues además de los principios mencionados la construcción de justicia debe hacerse en entendimiento del principio de proporcionalidad, la usencia de éste principio en cualquier norma tributaria puede conllevar a la injusticia del sistema¹⁶⁹. CASADO OLLERO va más allá, advierte que la justicia de un sistema impositivo no se predica de las piezas del sistema, es necesario entender el conjunto de relaciones fiscales de la realidad circundante «*fisco - contribuyente*», por tanto, hablar de justicia sin considerarlo sería inútil¹⁷⁰. En este sentido la interpretación de los principios tributarios y el contenido que a ellos se les quiera otorgar, claramente debe ser resultado de un estudio detallado que comprenda la estructura del sistema «conjunto normativo», las piezas que lo componen «impuestos», el contexto «entorno político, económico y jurídico», relaciones subyacentes «fisco- contribuyente» y resultados «estudios posteriores», sólo en esta lectura es válido pronunciarse respecto de la justicia tributaria, de lo contrario nada se habrá dicho.

GARCÍA NOVOA, en un análisis de la concepción actual de los principios tributarios que configuran un ST justo, hace un recorrido desde el Derecho europeo y su aplicación en los tribunales latinoamericanos, entre ellos: *i) La tipicidad*, abstracción jurídica fuertemente vinculada con la certeza del Derecho determinando de forma unívoca los deberes fiscales, el contribuyente podrá previsiblemente hacer, no hacer o dar; *ii) Neutralidad*, principio de origen económico cuyo objetivo es que la imposición no debe modificar en nada la situación económica financiera relativa al contribuyente; *iii) Practicabilidad*, este principio es una consecuencia de la tipificación implicando la contemplación de una multiplicidad de situaciones diferentes y practicables que han de ir de la mano con la simplicidad del ST; *iii) No discriminación por razón de la nacionalidad*, obedece a la configuración de una serie de libertades en pro de la circulación y libre flujo de los factores de producción garantizados a través de una serie de tratados orientados a evitar la doble imposición y la armonización de los tributos transnacionales *iv) Quien contamina paga*, de clara orientación económica, legitima al poder público para la protección del medio ambiente a través de la internalización

¹⁶⁹ Véase: FERNÁNDEZ, JUNQUERA MANUELA. El valor de la justicia en el mundo preceloso de las leyes tributarias. *Nueva Fiscalidad*, 2, Madrid: 2014, Dykinson, Vol. 2, págs., 43-47. ISSN: 6960173.

¹⁷⁰ Véase: CASADO OLLERO, GABRIEL. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II) *El contenido constitucional de la capacidad económica.. Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*. 34, Madrid: s.n., 1982, págs., 185-199. ISSN: 02108453.

de las des economías externas derivadas de las economías productivas, generalmente conocidas como costos sociales, dicho de otro modo, la exigencia de una prestación coactiva a quien en desarrollo de una actividad productiva, contamina y por tanto acarrea costos sociales v) *Seguridad jurídica*, ésta se entiende como seguridad en el Derecho, representado en la *previsibilidad*, es decir el Derecho a exigir la seguridad de orientación, calculabilidad y seguridad de realización. Ello demanda que la norma jurídica exista, sea previa, se conozca y tenga vocación de permanencia; vi) *Orden sancionador*, arquetipo de normas jurídicas que sancionan el incumplimiento del deber de contribuir, el arquetipo de éstas normas puede ser de orden penal o administrativo, el Derecho Tributario a de preferir las segundas en razón de su naturaleza como tutelador del bienes, para el caso «el crédito tributario», así el legislativo a de dejar previa y claramente una serie de conductas que pongan en riesgo el crédito tributario¹⁷¹.

Uno de los principios que analiza GARCÍA NOVOA, como constituyente de un ST, en la actualidad es el *principio de proporcionalidad*, que a consideración del autor se deriva de los principios de tipicidad y legalidad. Desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), está ligado con la interdicción de la arbitrariedad desde la relación ponderada de los medios empleados al fin perseguido, por tanto la proporcionalidad se instituye, en la relación de las limitaciones a la libertad y a la propiedad, como regla objetiva de la razonabilidad; principio así considerado, bajo el cual tribunales latinoamericanos y europeos han dado solución al conflictos jurídicos de carácter tributario¹⁷², sin embargo esta visión del principio de proporcionalidad resulta bastante restringida a efectos de su origen y alcance.

Por su parte RODRÍGUEZ BEREIJO, en un examen de los principios constitucionales de carácter tributario del Derecho español, dispuestos en el artículo 31 CE, encuentra que el deber de contribuir es un deber social conectado lógica e ideológicamente con el Estado Social y Democrático de Derecho (ESDD), por tanto es esencial para la existencia y funcionamiento del mismo como comunidad organizada, sin embargo pese a la relevancia

¹⁷¹ Véase: GARCÍA NOVOA, CÉSAR. La concepción actual de los derechos tributarios. [ed.] Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares. [trad.] Juan Carlos Panez Solórzano. *Derecho Tributario (tópicos contemporáneos)*. En homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho. Primera. Lima: Grijley, 2011, págs., 101-175.

¹⁷² *Ibíd.*, págs., 129-143.

que le otorga la Constitución al deber de contribuir, éste tiene un carácter abstracto, inespecífico y general, desvinculado de situaciones concretas, que para precisarse necesitan de la intervención del legislador o la administración¹⁷³. Desde éste planteamiento se reitera lo sostenido a lo largo de éste capítulo, la necesidad de concretar un contenido de la justicia como principio vinculante, que llama a los demás principios de carácter tributario, dotándolos de sentido y conminándolos a su materialización; pues la misma situación que se presenta con el carácter constitucional de los principios tributarios en el ordenamiento jurídico español, se presenta en Colombia.

Continuando con el estudio de los principios tributarios de carácter constitucional que imprimen justicia al sistema, RODRÍGUEZ BEREIJO encuentra en el principio de capacidad económica un margen más estrecho para el legislador, en tanto es fundamento de legitimidad del tributo, medida y el límite máximo de lo justo, así: “Se debe porque se tiene capacidad económica y se debe según la capacidad que se tiene”¹⁷⁴, por tanto la capacidad económica, la igualdad y la justicia están íntimamente ligados, pues un problema de igualdad será un problema de justicia. Pero como se ha mencionado, la realización de la igualdad no se determina con una forma matemática, ésta como principio demanda una diferenciación positiva que se concreta en la desigualdad derivada de las condiciones particulares de las personas y su entorno real, así la igualdad como representación de la justicia ha de expresarse en un trato desigual para los desiguales e igual para los iguales.

Un ST justo exige una estructura lógica, coherente y racional¹⁷⁵, que busque la riqueza donde se encuentre para imponerle una carga tributaria proporcionada dentro de los estrictos y precisos límites de lo jurídicamente viable y lo materialmente posible, extrayendo los recursos necesarios para la financiación de las demandas sociales propias del ESD; por tanto un impuesto encontrará un límite en la esfera de los derechos personales o fundamentales, no podrá so pena de la realización del ESD, confiscar el patrimonio, obstruyendo la libertad de empresa y deteriorando las condiciones anteriores a la imposición. Desde aquí la justicia como principio, verá su materialización en la imposición objetivada desde la capacidad de

¹⁷³ Véase: BEREIJO, RODRÍGUEZ ÁLVARO. Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 2005. s.n, 13, págs., 235-236. ISSN: 1575720X

¹⁷⁴ *Ibíd.*, pág., 237.

¹⁷⁵ *Ibíd.*, pág., 239.

dar, razonada y proporcionada. En este sentido ANTONIA AGULLÓ en consideración de la función del ideal de justicia en referencia a los demás principios tributarios, en tanto y en cuanto un valor al cual deben adscribirse, medirse y articularse¹⁷⁶.

Para GARCÍA DORADO, hablar de justicia tributaria es remitirse al origen de los deberes constitucionales, y ellos se deben buscar en la Declaración francesa de 1789, pues desde allí se recogen y promulgan una serie de deberes y principios éticos. Expone como la naturaleza jurídica del contenido de la Constitución se ha discutido desde diversas doctrinas, negándola o reconociéndola. Explica, que en España por ejemplo, la juridicidad de los preceptos constitucionales se cimienta en sentencias del Tribunal Supremo STS 0505/1980, STS 805/1981 y STS 2712/1982, y en posteriores fallos que fijan la superioridad constitucional, pero aclara que la naturaleza jurídica de los preceptos consignados en la Constitución son relativos a la idea de valor jurídico, lo que ha suscitado discusiones de vieja data sobre la generalidad de los deberes constitucionales como una obligación y su especificidad a través de leyes. En este sentido, en razón de la heterogeneidad de las normas contenidas en la Constitución española (CE) lo correcto es predicar que ellas tienen diferente eficacia jurídica. Empero, no es factible desconocer que la exigencia de los deberes constitucionales se cimienta en el principio de solidaridad que debe gobernar un sistema democrático. Solo de este modo, un deber constitucional tiene carácter vinculante para los poderes públicos, es un mandato para el legislador, legitimando la intervención de los poderes públicos en el ámbito de las relaciones sociales e incluso la esfera individual¹⁷⁷, efectos que pueden derivarse de un impuesto.

PONT MESTRES, considera la justicia como un tema actual y prioritario de Derecho Tributario en aras de armonizar el «*deber ser normativo*» y el «*deber ser posible*» con las aspiraciones sociales¹⁷⁸. En dirección al planteamiento de SAINZ DE BUJANDA, reconoce que la distribución de la carga tributaria no se ha cimentado en el criterio de justicia, pero pese a

¹⁷⁶ Véase: AGULLÓ AGÜERO, ANTONIA. Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 1982, 36, págs., 555-562. ISSN: 02108453.

¹⁷⁷ Véase: GARCÍA DORADO, FRANCISCO. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. [ed.] Dykinson. Madrid : Dykinson, 2003. págs., 1-52. ISBN: 8481559199.

¹⁷⁸ Véase: PONT MESTRES, MAGÍN. La justicia tributaria y su formulación constitucional. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Madrid: s.n., España, 31, págs., 365-404. ISSN: 0210-8453.

ello, no existe, ni existirá una renuncia formal a tal pretensión, en la medida que el sentimiento de justicia es inherente a la naturaleza humana (sin anclarse en la defensa exclusiva del fundamento psicológico) es la primera fuente motivadora del desarrollo del Derecho. Los principios de justicia se recogen en la Constitución limitando la normatividad en dos sentidos *formal y material*¹⁷⁹, pero estos no son meras enunciaciones, sino que trascienden al mundo normativo y aplicativo, entre ellos: *i) El principio de generalidad*¹⁸⁰, con raíz en la concepción del ESD, cuyo entendimiento se da conjuntamente con el principio de capacidad económica, gravando las manifestaciones de riqueza equiparablemente, sin exenciones subjetivas o excepciones que desconozcan la capacidad contributiva, *ii) El principio de igualdad*¹⁸¹, expresión lógica del valor de justicia. Complejo y de difícil definición, impone el trato igual a todos los contribuyentes en consideración de las desigualdades cualitativas y cuantitativas, *iii) Capacidad económica o contributiva*, ambas relacionadas con la distribución de los tributos de idéntica significación y contenido. La capacidad contributiva es el sustrato de la capacidad económica, es así, una aptitud o una potencialidad en abstracto y puede ser: absoluta, relativa o específica¹⁸²; y *iv) Principio de equidad*, objetivamente se encuentra conectado con la capacidad contributiva subjetiva, es decir la evaluación específica de cada sujeto en términos de la capacidad económica concreta. PONT pese a que reconoce que doctrinalmente se ha diferenciado capacidad contributiva de capacidad económica, acoge la tesis de la similitud conceptual y su uso indiferenciado en

¹⁷⁹ La limitación viene dada por un ajuste a las directrices de justicia fiscal. Por un lado, la limitación formal hará referencia a la configuración legislativa, en tanto la limitación material se remitirá a la regulación los elementos cualitativos (estructura) y cuantitativos de la relación tributaria. Véase: PONT MESTRES, M. *Op.Cit.*, pág., 368.

¹⁸⁰ Según PONT MESTRES, es un aspecto subjetivo y objetivo central de la justicia tributaria, en tanto incluye a todos los ciudadanos con capacidad contributiva, e incluye todos los actos, hechos o situaciones como manifiesto de la capacidad contributiva. Véase: *Ibíd.*, págs., 385-386.

¹⁸¹ La igualdad como un principio de la justicia tributaria, penetra en la determinación del tributo, a través de una valoración jurídica de la capacidad económica, estableciendo la magnitud como base imponible normativa que dará como resultado la base imponible concreta o fáctica. Véase: *Ibíd.*, *Op.Cit.*, pág., 386.

¹⁸² Capacidad contributiva absoluta o abstracta para concurrir a los gastos públicos, relativa a la fijación de cada presupuesto objetivo, guía para el establecimiento de la base imponible; específica, adecuación de la capacidad contributiva objetiva a la dimensión subjetiva de la misma. Estas tres dimensiones operan en momentos diferentes: Un primer momento orientado por el principio de generalidad y se orienta a la delimitación jurídica de las manifestaciones de riqueza; un segundo momento guiado por el principio de igualdad y debe terminar con la concreción de la base imponible; y un tercer momento canalizado por el principio de equidad, fijando la alícuota tributaria. Véase: *Ibíd.*, pág., 396 - 397.

razón de su conexión con la distribución de la carga tributaria, planteamiento en el que no se puede coincidir, en la medida que la capacidad económica hace alusión a la medida material y objetiva de la riqueza dejando de lado consideraciones atinentes al sujeto, mientras la capacidad contributiva se inscribe tanto en la dimensión objetiva como en la dimensión subjetiva, por un lado observa los indicadores de riqueza global y por otro los atributos personales del potencial contribuyente en función de su capacidad real de dar o entregar al fisco parte de su riqueza, sin interferir esos mínimos de subsistencia. Así las cosas, si bien ambos términos se usan para concretar un ST más justo, como principios tributarios estarán dotados de un significado y un contenido diferente, tal como se expondrá en el capítulo siguiente.

GONZÁLEZ GARCÍA, recoge en tres planteamientos los rasgos característicos de un tributo y concomitantemente su ajuste al principio tributario de justicia: *i)* Es un instrumento jurídico, que primariamente está pensado y por tanto diseñado para solventar los gastos e inversiones públicas, de tal modo que todo «tributo» que no cumpla con este originario fin no será tal, *ii)* Si *prima facie* el tributo tiene por finalidad sufragar los gastos e inversiones públicas, y esta contribución ha de hacerse con fundamento en los primordiales principios de justicia, entonces la tributación justa debe sustentarse sobre la capacidad económica de las personas llamadas a la contribución, y *iii)* Los tributos pueden ser deseables y convenientemente establecidos para el cumplimiento de otros fines, igualmente protegidos constitucionalmente, en tanto y en cuanto la finalidad de uso no sea contraria o desvirtúe la naturaleza del tributo¹⁸³.

Así, la tributación como un deber constitucional se inspira en los principios de igualdad, libertad, conjuntamente con los principios rectores de la política social y económica que en España se recogen en la «Constitución Económica», los cuales se unen al principio de solidaridad para formar una amalgama sobre la que se configura el «deber» de tributar como requerimiento esencial de la justicia tributaria, que se concreta en otros principios: *generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, y no alcance confiscatorio,*

¹⁸³ Véase: GARCÍA GONZÁLEZ, EUSEBIO. Concepto actual de tributo: Análisis de Jurisprudencia. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, [ed.] Aranzadi. 2, Pamplona: s.n., 1996, pág., 21. ISSN: 11328568.

principios que como ya se mencionó se encuentran consagrados, de igual forma, en la Constitución Política de Colombia.

Es claro que el principio constitucional de justicia tributaria no se exclusiva en el análisis de los principios materiales de la tributación, individualmente considerados; contrario a ello el mayor grado deseado y posible se aproxima desde las fronteras de un examen conjunto de los mismos. Una visión interdependiente pero complementaria, es insostenible la vinculación de los principios entre sí; como bien afirma VICENTE DE LA CASA, tal consideración no implica que la inconstitucionalidad de un impuesto se juzgue en razón de la vulneración de todos y cada uno de los principios materiales de la tributación¹⁸⁴, es suficiente con que uno de ellos se vulnere injustificadamente o de manera contraria a los principios generales del Derecho, para que la figura impositiva se declare contraria a los presupuestos constitucionales consagrados en el artículo 31.1 de la CE o el artículo 363 de la CPN en el caso colombiano.

2. EPÍLOGO

Esta sección de la investigación se enmarcó en la orientación y entendimiento de la justicia desde varias perspectivas que permitieran arribar al marco tributario, así:

- La justicia en un marco jurídico general y la pluralidad conceptual. Se partió de la admisión de la tendencia natural del derecho hacia a lo justo, desde la teoría de LARENZ y STAMMLER, tejida sobre consensos y disensos históricos propios a cada tiempo, espacio y sociedad; para posteriormente centrarse de manera general en los postulados teóricos que dan paso o contribuyen de alguna forma a la consolidación de la teoría de la argumentación jurídica y el principio de proporcionalidad de ROBERT ALEXY, evidenciando que se hará uso de esta teoría para la resolución de los casos en el ámbito tributario, en la medida que se cree clara y adecuada para relacionar las normas aplicables y las circunstancias fácticas de cada caso en concreto,

¹⁸⁴ Véase: VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria*, [ed.] Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales [IEF]., Madrid: 2012, 144, págs., 149-175. ISSN: 02102919.

adicionando cómo la teoría ha sido aplicada para dar solución jurídica en los diferentes tribunales de países de América Latina, Centro América y Europa, resaltando su uso en Colombia tanto por la Consejo de Estado como por la Corte Constitucional.

Los abordajes teóricos comienzan por L.A. HART, filósofo jurídico del positivismo excluyente, esbozando su visión de justicia como un equilibrio o proporcionalidad de acuerdo a la regla de semejanzas y diferencias, donde *justo* o *injusto* pueden equipararse como equitativo o inequitativo que no dependerá del concepto de bueno o malo, sino del criterio de relevancia, por ejemplo en un impuesto directo como la renta el criterio relevante será la necesidad, en la medida que como impuesto directo es progresivo y se articula en función de la situación económica del contribuyente. Se continúa con JOHN RAWLS y su aporte a la construcción de la justicia como un principio de índole superior, vínculo y límite para la realización del ser humano, su planteamiento sobre elecciones racionales en casos especialmente difíciles. Posteriormente se da paso a RONALD DWORKIN, quien vincula la moral y el derecho (antecesor y principal puntal de la teoría alexyana) en su concepción de justicia en clave de la teoría kantiana, que supone, el reconocimiento y respeto de un derecho sobre el núcleo de su aceptación mutua y recíproca entre las personas, sin perjuicio de las obligaciones que de este se deriven. Así, la justicia no es sinónimo de legitimidad, aunque la exija, ambas necesitan de un juicio estricto considerando la época y el lugar, escenario en que la justicia se construye como un principio desde la interpretación haciendo observancia de las circunstancias fácticas, soportadas sobre un sistema jurídico compuesto por normas, directrices y principios, suficientes para tomar una única decisión correcta.

Finalmente se emprende con ROBERT ALEXY, y su construcción teórica sobre el eje de los derechos fundamentales, retomando la teoría de DWORKIN y mejorándola con buena parte de los elementos de la teoría de la acción comunicativa de HABERMAS, HARE, TOULMIN Y BAIER. ALEXY, plantea un sistema jurídico abierto, compuesto por reglas y principios; las reglas son ordenes excluyentes que se cumplen o no, mientras los principios son mandatos de optimización en una escala gradual, que dependerá de las circunstancias casuísticas. Su visión de la justicia está mediada por la moral y se

manifiesta en la intensión de corrección del derecho a través de un modelo de distribución y compensación, que podrá concretarse a través de la aplicación del principio de proporcionalidad en sus tres componentes: necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto.

- El principio constitucional de justicia y el principio de proporcionalidad. En este aparte se busca fundamentar la elección de la teoría de Robert Alexy para el análisis y la concreción de la justicia como principio constitucional transferible al Derecho Tributario. Se inicia con la diferenciación de reglas y principios en un sistema jurídico abierto, recogiendo diversas posiciones teóricas para precisar la conceptualización y alcance de los principios. Así, los principios genéricamente tendrán las siguientes características: *i)* Son un mandato abstracto, carentes de supuesto de hecho; por ende, *ii)* El alcance de un principio se derivará del contexto casuístico y en tal sentido prevalecerán, esta situación ocasiona, *iii)* La pluralidad metodológica interpretativa, donde se han, *iv)* Consolidado como categorías del acción o abstención jurídica.

La exposición de la pluralidad jurídico conceptual sobre los principios, unida a la divergencia jurídica sobre justicia, fundamenta la elección de la teoría alexyana, en la medida que establece una relación lógica entre las disposiciones jurídicas y los presupuestos de hecho para cada caso en concreto, a través de la aplicación del principio de proporcionalidad, sus tres elementos y la ley de la ponderación. Proceso que inicia con la determinación de los principios en conflicto, la mensurabilidad de su grado de afectación o no satisfacción, el peso abstracto de cada principio y su peso relativo, finalizando con la carga argumentativa razonable, objetiva y suficiente sobre la prevalencia del principio en colisión y no el opuesto, para otorgar el reconocimiento del derecho a las partes, partes que nunca se pierden de vista porque ellas son fuente de la especificidad del caso examinado.

- Reglas y formas del discurso. En virtud de que la teoría de R. Alexy acude a la argumentación jurídica se exponen las reglas sobre las cuales se construye el discurso argumentativo: *reglas fundamentales*, orientadas por los principios no contradicción, sinceridad, coherencia y universalidad; *reglas de la razón*, enmarcadas en la regla

general de fundamentación, igualdad de derechos, universalidad y no coerción; *reglas sobre la carga de la carga de la argumentación* de carácter técnico; *formas de los argumentos*, que vinculan los hechos, la regla y la consecuencia jurídica; *reglas de fundamentación* delimitantes del discurso; *reglas de transición* derivadas de cada problema. Todas estas reglas posibilitan un discurso incluyente, participativo y equilibrado para entregar las razones jurídicas objetivas y prácticas en favor de la decisión tomada; con la declaración expresa de que seguir las reglas del discurso no son una garantía de llegar a consensos absolutos, definitivos e irrevocables; sin embargo, sí es la mejor forma de fomentar el diálogo jurídico.

- La ley de la ponderación y la fórmula del peso. Esta sección se orienta al conocimiento de la operación del principio de ponderación y la fórmula del peso propuesta por el profesor Alexy. En esta sección se expone como el principio de proporcionalidad y la ley de la ponderación conectan los juicios jurídicos en función de la lógica aritmética, buscando calibrar el grado de afectación, satisfacción o no satisfacción de los principios colisionados, haciendo uso de una curiosa escala métrica en tres grados *i) Grave (g)*, *ii) Medio (m)* y *iii) Leve (l)* con asignación numérica de 1 a 3 como expresión factorial, que reemplazados en la fórmula pueden generar tres posibles resultados: *i) Positivo*, *ii) Negativo*, *iii) Neutro (empate)*, indicando cual será el principio satisfecho y cual el principio afectado o restringido. Este es el escenario sobre el cual serán sometidos a examen los casos de colisión de principios, para arribar a la decisión más justa bajo la teoría alexyana. Dejando claro que existe un distanciamiento sobre la formulación matemática del Derecho, más se reconoce su validez como un certero indicador para lograr un mayor grado de justicia.
- La justicia como principio jurídico superior. Acápite genérico sobre la justicia como principio de mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico, ordenando y vinculando los demás principios jurídicos, sobre el cual se calibrarán los principios materiales de tributación.

- La superioridad del principio de justicia en la Constitución. Aparte, que inicia con el reconocimiento de Colombia como un Estado Social de Derecho y consecuentemente como un Estado Constitucional de Derecho, lo que significa que cualquier ejercicio jurídico deberá enmarcarse en el texto constitucional, mandato consignado *como excepción de constitucionalidad* en el artículo 4 de la Carta Política.

Aquí se expone, como la justicia no existe porque es reconocida en la Constitución, más bien, la Constitución es en razón de la justicia, afirmación fundamentada desde la reconocida carga histórica y cultural de la justicia, que ha alentado a cada persona y cada pueblo a proclamar, ordenar, exigir y otorgar derechos.

En este sentido, se continúa con la precisión de las características y funciones de la justicia como principio constitucional en sentido estricto, y para ello se hace un recorrido teórico para concretar su operación no como un principio general del Derecho, sino como un principio de jerarquía constitucional, para luego abordarlo desde el ámbito tributario.

- La justicia como principio constitucional tributario. Recoge desde el Derecho Comparado español la noción de justicia tributaria, desde un inicio concebida como un indesligable vínculo entre el Derecho Financiero, Prespuestario y Tributario, manifiesta en la imposición de tributos justos y una Hacienda responsable, recaudando lo necesario y no gastando en lo innecesario.

Desde la óptica comparada España-Colombia, se hace mención de los principios materiales tributarios que inspiran ambos sistemas, identificando similitudes y diferencias que han originado diverso contenido y alcance en ambos países. Resaltando, que la sistematización y la lógica jurídica sobre la cual se han configurado, estudiado y concretado los principios tributarios en España, es por lejos, más estructurada que en Colombia, situación que se demuestra en el llamado constante del CECOL y la CCCOL de la doctrina y la jurisprudencia española, para fundamentar las decisiones en materia tributaria, como ampliamente se expone en el Capítulo II.

El recorrido permite evidenciar como los principios materiales de tributación en ambas jurisdicciones, son un todo divisible que se conecta y complementa,

constituyéndose en parte y en todo, es decir, son elemento del sistema y un sistema en sí mismo. Ámbito en el cual, el principio de justicia tributaria se ha convertido en el vínculo y el límite que fundamenta su contenido y alcance, demandando su estructuración lógica, coherente y racional, que se manifieste en la distribución de una carga tributaria equitativa, sobre la base del reconocimiento de la *capacidad económica, la capacidad contributiva, la progresividad, la eficiencia, la no confiscatoriedad y la eficiencia*, exigiendo sólo aquello es jurídicamente viable y materialmente posible.

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES: UNA VISIÓN COMPARADA ESAPANA - COLOMBIA

Sumario: 2. Los principios inspiradores del Sistema Tributario, 2.1 En el contexto español, 2.2. En el Contexto colombiano, 2.3. Principio de capacidad económica, 2.3.1. Capacidad económica y capacidad contributiva: Una relación interdependiente y complementaria, 2.3.2. Perfiles para la definición del principio de la capacidad contributiva, 2.3.3. Criterios específicos para la definición de la capacidad contributiva, 2.4. Perfiles para la definición del principio de igualdad tributaria, 2.5. Perfiles generales para la definición del principio de progresividad tributaria, 2.6. Perfiles para la definición del principio de no confiscatoriedad, 2.7. Perfiles para la definición del principio de eficiencia tributaria, 2.8. El Principio de retroactividad tributaria, 3. Epílogo.

Objetivo del capítulo

La justicia como objetivo y fin es fundamento de todo sistema jurídico, es un principio vinculante que impone límites y cohesiona la configuración y operacionalización del mismo, tal como se puede extraer del primer capítulo de ésta investigación. Sin embargo, como se expuso la justicia como principio en abstracto alberga un grado de indeterminación por lo cual se planteó la posibilidad de cerrar las brechas de la imprecisión y encontrar un sendero en la elaboración de reglas o subreglas procedimentales, en lectura de principios tributarios materiales a través del análisis jurídico dogmático del Derecho Comparado, por medio del método inductivo y al amparo de la teoría de la argumentación jurídica de ROBERT ALEXEY, aclarando que existen algunas divergencias en términos de ponderación, que serán explicadas cuando se marque distancia de la postura teórica original¹⁸⁵.

¹⁸⁵ Véase: HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Primera. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998. págs., 24-45. ISBN: 847248548X.

Así, este capítulo se dedicará a recoger los elementos teóricos, doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios tributarios constitucionales materiales en España: *capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad*; y en Colombia: *equidad, eficiencia, progresividad* y por sistematicidad normativa se hace mención del principio de *no retroactividad*¹⁸⁶, aclarando de antemano que no se trata de un principio material de la tributación. El análisis se hará desde las consideraciones conjuntas de los principios tributarios materiales realizadas en ambos países, sin una separación marcada, dado que Colombia (como se mencionó en el Capítulo I) doctrinaria y jurisprudencialmente es por poco un reflejo de las posturas jurídico tributarias de España. Así, paulatinamente observando los elementos comunes y divergentes, se tratará de extraer criterios o categorías jurídicas que proporcionen un contenido a cada principio, para posteriormente retomarlo usándolos en la evaluación de los casos concretos del IRPN en Colombia a la luz de la teoría seleccionada.

¹⁸⁶ El principio de no retroactividad «no» hace parte de los principios tributarios materiales. Este, conjuntamente a otros principios como la confianza legítima, la legalidad, tipicidad y la certeza del derecho, son un todo complementario e interdependiente en la configuración de la seguridad jurídica del ordenamiento. Por ende, la investigación realizará una aproximación genérica de tal principio, sin que ello signifique un desconocimiento de la relevancia del precepto, sino en razón de que el centro de la investigación son los principios constitucionales tributarios materiales, salvo esté reconociendo la significancia de los principios materiales en la configuración y concreción de un ST en las proximidades de la justicia.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES: UNA VISIÓN COMPARADA ESPAÑA-COLOMBIA

2.1. Los principios inspiradores del sistema tributario español

Los principios inspiradores de un ST «racional» de acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, sólo se hallarán cuando sean claramente anunciados los objetivos que persigue el sistema económico, vinculados intrínsecamente con las ideas políticas incoadas por cada pueblo en la Constitución política. La racionalidad del sistema financiero obedecerá a la ponderación de todos los factores inferenciales del sistema (político, económico, jurídico) sujetos a los principios rectores para una óptima aplicación. En consecuencia, no se puede hablar de una racionalidad absoluta o totalizadora, pues cada factor ofrecerá argumentos racionales diversos que pueden ser favorables desde una particular perspectiva, pero no en otra. Para RODRÍGUEZ BEREJO dos son las perspectivas preponderantes, la económica, que permite mayor claridad y sustantividad para la definición de un perfil diferenciador de la segunda, la jurídica¹⁸⁷, BERLIRI, AMORÓS, GONZÁLEZ y PALAO con cierta distancia reconocen la marcada influencia del factor económico en la elaboración del ST español¹⁸⁸.

En efecto, los principios orientadores elegidos por el legislador que dotan de racionalidad la estructura del ST español, se encuentran subordinados a los principios constitucionales. La Constitución de España (CE) de 1978, en su preámbulo proclama y defiende la justicia como principio superior¹⁸⁹, trascendiendo y explicitándose para el campo tributario a través de su artículo 31.1 instaurando el deber de contribuir a los gastos públicos acorde con la *capacidad económica*, cimentada en los principios de *igualdad, progresividad, no confiscatoriedad*, que individual y conjuntamente se fundamentan en la justicia del ST, como un real y verdadero límite por antonomasia.

¹⁸⁷ Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO. *Lecturas sobre sistema tributario español: Derecho Financiero II*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid., 1979. págs., 5-8. ISBN: 8430004580.

¹⁸⁸ Véase: BERLIRI, ANTONIO. *Principios de derecho tributario*. [ed.] FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO, y otros. [trad.] FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. págs., 49-65.

¹⁸⁹ El preámbulo de la CE se ancla en el deseo de establecer justicia, libertad y seguridad, promoviendo la convivencia democrática dentro del marco constitucional y legal acorde con un orden económico y social justo, asegurando la vida en condiciones de calidad y dignidad.

RODRÍGUEZ BEREJO, señala que la Constitución financiera o fiscal se presentan como un instrumento relevante en la conversión y emancipación económica y social en el ESDD, mediante programas de ingresos y gastos orientados a un orden más igualitario y justo, donde los impuestos están llamados a cumplir tanto la función financiadora como la redistributiva, imponiendo una lógica de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos. Universo donde los principios constitucionales de carácter tributario del artículo 31 de la CE, más que un mandato por sí mismo, tienen un carácter esquemático, abstracto, indeterminado y elástico, siendo ante todo, un criterio que justifica el mandato implantando límites en ejercicio de la función positiva o negativa de la cual gozan, concretándose con normas posteriores cuya generalidad es el ajuste, no al cumplimiento del principio sino a la exclusión de aquello que se opone¹⁹⁰. De este modo, contribuyen directamente a la construcción de un marco jurídico seguro, en sus tres dimensiones básicas: *i)* Conocimiento y certeza, *ii)* Confianza institucional, *iii)* Previsibilidad de las consecuencias jurídicas¹⁹¹.

El Tribunal Constitucional Español (TCE), desde los años setenta ha venido planteando que un ST justo en perspectiva de los principios materiales de la tributación¹⁹² se fundamenta en la igualdad y la progresividad, como ejes cohesionadores e inseparables, visión compartida por RODRÍGUEZ BEREJO, quien aclara que la igualdad referida por el TCE trasciende del plano formal al material, admitiendo y conjugando la excepcionalidad que imprime la desigualdad cualitativa, vinculada con la capacidad económica de la cual se deriva la progresividad, cuyos efectos se reflejan en la redistribución de la renta.

De este modo, es completamente necesario el entendimiento de los principios constitucionales tributarios en sede del principio jurídico superior de justicia, considerando las perspectivas prevalentes: la económica y jurídica, tratando de lograr el mayor grado de concreción posible de cada uno de ellos, en aras de garantizar los derechos y deberes del contribuyente dentro del marco de un óptimo deseable de justicia.

Como se expuso de manera extensa en el primer capítulo, no se cree en un concepto unitario o totalizador de justicia tributaria, se confía y pretende justicia tributaria en el mayor

¹⁹⁰ Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española, 100, Madrid: s.n., 1998, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, págs., 593-626. ISSN: 2108453.

¹⁹¹ *Ibíd.*, pág., 599.

¹⁹² Al respecto Véase las siguientes *Sentencias*: 27/1981 de 20 de julio; 134/1996 de 22 de julio; 159/1997 de 02 de octubre, 55/1998 de 16 de marzo, 54/2006 de 27 de febrero.

grado de las posibilidades jurídicas y fácticas a través de la revisión sistemática de cada uno de los principios constitucionales tributarios de carácter material, descomponiéndolos para su posterior evaluación y reconstrucción como criterios jurídicos determinantes a la luz de la teoría de la argumentación jurídica y el principio de ponderación de ROBERT ALEXY.

2.2. Los principios inspiradores del sistema tributario colombiano

La CPC en el artículo 363 ordena los principios constitucionales tributarios que fundamentan el ST en Colombia, así: “El sistema tributario se funda en los principios *de equidad, eficiencia y progresividad*. Las leyes tributarias *no se aplicarán con retroactividad*” [cursiva fuera del texto original]. De este modo, ambos textos constitucionales el español y el colombiano, proclaman los principios tributarios que han de inspirar el ST, pero no los definen.

Son principios carentes de contenido y por tanto indeterminados, que dejan un margen discrecional para el legislador en la configuración y ajuste de la norma tributaria, para el operador jurídico en referencia a su interpretación y aplicación; y para el ciudadano en tanto entiende, acoge y cumple las disposiciones tributarias.

Esta es una de las tantas razones por las cuales, la construcción científica del Derecho Tributario debe propender por el descubrimiento de una interpretación jurídica clara y precisa; diferenciando y corrigiendo las categorías jurídico conceptuales que dan lugar a errores interpretativos, eliminando todo «vicio» de entendimiento jurídico enmarcando la discrecionalidad judicial no dentro límites abstractos, sino dentro de límites concretos conocidos y reconocidos como válidos en la consecución del mayor grado de justicia tributaria deseable y posible. Pero ello, sólo se ve factible si cada uno de esos principios constitucionales tributarios se descomponen como partes de un sistema y como sistema mismo.

Los principios constitucionales tributarios no son islas de un sistema, son elementos intrínsecamente relacionados que a menudo podrán comportarse como variables dependientes o independientes según sean las consideraciones jurídicas y fácticas para cada caso en concreto. Por lo tanto, la claridad y certeza tributaria jurídicamente deseable, se debe edificar desde la coherencia interna y externa de cada principio tributario, como elemento en

sí, en razón de su función y objetivo, y como sistema en términos de la finalidad buscada, que cómo lo ha plantado la doctrina española vr.gr., el profesor RODRÍGUEZ BEREJO deben encontrar un adecuado ajuste a los factores políticos, sociales, económicos y jurídicos. No se vislumbra (no por ahora) otra forma de hacerlo.

Si tal propósito se alcanza, «*dotar de contenido cada principio constitucional tributario*», los beneficios para el legislador, el operador de la justicia y la sociedad en general serán de magnas proporciones. Para el legislador será una carta de navegación definida en unos límites discrecionales determinantes, para el operador de justicia serán categorías jurídicas delineantes del derrotero interpretativo, aminorando directamente los focos de desigualdad e incrementando la legalidad, la certeza y la homogeneidad dentro de la disparidad de los casos, y finalmente para la sociedad, en sede tributaria entregará el mayor grado de justicia fáctica y jurídicamente posible y deseable.

2.3. El principio de capacidad económica y el principio de capacidad contributiva: una relación interdependiente y complementaria

Pese a que el centro del trabajo se enfoca en del Derecho Tributario Comprado España – Colombia, será preciso cuando sea necesario acudir a la jurisprudencia y la doctrina italiana, en la medida que España ha recogido buena parte de sus desarrollos teóricos¹⁹³. Es el caso del principio de capacidad contributiva, consignado en el ordenamiento jurídico italiano en el artículo 53 constitucional, que consagra expeditamente la obligación de contribuir en razón de la capacidad contributiva y la progresividad como criterio inspirador del ST¹⁹⁴. Retomado por España como «principio de capacidad económica» sobre el cual se soporta el deber de contribuir en el ST. Así, pareciera que en ambos países el ST se fundamentará en principio inspirador semejante. Sin embargo, tal afirmación encierra un grado de imprecisión, dado

¹⁹³ La influencia de la doctrina italiana en la configuración del ST español, se demuestra en virtud de las primeras obras traducidas de Derecho Tributario, en rigor son italianas e incluso las obras de la doctrina alemana como la de HANSEN fueron conocidas por traducciones italianas. Véase: BERLIRI, A., *Op.Cit.*, págs., 52-53.

¹⁹⁴ Véase: Cita textual “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. sistema tributario è informato a criteri di progressività*”. Véase: REPUBBLICA ITALIANA. Corte Costituzionale. <http://www.cortecostituzionale.it>. [En línea] 11 de 2009. [Citado el: 03 de 10 de 2016]. Disponible en: <http://www.cortecostituzionale.it/documenti/pubblicazioni/testo-Costituzione.pdf>.

que «capacidad contributiva» como «capacidad económica» son términos conceptual y categóricamente diferentes. Si bien, tanto en el ST italiano como en el español ambos son y operan como principio jurídico de cierre, no son iguales. Sobre ello, existen fuertes disensos teóricos orientados unos a la defensa de su igualdad conceptual y categórica, y otros a su diferenciación; pero cualquiera sea la posición teórica, una y otra, tienen la dificultad en la materialización legislativa y su aplicación generando un grado de inconcreción, suscitándose debates y contradicciones doctrinales de vieja data¹⁹⁵.

El cuestionamiento a plantearse surge naturalmente ¿Qué se debe entender como capacidad contributiva y qué como capacidad económica? GALLEGO PERAGÓN, en tono conciliador afirma que todas las teorías tienen una conclusión común: el principio en uno u otro ordenamiento, es una manifestación de la posesión de la riqueza que se valora socialmente en cada momento histórico por el legislador como sustrato de la imposición¹⁹⁶. Esta visión es parcialmente compartida por PAUNER CHULVI, quien hace uso indistintamente de los términos, acercándose a un contenido del concepto de capacidad económica desde dos perspectivas, por un lado, el ST adaptado a la situación real de los ciudadanos dimensión cualitativa (exenciones) y cuantitativa (progresividad), por el lado de los gastos con una distribución inversa y progresiva de la capacidad, ello fundamentado en el principio contemporáneo de la solidaridad propio del (ESDD) español. Desde la solidaridad define el principio de “capacidad contributiva como capacidad económica cualificada por fines sociales” que se irriga por un prevalente interés colectivo¹⁹⁷. A estas líneas teóricas se une FERREIRO LAPATZA, para quien no hay diferencia, capacidad económica y capacidad contributiva, son así, términos sinónimos que reflejan la capacidad de soportar las cargas económicas derivadas del tributo¹⁹⁸. Por su parte AMATUCCI, usa indistintamente los términos afirmando que el llamado general a la contribución que realiza la CE en el artículo 31.1, se somete a “...una primera condición, es decir, a que responda la capacidad económica y, por

¹⁹⁵ Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS Y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, MIGUEL. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2008. pág., 83. ISBN: 9788493580605.

¹⁹⁶ Véase: GALLEGO PERAGÓN, JOSÉ MANUEL. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003. pág., 84. ISBN: 9788484446842.

¹⁹⁷ Véase: PAUNER CHULVI, CRISTINA. El deber de constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. *Tesis Doctoral*. Jaume, Catellón, España: s.n., 30 de 07 de 2008. pág., 227.

¹⁹⁸ Véase: FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010. págs.,169-184. ISBN: 9788497687188.

tanto a la capacidad contributiva¹⁹⁹ obligación enmarcada en un ST justo informado por dos principios: la igualdad²⁰⁰ sustancial y progresividad, encaminada tanto por la proporción del tributo sustraído como la política de gasto público, la primera en la justa distribución de la carga tributaria y la segunda en la justa reasignación de recursos²⁰¹. Con esta misma orientación VIDAL MARÍN, quien textualmente afirma "...el término capacidad económica empleado por el constituyente español es equivalente al término capacidad contributiva" apoyando su afirmación en tres motivos: *i)* Ambos términos hacen alusión a la misma idea: potencialidad económica de los ciudadanos, *ii)* La doctrina más respetada hace uso indistinto del término, y *iii)* Según la jurisprudencia del TCE, el artículo 31.1, se hace alusión de capacidad contributiva. Sin embargo, de las tres aparentes razones entregadas por VIDAL, sólo una puede juzgarse cercana a una posible justificación, ello en virtud de que en esencia tanto la capacidad económica como la capacidad contributiva tienen por objeto la cuantificación de una carga tributaria razonada y por tanto justa, por lo demás resulta menos que desafortunado inclinarse a creer en algo, por la simple afirmación común de varios autores por muy respetados que ellos sean, en cuanto al argumento final, sería indiscutible si citará puntualmente las decisiones de los tribunales que así lo sustenten, pero eso es algo que obvia el autor en su libro²⁰².

Un segundo enfoque teórico desde la doctrina italiana lo representa MOSCHETTI, para quien el principio de capacidad económica y el principio de capacidad contributiva, no son coincidentes. Si bien, no puede existir capacidad contributiva en ausencia de capacidad

¹⁹⁹ Véase: AMTUCCI, ANDREA. La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales. [aut. libro] ANDREA AMATUCCI, y otros. *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1981, 6, pág., 21.

²⁰⁰ MOSCHETTI, hace alusión al artículo 9.2 CE en la definición de los elementos sustanciales de la igualdad, entendidos estos como las condiciones de libertad e igualdad de cada persona dentro de los grupos sociales de los que hace parte, cuya realidad y efectividad se materializa en la remoción de obstáculos que limiten o impidan su plenitud, posibilitando la participación activa en la reconstrucción del ámbito económico, político, cultural y social, exigencias concordantes con el artículo 10.1CE relativo a esos derechos inviolables e inherentes al libre desarrollo de la personalidad. Véase: MOSCHETTI, FRANCESCO. *El principio de capacidad contributiva*. [ed.] JUAN CALERO GALLEGU y RAFAEL NAVAS VÁZQUEZ. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales [IEF], 1980. págs., 21-22. ISBN: 8471963000.

²⁰¹ *Ibid.*, pág., 24.

²⁰² Véase: VIDAL MARÍN, TOMÁS. *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. C.E.* Valenciana: Tirant lo Blanch, 2003. págs., 67-86,141., ISBN: 8484427501.

económica, ésta última puede presentarse sin ser ella una muestra de la aptitud de contribuir. La capacidad contributiva encierra así, un juicio de valor, orientado a determinar la idoneidad de contribuir como un deber de solidaridad cumpliendo una función de solidaridad política, económica y social. Por tanto capacidad económica y contributiva son conceptualmente diferentes²⁰³.

MOSCHETTI, ve en la capacidad contributiva un principio separado y autónomo del principio de igualdad, rechazarlo confirmaría un vicio de interpretación anulatorio, contrario a la evolución histórica de la doctrina alemana (admitida científicamente como válida) que ha reconocido al principio como un parámetro de juicio a la igualdad. Visto así, el principio de capacidad contributiva es un límite a la discrecionalidad del legislador que se liga con el deber de concurrir con el gasto, no más allá de la capacidad contributiva del sujeto²⁰⁴. En consecuencia, el principio de capacidad contributiva es un rasero para el legislador y la administración pública, propendiendo la tipificación y materialización de justicia en la imposición, interpretado en razón de la capacidad económica.

En la posición teórica diferenciadora de capacidad económica y capacidad contributiva, planteada desde la doctrina italiana, se entiende entonces desde dos perspectivas, como: i) *Límite material*, en cuanto se convierte en la razón de ser de la imposición, y ii) *Límite formal*, por tanto dota de legitimidad cualquier imposición; en consecuencia ante la existencia de capacidad económica del sujeto como potencial contribuyente, «el impuesto será», pero irrefutablemente su medida se tasaré en proporción a la capacidad contributiva individualmente considerada, por tanto no podrá ir más allá de aquello que el sujeto pueda dar sin poner en riesgo su proyecto de vida como persona libre, digna y feliz, principios fundamentales que necesariamente son de arraigo constitucional.

RODRÍGUEZ BEREIJO, en esta línea señala que el TCE ha entendido la capacidad contributiva como una medida del deber de contribuir, que obliga al legislador en la configuración de los tributos a hacer estricta observancia de los indicadores que demuestran

²⁰³ MOSCHETTI, considera que vincular el principio de capacidad contributiva como un deber de solidaridad en cumplimiento de una función social, no se cercena su función garantista contrario a ello es redistribución, la subsistencia de la economía privada para la realización de fines sociales. Véase: MOSCHETTI, F., *El principi....*, Op.Cit., pág., 277.

²⁰⁴ Véase: MOSCHETTI, FRANCESCO. [Trad.] JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO. Orientaciones generales de la capacidad contributiva. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid: 2003, 263, Vol. 53, págs., 513-562. ISSN: 0484-6885.

tal capacidad económica, real o potencial, directa o indirectamente. Así, mismo afirma que un buen análisis de constitucionalidad de un tributo estriba en su naturaleza fiscal, por tanto, un verdadero impuesto siempre buscará gravar la adquisición de una renta y no la contraprestación proporcional al costo de un servicio. En este sentido, el principio de capacidad económica es fundante de la justicia tributaria, pero aclara, no la agota, en virtud de ello el legislador gozará de una discrecionalidad en la configuración legislativa rigurosamente mediada por la satisfacción de los principios y fines sociales públicos, que se proclaman y garantizan en el texto constitucional, desde aquí la justificación de la creación de impuestos con fines extrafiscales²⁰⁵.

Crítico de lo que a su consideración es una supervaloración del principio, LEJEUNE VALCÁRCEL ve en este, una eficacia limitada, aplicable solo a ciertos supuestos jurídicos como una expresión ampliada del principio tributario de igualdad²⁰⁶, en razón de que el impuesto es en sí mismo un instrumento político de orden constitucional que busca realizar estos mismos fines, lo cual elimina la exclusividad del principio de capacidad contributiva como expresión del contenido de justicia tributaria.

A la visión diferenciadora de las categorías conceptuales y las implicaciones interpretativas y aplicativas que de ella se desprenden, se adhiere esta investigación. No en razón de la evolución histórica del principio (sin desconocerlo), sino en consideración, por un lado, de las perspectivas de disparidad de contenido del cual se pretende dotar a cada principio constitucional tributario; y por otro porque se encuentra mayor grado de correspondencia del alcance conceptual con el contexto material sujeto a evaluación para la configuración de una imposición justa. En efecto la capacidad económica, se considera, hace referencia a una medida material y objetiva de la riqueza, obviando la consideración subjetiva o personal, mientras que la capacidad contributiva tiene dos acepciones: *i*) Objetivamente se inscribe en los indicadores de riqueza global, y *ii*) Subjetivamente se debe interpretar como un atributo de la persona, en su calidad de «probable» contribuyente; es una capacidad potencial del sujeto como posible contribuyente, de ceder parte de esa riqueza disponible, sin que ello interfiera en los mínimos personales garantes de una vida digna, libre y plena. Son

²⁰⁵ Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, Á. *Los principios de...*, *Op.Cit.*, págs., 617-618.

²⁰⁶ Véase: LEJEUNE VALCÁRCEL, ERNESTO. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. [aut. libro] ANDREA AMATUCCI, Y OTROS. *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*. Madrid : Editoriales de Derecho Reunidas. Edersa, 1980, pág., 119.

así, conceptualmente diferentes y dan lugar a la configuración de categorías jurídicas distintas.

2.3.1. Perfiles para la definición del principio de la capacidad contributiva

La problemática más acentuada se ha dado en torno a la construcción de los elementos materiales del principio de capacidad contributiva, en tanto los criterios son disímiles inscribiéndose en contextos sociales que mutan con la naturaleza misma de la sociedad y su entendimiento de los valores que en ella se desarrollan. Pese a ello, un análisis más o menos objetivo llega a ciertos acuerdos entre ellos: *i)* La capacidad contributiva debe ser una expresión de la idoneidad para contribuir²⁰⁷, *ii)* La tenencia de riqueza o recursos económicos es uno los indicadores de capacidad contributiva, pero no hace igual a los sujetos²⁰⁸, *iii)* La capacidad contributiva se predica de todos los elementos de la imposición y se decanta en el sujeto sobre quien recae la obligación, *iv)* Deben fijarse unos mínimos y máximos a la capacidad de contribuir²⁰⁹.

Este principio ha sido expuesto por la doctrina científica española, como principio raizal de un ST justo, no el único. HERRERA MOLINA, en un análisis comparativo de la jurisprudencia alemana y española, crítica el abstraccionismo de la doctrina alemana adoptado de algún modo por el TC_E, al reducir la interpretación del principio de capacidad económica a la simple interdicción de la arbitrariedad, obstaculizando su desarrollo y el control de constitucionalidad. Para el autor, el principio visto así, resulta limitante e insuficiente, por tanto este se debe complementar con otros principios que lo doten de materialidad, al amparo de criterios como necesidad de la imposición, la idoneidad de la medida y la ponderación de bienes jurídicos²¹⁰. En este sentido plantea una suerte de encuentro en la doctrina alemana y la española, al señalar que el principio de capacidad económica debe obrar como una medida de la imposición y como criterio orientador del gasto público.

²⁰⁷ Véase: MOSCHETTI, F., *Orientaciones generales...*, *Op.Cit.*, pág., 21.

²⁰⁸ Análisis de la teoría expuesta por PONT MESTRES, quien hace una diferenciación entre *riqueza económica* y *capacidad económica*, como criterio justo en la distribución de la carga tributaria. Véase. GALLEGO PERAGÓN, J.M., *Op.Cit.*, pág., 98

²⁰⁹ Véase: PAUNER CHULVI, C., *Op.Cit.*, págs., 242-243.

²¹⁰ Véase: HERRERA MOLINA, P.M., *Op.Cit.*, págs., 24-41.

El profesor HERRERA MOLINA, esboza algunos rasgos característicos de la jurisprudencia española, entre ellos: *i)* Su evolución no se dio paralelamente al caso alemán, *ii)* La capacidad económica como medida de la igualdad y como elemento de un derecho fundamental, fue así considerada por escasas sentencias del Tribunal entre 1978 y 1996, pero no fueron tenidas en cuenta por fallos posteriores, *iii)* La admisibilidad constitucional del establecimiento de impuestos tanto por el Estado como por las comunidades autónomas, responde más a criterios económicos o sociales para cumplir los fines o interés público garantizados por la Constitución, con la sola existencia de la capacidad económica, *iv)* Las rentas de trabajo admiten deducciones permitiendo que el impuesto recaiga sobre la renta neta del trabajador, constituyéndose ello en la más plena expresión de la justicia tributaria, *v)* Ratifica la libertad de configuración del legislador en el ámbito impositivo, pero resulta contradictorio en el caso de pensiones o prestaciones por incapacidad, en la medida que pueden ser o no sometidas a la imposición, *vi)* El principio de capacidad económica, es flexible al ceder ante cualquier otra argumentación, no se da un control real de ponderación sobre los bienes jurídicos, salvo cuando el legislador va establecer una regulación contradictoria al mismo principio en persecución de fines extrafiscales, y cuando se presenta conflicto de tributación con arreglo a éste principio y la practicabilidad²¹¹.

El profesor HERRERA MOLINA, trata de concretar el principio de capacidad económica y para ello parte de una visión como medida de la igualdad concebido como derecho fundamental. Así, al examinar la estructura de la igualdad, se adhiere a la postura del alemán VON ARNIM, quien propone dos pasos para su definición: *i)* La mayor distinción posible entre los «fines internos»²¹² y «fines externos» del reparto de las cargas y los bienes públicos, y *ii)* El otorgamiento de un valor específico a la igualdad; ello encierra un grado de dificultad mayor, en la medida que siempre existirá un conflicto entre el derecho individual y el colectivo. Seguidamente, sugiere la derivación del contenido material de la igualdad en la concreción del principio de capacidad económica, como una medida; en razón de su procedencia de la actividad financiera pública, pues ella supone la distribución de cargas y

²¹¹ Véase: HERRERA MOLINA, P.M., *Op.Cit.*, págs., 43-47.

²¹² Los fines internos están ligados con la justa medida del reparto de la carga impositiva, por tanto, son de carácter subjetivo e individual, mientras que los fines externos hacen referencia a la correlación del beneficio social o colectivo. Véase: *Ibid.*, pág., 88.

gastos públicos, que será posible determinarse con ajuste a la posición individual frente al interés general²¹³.

Este razonamiento es fundamento de la solidaridad, desde una óptica subjetiva subyacente del carácter social de la naturaleza humana intrínsecamente relacionado con la «solidaridad» en el que estriba el deber de contribuir, elemento constituyente de la propiedad en su función social, hecho que se ratifica en el artículo 128.1 en concordancia con el artículo 33 de la CE. HERRERA MOLINA, se adhiere a la tesis de la ponderación como una manera de dotar de contenido los derechos y principios constitucionales de carácter tributario. Plantea así, el ejemplo de la colisión entre el derecho a la propiedad y el principio del Estado Social, donde ciertos derechos se acotan considerando sus límites inmanentes²¹⁴ o atendiendo directamente al conflicto ponderando de los intereses prevalentes en cada caso²¹⁵.

En términos del principio de capacidad económica, su relación con el deber de contribuir, la propiedad y su función social, claramente se presenta una colisión de derechos y principios -negarlo sería suponer la existencia de un sistema normativo tributario autosuficiente- que en extenso debería contemplar de antemano todos y cada uno de los casos posibles que se pudieran derivar del sometimiento de un «presupuesto base» a un impuesto determinado, lo que en la realidad ha resultado imposible. La pregunta que de aquí se desprende es ¿Cuál es el derecho o principio prevalente en éste tipo de colisiones?, para el caso esbozado HERRERA MOLINA asume la tesis de LEYER, donde el derecho a la propiedad, en cuanto a su uso es un límite inmanente a la imposición, por tanto, el impuesto es una intervención patrimonial y no una intervención al derecho de propiedad. La solución que genéricamente expone el autor se fundamenta en un análisis del deber de contribuir con arreglo a la capacidad económica, desde tres tópicos: *i*) Como estructura dogmática, basada en el derecho a la igualdad, *ii*) Como medida de la contribución individual al sometimiento de gastos e inversión del Estado, y *iii*) Como una derivación del principio de solidaridad y la función social de la propiedad²¹⁶.

²¹³ El autor define el interés general como un conjunto de condiciones y bienes sociales necesarios para el libre y pleno desarrollo de la personalidad, ello en el marco del mandato establecido en el artículo 10.1 de la CE, en concordancia con el artículo 9.2 de la misma. Véase: HERRERA MOLINA, P.M., *Op.Cit.*, pág., 92.

²¹⁴ Límites inmanentes, para el autor estos están dados por la propia naturaleza del derecho que impide fundar la lesión de otros derechos o el interés general. Véase: *Ibíd.*, pág.,97.

²¹⁵ *Ibíd.*, págs., 94-97.

²¹⁶ *Ibíd.*, págs., 99-101.

Sin embargo, el autor no logra construir con claridad los criterios o categorías dogmáticas que doten de contenido la capacidad económica como verdadero límite al deber de contribuir, quizás porque el análisis no deba realizarse de manera aislada sino en diálogo con otros principios del ST, tales como la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad, aceptando de este modo que una visión sistemática demanda un análisis del todo y la suma de sus partes.

Desde un contexto subjetivo y objetivo, HERRERA MOLINA considera que la dogmática constitucional ha caracterizado los derechos fundamentales desde tres elementos: *i*) titularidad, *ii*) vinculación, y *iii*) ámbito de protección, centrándose en ello su ámbito de aplicación. En la titularidad distingue un espacio subjetivo para las personas físicas, quienes deben contribuir con arreglo a la capacidad económica con observancia de la riqueza neta, o las circunstancias personales o familiares, y un ámbito objetivo de la capacidad económica para las personas jurídicas, dada la dependencia de la imposición por la disponibilidad de la riqueza. En el análisis de la vinculación los tres poderes: legislativo, ejecutivo y judicial están obligados a respetar los derechos fundamentales.

SÁNCHEZ SERRANO, alude al principio constitucional de capacidad económica de la CE, como un fundamento aplicable a realidades económicas, configurando como presupuestos de hecho realidades esencialmente económicas, pero que convoca para su cabal interpretación instrumentos técnicos, como la contabilidad o estadística, en estrecha relación con las normas presupuestarias constitucionales que demandan asignación equitativa de recursos públicos, con una programación y ejecución del gasto público eficiente y económico²¹⁷. Sólo así el entendimiento del principio gozaría de legalidad interpretativa, planteamiento que, sin ser determinante en extenso, evidencia parte de los elementos que en el análisis de HERRERA MOLINA de alguna manera escapan en sus postulados teóricos.

Un tanto alejada teóricamente y en unas fronteras más razonadas GALLO, rechazando la inscripción del principio de capacidad contributiva italiano en presupuestos exclusivamente económicos de talante patrimonial, que dejan la determinación al mercado y no al legislador, ello en la medida que los supuestos tributarios se establecerían en términos de aquello que se pudiese cambiar en el mercado, obviando hechos y relaciones carentes de ese contenido «económico-patrimonial», pero que responden a situaciones sociales idóneas para satisfacer

²¹⁷ Véase: SÁNCHEZ SERRANO, LUIS. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997. págs., 120-121. Vol. 1. ISBN: 9788472484849.

una necesidad específica. Sostiene que el principio debe asumirse como un criterio distributivo de la carga pública tanto funcional como de contenido, incluso podrían excluir la «fuerza económica» personal del contribuyente. Esa distribución sería controlable mediante los principios de coherencia y racionalidad establecidos en el artículo 3 y 53 de la Constitución Italiana (CI), posibilitando al legislador resolver la cuestión de quiénes son los sujetos pasivos de una imposición realmente calificados para contribuir, bajo presupuestos de relevancia económica y social, no necesariamente patrimoniales, pero comparables a otras situaciones fiscales relevantes acorde con los criterios distributivos, consistentes, razonables y económicamente mesurables²¹⁸. Esta es una posición más reflexiva y abierta a otras opciones de valuación al vincular el factor social como componente de ponderación por parte del legislador en su propósito de determinar los presupuestos relevantes que cualifican al sujeto como contribuyente, sin embargo es una propuesta abstracta y no ofrece elementos concretos que permitan defender lo planteado, pero se cree aporta a las consideraciones que se retomarán y tratarán de precisar con posterioridad²¹⁹. Por su parte, VÍCTOR UCKMAR también resalta el aporte de la doctrina italiana, señalando: *i*) La obligación tributaria no podría configurarse en ausencia de la capacidad contributiva, y *ii*) Si existe capacidad contributiva, esta es una de las medidas idóneas de recaudación tributaria²²⁰. Ambas afirmaciones y no son aplicables a todas las categorías tributarias, estas *prima facie* son aplicables a los impuestos, no a tasas y contribuciones²²¹.

CASADO OLLERO, considera que el principio de capacidad económica tiene un amplio radio de acción. Por un lado, como criterio instrumental para el logro de fines y valores constitucionales desbordando la órbita tributaria, por otro, como principio propio del ámbito

²¹⁸ Véase: GALLO, FRANCO. *La capacidad contributiva y las razones en su inserción como principio constitucional positivo*. En CIAT. La capacidad contributiva, presupuestos jurídico y fundamento de la tributación. Sicilia: 2000. págs., 25-32. ISBN: 8480080949.

²¹⁹ CASADO OLLERO, GABRIEL. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II) El contenido constitucional de la capacidad económica. *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*. 34, Madrid: s.n., 1982, págs., 185-190. ISSN: 02108453.

²²⁰ UCKMAR, VICTOR. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Segunda. Bogotá: Temis, 2002. pág., 68. ISBN: 9583503746.

²²¹ Es un cuestionamiento común (no de poca monta) al principio de capacidad contributiva como fundamento y medida del reparto de la carga tributaria, su debilidad y hasta inoperatividad en el examen de justeza de los impuestos con fines extrafiscales, pues en algunos casos determinados el principio de capacidad contributiva cede ante el interés público en la determinación del reparto y cuantía de la carga tributaria.

tributario normalmente analizado como presupuesto del tributo, o como factor de perspectiva histórica socio cultural de ordenación impositiva. Por ende, su contenido debería elaborarse sistemáticamente desde los preceptos constitucionales tributarios unidos a los de índole financiero, planteamiento concordante con el de RODRÍGUEZ BEREJO. Pero rescata una diferencia entre el principio visto como fuente o sustrato de la imposición, o como criterio para la contribución. En el primer caso, la capacidad económica habría de entenderse como titularidad de riqueza o la obtención de un beneficio, cuyo contenido jurídico se basaría en la fuerza de la potencialidad económica del sujeto pasivo, lo que lo lleva a plantear un vínculo «natural» con el concepto de tributo, sugiriendo la riqueza como un requisito de la lógica legislativa y el imperativo de justicia, lo que PALAO TABOADA llamó «estructuras lógico objetivas». De aquí se desprenden dos funciones del principio: *i)* Es un mínimo lógico exigible que evita la arbitrariedad o abuso del legislador, *ii)* Es un mandato de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para tributar²²². Consecuentemente se instituyen, como un límite mínimo fuera del alcance impositivo definido desde los derechos económicos y sociales establecidos en la Constitución y un límite máximo prohibiendo los alcances confiscatorios de la imposición. Instaurando así un doble vínculo al legislador, *negativo* al no poder establecer tributos que no respeten el mínimo de subsistencia; vínculo *positivo* en cuanto otorgamiento de poder impositivo para materializar la imposición.

CASADO OLLERO, al amparo de la doctrina italiana de FORTE sostiene que la capacidad contributiva demanda valoraciones desde los ámbitos *social, económico y político*, pues no resulta suficiente determinar que exista un sujeto con fuerza económica para pagar el impuesto, sino que se deben evaluar los efectos posteriores a la detracción impositiva. Al evaluar los tratamientos diferenciados que se pueden configurar a través de las exenciones, afirma acertadamente, que pueden tener justificación jurídica desde otros principios, pero «no» desde aquellos que no respeten los mínimos y máximos que se derivan de la capacidad contributiva, no en razón del principio *per se*, sino por romper el principio de igualdad. Esta consideración implica un control tanto en la estructuración normativa, como el resultado de su aplicación, para lo que realiza tres consideraciones: *i)* La capacidad económica deriva unas exigencias mínimas, operando a través de presupuestos como condición impositiva, que se consideran en la estructuración de la norma y su efectiva aplicación, *ii)* Como postulado

²²² Véase: UCKMAR, VÍCTOR. *Principios comunes...*, *Op.Cit.*, pág., 197.

legitimador del tributo y de cada acto de imposición, por tal razón atendiendo los resultados generados por la norma, y *iii*) Una capacidad que demanda una *aptitud objetiva* indicativa de la potencialidad económica y una *aptitud subjetiva* referente al sujeto sobre quien recae la detracción patrimonial²²³. Lo aquí expuesto, presupone una constatación tanto del presupuesto objetivo de riqueza, como de la aptitud económica del sujeto como potencial contribuyente, respondiendo preguntas tales como: ¿Cuáles son los indicadores de riqueza en el contexto evaluado?²²⁴ ¿Cuál es el costo de los bienes y servicios básicos mínimos, necesarios pero suficientes para la vida en condiciones de calidad y dignidad del sujeto como potencial contribuyente, considerando su núcleo familiar?, o ¿Cuál es la disponibilidad de recursos del sujeto para acudir al llamado de contribuir?

Admitir tales postulados – continuando con el autor- es reconocer que las exigencias del principio de capacidad económica vienen irradiadas desde los derechos fundamentales de *igualdad* y *propiedad*²²⁵, no como un obstáculo al nacimiento de la obligación tributaria, sino como un impedimento a la exigibilidad y realización de la misma. Así, el principio como fuente de la imposición operaría como un condicionante legitimador de cada acto impositivo; sería un filtro en sentido negativo, en la medida que dicha legitimación queda supeditada más allá de la existencia de capacidad económica, a la no contrariedad del principio mismo y de los derechos fundamentales «*igualdad*» y «*propiedad*» jurídicamente tutelados. CASADO OLLERO, alienta al establecimiento de un contenido mínimo de cada principio tributario, aunque este sea de carácter negativo, ya que en muchos casos la eficacia jurídica se puede hallar más claramente no desde lo que el precepto jurídico manda, sino de aquello que prohíbe. Seguidamente considera que las exigencias del principio de capacidad económica no devienen de la enunciación constitucional del artículo 31.1 de CE, sino de la relación de

²²³ Véase: CASADO OLLERO, GABRIEL., *El principio de capacidad...* Op. Cit., págs., 200-205.

²²⁴ Esta pregunta está orientada a encuadrar dentro de la realidad política, económica y social de cada país, los supuestos de renta, bienes o consumo que en ese específico contexto son los indicadores más adecuados de riqueza. Es bien sabido las sustanciales diferencias derivadas de la realidad país, sus valoraciones, objetivas y subjetivas. Al respecto Véase: PIKETTY, THOMAS. *El capital en el siglo XXI*. [trad.] ELIANE CAZENAVE TAPIE ISOARD, y otros. Primera. México: Fondo de Cultura Económica [FCE], 2014. págs., 476-488. ISBN: 9786071624642.

²²⁵ El ejercicio del poder impositivo puede lesionar de manera directa estos dos derechos fundamentales. El establecimiento de cualquier trato preferente exención, descuento, deducción tributaria *prima facie* quebranta el principio de igualdad, artículo 14 de CE; el derecho a la propiedad se ve afectada cuando la imposición va más allá de los mínimos de subsistencia o tiene un carácter claramente confiscatorio.

éste con otros principios constitucionales, llenándose su significado sólo con una evaluación conjunta que lo examine como: *i*) Modo de distribución de la carga tributaria, y *ii*) Razón determinante y justificación al tributo y su cuantía, labor que se facilita (y así se cree) con la diferenciación de figuras tributarias contributivas y retributivas, distinción – concluye el autor- que configura tres situaciones jurídicamente relevantes (de las cuáles se rescatan dos, para efectos de las pretensiones investigativas): *i*) La capacidad económica es vinculante para cualquier estructura contributiva «impuesto», de existir excepciones su justificación se soportará en otros principios constitucionales igualmente válidos, *ii*) Estructuras retributivas o conmutativas «tasas», «contribuciones» no cumplen imperativamente con el principio de capacidad económica, su inspiración *prima facie* es el principio de igualdad, sin que ello tenga carácter anulatorio del principio²²⁶.

GONZÁLEZ GARCÍA, igualmente reconoce una doble función del principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de la imposición; pero señala que el Derecho español se ha alejado de la especificidad del principio en términos de la igualdad tributaria. Así, conjuntamente el principio de capacidad contributiva debe fundamentar la obligación de contribuir, a la vez que debe servir de medida justa de la imposición cómo expresión de la igualdad formal y material, como parte del sustrato de justicia, sin agotarla. Recuerda, que el principio de justicia no es exclusivo del principio de capacidad económica y el reparto de las cargas públicas²²⁷, planteamiento ajustado a lo expuesto en el capítulo precedente en referencia a la doble función de los impuestos, *financiera* y *redistributiva*, no de otro modo cuando el determinante no sea la recaudación, sino otro objetivo igualmente digno de protección se debe realizar otro tipo de interpretación «ponderación de bienes jurídicos» a la luz de principios como la igualdad, la progresividad y capacidad económica conjuntamente considerados, este puede sugerirse como el mejor camino metodológico para la concreción del principio de justicia en un ST en específico.

MOSCHETTI, logra una aproximación más completa al contenido de la capacidad contributiva, defendiendo una referencia necesaria entre la capacidad económica y la

²²⁶ Véase: CASADO OLLERO, GABRIEL., *El principio de capacidad...* Op. Cit., págs., 230-240.

²²⁷ Véase: GONZÁLEZ G, EUSEBIO. Los tributos extrafiscales en el Derecho español. [aut. libro] CARMEN BANACLOCHE PALAO, y otros. *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: Wolters Kluwer España S.A, 2008, págs., 603-615. ISBN: 9788497259385.

potencia económica global, en razón de que la situación económica del sujeto no se evidencia en un hecho único, afirmación que hoy resulta más que demostrada en la observación genérica de la persona en su entorno. Desde esta perspectiva, sostiene que la justa medida de la riqueza en referencia a la contribución del sujeto a los gastos públicos debe gravar todos los indicativos de riqueza²²⁸.

Para ello, se plantea un cuestionamiento ¿Cuáles son los hechos indicativos de riqueza?, ¿aquellos que deberían someterse a un impuesto determinado? La respuesta la extrae situándose en el campo económico, sustrayendo algunos factores, entre ellos: *i*) Renta global, *ii*) Patrimonio neto, *iii*) Gasto global, *iv*) Incrementos patrimoniales, y *v*) Incrementos de valor en el patrimonio; hechos que conjuntamente dan cuenta de la situación económica global del sujeto, sin realizar la errada distinción entre índices directos e indirectos²²⁹. La capacidad contributiva, vista así, se manifiesta directamente en el gasto global, presumiendo que quien tiene para su propio bienestar personal demuestra que puede contribuir a las necesidades colectivas (afirmación de la que se marca distancia como se señalará razonadamente más adelante), haciendo prescindible la referencia indirecta de la fuente del gasto. En tal virtud, el principio de capacidad contributiva se convierte en una aptitud global, revelándose a través de índices parciales, que son expresiones directas de cierta disponibilidad económica limitada e indirecta de la disponibilidad económica global. En consecuencia, la comprensión de un ST vinculado por el principio de capacidad económica debe realizar el análisis de cada una de las imposiciones que recaigan sobre tales índices, manifiestos preferentemente (de acuerdo a los índices) en impuestos que recaen en las personas físicas, tales como renta global, patrimonio global, gasto global, adicionando el impuesto a las personas jurídicas o asimiladas; de no ser así, cualquier confusión de los factores llevaría a lagunas jurídicas en la tributación²³⁰.

Continuando con el autor, expone acertadamente, que para que el concurso de gastos públicos se adecue a la capacidad contributiva, debe recaer el gravamen según los indicadores

²²⁸ Véase: MOSCHETTI, F., *Orientaciones generales...*, *Op.Cit.*, págs., 259-260.

²²⁹ MOSCHETTI, considera errada tal distinción en razón del presupuesto implícito de identificación de la capacidad contributiva con el de renta y patrimonio, que no son más que manifestaciones parciales a imperfectas, pues tal consideración se fundamenta en un sistema impositivo con una limitada gama de imposiciones ya sobre la renta o sobre el patrimonio, distando de una realidad que impone gravámenes sobre otro tipo de actividades y transacciones. Véase: *Ibid.*, pág., 261.

²³⁰ *Ibid.*, págs., 59-265.

de riqueza señalados, pero considerando la situación personal y familiar del contribuyente. Ello, lo lleva a una diferenciación entre el carácter objetivo y subjetivo del principio de capacidad económica, el primero se define desde la representación material de los «haberes» del contribuyente, el segundo se enfoca y concreta desde el análisis cualitativo, como una real aptitud personal, un atributo del contribuyente, pasando a distintos criterios distributivos desde un plano en la imposición real a uno personal. La consecuencia directa de tal enfoque, exige que, en aras de la justicia tributaria, en primer lugar, se consideren esos recursos necesarios para la subsistencia personal y familiar por fuera del alcance de la imposición, en segundo se repare sobre los gastos y elementos pasivos que afecten la situación del contribuyente, pese a no tener relación con la producción de renta. Presupuestos subjetivos que resultan más claros y aplicables para impuestos directos como el impuesto de renta, muy útiles al enfoque de esta investigación; pero son problemáticos para los impuestos indirectos como el consumo²³¹.

MONSCHETTI dota de cierto contenido al principio de capacidad contributiva desde la exención de un mínimo vital, extrayendo tres consecuencias en materia tributaria: *i)* La retribución apenas suficiente nunca podrá estar al alcance del impuesto, *ii)* El mínimo exento es aquel necesario para la existencia digna y libre, por tanto no es sinónimo de mínimo vital, y *iii)* La exigencia de la consideración de la carga familiar para el establecimiento del impuesto, en virtud de que las necesidades son tanto personales como familiares. Estas consideraciones son de vital importancia y cumplen un rol orientador para que el operador de justicia, logre en sus providencias un mayor grado de equidad y justicia en las decisiones.

No obstante, quizás su mayor aporte se centra en la claridad de sus argumentos en defensa del principio de capacidad contributiva como una medida idónea para la concurrencia de los gastos públicos, con fundamento en las exigencias económicas y sociales constitucionalizadas. La premisa principal de su postulado, la solidaridad connatural subyacente en el principio de capacidad contributiva, permite deslindar claramente el concepto de capacidad económica como una variable cualificada por el deber de solidaridad orientado y caracterizado por un interés colectivo. Sin embargo, el afirmar que se debe quitar la riqueza a la persona no sólo en cuanto parezca soportable, sino cuando parezca oportuno en favor de las necesidades públicas, lo lleva a una debilidad teórica, en la medida que con

²³¹ Véase: MOSCHETTI, F., *Orientaciones generales...*, *Op.Cit.*, pág., 266.

fundamento en el interés público sostiene que es legítimo la disminución o aumento de cualquier imposición, y ello no solo se encuentra justificado por la capacidad económica, sino por interés colectivo del ámbito económico o social. La fragilidad de su premisa gravita en la supremacía casi absoluta del interés general sobre el individual y la ausencia de razonamientos argumentativos que aclaren cómo conciliar el interés colectivo con el individual, o cuándo y en qué medida el interés individual sucumbe ante el interés público.

Si bien MOSCHETTI, propone algunos ejemplos, como la limitación del consumo con un mayor gravamen en favor de la salud pública, o la exención de un gravamen de una fuente patrimonial por razones de orden económico acorde con los principios constitucionales, no ofrece argumentos claros, concretos y razonados que demuestren de manera racional la coherencia lógica e indiscutible del principio de solidaridad como fuente de la supremacía absoluta del interés colectivo sobre el individual. RODRÍGUEZ BEREIJO, con una postura más cerrada hacia el ámbito financiero y económico, advierte en el principio de capacidad económica del artículo 31.2. CE, que genéricamente es un «derecho» de cualquier ciudadano en calidad de contribuyente, en consecuencia se habla de un límite material al deber de contribuir, pero ello no legitima de ningún modo el no pago de impuestos como «derecho» en razón del desacuerdo del ciudadano con las políticas presupuestarias de gasto e inversión del Estado²³², pues para el autor no existe en España posibilidad de derivar una objeción constitucional al deber de contribuir en razón de tal disenso. Las discrepancias que se susciten en tal sentido, deben y son competencia de los tribunales de control constitucional.

Sin embargo, RODRÍGUEZ BEREIJO en un análisis de parte de la jurisprudencia del TCE, señala el rompimiento de los estudios científicos sobre la naturaleza de la obligación jurídico tributaria al fundamentarla en una relación de «poder – sujeción» del Estado al ciudadano, del cual marca trecho negando toda sujeción pasiva del contribuyente, al otorgarle a los deberes constitucionales una función individualizadora de intereses específicos de una comunidad social sólo en razón de su explícita manifestación legislativa. La concreción de esos deberes, por tanto, estará mediada por el alcance que el legislador en su discrecionalidad le otorgue, si ellos están como un mero perfil constitucional, abstractos y carentes de

²³² Véase: RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. El deber de contribuir como un deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, 125, Madrid: s.n., Vol. 5, págs., 5-40. ISSN: 02108453.

contenido, desde aquí la validez de cualquier esfuerzo investigativo orientado a tal concreción²³³. En este sentido PALAO TABOADA, advierte que el principio de capacidad contributiva desde la perspectiva netamente jurídica tiene una función relativamente modesta como límite al legislador, en la medida que desempeña una función negativa de resistencia al poder. No niega la importancia de que los impuestos se obtengan acorde con la capacidad contributiva real de los ciudadanos, pero ve en tal principio una guía orientadora que se despliega en el campo político no el jurídico, criticando que en muchos ordenamientos jurídicos su invocación es retórica en el diseño de la política fiscal.

VICENTE DE LA CASA, considera que el principio de capacidad económica es la base del ST, inspirador de los principios de generalidad e igualdad, complementado por el principio de progresividad, de suerte que en ambos casos su límite está fincado en el principio de no confiscatoriedad. Sin embargo, ello no demanda una vulneración conjunta de los principios para que un impuesto sea inconstitucional, la infracción de uno de ellos sería suficiente. Agrega igualmente, que defender que la valoración de los principios debe hacerse a todo el ST en conjunto, es una posición demasiado estricta y restrictiva por lo cual resulta más ajustada la consideración del cumplimiento de los principios en cada imposición²³⁴, razonamiento que se cree ajustado a la lógica del funcionamiento fiscal tal cual se presenta hoy. En esta dirección CALVO ORTEGA, para quien el principio de capacidad económica indica que solo pueden ser gravados la renta, el patrimonio o el consumo que manifiestan una aptitud de «*hacer*» ante el pago de la obligación impositiva dineraria con independencia negocial o la relación prestación-contraprestación, operando como una interdicción en la doble imposición y una justificación de la progresividad de los impuestos²³⁵. Pero, su mayor

²³³ Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, Á., *Op.Cit.*, pág., 10.

²³⁴ Véase: VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE. Los Principios Tributarios del Artículo 31.1 de la Constitución y la Concurrencia de Tributos. *Revista de Información Fiscal*, [ed.] *Lex Nova*. Madrid: 2012, Thomson Reuters, pág., 41. ISSN: 15764133.

²³⁵ Al respecto recientemente el TCE en el examen de constitucionalidad de la Norma Foral 16/1989 referida al aumento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzko, señala que no es cierto que la capacidad económica solo pueda juzgarse el ST en conjunto y no de cada impuesto en particular, el Tribunal acude a la jurisprudencia anterior para recordar que en ningún caso el legislador puede establecer tributos que consideren actos o hechos que no sean una manifestación de riqueza real o potencial, sino una capacidad económica virtual,

interés se ancla en su uso como criterio de interpretación e integración normativa, ello en la medida en que recurrir a él como criterio de cierre es un acierto, y ha permitido que los altos tribunales declaren en España que los tributos no tendrán alcance confiscatorio²³⁶.

Por otro lado es interesante considerar, aunque de manera tangencial, las ficciones jurídicas²³⁷, en tanto son verdaderas declaraciones normativas de derecho sustantivo tributario usadas con la intención de determinar un presupuesto base que sea objeto del gravamen impositivo; como bien afirma GUTIÉRREZ se crea con ello una realidad para efectos jurídico - tributarios que puede amenazar los principios materiales de justicia tributaria, entre ellos la capacidad económica²³⁸. Esto sucederá en la medida que se creen realidades jurídicas como indicadores globales de capacidad económica inexistentes, desconociendo y contrariando la verdadera capacidad contributiva del sujeto, al realizar una calificación valorativa ilusoria de la riqueza real y potencial sometiénola a un gravamen impositivo que *prima facie* vulnera el principio de capacidad económica e incluso puede llegar a las fronteras

ficticia o inexistente, por tanto, todo hecho generador de un tributo solo deberá recaer sobre la capacidad económica constitutiva de una manifestación de riqueza, reiterando la distinción entre la capacidad contributiva como fundamento de la tributación y como medida del tributo; en consecuencia un impuesto se impondrá de acuerdo con la capacidad económica y en función de la misma. Véase: *Sentencia* 26/2017 de 16 de febrero. En este mismo sentido las *Sentencias* 19/2017, 37/2017, 72/2017 que reiteran la manifiesta inconstitucionalidad en la que recaen los preceptos normativos que sometan a una exacción situaciones de inexistencia de incremento de valor, las cuales son inexpresivas de la capacidad económica, o dicho de otro modo resulta inexistente. Véase: *Sentencias* 19/2017, 37/2017, 72/2017.

²³⁶ Véase: CALVO ORTEGA, R., *Hacia un nuevo derecho...*, *Op.Cit.*, págs., 59-74.

²³⁷ GUTIÉRREZ, cita a PÉREZ AYALA para definir la ficción jurídica, como una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, del cual se deriva una proposición jurídica aplicable a un hecho específico, contrariando o desconociendo su naturaleza; es para el autor una creación doctrinal autónoma que no se puede confundir con hechos complementarios o presunciones y para ello hace referencia a la *Sentencia* 295/2006 de febrero 6 del Tribunal Supremo Español, donde se establecen rasgos diferenciadores: así en una ficción jurídica no existirá correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico impuesto por la norma, dado que la ficción de manera intencionada trastoca, modifica, altera la realidad para conseguir un efecto pretendido «*fictio legis*». Véase: GUTIÉRREZ BENGOCHEA, MIGUEL. La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional. *Civitas: Revista española de Derecho Tributario*, 114, Madrid: 2002, Vol. 1, págs., 230-234. ISSN: 02108453.

²³⁸ *Ibid.* págs., 230-234.

de la confiscación²³⁹. En este sentido, se recuerda que, si bien el Estado posee un poder impositivo de carácter constitucional, es igualmente cierto que este «*poder-facultad*» se reviste de la legitimidad y la legalidad que se derivan de las garantías, derechos y libertades que el poder primario ha ordenado se recojan y preconicen en el mismo texto constitucional, en consecuencia, el Estado es garante de esas libertades económicas y personales, no transgresor de ellas.

En órbita con lo anterior, el cuestionamiento doctrinal sobre la finalidad del tributo en términos de la capacidad contributiva, entre ellos LEJEUNE criticando la rigidez del principio dada su limitación al ámbito de los impuestos, en específico a los de carácter personal²⁴⁰. La controversia se podría denotar desde una pregunta ¿Los «impuestos» orientados a una finalidad determinada²⁴¹, rompen con el principio de capacidad contributiva?, reconociendo que existen razones en uno y otro sentido, a favor y en contra; se cree que *no*, desde dos perspectivas: *i)* No son impuestos en sentido estricto, son un tipo de tributos *ii)* El análisis del principio de capacidad contributiva en este tipo de tributos obedece a otros criterios jurídicos que no necesariamente se inscriben en la existencia de capacidad económica global, sino a la existencia del hecho o supuesto jurídico «*objetiva y subjetivamente idóneo*»

²³⁹ En 1992 el TCE, se pronunció indicando que el principio opera como un límite al poder legislativo en el ámbito tributario, por tanto, la configuración tributaria se quiebra cuando la capacidad económica sometida a gravamen no es real o potencial sino ficticia, y lo reiteró posteriormente en 2000. Véase: *Sentencia* 221/1992 de 11 de diciembre, *Sentencia* 26/2000 de 31 de enero. Igualmente, puede verse la *Sentencia* 295/2006, donde el Tribunal realiza un análisis del impuesto de renta a las personas físicas sobre los bienes inmuebles no arrendados esbozando la diferenciación entre renta real, potencial y ficción jurídica en términos de la sujeción al principio de capacidad económica. Véase: *Sentencia* 295/2006 de 11 de octubre.

²⁴⁰ El autor al analizar la justicia tributaria desde los principios constitucionales rechaza la capacidad contributiva como fundamento único de la justicia, orientándose a la defensa de la igualdad como un principio que materializa la justicia fiscal en extenso, desde dos ópticas como se evidenciará más adelante. Véase: LEJEUNE VALCÁRCEL, ERNESTO. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. [aut. libro] Andrea Amatucci, y otros. *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. Edersa, 1980, pág.,143.

²⁴¹ La discusión doctrinal se enfoca en los impuestos extrafiscales, como bien lo llama MEDRANO «*impuestos finalistas*» orientado por la óptica de BERLIRI, establecidos para el logro de multiplicidad de objetivos: para proteger, para el cumplimiento de una política social, financiera, para incentivar o desincentivar el consumo, o como instrumento de regulación de mercado. Véase: MEDRANO IRAZOLA, SABINIANO. El ingreso por volumen de ventas al sistema nacional de salud: Breve desdichada historia de un tributo solapado. [aut. libro] Instituto de estudios Fiscales. *Estudios jurídicos en memoria de don César Alibaña García Quintana*. Primera. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, Vol. I, III, pág., 2344.

sometido a contribución, es como expone GALLO una interpretación extensiva del principio en razón de su *función distributiva*, en tanto atribuye a tal supuesto jurídico la aptitud de indicar que ahí existe capacidad contributiva; como precisa GALLO, el indicador de capacidad contributiva se adhiere a la realización de una actividad organizada «típica», con independencia de la generación de renta, la existencia de patrimonio, el consumo o cualquiera sea la manifestación de riqueza²⁴². Este razonamiento no le quita el contenido o la fundamentalidad al principio de capacidad económica como una de las fuentes de la capacidad contributiva, contrario a ello le otorga variables valorativas diferenciales cuando se está ante una contribución parafiscal. Es prudente reconocer que el principio de capacidad económica en la primera mitad del siglo XX fue acogido por los doctrinantes como el principio angular sobre el cual descansaba y se agotaba la justicia del ST²⁴³; hoy es claro que tal postura resulta indefendible, no precisamente porque el principio haya desaparecido o carezca de importancia en la configuración de un ST justo, sino en razón de la interdependencia y complementariedad de las partes «principios» con el todo ST.

Así, se admite que exclusivamente en estos casos el tamiz jurídico sobre la justicia de una contribución y la constitucionalidad o no de la misma, no partirá precisamente de la existencia de capacidad económica en *strictu sensu*²⁴⁴, sino en *lato sensu* configurando

²⁴² Véase: GALLO, FRANCO. *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*. [trad.] JOSÉ. A. ROZAS y FRANCISCO CAÑAL. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2011. págs., 123-127. ISBN: 9788497688611.

²⁴³ PÉREZ AYALA, lo denomina «*capacidad económica de contribuir*» definiéndolo desde tres aspectos y otorgándole tres funciones. Así lo define desde: *i*) La expresión de la relación entre recursos y las necesidades humanas del contribuyente, en consecuencia aunque cuenten con la misma cantidad de recursos si las necesidades de la persona son distintas, no tendrán la misma capacidad económica; *ii*) Índices que representen «*recursos superfluos*» que serán aquellos sobre los cuáles el contribuyente tenga capacidad de decisión, porque no le son necesarios para cubrir sus necesidades primarias; y *iii*) Como consumo presente de un año y conservando el mismo nivel de expectativas y recursos para el mismo nivel de consumo a futuro. Para el autor esta última clave de definición resulta más justa, en tanto esta capacidad económica existencial evita el riesgo de gravar recursos que el contribuyente necesitará a futuro, aunque reconoce la impracticabilidad de tal planteamiento. Aunado a lo anterior le otorga tres funciones al principio de capacidad económica: *i*) Instituirse como fundamento sustantivo de la tributación, *ii*) Obrar como límite al legislador en el ejercicio tributario, *iii*) Dar forma al objetivo en el ejercicio de ese poder tributario por el legislador. El autor plantea que es un principio que se ha ido torneando con el tiempo. Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. *Justicia e impuestos*, *Arbor*, 2003, 691 (175), págs., 1087- 1095. ISSN: 0210-1963.

²⁴⁴ PALAO TABOADA, al respecto afirma que el principio de capacidad económica en su formulación más extrema, y exigentemente realista sería totalmente incompatible con los fines extrafiscales de los impuestos, sugiriendo que la solución sería la separación de los tributos con fines extrafiscales

presupuestos de hecho²⁴⁵ sujetos a la contribución «tipicidad» como verdaderos indicadores de disponibilidad; pero dicha valoración deberá observar en todo caso la razonabilidad y la proporcionalidad del tributo, sólo así, el principio de capacidad económica exteriorizada en el principio de capacidad contributiva, cede ante otros condicionantes aceptados jurídicamente como idóneos, proporcionales y necesarios para el cumplimiento de un fin estatal, que necesariamente estará enmarcado dentro del cumplimiento del Estado constitucional vigente, deseable y realizable.

La exposición teórica realizada hasta aquí, permite reafirmar que el punto de partida en la diferenciación conceptual de capacidad económica y capacidad contributiva²⁴⁶, posibilita una mayor precisión en la identificación de categorías jurídicas para llenar de contenido el principio de capacidad contributiva, dentro de linderos concluyentes en aras de proporcionar criterios de decisión tanto para el legislador, el operador de justicia y el ciudadano que permitan recrear una relación jurídico tributaria efectivamente equitativa y justa, como se intentará a continuación.

Sin cerrar el tema, pero con una mayor carga de claridad conceptual de lo expuesto se colige que el determinar el o los fines del tributo, es un factor que clasifica el tipo de tributo

de los fiscales, lo cual resulta imposible en la medida que dichos impuestos se entremezclan unos y otros de manera indesligable. Véase: PALAO TABOADA, CARLOS. Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 1995, pág., 633. ISBN: 2108453.

²⁴⁵ GALLO, expone que el principio de capacidad contributiva como un criterio distributivo de las cargas públicas, para la satisfacción del interés general, escinde la persona del contribuyente de su propiedad. Así, la idoneidad de la contribución admite soportarse sobre *presupuestos socialmente relevantes*, que denotan socialmente ciertas ventajas de las personas, siendo estas razonables y no arbitrarias. Para el autor la persona no es un *homo economicus* «reducido a la propiedad» sino que es un sujeto diferenciable de esta, e sumergido en relaciones sociales. En este sentido el legislador goza de una autonomía lícita para el sometimiento de personas con ventajas sociales, en razón de la capacidad connotada en situaciones, hechos o actos ventajosos, extraños al mecanismo del mercado y tráfico patrimonial. Véase: GALLO, F., *Las razones...*, *Op.Cit.*, págs., 112-118.

²⁴⁶ En este sentido NIETO MONTERO resalta la manifestación directa del principio de capacidad económica a través de: obtención de rentas, titularidad de bienes y derechos; y una manifestación indirecta en el consumo de servicios, bienes y derechos que desde la economía pertenecen a la curva inelástica. Su distinción cobra importancia en la medida que podría convertirse en un indicador de justicia del ST. Así, cuanto mayor o menor sea el grado de tributación sobre el «consumo» de servicios, bienes y derechos «inelásticos» se podría juzgar el nivel de justicia del sistema, en razón de que ello no denota la existencia de riqueza, la capacidad de compra y por ende la capacidad contributiva. Véase: NIETO MONTERO, JUAN JOSÉ. El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?, *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2013, Vol. 22, págs., 378-379. ISSN:11329947.

en *tasas, contribuciones e impuestos*, dotándolo de unas características que la doctrina y la jurisprudencia han aceptado de manera consensuada y, es en virtud de ello que existe un vínculo entre *fin del tributo* y *justicia del tributo*, ámbito en el cual el principio de capacidad contributiva se adecúa cediendo ante una finalidad extrafiscal.

2.3.2. Criterios específicos para la definición de la capacidad contributiva

Abordados algunos de los perfiles de la capacidad contributiva de algunos de los autores más relevantes, tentativamente se plantean los elementos que podrían llegar a definir la capacidad contributiva.

- a) La capacidad contributiva no subyace de una posición pasiva del contribuyente ante el poder del Estado, sino de una «*solidaridad política*» cimentada en una obligación de crédito de naturaleza legal legitimada por la racionalidad, idoneidad y proporcionalidad cualicuantitativa de los supuestos jurídicos que denotan capacidad de «*dar*» desde dos perspectivas: *i) Económica*, representada en los indicadores de capacidad económica global, riqueza real «*patrimonio*», potencial «*generación de renta*», «*consumo*» o «*gasto*»; *ii) Social*, manifiesta en presupuestos socialmente relevantes inherentes a las ventajas sociales del sujeto en la realización de sus propios intereses, como miembro de una comunidad política solidariamente responsable.
- b) La capacidad contributiva desde el plano económico no existirá en ausencia de la capacidad económica, pero puede existir desde el plano social en razón de las capacidades de la persona como parte de la sociedad en la satisfacción de necesidades y exigencias propias, que demuestran situaciones, hechos o actos ventajosos, ajenos al engranaje del mercado y movimiento patrimonial, en tanto realización de actos personalísimos y singulares.
- c) La capacidad contributiva es un mandato vinculante para el legislador y la administración pública. *Prima facie*, opera como cortapisas en la configuración normativa del ST, exigiendo leyes que definan de manera clara, concreta, precisa y

«real» los presupuestos básicos: *Sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa*²⁴⁷; y consecuentemente obra como rasero de las actuaciones de los administradores públicos en tanto deben sujetar sus exigencias sólo aquello que les está permitido en la ley en condiciones de *justicia y equidad*²⁴⁸.

- d) La capacidad contributiva «objetiva» da cuenta de los indicadores de riqueza global de la persona en calidad de contribuyente, como lo plantea el TCE es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentre presente²⁴⁹.
- e) La capacidad contributiva «subjetiva» es un atributo de la persona como «posible contribuyente», es una medida «valorativa» idónea tasada desde dos ámbitos: i)

²⁴⁷ La CPN en su artículo 338 "...La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los *sujetos activo, pasivos, los hechos y bases gravables y las tarifas* de los impuestos", el precepto constitucional establece precedentemente que en tiempos de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales, los consejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales, es un mandato directamente relacionado con uno de los principios base de la imposición "*No taxation without representation*", no habrá tributo sin representación disposición íntimamente ligada con la *legalidad* y la *seguridad jurídica*, elementos formales básicos en la concreción de la justicia tributaria material. Véase: Colombia. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. *Constitución Política de Colombia*. [versión en línea] 21 julio de 1991.[Citado el 10 de octubre de 2016]. Disponible en: <http://www.constitucioncolombia.com/titulo-12/capitulo-1>. Se coincide con el profesor Juan Rafael, al afirmar que la seguridad jurídica es un símil de la certeza referido a derechos y obligaciones originados en las instituciones legales. Véase: BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL, *Derecho Tributario: Escritos y reflexiones*, Primera ed. Bogotá D.C: Universidad del Rosario, 2008. pág., 111. ISBN: 978958837859-6.

²⁴⁸ El ET. colombiano en su artículo 683 "Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación", es contundente que todas las actuaciones están sometidas al principio de justicia, este mandato implica: i) La aplicación normativa tanto en la liquidación como el recaudo del impuesto en todo caso ha de ser justa, ello se extiende en concreto a las normas procedimentales que rigen la actuación de los funcionarios de la UAE DIAN, ii) La contribución exigible al contribuyente será aquella que por ley esté previamente determinada «tipicidad»; iii) El espíritu de justicia está vinculado con el artículo 363 CPN y los principios del ESDD, es un presupuesto indesligable. Véase: Colombia. DECRETO 624-1989, de 30 de marzo, Por el cual se expide el ET. de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [UAE-DIAN]*. [En línea] 30 de 03 de 1989. [Citado el: 09 de 02 de 2017]. Disponible en: <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/5388f978b1247a4105256f0d0056a40b?OpenDocument>.

²⁴⁹ Al respecto, Véase: *Sentencia 27/1981* de 20 de julio.

Económico, en razón de la proporción de riqueza real o potencial que puede sustraerse de la órbita del sujeto como contribuyente efectivo, con destino a las arcas del Estado; sin que dicha exacción lesione las condiciones propias de una vida digna, libre y plena, por ende la valoración impone el deber de sopesar aquello que se tiene frente aquello que se necesita para vivir en un contexto determinado «país» y unas condiciones específicas «sociedad» «familia» y como «persona»; *ii) Social*, como justiprecio de los presupuestos socialmente relevantes expresivos de la capacidad diferenciadora, coherente con los principios de razonabilidad y no contradicción²⁵⁰.

- f) La capacidad contributiva enjuiciada desde el matiz económico o social, en ningún caso podrá desconocer o transgredir los principios constitucionales, amenazando o lesionando de manera directa o indirecta los derechos y garantías fundamentales propios del ESDD, premisas intrínsecas en el establecimiento de una carga tributaria justa y equitativa en cualquier ST.

2.4. Perfiles para la definición del principio de igualdad tributaria

Una de las razones de existencia del Derecho es la *desigualdad* que se genera en búsqueda de la *igualdad*, a través de tratamientos diferenciados *necesarios, factibles e inadmisibles*²⁵¹ de cada persona como miembro de una comunidad política específica en la cual se hace titular de derechos y obligaciones, es el caso del deber constitucional de contribuir con los gastos y financiamiento del Estado.

La persona en su deber constitucional, político y solidario de contribuir en el ámbito tributario, es sujeto de una serie de garantías al amparo del principio de justicia tributaria, demandando el reconocimiento de su *igualdad legal*, para que desde razones imparciales y justificadas se realicen las distinciones objetivas y subjetivas atinentes a la persona como contribuyente, logrando una *igualdad real*; aquella que hace a los hombres dignos y libres.

²⁵⁰ Véase: GALLO, F. *Las razones...*, *Op.Cit.*, pág., 124.

²⁵¹ Véase: GARCÍA AMADO, JORGE ANTONIO. Problemas metodológicos del principio constitucional de igualdad. [ed.] Ministerio de Justicia, *Anuario de filosofía del derecho Boletín Oficial del Estado [BOE] y Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política*. 4, Madrid: 1987, pág., 116. ISSN: 05180872.

Por lo tanto, en un ESD o ESDD que se proclame como tal, se deberán fijar como presupuestos incondicionales de la justicia tributaria y el Derecho Tributario, la «*igualdad*» como la «*desigualdad*»²⁵² jurídica, en rigurosa observancia de los principios y fines fijados en la Constitución y que le son propios a la tipología de Estado.

En España la igualdad tributaria ha sido configurada dentro del ST de acuerdo con el momento histórico en concordancia con el modelo político y económico; de ello dan cuenta la Carta a Boyona de (1808) pasando por la Constitución de Cádiz de (1812) hasta la vigente Constitución de 1978. En esta línea BONELL COLMENERO, afirma que la igualdad como presupuesto jurídico ha sido delineada por el TCE como un *valor*, un *principio* y un *derecho*²⁵³ inspirando el ordenamiento jurídico, operando como límite al legislador y constituyéndose como un derecho subjetivo de los españoles de ser tratados de igual forma, ello se traduce en una igualdad «*ante*» y «*en*» la ley²⁵⁴.

VICTOR UCKMAR, con una visión más aguda desde un recorrido histórico de los principios constitucionales encuentra que el principio de igualdad fiscal se ha consolidado desde tres focos: *i*) Generalidad y uniformidad de la tributación, *ii*) Eliminación de privilegios y discriminaciones, *iii*) Imposición con base en la capacidad económica del contribuyente, asociado a la implementación de tasas progresivas aplicables a impuestos personales²⁵⁵. Complementariamente planteó el entendimiento de la igualdad de la carga fiscal en dos

²⁵² Al igual que GARCÍA AMADO se cree que el principio de igualdad en el contexto constitucional, tanto como el tributario es en razón de una necesidad estructural de establecer diferencias en los estrictos y principios linderos de la justicia. Véase: *Ibid.*, pág.,116. En este sentido se ha pronunciado el TCE “Dicho principio de igualdad ha de entenderse en función de las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto en relación con el cual se invoca”, para aclarar que el principio de igualdad puede quebrarse dados unos requisitos previos de igualdad de situación entre los sujetos afectados por una norma. Véase: *Sentencia 23/1981* de 10 de julio.

²⁵³ Como principio es el deber ser que inspira el ST justo, como valor superior, ampara la libertad, la justicia y el pluralismo político, por tanto, es un deber de los poderes públicos su promoción real y efectiva; y como derecho es una garantía de los españoles tratamiento igualitario sin discriminación de ningún tipo. Véase: BONELL COLMENERO, RAMÓN. Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, Madrid: 2005, Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, Vol. XXXVIII, págs., 177-208. ISSN: 11333677.

²⁵⁴ El objeto de la igualdad ante la ley es precisar las condiciones de funcionamiento de la administración y la justicia, de manera imparcial en interdicción de la arbitrariedad, por tanto, supuestos jurídicos iguales serán sometidos al mismo procedimiento y generarán las mismas consecuencias jurídicas. Por su parte la igualdad en la ley se objetiva en la configuración legislativa, con la emisión de normas generales equitativas y sin lugar para las discriminaciones. Véase: *Ibid.*, págs., 183-185.

²⁵⁵ Véase: UCKMAR, V. *El principio de...*, *Op.Cit.*, pág.,16..

sentidos: i) Sentido jurídico, como paridad de posiciones «*generalidad*»; ii) sentido económico, como contribución a las cargas públicas en igual medida «*mismo sacrificio*» referido a la capacidad contributiva²⁵⁶.

En este ámbito, la cuestión es, si hablar de igualdad es disertar sobre uniformidad y generalidad tributaria, y aceptar que ello sólo tendrá sentido, en tanto y en cuanto, se haga en lectura como uno de los principales presupuestos constitucionales de derechos fundamentales del ESD, y así, parece entenderse tanto en España como en Colombia, pues en ambas jurisdicciones la *igualdad* es un derecho fundamental y constitucionalizado²⁵⁷, reconociéndolo como un principio esencial de cada persona en sus diversos roles, como ser humano, ciudadano y en lo que atañe al particular, en su rol de contribuyente y sujeto pasivo de la imposición.

Mucho se ha escrito sobre este principio, desde la filosofía política²⁵⁸, desde la teoría del derecho, la sociología, la económica, todas disciplinas que se han centrado de cierto modo en un análisis que permita descomponer su significado en contexto, deconstruyendo para reinterpretar, tratando de determinar su contenido y lográndolo en alguna medida; Sin embargo, es indiscutible que aún queda un largo camino pendiente, en razón de que su núcleo esencial encierra una carga cultural, política, económica y social según la historia de cada pueblo, muy similar a la carga que recae sobre el principio de justicia.

Constitucionalmente se preconiza la igualdad en dos perspectivas, la *positiva* que posibilita el trato igual para las «personas iguales»; menudo problema, porque en realidad no existen personas iguales de ninguna forma; y la *negativa* que promueve el trato desigual para

²⁵⁶ Véase: UCKMAR, V. *Principios comunes... Op.Cit.* págs., 60-68.

²⁵⁷ La CE dentro de los derechos y libertades consagra el artículo 14 “*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”, y en Colombia la CPN dentro de los derechos fundamentales en el artículo 13 “*Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley... [gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación...] El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas...*”. Ambos Estados consagran la *igualdad ante la ley* o igualdad formal, y Colombia es aún más incisivo en la declaración, porque deja claro que el Estado tiene la obligación de prohijar medidas conducentes al logro de la igualdad real.

²⁵⁸ La igualdad en todos los ámbitos en que ella se pueda manifestar ha sido estudiada por diversos filósofos, entre ellos RONALD DWORKIN, en su obra “Los derechos en serio”, quien, al analizar varios casos sobre derechos y justicia, justicia e igualdad, permite hacer una construcción del concepto de igualdad desde el ámbito político, ello puede evidenciarse en el caso DE FUNIS y la discriminación a la inversa. Véase: DWORKIN, RONALD. *Los derechos... Op.Cit.*, págs., 329-348.

las «personas desiguales», arista igualmente problemática, pues se podría llegar al extremo de pensar que cuántos seres humanos existan en el planeta, tantos perfiles de igualdad diferenciada existirían. Reflexión que resulta menos que inútil, en tanto lo que interesa en verdad desde el ámbito constitucional tributario es reconocer la igualdad como principio de orden superior, que debe ser respetado como eje orientador, vinculante, enmarcando los linderos de las actuaciones política, económicas, sociales y jurídicas para cada sociedad en concreto. Por ende, pese a que se aspire a su entendimiento universal; la igualdad como principio constitucional debe ser entendido en la lógica histórica de cada pueblo, reconstruyendo (de ser posible) parámetros de igualdad transferibles al ámbito de cada ciencia, tal es el caso del Derecho Tributario,

Así, en el ámbito tributario la igualdad reclama una contribución para todos en igual forma y medida, ello trae implícito la generalidad en clave de igualdad enfocada *prima facie* al establecimiento de la imposición para «*todos*» sin distinción de ningún tipo. Partiendo del presupuesto hipotético de que «*todos*» tendrían las mismas condiciones políticas, sociales, económicas y jurídicas para contribuir con el sostenimiento de los gastos e inversión del Estado del que hacen parte, presunción lógicamente hipotética. Consecuentemente, esa generalidad que convoca a todos los iguales llevaría a que «*todos*» aporten al sostenimiento estatal. Sin embargo, es sabido que los seres humanos no son iguales, quizás se puedan fijar algunas similitudes, rasgos característicos que posibilitan de algún modo la agrupación²⁵⁹, pero jamás de una igualdad, ni siquiera económica, pese a que una persona posea cuantitativamente la misma riqueza material. Esta desigualdad indiscutible, es razón para que el Derecho Tributario, procure la creación de presupuestos impositivos dotados de la abstracción suficiente para abarcar sino todas y cada una de las situaciones que han de generarse en una sociedad, sí la mayoría de situaciones que deban ser sometidas al gravamen impositivo en aras de la equidad fiscal, contribuyendo directa e indirectamente con el ESD.

En principio, se dirá que la igualdad tributaria es un principio constitucional autónomo, pero al igual que la justicia hace parte del sistema y es en sí un sistema, por tanto, si bien

²⁵⁹ Las agrupaciones de personas pueden y se han realizado históricamente en consideración de diversos factores: especie, casta, rasgos, género, hábitos. Sin embargo, dicha agrupación es una expresión de la igualdad en *lato sensu* en consideración de una variable de evaluación que puede encontrarse homogénea entre las personas y que de cierto modo denotan *prima facie* una condición de similitud.

goza de autonomía su lectura e interpretación convoca los demás principios del ST a un diálogo armonizador de intereses, objetivos y fines de la imposición, de cara a los deberes y derechos del sujeto como posible contribuyente. Así, sin invalidar ningún principio tributario, si puede cargar de prevalencia otro en concreto, dando razones justificativas, argumentadas, lógicas, coherentes, no contradictorias, pertinentes y suficientes en favor de su predominio.

Doctrinantes como RODRÍGUEZ BEREIJO, en defensa de la igualdad como principio tributario, plantea algunas exigencias básicas: *i) La generalidad*, manifiesta en el reparto de la carga tributaria en proporción a la riqueza o capacidad de pago en interdicción de todo privilegio tributario, salvo en aquellos casos en que las exenciones, beneficios, deducciones o amnistías contribuyan de manera directa al desarrollo mismo de otros principios tributarios y el ESD²⁶⁰; desde el análisis de la jurisprudencia de TCE rescata los siguientes rasgos: *i) No toda desigualdad de trato es inconstitucional si se fundamenta en una justificación objetiva y razonable, ii) A iguales supuestos de hecho mismas consecuencias jurídicas, iii) El principio de igualdad no veta tratamientos diferenciados fundados en razones objetivas inmersas en criterios de juicio generalmente aceptados, iv) La diferenciación de igualdad es constitucionalmente lícita, si supera el juicio de proporcionalidad²⁶¹. En consecuencia, el principio de igualdad tributaria en el ordenamiento jurídico español, no se agota en el supuesto jurídico contemplado en el artículo 14, sino que encuentra una estrecha concordancia con el artículo 9.2 en cuanto el mandato de diferenciación razonado y justificado desde el principio de proporcionalidad constitucional, es por decirlo de otro modo, el principio de igualdad en sede del principio de equidad.*

PALAO TABOADA por su parte, desde 1981 se opuso a la consideración de la igualdad tributaria con fundamento exclusivo en la capacidad contributiva. Para el autor, si bien la capacidad contributiva está íntimamente ligada con el principio de igualdad, no es exclusiva. La igualdad está unida y cualificada por el principio constitucional de progresividad inspirado en la redistribución de la renta, que en sentido estricto no se identifica con la igualdad ante la ley²⁶², sino con una igualdad diferenciada. Por tanto, más allá de ser una previsión normativa se convierte en una exigencia de resultados que valúa las variables

²⁶⁰ Véase: RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. *Los principios de...*, Op.Cit., págs., 612-613.

²⁶¹ Véase: *Ibíd.*, págs., 618.

²⁶² Véase: PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad*. Op.Cit, págs., 640-642.

derivadas de las situaciones objetivas y subjetivas de la persona física (PF), en el establecimiento tanto de los presupuestos jurídicos objetivos y subjetivos para determinar en equidad la cuantía del impuesto atribuible a cada sujeto pasivo. Si bien se coincide con el autor al considerar un estrecho nexo del principio de igualdad con la capacidad contributiva y progresividad, se contrasta con su visión del principio de progresividad como su variable cualificadora, porque el principio de igualdad va más allá de los lindes del principio de progresividad y, entra en un examen conjunto de las condiciones fácticas de desigualdad para alcanzar igualdad.

Para CALVO ORTEGA, la igualdad es el cimiento de las sociedades democráticas en su doble rol como vertiente de derechos y deberes de naturaleza pública. En este sentido, la igualdad fiscal la cataloga como una clase de valor de la igualdad, consecuentemente la convierte en un derecho humano a no ser discriminado en razón de los pactos y convenios que la protegen²⁶³. Reconociendo, que la igualdad en términos del sacrificio de los contribuyentes en un ámbito comparativo, presupone que la igualdad tributaria material exige una desigualdad formal. FERNÁNDEZ JUNQUERA, en esta misma orientación recuerda que el TCE, afirma que el principio de igualdad tributaria contiene un mandato de desigualdad o diferenciación, exigiendo lo que denomina «*tertium comparationis*» y alude el planteamiento de RODRÍGUEZ BEREIJO, en la medida que difícilmente se podría concretar la igualdad en la distribución de la carga tributaria si los elementos esenciales son fijados en la ley de forma

²⁶³ El Autor realiza un análisis para el caso español en el marco de los convenios establecidos en la Unión Europea para la no discriminación fiscal, como presupuesto jurídico de la igualdad fiscal, cita la Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH) del 10 de diciembre de 1948, artículo 2.1; el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CPDHLF) del 04 de diciembre de 1950, artículo 14; el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) del 16 de diciembre de 1966, artículo 26. Planteando desde aquí la igualdad fiscal como un derecho fundamental protegido por el CPDHLF, que conoce de las demandas presentadas por cualquier persona física. Véase: CALVO ORTEGA, RAFAEL. La igualdad tributaria y no discriminación. *Nueva Fiscalidad*. [ed.] Lex Nova. 11, Madrid: 2005, Dykinson S.L, Vol. II, págs., 22-23. ISSN: 16960173.

no razonada y arbitraria²⁶⁴, tratando discriminatoria o desigualmente a los sujetos en relación con los presupuestos de hecho sustancialmente idénticos²⁶⁵.

LEJEUNE, ve en el principio tributario de igualdad la posibilidad de superar las contradicciones reales y aparentes que acarrea la interpretación de la justicia tributaria con fundamento en la capacidad contributiva en los ordenamientos tributarios modernos, a la vez que permite la fusión de varios principios: *generalidad, progresividad, igualdad, proporcionalidad, solidaridad social...*, lo que a la postre permite que la justicia tributaria sea una expresión ampliada de la justicia constitucional, sobreponiéndose a los fraccionamientos interpretativos de orden principialista al adoptar otras posiciones metodológicas²⁶⁶. Desde esta óptica, la igualdad tributaria tendrá dos acepciones, la igualdad ante la ley o «*igualdad de situación*»²⁶⁷ y la igualdad como base impositiva que recoge la capacidad contributiva y la generalidad como principios complementarios, presentes como una exigencia del principio de igualdad. La igualdad como situación se desenvuelve en un contenido instrumental orientado al logro efectivo de otros objetivos constitucionales de orden superior²⁶⁸, en tanto como principio la igualdad se estructura como criterio para alcanzar la primera.

²⁶⁴ El RAE define la arbitrariedad como un acto de proceder contrario a la justicia, a la razón o a las leyes. Jurídicamente ha de entenderse como decisiones carentes de razón o justificación, contrarias u opuestas a la justicia que engendran desigualdad. Véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. ¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?. *Revista de Administración Pública*. Madrid: 1991, núm. 124, págs., 211-230. ISSN: 00347639.

²⁶⁵ Véase: FERNÁNDEZ, JUNQUERA MANUELA. El valor de la justicia en el mundo preceloso de las leyes tributarias. *Nueva Fiscalidad*, Madrid: 2014, Dykinson, Vol. 2, págs., 43-47. ISSN: 6960173.

²⁶⁶ El autor aborda la igualdad como principio constitucional transferible al ámbito tributario, resaltando su origen en la revolución francesa, como: *i)* Oposición a un sistema de privilegios y discriminaciones, arbitrario y por tanto carente de justificación; *ii)* La ruptura revolucionaria del sistema antecedente, con concepciones diferentes de Derecho y Sociedad; *iii)* Una igualdad estrictamente legal con extrema rigidez, propia del Estado policivo de la época. Véase: LEJEUNE VALCÁRCEL, E. *Aproximación al principio...*, *Op.Cit.* págs., 122-123.

²⁶⁷ La igualdad de situación es sinónimo de igualdad formal, una igualdad civil que se expresa a través de una igualdad de derechos, garantías y oportunidades-jurídico públicas y jurídico-privadas. Véase: *Ibíd.*, pág., 129.

²⁶⁸ En la CPN el artículo 2 establece los fines esenciales del Estado que se interpretarían como mandatos de mayor jerarquía para la realización efectiva de los derechos y deberes de sus ciudadanos, dentro de los cuales se encuentra: la participación política en todas las decisiones que les afecten, la convivencia pacífica, dentro de un orden justo, disposición que en concordancia con el artículo 1 permitirá la prevalencia del interés general en un marco de solidaridad fundamentado todo ello en uno de los principios claves del ESD «*la dignidad humana*».

En la visión de LEJEUNE, la aplicación desigual del Derecho y la igualdad, no resultarían contradictorios, sino una cuestión sustancial de resultados, anclada en dos efectos: *i)* Si, aplicada la ley, se mantendría la proporción de igualdad relativa individual preexistente, y si *ii)* Las situaciones de discriminación serían reconducidas a una igualdad relativa. En este contexto la inconstitucionalidad de una norma se presentaría cuando su aplicación se proyecte homogéneamente a personas que se encuentran en condiciones diferentes de igualdad relativa, rompiendo la «*igualdad de hecho*» preexistente y válida constitucionalmente²⁶⁹. Identificándose de este modo con TABOADA; así, la inconstitucionalidad será connatural a la arbitrariedad, por tanto, desde la fiscalidad una norma será contraria al derecho si es arbitraria. Así, en el ámbito del control efectivo de la discrecionalidad del legislador deben conjugarse la limitación derivada de los principios superiores como la igualdad con un eficaz sistema procesal que se pronuncie sobre la presencia o no de fundamentos objetivos en los tratamientos diferenciados en la configuración legislativa²⁷⁰.

Con un centro de análisis constitucional PATÓN GARCÍA, destaca la ascendencia constitucional del principio de igualdad que lo dota de un carácter vinculante para el legislador y le convierte en un mandato de aplicación directa, anclando la justicia tributaria en la igualdad de distribución de la carga tributaria. Desde la interpretación del TCE, la igualdad en su dos planos: *la igualdad legal* que demanda a iguales supuestos de hecho iguales consecuencias jurídicas y *la igualdad material* que exige una aplicación diferenciada pero objetivada desde criterios razonados y justificados de aceptación general²⁷¹. Por tanto, la igualdad como principio en el ámbito fiscal operará en clave de generalidad, pero en reconocimiento de las diferencias subjetivas, analizadas desde la adecuación de las consecuencias jurídicas en un juicio de proporcionalidad constitucional, presupuestos que además son esencia de la seguridad jurídica. Así las cosas, en un sentido lógico PATÓN, sostiene que habrá vulneración al principio de igualdad formal declarada en el artículo 14 CE por medio de la igualdad tributaria cuando las desigualdades entre contribuyentes no sean

²⁶⁹ LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. *Aproximación al principio...*, *Op. Cit.* págs., 136-137.

²⁷⁰ *Ibíd.*, pág., 142.

²⁷¹ Véase: PATÓN GARCÍA, GEMMA. *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*. [ed.] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT): Instituto de Administración Tributaria y Aduanera (IATA). Madrid: SUNAT, 2012. págs., 38-41. ISBN: 9789972978784.

fundamentadas en motivaciones objetivas, dicho de otro modo los parámetros de enjuiciamiento constitucional de la igualdad a efectos tributarios serán de carácter subjetivo en su vinculación con los preceptos del artículo 14 CE y serán de naturaleza objetiva en razón del artículo 31.1²⁷², por tanto los ciudadanos españoles pueden al amparo del primer precepto exhortar la igualdad sin discriminaciones arbitrarias, pero no obsta el tratamiento diferenciado en razón de lo que LEJEUNE llama la igualdad relativa.

En cuanto el Tribunal Constitucional, en 1993 precisó las implicaciones del principio de igualdad en tanto disposición fundamental de carácter constitucional, aclarando que la igualdad tributaria es una especificación del mismo en el ámbito financiero y fiscal, en consecuencia si bien la vulneración de la igualdad tributaria remite al análisis de la igualdad material del artículo 14 CE, *prima facie* no significa ello una lesión al derecho fundamental de la igualdad, razón por la cual no será objeto de protección por vía del recurso de amparo, en consecuencia correrán la misma suerte los principios tributarios propiamente dichos a saber: *principio de capacidad económica, progresividad, y confiscatoriedad*²⁷³. De este modo el enjuiciamiento del principio de igualdad tributaria deberá examinarse desde: *i*) La naturaleza objetiva de la igualdad tributaria²⁷⁴, *ii*) La comparación entre variables homogéneas,²⁷⁵ *iii*) El criterio de normalidad del caso²⁷⁶.

La posición del TCE, deja claramente un halo de vulnerabilidad del contribuyente frente a las actuaciones de la Administración Tributaria, en la medida que una persona en su calidad de contribuyente si es afectado por una norma tributaria manifiestamente violatoria de los

²⁷² *Ibíd.*, págs., 42-43.

²⁷³ Al respecto se puede Véase: *Sentencias* 53/1993 de 15 de febrero, *Sentencia* 159/1997 de 02 de octubre, *Sentencia* 134/1996 de 22 de julio, *Sentencia* 42/2000 de 24 de febrero, *Sentencia* 173/2004 de 18 de octubre, *Sentencia* 33/2006 de 13 de febrero, *Sentencia* 295/2006 de 11 de octubre.

²⁷⁴ Este parámetro de enjuiciamiento considera la diferencia entre la igualdad como derecho fundamental y la igualdad como principio tributario, así: *i*) La igualdad como derecho fundamental es protegida vía recurso de amparo, como principio tributario no, *ii*) Como derecho fundamental exige una diferenciación subjetiva, en tanto como principio demanda una diferenciación objetiva.

²⁷⁵ El enjuiciamiento de la igualdad se inscribe indiscutiblemente en la homogeneidad de los casos, exigiendo situaciones equiparables en términos económicos, financieros, sociales, jurídicos y hasta políticos.

²⁷⁶ El TCE ha considerado que la «normalidad» o regla de generalidad es un criterio de apoyo al y no de enjuiciamiento que corrobora la vulneración del principio, por tanto, los supuestos no previstos en la norma que generen desigualdad de trato «no» conllevan necesariamente a su inconstitucionalidad.

principios tributarios de carácter constitucional, no podrá acudir al recurso de amparo para solicitar la garantía de sus derechos, su defensa se surtirá a través de los recursos de procedimiento ordinario.

Por su parte, en Colombia el artículo 363 proclama como principio inspirador del ST *el principio de equidad*, siendo este un equivalente restringido del principio de *igualdad tributaria* del ST español y, por tanto, acogiendo la contribución directa de su doctrina y jurisprudencia. Sin embargo, la equivalencia entre el principio de igualdad y el principio de equidad se da en cuanto al objetivo o núcleo de búsqueda, la justa distribución de la carga tributaria; pero el principio de equidad tributaria es mucho más dinámico y va más allá del plano de la igualdad. En el ámbito fiscal la aplicación del principio de equidad justifica y permite tratamientos diferenciados a través de beneficios o exenciones tributarias, para fomentar la *igualdad real* entre los contribuyentes ya personas físicas o personas jurídicas. Así, la equidad se ancla en el caso en concreto, cuestionando las presunciones de igualdad establecidas por el legislador avizorando los elementos y circunstancias subyacentes en la compleja realidad social, económica, política y financiera que hacen a los contribuyentes sujetos y objetos de derechos y obligaciones sustancialmente distintos.

En este sentido el profesor PLAZAS VEGA expone el principio como una oposición directa a tratamientos discriminatorios expresados en incidencias impositivas distintas a quienes se encuentren en las mismas condiciones fácticas, ello en cumplimiento de los supuestos de *equidad horizontal y vertical*, principios que conjuntamente han sido entendidos como uno solo en la jurisprudencia constitucional colombiana, como una manifestación del principio de *igualdad tributaria*²⁷⁷.

PLAZAS VEGA, expone que el principio de igualdad es una manifestación de la generalidad que proscribe cualquier privilegio o trato diferenciado, situación relacionada con los regímenes especiales que clasifica en dos: *i) Beneficios o incentivos tributarios*, orientados al estímulo de ciertas actividades o a la compensación de actividades de riesgo; admisibles bajo justificación razonada, *ii) Minoraciones estructurales*, erigidas en el marco de justicia, siendo tratamientos necesarios en respeto de principios y fines estatales tanto como constitucionales, entre ellas las rentas de trabajo exentas. En ambos casos la CCCOL ha

²⁷⁷ Véase: PLAZAS VEGA, M. A. *Derecho de la Hacienda...*, Op. Cit., págs., 438-439.

acudido al test de igualdad para examinar el ajuste constitucional o no de tales tratamientos²⁷⁸.

Para JUAN CAMILO RESTREPO, la equidad tributaria no conlleva a la aplicación de un igualitarismo indiscriminado, en virtud de la inexistencia de circunstancias individuales idénticas entre contribuyentes. Por ende, el principio de equidad tributaria será la aplicación de la justicia en situaciones concretas e individuales. RESTREPO, vincula la aplicación del principio de equidad tributaria con la capacidad de pago del contribuyente, de donde se deriva el trato diferenciado pero equitativo. Señala igualmente la relación de la equidad y el principio de progresividad, en tanto lo ha de seguir para establecer tarifas diferenciales y progresivas de acuerdo con cada tipología impositiva²⁷⁹. Análogamente BRAVO ARTEAGA, asocia el principio de equidad con la capacidad contributiva en su propósito de hacer equitativa la carga tributaria entre los obligados tributarios, a través de la diversificación de las diferencias de los contribuyentes²⁸⁰.

RESTREPO y ARTEAGA, coinciden en el efecto de la aplicación de la equidad tributaria: *la diversificación de la carga tributaria*; pero la similitud de su pensamiento se distancia en tanto el uso de términos distintos, «*capacidad de pago*» y «*capacidad contributiva*» como principios llave en la interpretación, aplicación y justificación de la disparidad de la carga impositiva. Aunque algunos autores señalan paridad de los vocablos, lo cierto es que la capacidad contributiva hace alusión a la potencia económica relativa o específica del contribuyente cuya manifestación por excelencia es la renta disponible, mientras que la capacidad de pago se inscribe en un tercer plano del examen; es decir, se habrá evaluado previamente la capacidad económica y la capacidad contributiva determinando así la obligación cuantitativa del contribuyente y, aquí se evaluará la capacidad de pago que se adscribe a la realidad financiera en términos de la liquidez y la disponibilidad del recurso para cumplir con la imposición.

Recientemente la CCCOL, señaló la línea jurisprudencial sobre la cual se soporta la interpretación del principio de equidad tributaria. Así, considera el Tribunal que esencialmente el principio es «*un criterio de ponderación*» para la distribución de las cargas

²⁷⁸ *Ibíd.*, págs., 438-439.

²⁷⁹ Véase: RESTREPO, J.C. *La Hacienda P...*, Op. Cit., págs., 355-356.

²⁸⁰ Véase: BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFEL. *Derecho Tributario...*, Op. Cit., pág., 156.

y beneficios tributarios, evitando cargas excesivas o beneficios exagerados y tiene tres implicaciones: *i)* El monto a pagar del tributo debe definirse atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, *ii)* Sujetos iguales a la luz de la capacidad de pago, deben gravarse de manera igual, *iii)* En ningún caso el tributo puede ser o tener alcance confiscatorio. En consecuencia, la equidad impone dos exigencias: *i)* Horizontalmente, ante personas que gozan de la misma capacidad económica ante de tributar, el tratamiento debe ser idéntico y *ii)* Vertical, ante una mayor capacidad económica se soportará una mayor cuota impositiva²⁸¹, es decir el principio de equidad en clave del principio de progresividad.

Del recorrido doctrinal y jurisprudencial expuesto, se pueden extraer algunos elementos comunes para la construcción de una línea de conceptos que contribuyan decantar el principio de equidad tributaria, como un verdadero criterio de ponderación que sea factible de ser utilizado en la solución de casos complejos.

Así, estudiados algunos de los aportes más significativos para la construcción de un ST en clave del principio constitucional de igualdad tributaria, se extraen algunos componentes que de alguna manera permiten una aproximación más cercana a criterios definitorios, así:

- a) La igualdad como principio constitucional de carácter tributario debe leerse, entenderse y perfilarse desde el derecho de igualdad y la interdicción de la arbitrariedad. Por tanto, ello convoca a los tres actores de la relación tributaria: *i) Al Estado* en dos focos, por un lado representado en el legislador promoviendo la configuración de un ST cuyas normas sean generales y en clave de equidad se rechace cualquier tipo de discriminación carente de justificación razonada; por otro a través de los poderes públicos incoando las condiciones para una igualdad tributaria real y efectiva; *ii) Al ciudadano*, en su calidad de contribuyente, como miembro de la comunidad política de la que hace parte, para que en «*derecho igual*» contribuya de manera responsable con la carga tributaria, y *iii) A la sociedad*, en reconocimiento de las variables diferenciales de índole político, económico, cultural, financiero, entre otros., aceptando y respetando los tratamientos diferenciados

²⁸¹ Véase: *Sentencia* C 600/2015 de 16 de septiembre.

justificado subyacentes en tales realidades y se manifiestan en imposiciones distintas, que en todo caso deberán ser justas.

- b) La desigualdad es una condición inexorable en la consecución de la igualdad tributaria; en consecuencia, se perfilará desde una lógica contextual histórica y teleológica. Así, por un lado, sus indicadores se abstraerán desde el ajuste a cada situación objetiva y subjetiva del sujeto dentro de su comunidad política y, por otro serán una medida adecuada entre la conocida relación del principio de proporcionalidad «*medio-fin*», lo que necesariamente obedece a un análisis de la consecuencia jurídica que se genere de la valoración previa de igualación de las variables teóricamente homogéneas.
- c) La razonabilidad como rasero de las desigualdades no es un instrumento discursivo vacío, contrario a ello debe entregar argumentos específicos de suficiencia en un enjuiciamiento uniforme de contenidos. Por lo tanto, la valuación no es unidireccional, mono variable, de persuasión o de convicción axiológica dominante, sino un examen que involucra una visión holística de cada caso.
- d) La igualdad como expresión del justo reparto de la carga tributaria exige *prima facie* la generalidad, por lo tanto, sobre todos los ciudadanos residentes y no residentes recae la obligación de contribuir con los gastos de sostenimiento e inversión del Estado.
- e) Desde la norma promotora de igualdad en sede de generalidad, de manera razonada, objetivada y clara deben establecerse aquellos mecanismos condicionantes de la cuantía de la contribución que hacen a esos ciudadanos residentes y no residentes iguales «*en*» y «*ante*» la ley. Los presupuestos jurídicos que hacen diferencial la carga tributaria en todo caso obedecerán a los principios generales del derecho y sin excepción alguna deberán promover lo que LEJEUNE llamó *la igualdad relativa* válida constitucionalmente.
- f) En cualquier caso el análisis constitucional para la concreción del principio de igualdad tributaria debería obedecer a: *i*) Un examen comparativo entre variables homogéneas, orientado a establecer las similitudes y diferencias de manera objetiva entre los obligados

tributarios, y *ii*) Su consideración de principio constitucional como derecho fundamental en sus dos esferas formal y material, pero en un ámbito específico de aplicación el Derecho Tributario, que en reconocimiento objetivo de las circunstancias diferenciales entre contribuyentes posibilita establecer beneficios y exenciones tributarias.

- g) El examen comparativo entre variables aparentemente homogéneas se orientará a demarcar las diferencias indispensables, admisibles e inaceptables. En virtud de ello el mayor acercamiento a la *igualdad tributaria* se logrará en proporción al mayor grado de identidad real de esas variables homogéneas para su óptima agrupación o categorización, para la configuración de los tratamientos diferenciadores haciendo justa la distribución de la carga tributaria.
- h) La igualdad como principio tributario encuentra una relación directa con el grado de abstracción. Por tanto, la igualdad no será el resultado de una fórmula única y universal. El mayor grado de concreción será producto de la lectura de cada situación específica, las reglas de procedimiento legal y constitucionalmente amparadas a las condiciones especiales vigentes y aplicables en cada ordenamiento jurídico.
- i) En Colombia inspira el ST el principio de *equidad tributaria*. En cuanto núcleo y objetivo perseguido es equivalente al principio de igualdad tributaria del ST español. Sin embargo, el principio de equidad es mucho más dinámico incrustándose más en el caso en concreto que en la generalidad, es cómo afirma RESTREPO, la búsqueda, aplicación y concreción de la justicia en cada caso concreto.

2.5. Perfiles generales para la definición del principio de progresividad tributaria

El principio de progresividad tributaria es en esencia un método de índole económico que se ha apropiado para ser aplicado en el campo tributario. Su estudio encierra dos caras, la primera de pleno alcance del Derecho, en cuanto, a su regulación y la definición de los límites para su aplicación; la segunda, del resorte de la economía en la determinación de los efectos

económicos a través de métodos matemáticos que buscan explicar el efecto de su aplicación y de cierto modo la justicia o no de un tributo, o un conjunto de ellos.

Dicho esto, es claro que la investigación se centra en la esfera del Derecho. Sin embargo, no se puede desconocer que la economía en el estudio de los efectos de la progresividad ha resultado más precisa, en razón de la constancia de las variables evaluadas y el método de valuación lo que le han permitido resultados cuantitativos más dicentes referidos a uno de los planos sobre los que opera la concreción de la justicia tributaria; justicia cuya visión es peculiarmente difusa en el campo del Derecho, dados los condicionantes normativos y políticos sobre los cuales se articula jurídicamente el principio de progresividad fiscal y por tanto el mismo ST.

Ahora bien, desde el plano exclusivamente jurídico tanto en España como en Colombia, es un principio constitucional tributario material enunciado explícitamente en la Carta. De otro lado, su lectura, interpretación y aplicación ha alcanzado mayor grado de avance en la jurisdicción española; pese a que como afirma SOLER BELDA, no se le ha dado la relevancia que debiera tener como principio tributario material constitucionalizado y²⁸²; por tanto, la tendencia que el autor evalúa hasta el 2011 continúe por el mismo sendero; a lo sumo, en dos aspectos: *i)* Doctrina y jurisprudencia son escasas, *ii)* El desarrollo del principio no se ha dado desde una connotación individualizada, sino más bien, por vinculación con otros principios, *vr.gr.* el principio de *capacidad económica* y *principio de no confiscatoriedad*.

Quizás, el desinterés del Derecho por el entendimiento del principio de progresividad ha generado un retraso en su desarrollo. Situación manifiesta en lo escaso de obras específicas sobre el principio, y un gran volumen de obras de carácter general de autoría de algunos doctrinantes españoles. En este sentido, es particularmente relevante la obra del profesor RODRÍGUEZ BEREJO, quien parte de un cuestionamiento básico ¿La progresividad se proclama constitucionalmente del ST en conjunto, o se cumple también como requisito de legitimidad constitucional dentro de cada uno de los impuestos? Para dar respuesta al interrogante acude a la interpretación del TCE, resaltando: *i)* Que el principio de progresividad opera en el ST en conjunto y no en cada uno de los impuestos que le integran, y *ii)* El principio puede operar igualmente en todas las fases del tributo, extendiéndose al régimen de infracciones y sanciones. En este mismo sentido LEJEUNE, para quien la

²⁸² Véase: SOLER BELDA, R. *La evolución del principio...Op. Cit.*, págs., 459-462.

progresividad subyace en la naturaleza ética política del impuesto y su fundamento es el principio de igualdad, razón por la cual el grado de igualdad se consigue por medio de la aplicación de la progresividad; ello, en pro de la corrección de las injustas cargas impositivas y el mantenimiento de una distribución justa de la riqueza. Así la progresividad no se exige de manera individual a cada impuesto, sino a la estructura global del ST²⁸³, o VIDAL MARÍN para quien el principio de progresividad es una proyección o mandato del principio de igualdad, concretándose en la admisión de las desigualdades de trato ante ley, en aras de la consecución de la igualdad de hecho o promocional, consagrada en el artículo 9.2 de la CE, por tanto sostiene que la progresividad es una medida de la igualdad y en consecuencia es un instrumento esencial en el logro de la redistribución de la riqueza²⁸⁴. VIDAL MARÍN, en un análisis de la jurisprudencia recuerda algunos de los pronunciamientos más relevantes del TC_E, en el sentido de la compatibilidad del principio de igualdad con la progresividad del impuesto y la necesidad de una cierta desigualdad cualitativa para la concreción de la igualdad, justamente la que se realiza a través de la progresividad global del ST, cimentando la aspiración de una verdadera redistribución de la renta²⁸⁵.

VIDAL MARÍN, también resalta la relación del principio de progresividad con el gasto público, pues si bien la progresividad puede buscarse y de cierto modo concretarse en la imposición, igualmente puede ser anulada a través del gasto público; ello en razón que la sustracción tributaria comprime la capacidad económica y el gasto público puede ampliarla. Este planteamiento se cree significativo, en la medida que de algún modo deja ver la relación inescindible del Derecho Tributario con el fenómeno financiero, pues se debe recordar que el gasto público pasó de ser sólo un instrumento de manejo económico a convertirse en un elemento garante de la buena gestión fiscal²⁸⁶. Dicho de otro modo, los ingresos fiscales son primordiales; pero a corto y largo plazo, lo que efectivamente cuenta es la eficiencia con que ellos se distribuyen, transfieren y utilizan, lo que la doctrina ha llamado gasto con calidad.

²⁸³ Véase: LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. *Aproximación al principio...*, *Op.Cit.*, pág.,118.

²⁸⁴ Véase: VIDAL MARÍN, TOMÁS. *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. C.E.* Valenciana: Tirant lo Blanch , 2003. págs., 114-117. ISBN: 8484427501.

²⁸⁵ Véase: VIDAL MARÍN, cita aparte textuales de las sentencias 45/1989 y 27/1981, (pronunciamientos que ya se han resaltado con anterioridad) para demostrar la vinculación del principio de progresividad con el principio de igualdad, equidad. Véase: VIDAL MARÍN, T., *Op.Cit.*, pág.,120.

²⁸⁶ Véase: RESTREPO, J.C., *La Hacienda...*, *Op. Cit.*, pág.,43.

Esto en virtud de la relación inversa entre calidad del gasto público y la cantidad de ingresos fiscales necesarios para la suficiencia del sistema financiero estatal, a mayor calidad de gasto público menor cantidad de ingresos fiscales requeridos, y a menor eficiencia del gasto público mayor cantidad de ingresos fiscales demandados²⁸⁷. Por ende, si bien se tiene que procurar justicia en el impuesto y su recaudo, también es imperioso procurar justicia en el uso y repartición del mismo, son dos caras de la misma moneda.

Continuando con VIDAL MARÍN, afirma que la progresividad se proclama y opera en el conjunto del ST; en virtud de ello pueden coexistir impuestos con estructuras o tipos de gravámenes proporcionales o regresivos, dado que no es el tributo el que se juzga o dice progresivo, sino el resultado de la conjugación de unos y otros, rechazando así, la doctrina que señala que ante el dominio individual de impuestos progresivos el ST se puede calificar como progresivo²⁸⁸. En esta misma línea FERREIRO LAPATZA para quien la progresividad es una característica del ST en general, que se concreta en cada tributo y se subordina a una política efectiva de distribución de la renta. Sin embargo, da mayor prelación al principio de capacidad económica como umbral de justicia en el pago de la imposición²⁸⁹.

El poco interés de los doctrinantes españoles por dotar de contenido el principio es evidente en autores como PÉREZ ROYO en tanto afirma que la progresividad es una característica del ST que hace que en la medida que aumente la riqueza del sujeto pasivo incrementa la contribución en una proporción mayor²⁹⁰; CALVO ORTEGA quien reconoce la progresividad como un principio que opera a un conjunto normativo y es aplicable al ST

²⁸⁷ El reconocimiento de la estrecha relación existente entre ingreso y gasto, no es un tema nuevo, de ello da cuenta el conflicto presupuestario constitucional prusiano de 1862; claramente lo expone A. Rodríguez al identificar la lógica natural del control de ingreso público exigiendo control del gasto público, reflejada en el fenómeno financiero del presupuesto y la reserva material de ley, como garantía de la propiedad y la interdicción de la arbitrariedad del Ejecutivo. Véase: LABAND, PAÚL. *Derecho Presupuestario*, estudio preliminar por Rodríguez Bereijo, Álvaro. [trad.] José Zamit. Madrid: Tecnos, 2012. págs., 39-41. ISBN: 9788430954520.

²⁸⁸ En esta línea teórica CUBERO Y GARCÍA, al extraer del análisis de la jurisprudencia del TC_E, y su apreciación del principio de progresividad desde una perspectiva global comparada no solo de la incidencia de la norma en economías diferentes, sino en la relación de uno y otro ordenamiento jurídico y las peculiaridades de contexto en los que se insertan. Véase: CUBERO TRUYO, ANTONIO M & GARCÍA BERRO, FLORIAN. *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Tercera. Sevilla: Mergablum E.S.L, 2002. pág., 47. ISBN: 8495118645.

²⁸⁹ Véase: FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Curso de Derecho Financiero Español*. Segunda. Madrid: Marcial Pons. 2004. pág., 54. ISBN: 8497681533.

²⁹⁰ Véase: PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Cuarta. Madrid: Civitas. 2004. pág., 42. ISBN: 8447022617.

global, pero no ve la necesidad de la declaración expresa en la CE²⁹¹; CARLOZA PRIETO sin definir el principio de progresividad ve en este el fundamento de la distribución de la renta, aunque le atribuye un efecto menor; afirma que los impuestos por naturaleza son o no progresivos y lo que se debe procurar es morigerar el efecto en cada tributo sin que ello atente con su finalidad, esencia y estructura consiguiendo así la igualdad tributaria en sede de igualdad y justicia tributaria²⁹².

Se concuerda con algunas posturas expuestas, pero se dista de otras. Así, el profesor PÉREZ ROYO, en su planteamiento se adentra en la reflexión tributaria conceptual en términos de la progresividad, la proporcionalidad y la razonabilidad en el incremento cuantitativo de la carga tributaria de una manera más que proporcional al crecimiento de la base, hecho que de algún modo puede contrastar con la razonabilidad de la imposición, en cuanto al profesor CALVO ORTEGA hace parte de lo que NAVEIRA llama teorías negacionistas, que de cierto modo desconocen el valor y la independencia del principio; y en línea con la doctrina dominante CARLOZA PRIETO, vinculando estrechamente el principio de progresividad con la función redistributiva de la renta, aunque como es correcto, reconoce que tiene un efecto menor al que puede llegar a tener el gasto público.

Un tanto más incisivo y claro SOLER BELDA, con uno de los desarrollos recientes y más reflexivos; pese a que le otorga más poder del que realmente tiene el principio de progresividad, pues en su nombre resta relevancia al principio de confiscatoriedad planteándole como un simple límite impositivo que sólo es útil en razón de la progresividad, postura que bien llama NAVEIRA DE CASONAVA *negativa*. La progresividad para SOLER parece convertirse en el principio tributario por antonomasia dotando de sentido a los demás principios materiales tributarios, sin el cual parece un imaginario un ST justo. La peculiaridad de su planteamiento lo lleva a una contradicción, por un lado, afirma:

“La progresividad modula al resto de los principios materiales y da una nueva visión de ellos: hace aparecer el verdadero sentido de la capacidad económica y contributiva, que no es

²⁹¹ Véase: CALVO ORTEGA, RAFAEL. Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero. *Hacienda Pública Española*, Madrid: 1970, No 1, págs., 132-149. ISSN: 02101173.

²⁹² Véase: CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. *Derecho financiero y tributario: parte general*. Segunda. Madrid: Aranzadi: 2001, págs., 35-40. ISBN: 8484105970.

igual para todos y se refleja precisamente en planteamientos fiscales progresivos... [Refuerza la generalidad...]

La justicia del propio sistema viene configurada por la aplicación de este principio”

[Pero a renglón seguido sostiene...]

“La progresividad no es aplicable a cada tributo en concreto, solo es inspiradora del Derecho Tributario en su faceta de elaboración de los diferentes impuestos. Esto supone una complejidad añadida a la hora de su aplicación, pues no goza del automatismo que puede darse en los demás principios²⁹³”.

La discordancia del pensamiento es imperceptible para SOLER y se desprende de una pregunta básica; si la conclusión es que la progresividad es un principio modulador de los demás principios tributarios materiales y la misma justicia del ST la configura su aplicación, ¿Cómo explicar que resulte imposible examinar el principio en cada tributo en particular y, aún más no goce de automatismo como los demás principios materiales? Si bien, se reconoce la importancia del principio de progresividad, su conexión con los otros principios, el efecto modulador que puede llegar a tener en el ámbito de los otros principios; no se admite la superposición de tal principio como esencia y forma de un ST justo. Esta inadmisión encuentra varias razones a su favor, así: *i*) La progresividad es un principio que opera como una especie de corredor que demarca techo y de alguna manera piso impositivo, pero no es el principio más idóneo para juzgar la justicia tributaria de los impuestos indirectos como el IVA, o el impuesto al consumo, siendo en este exclusivo sentido inaplicable; *ii*) Si la progresividad se entiende y asume cómo un mecanismo de cuantificación de la alícuota proporcionada desde el incremento real de la base imponible de cada contribuyente, es claramente automática su aplicación, la salvedad es que no trabaja de la misma forma para todos los impuestos, *iii*) La progresividad como principio en función de la redistribución de la renta, da lugar a un margen de configuración legislativa más amplia en materia impositiva, que en *stricto sensu* puede no ser proporcional, pero se tolera en cumplimiento de su finalidad anclada en los principios del ESDD, *iii*) Si la progresividad se ensambla como determinante exclusivo de justicia tributaria, será un principio maleable de conformidad con las

²⁹³ Véase: SOLER BELDA, RAMÓN. *La progresividad en las reformas tributarias*. Primera. Madrid: Dykinson S.L. 2015. págs., 301-305. ISBN: 9788490854174.

condiciones sociales, económicas y políticas a las que se sirve, en tanto y en cuanto la naturaleza misma de la justicia tal cual se expuso en el primer capítulo.

Así, no es posible superponer el principio de progresividad, cuando claramente es inobservable en algunos casos en los cuales resulta inaplicable, de otra parte el tamiz que supone la progresividad se puede juzgar de cada impuesto de forma individual en cuyo caso se hará necesario llamar el principio de no confiscatoriedad, no obstante la visión global del ST en perspectiva de la progresividad, es como ya se mencionó, un indicador mucho más completo sobre el cumplimiento de la justicia en la distribución de la carga impositiva. Por lo tanto, el principio de progresividad tributaria no sacia el principio de justicia, ni lo agota; *a contrario sensu* es la justicia tributaria el principio marco sobre el cual se define lo progresivo y lo confiscatorio.

La progresividad como principio, se clarifica como un eslabón de la cadena, un hilo de la red, es necesario, es importante, incluso es correcto afirmar que *prima facie* un impuesto progresivo es justo y un impuesto regresivo no lo es; pero tal afirmación no es concluyente en tanto y en cuanto la progresividad deberá ajustarse a esos mínimos y máximos necesarios para la subsistencia humana en condiciones de igualdad, libertad y dignidad.

Ahora bien, desde la perspectiva comparada, el poco desarrollo doctrinal y jurisprudencial del mismo en España, tiene un reflejo directo en la jurisdicción colombiana que nada distinto ha construido en la línea jurisprudencial sobre el principio de progresividad y, la doctrina ha sido reiterativa de los postulados españoles. Así, la CCCOL ha entendido la progresividad tributaria como una manifestación del principio de equidad²⁹⁴ en concordancia con la capacidad de pago y reiteradamente se ha concentrado en fijar como línea jurisprudencial las dos vertientes en que revela la progresividad: *i) Vertical*, concretándose en el aumento más que proporcional de la carga impositiva ante un incremento de la riqueza real o potencial del sujeto pasivo, *ii) Horizontal*, ante condiciones fácticas iguales (capacidad de pago) la carga impositiva debe ser igual.

Colombia ha tomado parte de los postulados doctrinales y jurisprudenciales y los ha hecho suyos a través de las diferentes decisiones judiciales y de ello dan cuenta las providencias de la CCCOL. Para la Corporación la tributación está llamada a reparar en las diferencias de renta y riquezas presentes en la sociedad, de modo que la obligación fiscal como expresión de la

²⁹⁴ Véase: *Sentencia C 551/2015* de 26 de agosto.

solidaridad social considere la capacidad contributiva de los sujetos y grupos que la componen, para desde allí determinar la carga fiscal que se ha de asignar con el criterio jurídico de progresividad, contribuyendo efectivamente con una de las funciones de la imposición lograr el mayor grado de la redistribución del ingreso nacional²⁹⁵. Así mismo, ha afirmado por un lado, que el principio es una exigencia del principio de igualdad en el establecimiento de una carga equitativa horizontal y verticalmente; por otro, que visto así el principio no se predica de un impuesto individual sino del conjunto del ST como un todo, posición que volvería casi imposible la evaluación de qué tan progresivo o no puede resultar una imposición, razón por la cual se dista de tal afirmación en consideración de la proporcionalidad, razonabilidad y racionalidad que debe caracterizar a cualquier tipo impositivo y, por lo tanto el examen individual del ajuste a los principios materiales de carácter tributario si se puede juzgar en razón de la contribución de la justicia tributaria y en concreto de la progresividad o no que este goza y puede imprimir al ST en conjunto.

La Corporación en providencia del 2016, marca el centro de interpretación del principio de progresividad tributaria diferenciable de la equidad horizontal y la progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC). Así, para el Tribunal el principio de progresividad, conmina a un sacrificio fiscal similar entre la diversidad de contribuyentes y por lo tanto el ajuste de la alícuota impositiva deberá obedecer a la capacidad económica de cada contribuyente; marco en el cual se pueden definir tres tipos de ST: *i*) Neutro, conserva las diferencias relativas de los contribuyentes de mayor o menor capacidad contributiva, *ii*) Progresivo, reduce las diferencias relativas de los aportantes, y *iii*) Regresivo, aumenta las diferencias relativas entre los contribuyentes. Finalmente adiciona que tan importante es la contribución y ajuste al principio mismo, como la misma observación del destino y los efectos del gasto público sufragado con los recursos tributarios²⁹⁶, reiterando así la indisoluble relación del tributo y el gasto, en términos de la responsabilidad fiscal exteriorizada en un gasto de calidad.

Esta postura encuentra ajuste en la doctrina actual y de ello dan muestra los ST, donde los impuestos directos como la renta y los indirectos como el impuesto al consumo (caso colombiano), impuesto al valor agregado (IVA), *prima facie* regresivos; conviven en el

²⁹⁵ Véase: Sentencia C 261/2002 de 16 de abril.

²⁹⁶ Véase: Sentencias C 600/2015 de 16 de septiembre, C 776/2003 de 09 de septiembre.

mismo ordenamiento jurídico, sin que sea la cantidad de impuestos lo que determine la regresividad o no, sino un análisis individualizado, pero con visión global del conjunto impositivo.

Dicho esto, sin pretender criterios definitivos, más sí orientativos en la comprensión del alcance y contenido del principio de progresividad se colige:

- a) El principio de progresividad opera y se dice de él en el impuesto como del ST en conjunto. Sin embargo, no se juzga la progresividad como característica del ST en razón de la progresividad de cada impuesto que le compone, pues no es la sumatoria de impuestos progresivos lo que le otorga mayor o menor grado de progresividad al ST en conjunto. La evaluación del ST en virtud de la progresividad debe por lo menos: *i)* Considerar el conjunto de toda la carga tributaria que ha de soportar el contribuyente, y *ii)* Realizar un examen económico comparativo que demuestre la situación económica inicial del contribuyente y su situación económica final después de soportar la carga impositiva.

- b) El principio de progresividad puede concretarse desde varias aristas:
 - *Cómo límite cuantitativo superior de cada impuesto* que el legislador debería determinar en razón de las circunstancias económicas, políticas y sociales de cada país, ello incluye: el mercado y sus precios, el desarrollo económico, el nivel de vida, entre otros, para fijar mínimos que estarán por fuera de la imposición, bajo cualquier consideración.

 - *Como mecanismo de reparto de la carga impositiva*, el principio de progresividad ha de conjugarse con el principio de capacidad contributiva para evaluar la renta disponible de cada contribuyente para dar al fisco lo que hay que dar, de modo tal que la carga tributaria determinada sea justa.

 - *Cómo índice cuantitativo de la riqueza*, por medio del cual la alícuota de cada contribuyente crecerá en la medida que incremente su base imponible.

- *Cómo principio auxiliar del principio de equidad*, en sus dos facetas específicas: *i)* equidad horizontal, que exige la evaluación de las condiciones fácticas de cada contribuyente en aras de establecer una contribución equivalente, *ii)* Equidad vertical, que hace juego con la capacidad contributiva imponiendo un mayor peso impositivo a quien tiene más capacidad contributiva.

2.6. Perfiles generales para la definición del principio de no confiscatoriedad

Se emprende camino con la jerarquía del principio de no confiscatoriedad, que en España es de índole constitucional, es un principio explícito y taxativo de conformidad con el artículo 31.1, el ST ... “*no tendrán alce confiscatorio*”. Por su parte, en Colombia la CPN no hace una enunciación expresa de la no confiscatoriedad como principio fundante del ST, es por lo tanto un principio implícito cuya construcción se logra a partir de la interpretación sistemática y extensiva; por un lado de los principios constitucionales tributarios expresos: *deber de contribuir, equidad, eficiencia y progresividad, no retroactividad, legalidad* y por otro, desde su estrecha ilación con otros derechos constitucionales como la propiedad privada y la libertad de empresa.

En cuanto la naturaleza y origen del principio de no confiscatoriedad ha sido centro de discusión para la doctrina española. Así, pueden identificarse dos posturas teórico doctrinales. La primera por la cual se inclina esta investigación, ve en el principio de no confiscatoriedad un verdadero principio, independiente y necesario para la construcción de un ST justo; la segunda niega la necesidad del principio desconociéndole una función específica, por considerar que los principios inspiradores del ST hacen juego con otros principios constitucionales como el derecho a la propiedad privada, de manera tal que garantizan el rechazo de cualquier asomo de confiscatoriedad, por ende su declaración u omisión no tendría efecto en el plano jurídico tributario.

De otra parte, al examinar las posturas sobre el origen del principio de no confiscatoriedad, se encuentran vertientes igualmente divididas; por un lado, las que se ubican en un plano exterior y su extrafiscalidad y, por otro lado, las que defienden su raigambre interna como hijo propio del ST.

De este modo, se ha discutido sobre la existencia de la propiedad privada como un derecho previo a la existencia misma del tributo, y por otro en referencia al tributo y su naturaleza confiscatoria²⁹⁷. Sin embargo, pese a las diferencias doctrinales sobre el principio de no confiscatoriedad existen dos puntos de convergencia indiscutible. El primero referido a la inescindible relación que subyace entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad privada y, el segundo incrustado en la estrecha vinculación con los demás principios constitucionales tributarios, *como capacidad contributiva, igualdad, progresividad* en mayor o menor medida según la perspectiva de cada doctrinante; pero, que en todo caso es reconocida de manera consensuada.

La jerarquía constitucional del principio de no confiscatoriedad en España aunado a la protección igualmente constitucional del derecho a la propiedad privada amparado en el artículo 33.1. que declara “*se reconoce la propiedad privada y ...*” y el numeral 3 lo refuerza “*Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes*” precepto contemplado dentro de los derechos y libertades de los ciudadanos, son un cuerpo armónico que de uno u otro modo, en mayor o menor grado son garantía de esos derechos que gozan los ciudadanos españoles dentro del ESDD²⁹⁸. En

²⁹⁷ Véase: ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS. De la Confiscación. En ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO. PRIETO RAMOS, JESÚS. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs., 3221-3239. En Argentina, el planteamiento de RODOLFO SPISSO, hace una exposición bastante clara sobre el derecho de propiedad enmarcándolo desde la relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores, factibles de usar, disfrutar y disponer, bajo el amparo del Estado. Recuerda que es un Derecho que ha gozado de especial protección desde las constituciones clásicas a las modernas; siendo considerado inicialmente como un derecho fundamental, sagrado e inviolable del individuo tanto en la Declaración de Derechos de Virginia de 1776 y la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1786, pero igualmente explica como su esencia y función fueron cambiando a raíz de los movimientos económicos y sociales que se gestan en la Europa de la posguerra y movimientos marxistas, pasando de ser un derecho natural primario a ser un derecho con una función social. Véase: SPISSO, R, RODOLFO. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991, págs., 32-35. ISBN: 9501406075.

²⁹⁸ GONZÁLEZ RIVAS, en un análisis de la Constitución Económica Española artículos 33.1, 38, 128.2 y 129 desde la perspectiva del mercado encierra dos valoraciones: *i)* La existencia de un derecho subjetivo a participar libremente mediante la destinación de recursos privados a la creación, mantenimiento y reproducción de empresas económicas, *ii)* El principio de ordenación económica, inherente a la facultad empresarial de decidir sus objetivos y planear su vida financiera. Sin embargo, en buena línea, que la libertad de empresa se debe desarrollar al amparo del artículo 38 y que nada impide que por interés general el Estado a la luz del artículo 128.2 pueda intervenir en

Colombia, dado que el principio de no confiscatoriedad no está explícitamente consagrado en la CPN y nada se dice de él de manera expresa en el ET., no ha sido mayoritariamente explorado por la ya escasa doctrina nacional y tampoco ha conseguido mayor desarrollo en la jurisprudencia, que desde 1996 a 2015 ha centrado la sustentación del principio no en la no confiscatoriedad en *stricto sensu*, sino en la expropiación de hecho²⁹⁹.

De este modo, mientras que en España el principio de no confiscatoriedad en materia impositiva tiene por así decirlo, una doble protección constitucional expresada de manera clara y contundente, convirtiéndose en esencia en una especificación del derecho a la propiedad privada dentro del ordenamiento jurídico español, en Colombia «no». Este principio en Colombia, se concreta a través de la interpretación sistemática y teleológica del ST de manera conjunta, ello ocasiona que el alcance de tal principio de algún modo logre matices jurídicos diferentes en ambas jurisdicciones.

Ahora bien, pese a la coincidencia de la doctrina española en el reconocimiento del entrañable vínculo del derecho a la propiedad y el principio tributario de no confiscatoriedad, hay diferencias ostensibles en el tipo de relación y la operatividad del principio con respecto a la propiedad y sistema mismo. La problemática la expone de manera precisa el profesor JOSÉ A. ROZAS, al analizar el principio de no confiscatoriedad y al revisar el artículo 33 y los numerales citados precedentemente, afirmando: *i) En stricto sensu el artículo 33.3 al incluir el vocablo “correspondiente indemnización” hace alusión a la expropiación y no una institución tributaria; ii) Contario a ello el término “...de conformidad con lo dispuesto en las leyes” no excluye las normas tributarias. Visto así, la protección constitucional del derecho de propiedad no sería barrera suficiente ante las leyes tributarias. De otro lado, encuentra que la delimitación del contenido del derecho de propiedad y el deber de contribuir, estriba en el reconocimiento simultáneo tanto del tributo como el derecho a la propiedad; en*

aras de protección de los mismos sujetos del mercado, a saber, consumidores y usuarios. Véase: RODRÍGUEZ GONZÁLEZ RIVAS, JUAN JOSÉ. Derecho Constitucional. Sistema Económico y Jurisprudencia Constitucional. En Villar Ezcurra, Marta y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana. Vol. I.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 3447-3448.

²⁹⁹ MAURICIO PLAZAS VEGA, en el año 2005 evidenciaba la poca preocupación de la doctrina por el principio de no confiscatoriedad tributaria y el exiguo tratamiento de la jurisprudencia, en la medida que el criterio de fundamentación se realizaba desde la expropiación de hecho y no del principio de no confiscatoriedad en sí mismo. Véase: PLAZAS VEGA, MAURICIO A. *Derecho de la Hacienda...*, *Op.Cit.*, págs., 436 - 438.

tanto, este último como derecho subjetivo, es sólo en virtud del reconocimiento dentro del ordenamiento jurídico de esa comunidad política. Por ende, los límites y extensión del tributo se hallan en los principios rectores para la configuración de un ST razonado y por tanto justo, y no por su relación con el derecho de propiedad³⁰⁰.

La estratégica interpretación del profesor JOSÉ A. ROZAS, deja expuesta la problemática trabazón de los dos institutos «*derecho de propiedad*» y «*tributo*» en el ordenamiento jurídico español, aclarando el verdadero sentido del principio de no confiscatoriedad como límite efectivo de constitucionalidad operando como uno de los ejes del sistema financiero³⁰¹.

En Colombia, el principio de no confiscatoriedad no ha sido centro de preocupación, probablemente por su necesaria derivación de los demás principios constitucionales, o por simple descuido doctrinal o jurisprudencial; en todo caso no existen estudios rigurosos sobre la materia. Ahora bien, las diferencias citadas en cuanto a jerarquía y operatividad del principio en el ST, cobran importancia en tanto su peso relativo como criterio determinante de la tributación justa, dado que al estar expresamente enunciado en la Constitución como un principio inspirador del ST, la construcción jurídica se centrará en la operatividad del principio, definiendo su contenido y alcance para lograr la distribución de una carga impositiva razonada y justa.

Por otro lado, si el principio de no confiscatoriedad se determina por derivación, no faltará quien en el mejor de los casos le reste peso y le juzgue como criterio auxiliar de los demás principios, principalmente el principio de progresividad o capacidad contributiva, o en caso más extremos se considere como una simple derivación criterial del derecho de propiedad, caso en el cuál este cederá ante aquellos derechos que se vean vulnerados y se inscriban en la esfera de las garantías fundamentales o más aún ante los intereses generales. Lo expuesto se evidencia más claramente en el desarrollo doctrinal y jurisprudencial español, dónde se han hilado argumentos jurídicos diferenciales sobre el efecto de un principio constitucional explícito (caso español) y uno implícito (caso colombiano)³⁰².

³⁰⁰ Véase: ROZAS VALDÉS, J. A. *De la Confiscación*. Op. Cit., págs., 3221-3239.

³⁰¹ *Ibíd.*, pág., 3223.

³⁰² Si el texto constitucional no hace mención expresa de un determinado principio dos son las opciones posibles: *i*) Omisión excluyente, desde esta perspectiva se afirma que si el principio no está incluido en el texto es porque se encuentra excluido, no forma parte del ordenamiento y por tanto es inaplicable, *ii*) Omisión aparente, esta postura asume que el principio pese a no estar taxativamente enunciado, desde una interpretación sistemática, integradora y teleológica, se

En España el principio de no confiscatoriedad es un verdadero límite al deber de contribuir con los gastos y sostenimiento del Estado, eje de la efectividad de su sistema financiero «recaudación-distribución-redistribución». Representado en el establecimiento de la obligación de dar donde hay renta disponible «*se da, de lo que se tiene*», en la prestación de servicios, bienes y el redireccionamiento distributivo de los recursos «*de donde sobran hacia donde hacen falta*» para equilibrar las desigualdades sociales, en cumplimiento de los principios y fines del ESDD bajo un marco de justicia irrenunciable, que se concreta en oportunidades reales.

Bajo este contexto, la construcción consensuada de posibles criterios del principio de no confiscatoriedad, llegará a mejor puerto desde la observación doctrinal y jurisprudencial de más respetada de España, reconociendo que pueden existir algunos autores cuyos trabajos han contribuido a decantar el contenido y alcance del principio; pero, que teóricamente sus postulados pueden haber sido recogidos, refutados o mejorados por los doctrinantes citados.

Para iniciar, el profesor RODRÍGUEZ BEREJO, quien califica la no confiscatoriedad como un principio estructural presente en la Constitución Financiera que se proyecta sobre todo el ST, como garantía de los derechos y valores de la Constitución Económica, principalmente en defensa de la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía de mercado, ante el poder tributario del cual se reviste el Estado³⁰³. Se adhiere a esta postura el profesor PALAO TABOADA, en cuanto le considera una concreción del principio de proporcionalidad vinculado con la medida justa y LARENZ, que ve en el principio un matiz de la aspiración de un tributo justo.

Sin embargo, en la lectura de la jurisprudencia del TCE, aparentemente no existe una definición clara o precisa de la no confiscatoriedad, puesto que por un lado la imposición por sí misma es una «*Confiscación*», una exacción que detrae parte de la riqueza del sujeto en su calidad de contribuyente; y por otro esa sustracción de riqueza se defiende como un deber constitucional solidario legal y legítimo, en consecuencia el principio de *no confiscatoriedad* resultaría de algún modo contrario a la propia naturaleza del tributo. Pero se debe ser

encuentra implícitamente incluido, forma parte del ordenamiento y es aplicable. Así, se genera una suerte de contradicción, cuya claridad deberá darse desde la jurisprudencia o la doctrina. Véase: NAVEIRA DE CASONAVA, GUSTAVO J. *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*. Primera. Madrid: McGraw Hill Interamericana de España S.A, 1996. págs., 14-15. ISBN: 84481796-9.

³⁰³ Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, Á., *El deber de contribuir ...*, Op. Cit., 5, pág., 623.

cuidadoso al hacer tales valoraciones, en razón de que el principio es realmente *per se* un límite mínimo y máximo de la cuantificación de la carga tributaria, pues para que la legalidad y legitimidad de un impuesto sean, el principio tributario de no confiscatoriedad exige *no* agotar la riqueza imponible, privando justamente de esos derechos de propiedad, libertad de empresa y economía de mercado que se preconizan en el ESD. Como aclara VICENTE DE LA CASA, el impuesto es de naturaleza confiscatoria, por lo tanto eso no es lo que prohíbe el principio de no confiscatoriedad, lo que se prohíbe es el alcance confiscatorio de la imposición³⁰⁴.

VICENTE DE LA CASA, define la confiscatoriedad como la privación de bienes que puede sufrir un contribuyente en dos situaciones: *i)* Aplicación de un solo tributo de cuantía desmesurada que obliga al contribuyente a sacrificar todo o parte de la riqueza gravada; y *ii)* Aplicación de un conjunto de tributos soportados sobre una misma capacidad económica, que individualmente considerados no son confiscatorios, pero conjuntamente si producen tal efecto³⁰⁵. Así, un impuesto será confiscatorio cuando no respete la capacidad económica al imponer una carga tributaria inadecuada a la capacidad contributiva y por tanto desconociendo la capacidad de pago del contribuyente. Este tipo de impuestos tendrán dos efectos: *i)* Directo, en dos sentidos: por un lado, en el patrimonio como riqueza presente «Confiscando», y por otro su capacidad generadora de riqueza a futuro “anulando” la fuente de ingresos; e *ii)* Indirecto, en la medida que puede desmejorar las condiciones de vida, atentando contra los presupuestos básicos de calidad, libertad y dignidad de la persona.

FRANCISCO ESCRIBANO, expone cómo el alcance confiscatorio de la imposición desvirtúa la naturaleza contributiva del ST, resultando contrario a los fines constitucionales que lo legitiman, salvo en los casos de los impuestos autonómicos orientados a la consecución de fines extrafiscales³⁰⁶, caso en el cual como se planteó en líneas anteriores, la capacidad

³⁰⁴ VICENTE DE LA CASA, hace referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981 y 150/1990, dónde la alta corporación hace la distinción semántica sobre confiscación y el alcance confiscatorio. Al respecto Véase: *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE. [ed.] Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales [IEF]. 144, Madrid: s.n., 2012, Crónica Tributaria, págs., 149-175. ISSN: 02102919.

³⁰⁵ Véase: LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. Aproximación al principio..., Op. Cit. pág., 37.

³⁰⁶ Véase: ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 2009, núm. 142, pág., 403. ISSN: 02108453.

contributiva cede ante unos propósitos superiores *prima facie* inscritos en criterios de preservación de recursos, bienes y derechos, la compensación de los efectos ocasionados por la ejecución de una actividad específica, o la simple desincentivación de un sector para el desarrollo de actividades, la prestación de servicios, o la producción de bienes para su consumo, ello a través de una mayor base impositiva, una tasa más alta o ambas, lo que teóricamente se concreta en una mayor contribución.

ANTONIA AGULLÓ, recuerda que el sentido tradicional de confiscación es de pena y éste no es ni debe ser el enfoque interpretativo para el Derecho Tributario³⁰⁷, planteamiento en el que se coincide. Así, sostiene el entendimiento de la prohibición que impone el principio de no confiscatoriedad en el orden de la justicia como un verdadero límite a todo el ST articulado con los principios de igualdad y capacidad económica. Por ende, no es un límite a la justicia sino su aplicación específica. Su análisis teórico lo inicia cuestionando la eficacia operativa del principio de no confiscatoriedad y si su separación añade o no algo a la construcción de la doctrina jurídica de los principios constitucionales tributarios, sustentando la separación expresa como principio tributario independiente en la CE. Sin embargo, afirma que hasta 1982 la doctrina y la jurisprudencia eran escasas y poco aportaban a la comprensión de su contenido, ante lo que se dirá que la situación, no ha cambiado mucho desde ese tiempo hasta hoy.

AGULLÓ AGÜERO, rechaza la teoría del principio de no confiscatoriedad en función de un reforzamiento garantista de la propiedad privada, la iniciativa de empresa y la libertad de mercado, defendiéndolo en función de la justicia del ST y como norma de colisión. Su planteamiento de rechazo trata de soportarlo sobre la garantía constitucional que goza el derecho a la propiedad en el artículo 33³⁰⁸, considerando que es suficiente y que si bien la imposición incide en la propiedad, no afecta la garantía, en tanto, son ámbitos de actuación

³⁰⁷ Véase: La CCOL en 1993 al analizar la constitucionalidad del artículo 118 de la Ley Sexta que creó el gravamen especial (temporal) a través del impuesto al exceso de utilidades, ante el alegato del demandante quien acusaba de confiscatorio tal impuesto, equivocadamente defiende la exequibilidad del precepto señalando que su contenido es fiscal y no sancionatorio, por lo tanto no siendo sancionatorio no puede ser confiscatorio... (añade) “porque la confiscación siempre es una sanción”, sentido que claramente no se debe dar en el ámbito fiscal. Véase: Sentencia C 364/1993 de 02 de Septiembre.

³⁰⁸ El artículo 33 de la CE establece: *i*) Reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia, *ii*) El contenido de estos derechos estará delimitado por su función social con arreglo a las leyes, *iii*) La privación de estos derechos sólo se justificará desde la utilidad pública y el interés general con la respectiva indemnización, todo lo cual deberá estar contenido en las leyes.

diferentes; pero, explica que sí pueden colisionar propiedad y prohibición de confiscatoriedad, situación en la cual el principio opera como un límite y no como una garantía, convirtiéndose así, no en un límite a la justicia, sino un plano específico de su aplicación³⁰⁹ y esta es una de las razones que soporta la desagregación del principio de la justicia como principio material. Es así un verdadero límite a la progresividad del ST tributario³¹⁰.

Se estima que AGULLÓ AGÜERO, encierra dos problemas básicos en sus declaraciones. Por una parte, considera la justicia tributaria como una simple idea (en un momento histórico), pero que pasa por la lectura del conjunto de principios constitucionales tributarios: *capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad*, posición contradictoria en virtud de que una idea de algo... no puede ni debe sobreponerse sobre un principio constitucional, más aún taxativamente declarado. La justicia es indudablemente un principio superior y sistemático que convoca para su materialización la concurrencia de los demás principios materiales, no es una simple idea. De otra parte, en su intento de desconocer la garantía constitucional que abarca el principio de no confiscatoriedad, es incipiente. Si bien es cierto, correcto e indiscutible que la imposición es en sí misma una exacción, es innegable que su objeto de afectación es la propiedad³¹¹, por tanto el principio de no confiscatoriedad es un cortapisa a la cuantía de la carga tributaria, razón por la cual los principios de *capacidad económica, capacidad contributiva y progresividad*, deben hacer estricta observancia de tal disposición, en tanto que más allá de encontrarse anclado en el logro efectivo de un ST justo, sin duda residualmente opera como un reforzamiento del derecho social de cada persona dentro de una comunidad política como legal, legítimo y dueño pleno de sus bienes y recursos en las condiciones constitucionales fijadas en el ESD.

³⁰⁹ Véase: AGULLÓ AGÜERO, ANTONIA. Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 1982, núm. 36, págs., 555-562. ISSN: 02108453.

³¹⁰ Comparte la posición de AGULLÓ VIDAL MARÍN, quien refuta las opiniones que plantean el principio de no confiscatoriedad como un límite al principio de justicia, y su derivación como un reforzamiento del derecho de propiedad. No desconoce la implícita función de salvaguarda de la propiedad ante el poder estatal, pero que trasciende al plano de la materialización de la justicia, como lo ha ratificado la jurisprudencia en España. Véase: VIDAL MARÍN, T., *Un estudio ...*, *Op.Cit.*, págs., 127-138.

³¹¹ Para todos los efectos la propiedad debe ser entendida en sentido amplio, como la riqueza global del contribuyente: patrimonio, renta, consumo, tráfico de bienes y actos sociales relevantes.

SANZ ARCEAGA y BLANCO GARCÍA, al respecto hacen un recorrido interesante sobre la posición jurisprudencial del TCE, finalizando con una exposición sobre el análisis de algunos casos del IRPF. Encontrando que el Tribunal, en definitiva, estriba la prohibición de no confiscatoriedad en no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir, y la doctrina por su parte ha sostenido que los tributos deben respetar el mínimo de existencia, en consecuencia, no deben ni pueden alcanzar un grado de onerosidad tal, que los ciudadanos en general se vean obligados necesariamente al desprendimiento de sus bienes o propiedades para cubrirlos. Por lo tanto, la carga tributaria debe ajustarse a aquello que entra al patrimonio del sujeto, y que puede ser consumido³¹², ello implicará que la detracción impositiva vea su límite en las rentas, bienes y derechos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de manera real y no presunta.

En el análisis los autores ponen de relieve aspectos jurídicos a considerar en la definición del principio, entre ellas: *i*) La posibilidad de matizar el mínimo de existencia en función de los gastos personales que puede cubrir el Estado a través del suministro de bienes, servicios y prestaciones públicas (coherencia financiera del tributo), *ii*) La excepcionalidad de la satisfacción de obligaciones tributarias mediante el patrimonio, admisible desde el pronunciamiento del TCE en cuanto un indicador de titularidad de riqueza potencial está dado por la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos al mínimo señalado, *iii*) La aceptación tanto del TCE como de la Ley General Tributaria (LGT), de la finalidad extrafiscal de los tributos, y *iv*) Los cambios drásticos en la renta disponible de los contribuyentes, que podrían llevar a supuestos que de ser admitidos bajo las concepciones teóricas expuestas, añadirían problemáticas severas al principio de igualdad tributaria³¹³. Aportando reflexiones que se creen importantes para la construcción de criterios que doten de contenido el principio de no confiscatoriedad, en razón que lo aquí expuesto convoca una conjugación de los demás principios, una visión global y no aislada de los presupuestos jurídicos básicos para la

³¹² Los autores hacen una mención de la tradición histórico-constitucional del principio de no confiscatoriedad, para destacar la importancia de su promulgación como principio independiente, en tanto y en cuanto se marca una pauta para la concreción de un ST justo. Doctrinariamente, toman a CORRAL GUERRERO, SÁNCHEZ SERRANO, LÓPEZ ESPADAFOR para la definición de los criterios del principio de no confiscatoriedad, mencionados. Véase: DEL BLANCO GARCÍA, ÁLVARO Y SANZ ARCEAGA, EDUARDO. El principio de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, Madrid: 2015, Aranzadi, pág., 124. ISSN: 11328576.

³¹³ *Ibid.*, págs., 124-125.

distribución de la carga tributaria, que debería enjuiciarse de acuerdo a la naturaleza de cada caso en particular.

NAVEIRA DE CASANOVA, en un estudio del principio de no confiscatoriedad recoge buena parte de las posturas teóricas de España, y hace una relación de éste con los demás principios tributarios constitucionales, planteando: *i) Confiscatoriedad y generalidad*, se desprende una vinculación indirecta con los demás principios, en la medida que la generalidad es entendida como una extensión del deber solidario de contribuir, con efecto directo en el establecimiento de la base de contribuyentes y la división de la carga tributaria. De este modo, la generalidad *prima facie* estará supeditada a las posibilidades o condiciones de la persona para concurrir con el impuesto, por tanto, la exigencia tributaria, no debe ir más allá de esas condiciones. Al unísono en pie de igualdad, de distribución y la cuantía de la carga tributaria individual demanda la admisión de desigualdades y el rechazo de cargas tributarias insoportables (efecto confiscatorio); *ii) Confiscatoriedad y justicia*, relación derivada en cauce de algunas perspectivas teóricas que afirman la modulación del concepto constitucional de justicia a través del principio de no confiscatoriedad, en cuanto se define como un límite y no como principio material desde la dicción del artículo 31.1. CE; de igual forma el principio de no confiscatoriedad se ha defendido como un límite al principio de progresividad tributaria para la materialización de la justicia, o un límite superior de la capacidad económica; *iii) Confiscatoriedad e igualdad*, (no es muy claro en la exposición) NAVEIRA DE CASANOVA asume la posición de LINARES analizando y vinculando la igualdad desde la perspectiva formal con el concepto de racionalidad ponderativa de la carga tributaria, en términos desiguales para concretar la igualdad, que en todo caso sopesará las condiciones subjetivas para el establecimiento objetivo de la carga tributaria; *iv) Confiscatoriedad y capacidad contributiva*, el nexo primario se desprende desde el objeto de referencia, en la medida que ambos principios se relacionan con la definición cuantitativa de la prestación tributaria y la cuantía del patrimonio o renta. De este modo la vinculación podría establecerse desde la superposición de ambos principios o desde la relación lógica. En el ámbito de la superposición de uno se daría consecuentemente la anulación del otro, en tanto regulan la misma materia; planteándose desde aquí que la no confiscatoriedad es la denominación a la violación por exceso del principio de capacidad económica, siendo así una simple derivación. Igualmente, en lectura con el artículo 31.1. CE es una tipología constitucionalizada que se

establece como límite superior a la capacidad económica, operando como base de tributación y como una garantía o refuerzo del principio de capacidad económica, contribuyendo y conduciendo a la configuración de un ST más justo dentro del ESD³¹⁴; v) *Confiscatoriedad y progresividad*, primariamente sería un límite a la imposición progresiva para la materialización de la justicia, sin excluir los impuestos proporcionales e incluso regresivos, que puede referirse a un tributo en particular o al ST como tal.

Concluye, NAVEIRA DE CASONAVA que mientras no se produzca efecto confiscatorio el ST estará ante el dominio de los otros principios. Así, el mencionado principio operará como un límite al poder tributario, en el ámbito propio de la tributación y las obligaciones tributarias en sí mismas consideradas, no en el entorno del incumplimiento sino del respeto de los presupuestos globales que indican riqueza. Por otra parte, afirma (en lo cual se concuerda completamente) que si el principio se encuentra explícitamente en la Constitución, es indiscutible su existencia, su vigencia, operatividad, por tanto lo que se demandará será la búsqueda de una ubicación y función en el ST. Identifica cuatro polos teóricos, el primero cuyo centro de gravedad se encuentra en la relación del derecho de propiedad privada, el segundo en relación con los demás principios tributarios, el tercero en términos de la relación del principio de confiscación con la limitación de tributos con fines extrafiscales o no recaudatorios y una cuarta posición con la que se concuerda, de carácter residual que busca la relevancia propia del principio de manera independiente³¹⁵.

³¹⁴ Dentro del texto el autor trata de establecer la relación del principio de no confiscatoriedad con el de capacidad contributiva, desde una aparente diferenciación de posturas teóricas considerando: *i*) Una presunción absoluta, donde la capacidad contributiva actual, sería real en términos de la igualdad vertical, dejando sin función el principio de no confiscación; *ii*) Capacidad económica en doble sentido, como fuente de imposición y como criterio de contribución al gasto público. La primera función se inserta en la cuantificación, valores y directrices de la prestación tributaria dentro del diseño de la política económica y social del Estado (fines extrafiscales). La segunda función operaría a través del establecimiento de hechos imposables de tipo contributivo; *ii*) Una exigencia de respeto, la no confiscación sería una reiteración de la exigencia de respeto de la capacidad económica comprendida como capacidad absoluta de pago, lo que llevaría al igualitarismo o la igualdad de oportunidades; *iii*) La línea jurídica pura, parte de la relación directa con la justicia donde la no confiscación parte de la capacidad económica, que actuará como expediente de vinculación entre el plano especulativo y la actuación técnica de los principios. Así *prima facie* el impuesto no podría ser confiscatorio. Como se puede extractar, son la reiteración de planteamientos que débilmente pueden llegar a contribuir a la construcción de líneas teóricas diferenciadas. Véase: NAVEIRA DE CASONAVA, G.J, Op. Cit., págs., 150-154.

³¹⁵ Véase: NAVEIRA DE CASONAVA, G.J, Op. Cit., págs., 167-178.

En cuanto al contexto jurídico colombiano y el desarrollo del principio de no confiscatoriedad, se ha dado en función de los avances de la doctrina y la jurisprudencia española. Así, los pronunciamientos de la CCCOL desde su entrada en funcionamiento hasta el año 2016, ha sido menos que incipiente en la fijación de un contenido propio y, como se afirmó con anterioridad el foco de análisis del principio se ha dado más como un condicionante de la expropiación de hecho que la figura misma de no confiscatoriedad. La Corporación en el año 2015 relaciona el principio de equidad con la prohibición de confiscación como un condicionante aplicable a cualquier contribuyente, siendo ello una manifestación del derecho al mínimo vital; cita la jurisprudencia anterior Sentencia C 409/96, C 1060A/2001, C 776/2003, C 1003/2004, C 426/2005 y declara que un tributo será confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”, usando tal afirmación para dar solución a la demanda de inconstitucionalidad del artículo 10, 12, 329 a 3335 y 336 a 341 de la Ley 1607 de 2012, en tanto incluían rentas de trabajo exentas que el legislador históricamente había considerado como tal³¹⁶.

De todo lo mencionado hasta aquí, no parece una idea descabellada o perogrullesca el que cada Estado desde una consideración razonable de su contexto político, económico y social establezca un límite cuantitativo sobre la masa global de patrimonio, generación de renta, consumo y hechos sociales relevantes, susceptibles de ser gravados, sustrayendo solo aquella parte de la «riqueza existente y disponible» que la persona en cumplimiento de su deber solidario está en capacidad de contribuir. Un ejemplo del establecimiento de un límite mínimo cuantitativo es Alemania, donde se ha establecido que el límite de la carga tributaria individual o conjuntamente no debe superar el 65%³¹⁷.

Sin embargo, se debe aclarar que pese a gozar de reforzamiento constitucional y cuasi doble garantía la propiedad privada en el ST español; procesalmente por disposición del artículo 53.2 CE no es objeto de amparo como derecho fundamental, en tanto no quedó expresamente enunciado³¹⁸.

³¹⁶ Véase: *Sentencia C 492/2015* de 05 de agosto.

³¹⁷ Las alícuotas máximas en términos porcentuales absolutos se ha usado en algunos países como Alemania, Brasil y Argentina. Al respecto Véase: UCKMAR, V. *Principios comunes...* Op. Cit. pág., 73.

³¹⁸ La CE, dispone en el capítulo cuarto: De las garantías de las libertades y derechos fundamentales, artículo 53.2 “Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos

Hasta aquí, el recorrido por algunas de las apreciaciones doctrinales relevantes sobre el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad, desde las cuales se pueden extractar algunos criterios que podrían dotar algunos parámetros para su determinación:

- a) En Colombia el principio de no confiscatoriedad se encuentra implícito en el texto constitucional, por lo tanto, es desde la interpretación sistemática y teleológica a través de la doctrina y la jurisprudencia, ha quedado clara su existencia y aplicación en el ámbito tributario, más no se ha precisado su contenido.
- b) Su función como principio relevante e independiente dentro del ST, es triple: *i)* Opera como garantía de dos derechos constitucionalmente protegidos, a saber, la propiedad privada artículo 58 CPN, y el deber de contribuir artículo 95.9 CPN; *ii)* Es aplicable como límite mínimo en tanto del deber de contribuir a los gastos e inversión del Estado y como límite máximo a la capacidad contributiva y, *iii)* Es una exigencia material del principio de justicia, que entra en juego cuando los demás principios tributarios constitucionales son amenazados o vulnerados.
- c) El principio en mención, demanda que el establecimiento de la cuantía de la carga impositiva que recaiga sobre cada persona en calidad de contribuyente de cuenta de: *i)* *La capacidad económica global*, en tanto riqueza, consumo, gasto, tráfico de bienes y actos sociales relevantes, así sólo se deben configurar y decretar impuestos donde exista riqueza; *ii)* *La capacidad contributiva*; encuadrando los presupuestos jurídicos y técnicos adecuados a la capacidad cuantitativa de dar del contribuyente, ello implica precisar el corredor por el cual ha de moverse la obligación cuantitativa del tributo, fijando un límite máximo y mínimo exento que garantice las condiciones objetivas y subjetivas del contribuyente amparadas desde los presupuestos constitucionales y preconizados en el

en el artículo 14 y la Sección 1ª del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.” Véase: España. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 31 de octubre de 1978, [Internet] *Boletín Oficial del Estado*, de 27 de diciembre de 1978, págs. 1-54 [Consultado 24 de abril de 2017]. Disponible en : <http://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>.

ESD. De este modo, la carga tributaria que reconoce la capacidad económica y adecúa la alícuota a la capacidad contributiva logrará, más allá de cumplir con los fines conmutativos y distributivos del impuesto, un mayor ajuste al principio de justicia tributaria.

- d) En todo caso se juzgará inconstitucional un impuesto que agote la riqueza del contribuyente, situación que se presentará cuando: *i)* Uno o la suma de varios impuestos, priven del derecho de propiedad, la libertad de empresa, la economía de mercado, en tanto garantías económicas y fundamentales en el ESD de la persona para su desarrollo en condiciones de libertad y dignidad.

2.7. Perfiles para la definición del principio de eficiencia tributaria

El principio de eficiencia tributaria está taxativamente declarado como uno de los fundamentos del ST colombiano; en cambio, en España el principio está asociado con el gasto público según el artículo 31.2. de la CE “*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*” [subrayado fuera del texto original]. Aquí nuevamente hay una clara diferencia en la estructura, sistematización y conexión lógica de los principios que han de inspirar el ST en ambas jurisdicciones.

Así, se pone de manifiesto cuando en Colombia se obvia la declaración explícita de principios que han sido reconocidos consensuadamente por la doctrina y la jurisprudencia nacional y europea, como esencia y forma de ese conjunto de principios materiales tributarios para la configuración de un ST realmente justo, a saber: *capacidad económica, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*; y descuidadamente si se ha consignado el principio de eficiencia tributaria, que como claramente lo ha entendido y proclamado el legislador español tiene estricta relación con la Administración Pública, específicamente con la gestión administrativa.

No se niega, que de manera extensiva tenga aplicación en el ámbito tributario, contribuyendo indirectamente o de manera complementaria con los presupuestos de justicia

tributaria; pero, se dista del reconocimiento del principio como eje sobre el cual ha de articularse cualitativa y cuantitativamente la justa distribución de la carga tributaria, admitiéndole como principio del gasto público y la justa redistribución de la riqueza.

Claro está, como se expuso en el aparte del principio de progresividad existe una conexión estrecha entre el Derecho Tributario y el fenómeno financiero, en consecuencia, se planteó que la concreción de la justicia tributaria *tiene* que reclamarse tanto en el recaudo del tributo «*ingresos fiscales*» como en la redistribución del mismo «*gasto público*», es en este ámbito que el principio de eficiencia tiene una verdadera relevancia.

Por ende, el principio de eficiencia es convocado y hace juego con la justicia; pero, desde el ámbito de la justicia del gasto público, es allí, donde desarrolla su mayor contenido y función. Si bien, actúa en materia tributaria, el principio es más una técnica de operación y control del sacrificio efectivo que se imprime a la gestión del tributo en referencia al recaudo, ordenando el menor esfuerzo posible y el mayor recaudo deseado.

Lo expuesto se refuerza desde la doctrina y la jurisprudencia española, coincidentes en la consideración de la *justicia material del impuesto* en el artículo 31.1, la *justicia del gasto público* en el artículo 31.2 y *justicia formal* en el artículo 31.3 unido al artículo 133 CE³¹⁹.

En este sentido LUCAS DURÁN, reseña la discusión doctrinal surgida entorno a la reforma constitucional de 1978 en España y la manifiesta preocupación por la inexistencia de un principio material de justicia sobre el gasto público, situación que en su momento certeramente se consideró amenazaría directamente el cumplimiento de la redistribución. Así, detalla como a través de una enmienda presentada por el senador FUENTES QUINTANA fue incluido el principio de eficiencia, gozando de muy buena acogida en el entorno Financiero y Tributario³²⁰.

Al respecto ALIAGA AGULLÓ, advierte en los artículos 31.2 y 134 un bloque de constitucionalidad del gasto público, otorgándole una entidad propia con un contenido específico orientado al cumplimiento de los objetivos y fines constitucionales, entre otros, *la justicia del gasto público* manifiesta en su asignación equitativa³²¹. Posición que se ve

³¹⁹ Véase: LUCAS DURÁN, MANUEL. La financiación de los servicios sociales en España: Cuestiones jurídicas actuales. En Villar Escurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana. Vol. I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2925-2956.

³²⁰ *Ibíd.*, págs., 2948-2950.

³²¹ Véase: ALIAGA AGULLÓ, EVA. Reflexiones sobre el estado actual del desarrollo científico del Derecho Financiero. En Villar Escurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don*

reforzada por CARLOZA PRIETO, quien admite y defendiendo el principio como un efectivo tamiz para el control de los gastos públicos en su cometido de racionalidad económica, traducida en la selección idónea de las necesidades públicas para su adecuada satisfacción³²².

Cómo se puede ver, la conexidad entre el ingreso fiscal y el gasto público es un discurso argumentado y reiterativo en la doctrina española. Así, con clara contundencia lo expone el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, cuando afirma que la irresponsabilidad fiscal de la Hacienda Autonómica, para el caso español, se manifiesta en una Hacienda de transferencias despreocupada por la gestión tributaria, la irresponsabilidad fiscal en las decisiones sobre los requerimientos de gasto público, consecuentemente la mala asignación de los recursos fiscales y la ausencia de relación entre la Hacienda y sus contribuyentes, generando un efecto negativo en la educación tributaria de los contribuyentes materializado en la impopularidad y rechazo de los impuestos; a la vez que se genera la falsa creencia de unos bienes y servicios públicos gratuitos como derecho social adquirido. Por tanto, cuanto más se separe la decisión del gasto público de la decisión de financiación, se fortalece la generación lo que llama ilusiones financieras y hasta políticas, oscureciendo el cálculo de la relación costo - beneficio y por tanto haciendo más fácil el ocultamiento de la mala administración³²³.

Desde aquí, es indiscutible la inescindible relación entre ingreso fiscal y gasto público. Se debe reconocer que la evolución histórica tanto en España como en Colombia se ha dado en una lógica de dependencia; pero, que ha reclamado interdependencia. En consecuencia, es insostenible cualquier forma de Estado sin una base financiera que soporte su administración y funcionamiento. Por lo tanto, si en la base, la principal fuente de recursos son los tributos ya, impuestos, tasas o contribuciones y, estos encuentran su límite en la esencia misma de finalidad estatal léase «*principio de justicia*», el resultado es una fuente financiera finita. Ahora bien, si la fuente es finita para abastecer una gama de necesidades estatales declaradas como derechos, deberes y garantías del ciudadano en el texto constitucional, debe por lo

César Albiñana García Quintana. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2665-2698. ISBN: 9788480082778.

³²² Véase: CARLOZA PRIETO, LUIS MARÍA. Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico. En obra colectiva. *La constitución española y las fuentes del Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág., 15. ISBN: 8471962810.

³²³ Véase: RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. Aspectos constitucionales de la financiación autonómica: Presente y Futuro. En Villar Escurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2957-2958. ISBN: 9788480082778.

tanto: *i*) Realizarse una priorización de esas necesidades, *ii*) Existir una responsabilidad fiscal exteriorizada en el reconocimiento de esas necesidades preeminentes, y, *iii*) Aplicarse la proporcionalidad y la racionalidad tanto en la exacción del recurso de las fuentes: *personas físicas y personas jurídicas*, tanto como en la selección, asignación y ejecución del gasto; he aquí la máxima expresión del principio de eficiencia fiscal, en una relación más directa con el gasto, que con el mismo recaudo.

En Colombia, la doctrina es coincidente al reconocer un desatino en la ausencia de la declaración expresa del principio para efectos del gasto público y su declaración en referencia al ST. JUAN CAMILO RESTREPO, es uno de ellos, quien reconoce la tendencia en la doctrina moderna dándole mayor prioridad al principio y su relación con el gasto público³²⁴, señalándole como un principio antiguo con muchas formas de expresión, entre ellas como: *i*) Costo del recaudo proporcionado, *ii*) Un ideal de neutralidad en la determinación de los responsables fiscales, *iii*) Un mecanismo de autocorrección en la fuente de los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica, *iv*) Un ST diseñado con tasas medias y base amplia, desestimulando la evasión y eliminando privilegios tributarios injustificados. Sin embargo, resalta que el ST colombiano está lejos de ser un sistema eficiente, pues se ha caracterizado por ser un sistema de bases estrechas, tasas altas, plagado de beneficios tributarios injustificados que favorecen la evasión y la elusión³²⁵, afirmaciones que a pesar de la multiplicidad de reformas tributarias, siguen siendo ciertas hasta hoy.

Por su parte MAURICIO PLAZAS VEGA, plantea que el principio de eficiencia tributaria debe ser interpretado desde la visión de dos economistas ADOLFO WAGNER y ADAM SMITH, en términos de la relación con la administración y el contribuyente. Así, por el lado de la Administración el principio de eficiencia procurará un ST simple, claro, en manos de funcionarios capaces y honestos, y por el lado del contribuyente logrando un compromiso real de contribuir con los gastos e inversión del Estado, a través de tributos moderados que desestimen la evasión y la elusión. Complementariamente, recuerda que en el ST colombiano concurren tanto tributos nacionales como territoriales y, que a ello debe responderse con sistemas de información adaptables a las circunstancias y la velocidad con que se convierten los datos en información, fuente para la determinación de la carga

³²⁴ Véase: RESTREPO, JUAN CAMILO. *La Hacienda ...*, Op. Cit., pag., 167.

³²⁵ Véase: RESTREPO, JUAN CAMILO. *La Hacienda ...*, Op. Cit., pags., 78-79.

tributaria³²⁶. Resalta, el gran aporte a la eficiencia de la gestión y administración de los tributos de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC), por medio de la conciliación, transacción, arbitramento, consultas a la UAE DIAN, dictámenes técnicos, liquidaciones oficiales consentidas y el beneficio de auditoría; pero reconoce que nada se consigue si el conjunto de tributos son eficientes, pero los ingresos recaudados se dilapidan en burocracia excesiva y desorden financiero³²⁷.

En cuanto a la CCCOL, desde 1995 ha interpretado el principio de eficiencia desde dos perspectivas: *i) Económico*, en término de la relación *costo / beneficio*, permitiendo un mayor recaudo al menor costo tanto para la administración como para el contribuyente, *ii) Social*, a través de un ST diseñado de tal forma que acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su obligación³²⁸. Tal interpretación se ratifica en Sentencia de 2016, al reiterar el principio de eficiencia tributaria como un componente medular de la justicia tributaria referido al recaudo tributario, marcando la línea jurisprudencial que sostiene adecuadamente que la ineficiencia en el recaudo tributario puede conllevar a la injusta distribución de la carga tributaria, porque el incumplimiento de algunos obligados tributarios conduce al sostenimiento de los gastos e inversión del Estado por otros tantos que si cumplen con la obligación³²⁹.

Respecto a los dos aspectos planteados por la Corporación, algunos doctrinantes como el profesor PLAZAS VEGA, afirma que estos son tres y adicionando el efecto neutro en la economía, que, a mutuo propio, se cree que este efecto hace parte del aspecto económico.

De otra parte, al revisar los preceptos constitucionales se encuentra que en efecto el artículo 267.3 ordena la vigilancia de la gestión fiscal del Estado incorporado en la práctica del control financiero de gestión y de resultados fundamentado *en la eficiencia*, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales, mandato que ratifica la vinculación más

³²⁶ La ley 527 de 1999, definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, de comercio electrónico y de firmas digitales, modificada por el Decreto 0019/2012. Es un marco que ha permitido agilizar el intercambio, legalidad y legitimidad de la información electrónica, facilitando e imprimiendo eficiencia al ST en Colombia.

³²⁷ Véase: PLAZAS VEGA, M. A. *Derecho de la Hacienda...*, Op. Cit., págs., 432-434.

³²⁸ Véase: *Sentencias* C 419/1995 de 04 de octubre, C 511/1996 de 08 noviembre de 1996, C 261/2002 de 16 de abril y C 264/2013 de mayo 08.

³²⁹ Véase: *Sentencias* C 052/2016 de 10 febrero, C 690/1996 de 05 de diciembre, C 1060A/2001 de 08 de octubre.

que directa del principio de eficiencia con los gastos públicos, concretándose en la calidad del gasto fiscal y la inherente responsabilidad que ello conlleva.

Para finalizar este aparte ya expuestas algunas posturas doctrinales sobre el principio constitucional de eficiencia tanto en España como en Colombia, se podría afirmar que resulta evidente la diferencia en la estructura, sistematización y conexión lógica de los principios constitucionales tributarios de carácter material en Colombia, situación que cualquiera fuera la razón del legislador no contribuye al entendimiento claro y preciso de los principios inspiradores del ST, en tanto se mezclan los principios formales y materiales de la tributación, se omiten otros y se añaden principios que por su naturaleza se inscriben en el marco del gasto público y no propiamente del recaudo tributario, tal cual sucede con el principio de eficiencia. Pese a ello, de lo reseñado hasta aquí se puede inferir:

- a) El principio de justicia tributaria impone un compromiso conjunto de ordenamiento, tanto en el recaudo fiscal como en el gasto fiscal, pues no debería avalarse, comprometerse, ni ejecutarse gasto público alguno sin su correspondiente contrapartida en el ingreso. Sin embargo, ello resulta insuficiente si pese a existir correspondencia financiera entre ingreso y gasto, no coexisten la responsabilidad en la recaudación y la calidad en el gasto, lo que implica de una parte la solidaridad consciente y comprometida del contribuyente en el cálculo, presentación y pago del impuesto debido, y de otra parte la redistribución justa de ingresos de entre toda la sociedad focalizando la priorización de necesidades humanas que propendan a la igualdad de uso, goce y disfrute de los derechos constitucionalmente protegidos y prometidos a los connacionales.
- b) El principio de eficiencia tributaria, es en esencia una técnica de operación que en todo caso debe dar cuenta de una relación positiva en todo caso de la evaluación del indicador beneficio/costo, exteriorizada en:
 - Recaudo/Sacrificio: mayor ingreso tributario recaudado a menor sacrificio efectivo en términos de la gestión administrativa.

- Tasa impositiva/Contribuyente: Una tasa ponderada de impuestos que dé cuenta de la progresividad transitando por el corredor de la capacidad económica, que sin llegar a ser confiscatoria sea creciente, proporcionada y adecuada a los presupuestos de justicia y, por tanto, exija e imponga al contribuyente la obligación de dar solo aquello que le sea posible dar.
- Beneficios tributarios/Carga tributaria justa: Beneficios tributarios (exenciones, exclusiones, descuentos y deducciones) justificados en la promoción de fines constitucionalmente relevantes que se concreten en la igualdad real entre los contribuyentes. Sólo así, serán un instrumento técnico para equiparar las desigualdades a través de diferenciaciones condicionadas por las situaciones reales del contribuyente; sin dar paso a tratos privilegiados o discriminatorios e incidiendo de manera directa en el equilibrio del establecimiento de una carga tributaria distribuida de manera equitativa.

2.8. El Principio de no retroactividad tributaria

La Constitución colombiana en razón de su estructura sistemática, aunque no tan lógica, en el artículo 363 declara los principios inspiradores del ST, de carácter material en el primer inciso *equidad, eficiencia y progresividad* y en el segundo inciso proclama la *no retroactividad tributaria*. Sea cual fuere, la intensión del legislador en la redacción de este precepto se genera una suerte de desconexión lógica en razón de la naturaleza del principio de no retroactividad. Este principio conjuntamente con los principios de *tipicidad, legalidad, confianza legítima, buena fe* son el núcleo dogmático del principio de seguridad jurídica, principio formal por antonomasia. Dicho esto, es claro que el foco de esta investigación no se inscribe en estos preceptos normativos, sin que ello sea un desconocimiento de su relevante función y operación en la configuración normativa y la concreción de la justicia tributaria; sino por núcleo y alcance de éste trabajo.

Ahora bien, en razón de su promulgación al unísono con los demás principios materiales de tributación en Colombia, se hará una exposición general que en rigor pretende una visión

somera del principio, no un alcance detallado por lo cual no se termina con la extracción de criterios definitorios como se ha realizado con los demás principios.

La retroactividad normativa desde una perspectiva formal conlleva una suerte de discordancia en la temporalidad de una norma. Así, teóricamente la vigencia formal de una norma se da desde el momento de su publicación hasta el momento de su derogación, en tanto el periodo de tiempo de la vigencia material se inscribe en los efectos aplicativos de la norma; en esencia la retroactividad implica una discordancia entre la vigencia formal y la vigencia material³³⁰. Por tanto, la retroactividad en el ámbito tributario, es la posibilidad que una norma se aplique a hechos o actos nacidos y no consolidados³³¹ al «*momento*» de entrada en vigencia.

El principio de no retroactividad tributaria, contrario al principio de no confiscatoriedad en términos de su mención expresa en el texto constitucional, no está enunciado explícitamente en la CE de 1978, dentro de los presupuestos jurídicos del artículo 31, pero si se encuentra declarado taxativamente en la CPN en el artículo 33 “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”, ello denota una verdadera estructuración sistemática y lógica en la Carta, característica que le esquivaba al texto colombiano.

Sin embargo, en el ordenamiento jurídico español el artículo 9.3 consagra “La Constitución garantiza... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”, norma constitucional que deja abierta la posibilidad de la existencia y la aplicación de ‘*normas*’ tributarias con efecto retroactivo, situación que en Colombia claramente no puede presentarse nunca, porque sin discusión alguna toda norma tributaria cuya aplicación se hiciese a hechos anteriores a la entrada en vigencia de su publicación, sin mediación alguna es y debe ser declarada inconstitucional³³².

³³⁰ Véase: VERDERA IZQUIERDO, BEATRIZ. *La irretroactividad: Problemática general*. Primera. Madrid: Dikynson S.L, 2006. págs., 49-50. ISBN: 9788499825311.

³³¹ Véase: FERNÁNDEZ LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO. La retroactividad de las normas tributarias en la reciente jurisprudencia. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Madrid:2000 Aranzadi, 142, págs. 21-42. ISSN: 1132-8568.

³³² En Colombia la jurisprudencia constitucional ha definido la *excepción de inconstitucionalidad* como una facultad, una posibilidad y un deber de los operadores jurídicos. Facultad o posibilidad en tanto detectada una norma en clara contradicción entre la disposición aplicable a cada caso en concreto y las normas constitucionales; no se requiere alegato o la interposición de una acción para

Quizás por lo anteriormente expuesto la doctrina española ha dedicado muy poco esfuerzo al tema, así lo señala JUSTE JORDAN³³³. Pese a ello, se debe realizar un acercamiento teórico en razón de los tres posibles efectos que se generan por la no coincidencia de la vigencia formal con la dimensión temporal derivadas de la eficacia de la ley, a saber: *actividad*, *retroactividad* y *ultra actividad*. Retroactividad e irretroactividad, son la faz y el reverso de la eficacia temporal de las normas jurídicas³³⁴, afectando directamente la relación jurídica Estado – Contribuyente, con efecto directo e indirecto en las obligaciones formales y sustanciales, consecuentemente se podrían lesionar los principios materiales de la tributación, en tanto se pueden generar situaciones ventajosas para algunos contribuyentes en desmedro de otros, dicha problemática jurídica es latente en España, no así, en Colombia.

J. JORDAN, identifica algunos rasgos característicos de la retroactividad en España, entre ellos: *i)* No existe un principio de interdicción de la ley tributaria retroactiva, por fuera de lo dispuesto en el artículo 9.3 de la CE, *ii)* La retroactividad de las normas atinentes a derechos individuales está prohibida constitucionalmente, *iii)* Es admisible constitucionalmente la retroactividad de la ley tributaria, en tanto no colisione con otros principios como el de seguridad jurídica. Sin embargo, ni retroactividad, ni seguridad jurídica son principios absolutos, cederán de acuerdo a la consideración de los principios y derechos de cada caso en concreto, *iv)* La suficiencia justificativa de ley tributaria retroactiva, es directamente proporcional a la intensidad de su eficacia, *v)* El legislador en uso legítimo de su discrecionalidad política debe decidir al margen de la arbitrariedad, la promulgación de una ley retroactiva a exigencias del interés público, *vi)* El principio de seguridad jurídica, es garante de la certeza del Derecho para los ciudadano; y la necesidad de cambio en el

no aplicar la norma contraria, y es un deber en tanto ninguna autoridad puede dejar uso de ella. Como se mencionó en el capítulo primero el artículo 4 así lo ordena, con el fin de proteger los derechos fundamentales que se vean amenazados o en riesgo por la aplicación de una norma de inferior jerarquía, notoria e indiscutiblemente contraria a las normas constitucionales. Véase: *Sentencia SU 132/2013* de 10 de marzo.

³³³ La autora subraya la escasa doctrina sobre el tema en trabajos monográficos, tratados o manuales donde la temática es abordada parcialmente, entre ellos: FERREIRO LAPATZA, MARTÍN QUERALT, MARTÍNEZ LA FUENTE, PALAO TABOADA, CERVERA TORREJÓN, LEJEUNE VALCÁRCCEL, ESCRIBANO. Resaltando que el trabajo más completo se titula “Irretroactividad de las Ordenanzas fiscales” de Barea Vidella, publicado en Gaceta Fiscal hacia 1992. Véase: JORDÁN, ARANCHA YUSTE. ¿Es posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas fiscales?, 260, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2001, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 51, págs., 339-420. ISSN: 04846885.

³³⁴ *Ibíd.*, pág., 354.

ordenamiento jurídico que respondan a las exigencias sociales y su transformación, son intereses que entran en disputa ante el juicio de constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma tributaria retroactiva, *vii*) La retroactividad de una ley tributaria y su eficacia instrumental para un ordenamiento jurídico resulta de un examen casuístico, *viii*) La doctrina española mayoritariamente ha coincidido en que son claramente retroactividad de normas tributarias procesales, aclaratorias o interpretativas³³⁵.

Por su parte, el TCE ha aclarado que una ley retroactiva no es inconstitucional *per se*, lo será en aquellos casos en los cuales resulte arbitraria o contraria a los principios generales de derecho. En 1989 el Tribunal Supremo fijó posición en lo referente a qué tipo de normas son o no retroactivas, afirmando que es incierto que sólo las leyes tengan efecto retroactivo³³⁶, sosteniendo con posterioridad en materia civil la aplicación retroactiva de toda la ley en extenso, implicando ello las disposiciones administrativas. Ratificando así, lo expuesto por JUSTE, en cuanto al enfilamiento de la doctrina hacia la defensa contundente de la aplicación retroactiva de los reglamentos aclaratorios o interpretativos de una ley, en razón de que su alcance se extendería hasta el momento en que entra en vigencia la norma aclarada o interpretada³³⁷.

La LGT vigente en España, sección segunda sobre la aplicación de las normas tributarias, artículo 10.2 establece que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, con efecto inmediato sobre los tributos sin periodo impositivo, para los demás al inicio de su período de la entrada en vigencia de la norma. No obstante, el inciso segundo fija una excepción para las normas reguladoras del régimen de sanciones e infracciones tributarias, cuyo alcance será retroactivo para los actos que no sean firmes y los efectos resulten favorables a la parte interesada.

3. EPÍLOGO

³³⁵ Véase: JORDÁN, A. Y, *¿Es posible ...*, Op. Cit., págs., 373-375.

³³⁶ El Tribunal Supremo desde 1981 a través de la sentencia del 13 de octubre, ha marcado una línea jurisprudencial que indica que la retroactividad normativa se extiende a todo tipo de norma, que se encuentre por fuera de los límites fijados por la CE en su artículo 9.3 “*disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”.

³³⁷ Véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO Y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN. *Curso de Derecho Administrativo*. Cuarta. Madrid: Civitas, 1983-1993. pág., 83. ISBN: 8473982577.

Este Capítulo buscó en la medida de lo posible extractar criterios jurídicos definitorios de los principios materiales tributarios de Colombia: *equidad, eficiencia y progresividad* haciendo uso del Derecho Comparado español, en sus desarrollos teóricos, doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios inspiradores del ST. La técnica utilizada es homogénea para todos los principios, una exposición general desde la visión de los autores más relevantes en ambas jurisdicciones de manera conjunta, e igualmente lo sostenido en la jurisprudencia, para finalizar cada principio con algunos criterios que he llamado *perfiles definitorios*.

- Sobre los principios inspiradores del sistema español y colombiano. Al respecto, se demuestra como en ambas jurisdicciones estos principios se anclan en un eje común «*la configuración de un sistema tributario justo*», en la medida que ordenan que toda *tasa, contribución o impuesto*, cumpla con los presupuestos de legalidad y legitimidad representada en la razonada y justa distribución de la carga tributaria.

En este sentido se expone, como el eje común que integra estos principios, convoca su relación intrínseca, integral e interdependiente de acuerdo a las circunstancias específicas en las que se concreta la relación tripartita Ciudadano-Estado-Sociedad de la cual se desprende el deber solidario de contribuir «*Tributar: declarar-pagar*» para que esa relación sea equilibrada, se mantenga promoviendo un orden justo, libre y equitativo.

- Sobre el principio de capacidad económica y capacidad contributiva. El recorrido se centra más desde la perspectiva española que la colombiana, por dos razones fundamentales: (1) En Colombia es un principio tributario implícito, perfilado desde una interpretación sistemática, extensiva e integradora de los demás principios tributarios y constitucionales; unido a (2) La apropiación o extracción de buena parte de las consideraciones jurídicas del ordenamiento español, donde sí es un principio explícito y sobre el cual sí han desarrollado estudios rigurosos.

En cuanto el desarrollo del principio, se identifican dos corrientes. La primera defiende e interpreta indistintamente el principio de capacidad económica y capacidad contributiva, planteándolos como términos equivalentes en la medida que ambos representan la capacidad de soportar las cargas económicas generadas por el tributo. Para la segunda

corriente, estos términos no son coincidentes. Demuestran claramente como la capacidad contributiva no puede existir en ausencia de capacidad económica, *a contrario sensu* si podrá manifestarse la capacidad económica sin que ello represente la aptitud de contribuir; así, la primera es en esencia una muestra de la potencia económica global adscrita al plano objetivo «riqueza en sentido amplio», mientras que la capacidad contributiva es la manifestación de potencia económica específica adscrita al plano subjetivo «capacidades en sentido estricto». Este es el sentido que se comparte y sobre el cual deben extractarse los criterios determinantes para cumplir con el deber solidario de contribuir, y en efecto desde aquí se tratan de construir, con norte siempre al sentido de justicia tributaria.

Adicionalmente, se deja claro que el argumento planteado sobre la relación complementaria e interdependiente entre la *capacidad económica* y la *capacidad contributiva*, se establece sobre una línea de coexistencia económica en el plano fiscal, no el plano extrafiscal y, en este estricto sentido es correcto afirmar que no existirá capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica.

- En cuanto al principio de igualdad tributaria. Se comienza con extraño, inverso y necesario análisis del reconocimiento de los tres enfoques de la desigualdad: *la necesaria*, *la factible* y *la inadmisibile*. Tres indispensables visiones para la estructuración justa de tratamientos diferenciales objetivos fundamentados para concretar la igualdad en el plano tributario subjetivo. Es la admisión de la desigualdad real para conquistar la igualdad real. Seguidamente, se examina el desarrollo del principio de igualdad en el Derecho Tributario, cuyo mandato es *tratamiento igual o tratamiento desigual, en correspondencia directa con las semejanzas y diferencias objetivas y subjetivas del obligado tributario*, operando como principio autónomo, pero que convoca a los demás principios tributarios a un diálogo armonizador de intereses, objetivos y fines de la imposición. Se muestra como la doctrina española, lo ha interpretado en juego con el principio de generalidad haciendo un llamado a todos a concurrir con el deber de tributar, y con el principio de equidad *horizontal* y *vertical*. Se pasa al examen del contexto colombiano, donde se declara como principio inspirador del ST la equidad, no la igualdad, sugiriéndolo como un equivalente restringido o exclusivo al ámbito fiscal,

advirtiendo como la doctrina lo ha defendido como una oposición directa a cualquier tratamiento diferenciado discriminatorio, que igualmente convoca al llamado general de tributación, bajo la premisa de tratamiento equitativo entre los contribuyentes, finalizando con la visión del Tribunal constitucional, como un criterio de ponderación para la distribución de cargas y beneficios tributarios, evitando excesos en ambos sentidos.

- Sobre el principio de progresividad tributaria. Este es un principio declarado constitucionalmente en España y en Colombia. Así, se observa que en ambas jurisdicciones opera en dos esferas: la jurídica y la económica, para centrarse en la esfera jurídica, admitiendo que en el ámbito económico el principio ha resultado más preciso, en virtud del tipo de variables analizadas, los métodos utilizados y los resultados buscados.

Se explica cómo mayoritariamente la doctrina y la jurisprudencia española y colombiana concuerdan en que la progresividad opera en cada impuesto, pero se juzga o se dice del ST en conjunto, dado que el grado de progresividad del ST no reside en la sumatoria de impuestos progresivos, sino a la calificación de la carga tributaria global que cada obligado tributario debe soportar. Calificación que deberá ser examinada al amparo de un método comparativo para evidenciar la posición *ex – ante* de la imposición y posterior a ella.

Finalmente se exponen algunos flancos desde los cuales o dentro de los cuales podría operar y determinarse el principio, entre ellos: *i*) Como límite cuantitativo máximo de la carga impositiva, *ii*) Como mecanismo de reparto de la carga tributaria, *iii*) Como índice cuantitativo de la riqueza, *iv*) Como auxiliar del principio de equidad tributaria.

- Sobre el principio de no confiscatoriedad. Al respecto se parte por la diferenciación en su declaración constitucional, en tanto que en España es explícita y en Colombia su contenido y alcance se logran por medio de la interpretación sistemática y teleológica de la doctrina y la jurisprudencia, que hasta el momento reconocen su existencia y operatividad, pero no le han otorgado un contenido determinado y por tanto su alcance es indefinido. Así, mientras en Colombia se va por el sendero de la indeterminación, en

España se ha surtido una discusión más amplia y estructurada para desentrañar su funcionamiento dentro del sistema, como principio o como principio-garantía.

Se plantea y orienta la exposición hacia un principio independiente, no derivativo o auxiliar, operando como: *i)* Garantía de los derechos constitucionales protegidos en Colombia, propiedad privada artículo 58, y de ejercicio referido a la libertad de empresa artículo 333, y el mismo deber solidario de contribución del artículo 95.9, *ii)* Límite mínimo y máximo de la exacción tributaria, en tanto deja al margen aquellas rentas necesarias para la subsistencia y el desarrollo de la vida en condiciones de dignidad y libertad, y de otro lado impone un máximo operando como un verdadero límite a la configuración y aplicación de impuestos que priven de la propiedad y la libertad de empresa al obligado tributario, *iii)* Exigencia material del principio de justicia, que entra en juego cuando los demás principios constitucionales son amenazados o vulnerados.

Esta perspectiva para fundamentar el principio de confiscatoriedad como criterio definitorio de la cuantía impositiva como manifestación de : *i)* *La capacidad económica global:* riqueza, consumo, gasto, tráfico de bienes y actos sociales relevantes, *ii)* *La capacidad contributiva,* encuadrando presupuestos jurídicos y técnicos adecuados a la capacidad cuantitativa de dar del contribuyente, por medio de un corredor delimitado por los mínimos y máximos contributivos en reconocimiento de las condiciones objetivas y subjetivas del contribuyente, por demás amparadas constitucionalmente y preconizadas en el ESD. En todo caso un impuesto se juzgará manifiestamente inconstitucional, cuando uno o la suma de varios impuestos, priven del derecho de propiedad, libertad de empresa o economía de mercado del obligado tributario.

- Sobre el principio de eficiencia tributaria. El estudio emprende camino con la advertencia de una inadecuada sistematización y lógica tributaria en Colombia, por una parte se incluye y declara el principio de no retroactividad junto a los demás principios materiales de tributación, por otra, se declara el principio de eficiencia como principio material, que como se demuestra en su análisis está más ligado al gasto fiscal y la gestión administrativa del recaudo, que a la distribución de la carga impositiva; y más enrevesado aún, se omite la declaración explícita de principios nucleares para tal menester, entre ellos la capacidad económica, la capacidad contributiva o el mismo principio de confiscatoriedad.

Se analiza el contenido y alcance del principio en la jurisdicción española, donde el principio está ligado a la ordenación de la Hacienda Pública responsable, por medio de un gasto público de calidad, donde no habrá gasto fiscal si no está aforado con su correspondiente ingreso, y todo gasto deberá priorizarse de conformidad con los objetivos y fines constitucional, social y económicamente relevantes, cualquiera que desconozca este rasero, debería ser inejecutable.

Finalmente, se sugiere que el principio de eficiencia no es un principio material de la tributación, que, si bien contribuye a un mayor grado de justicia en el sistema, su función está más por el lado del ámbito financiero y de gestión administrativa, que el propio ámbito tributario y la cualicuantificación de la alícuota tributaria.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO DE RENTA A LAS PERSONAS NATURALES (IRPN) EN COLOMBIA

Sumario: 3. El Impuesto de Renta a las Personas Naturales (IRPN); 3.1. Hecho generador, 3.1.1. Rentas gravadas, 3.1.2. Rentas exentas, a) Rentas de trabajo exentas, b) Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional; 3.2. Sujeto Pasivo; 3.3. Base gravable, 3.3.1. Cédula de rentas de trabajo, 3.3.2. Cédula de pensiones, 3.3.3. Cédula de rentas de capital, 3.3.4 Cédula rentas no laborales, 3.3.5. Cédula de dividendos y participaciones 3.4. Tarifa, 3.4.1. Tarifa para las personas naturales residentes, 3.4.2. Tarifa para las personas naturales no residentes; 4. Epílogo.

Objetivo del capítulo

El estudio para conocimiento general de la estructura del IRPN es un tránsito necesario en el análisis adecuado y la valoración del mayor o menor ajuste de este tipo impositivo a los principios constitucionales materiales de tributación y consecuentemente al principio constitucional de justicia tributaria.

Para ello, se inicia con una descripción del IRPN y sus elementos básicos: *sujeto activo*, *el hecho generador*, *base gravable* y *tarifa*, buscando a través de una exposición clara, condensada, pero concreta, la comprensión del andamiaje de este impuesto en el ST colombiano. Paulatinamente con el recorrido descriptivo, se van dejando planteados algunos cuestionamientos que *prima facie* indican situaciones de injusticia tributaria, a través de tratamientos diferenciados injustificados, representados en beneficios o privilegios fiscales incorporados en el conjunto normativo tributario vigente y aplicable.

EL IMPUESTO DE RENTA A LAS PERSONAS NATURALES EN COLOMBIA (IRPN)

3.1. EL IMPUESTO DE RENTA A LAS PERSONAS NATURALES (IRPN)

El Impuesto sobre la Renta «*de las Personas Físicas*» (IRPF) en España, es un impuesto de carácter general, personal y progresivo³³⁸ que recae sobre todas las manifestaciones globales de riqueza de la persona física. Características entre otras, que hacen de esta imposición uno de los tributos con mayor carga de justicia y equidad; por tanto, fundamental en la efectividad del artículo 31 de la CE para la configuración de un ST en las proximidades de la justicia deseable y posible. Así, lo define la Ley 35 de 2006 y sus modificaciones para el ordenamiento jurídico de español³³⁹.

En Colombia, por su parte, el Impuesto Sobre la Renta y Complementarios «*de las Personas Naturales*» (IRPN), no dista de los rasgos característicos de España. Sin embargo, el régimen normativo del IRPN en Colombia no está contenido en una Ley general y única; contrario al caso español. Así, las disposiciones hasta octubre de 2016 se encontraban dispersas, pero enmarcadas dentro del Decreto 624 de 1989 que reunía a través de títulos,

³³⁸ Estas tres características se introducen como ideas fundamentales del IRPF en España en 1978 con la Ley 44. Este impuesto históricamente se ha vinculado de manera estrecha con las políticas económicas y financieras, de ello dan cuenta las últimas reformas Ley 40/1998, Ley 46 de 2002. La reforma vigente establece como prioridad: *i*) Mejorar la equidad por dos vías, por un lado disminución de la carga tributaria sobre las rentas de trabajo y por otro elevando el umbral de rentas sometidas a tributación, en aras de recuperar la igualdad en la consideración de las rentas personales y familiares, *ii*) Se amplían los rangos de los tramos tarifarios para su reducción y consecuente simplificación fijando tipo marginales máximos para las rentas de trabajo; *iii*) Tratamiento neutral para las rentas derivadas del ahorro; *iv*) Incentivos a instrumentos orientados al incremento de ingresos complementarios a las pensiones públicas o cobertura de determinados riesgos, *v*) Configurar incentivos a disminuir la dependencia del sistema, a través por un lado de la movilidad de capital inmobiliario como fuente de rentas y por otro la posibilidad de volver líquida la vivienda habitual sin costo fiscal. Véase: LIRPF 35/2006, de 29 de noviembre.

³³⁹ La Ley 35 de 2006 “...del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio” cuya vigencia inició el 01 de enero de 2007, ha experimentado diversas modificaciones dentro de las cuáles se destacan: Real Decreto Ley 1/ 2017 que modifica en el capítulo IV la clasificación de la renta en: renta general y renta de ahorro; Ley 20 de 2015 que modifica parcialmente las rentas de aseguradoras y reaseguradoras; Real Decreto Ley 9/2015 con la inclusión de medidas orientadas a reducir la carga tributaria del (IRPF), entre ellas el tratamiento de las rentas exentas; Real Decreto Ley 6/2015 que adiciona disposiciones atinentes al tratamiento de las compensaciones; por mencionar algunas.

libros y artículos los conceptos y definiciones básicas de los elementos fundamentales de los diferentes tributos, tales como el hecho generador, sujeto pasivo, base imponible y tarifa, a la vez, que se definía el procedimiento tributario.

Con el Decreto 1625/2016 Decreto Único de Reglamentación Tributaria (DUT), el Gobierno reconociendo la problemática anidada en la complejidad y dispersión normativa, en un esfuerzo por racionalizar y simplificar el ordenamiento jurídico, realiza un ejercicio de compilación normativa en materia tributaria tratando de unificar las disposiciones vigentes a través de libros que contienen los impuestos por jurisdicción, nacional o territorial; subdivididos en partes en los cuales se recogen lo relativo a cada impuesto y temas relacionados; así, el IRPN quedó bajo el Libro (1), Parte (2), Título (1) y (5), apartes que compilan casi todas las disposiciones del Decreto 624/1989, leyes y Decretos complementarios que reglamentaban el impuesto. Sin embargo, quedaron por fuera disposiciones de carácter general y las temporales relacionadas con los plazos para declarar y pagar, además de las disposiciones que lo reglamentaban; por otra parte, el DUT no hizo una transcripción de todos los textos normativos, en algunos casos se hace remisión a las disposiciones del Decreto 624/1989.

En este escenario, se debe reiterar que la justicia es un imperativo constitucional de cualquier tributo en Colombia, con acción directa en varios flancos; en consecuencia, se exige tanto el plano material como formal, de acuerdo a los artículos 95.9, 363 de la CPN y las disposiciones normativas complementarias, que ordenan la racionalidad y simplicidad normativa. En este sentido en Colombia, se refuerza especialmente en el artículo 683 del Decreto 624/1983 conminando a los funcionarios públicos a la aplicación recta de las leyes presididas por el espíritu de justicia, no exigiendo al contribuyente más de aquello con lo que la misma ley ha querido se coadyuve con las cargas públicas de la Nación.

Esta primera consideración es relevante en la efectiva construcción de un ST justo; ya que es mucho más enrevesada su concreción, si el régimen normativo se encuentra disgregado, contiene normas repetitivas, confusas y hasta contradictorias, como sucede en el caso colombiano, donde la estructura tributaria de los diversos tributos, tanto como el del IRPN, han sido desde su creación y hasta hoy, objeto de múltiples reformas de acuerdo a las

necesidades presupuestarias de cada gobierno³⁴⁰, impregnando el sistema mismo de un halo de injusticia en razón de la complejidad y la inestabilidad jurídica a la que se enfrenta el contribuyente³⁴¹.

Dicho esto, retomando para centrarse en las características generales y propias del impuesto, se sostendrá que ellas son equivalentes entre el IRPF y el IRPN; no hay diferencias sustanciales a precisar, salvo que en España la Ley 35 hace una exposición previa de los antecedentes, la estructura de la Ley, la naturaleza, objetivos y ámbito de aplicación, lo que permite caracterizar de una manera clara y casi que indiscutible este tipo impositivo, lo que no sucede en Colombia, que a pesar de contar con un ET. y complementariamente el DUT, no hace tales menciones y se debe recurrir, por lo tanto, a la hermenéutica jurídica y sus métodos de interpretación, tanto para su lectura, caracterización, interpretación y aplicación.

Igualmente, es preciso recordar, que la jurisprudencia y doctrina colombiana han retomado la mayoría de los conceptos definidos por los doctrinantes y los altos tribunales españoles; por ello se considera apropiado partir de las consideraciones realizadas en España y a la par efectuar las apreciaciones jurídicas del ordenamiento tributario colombiano, cuando sea el caso, o si se presentan destacar las diferencias jurídico conceptuales.

³⁴⁰ Véase: GARCÍA AÑOVEROS, JAIME. *El impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas S.A, 1977. págs., 20-21. ISBN: 847398049-2.

³⁴¹ Diversos informes e investigaciones evidencian la ausencia de claridad normativa en el régimen tributario colombiano. En el año 2015 se estructuró la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (CEET) para que realizará un diagnóstico del ST a la vez que presentaba una propuesta alternativa para la reforma tributaria estructural. La CEET emitió cinco informes dirigidos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dentro de los que para los efectos de la investigación se resalta en referencia al ST colombiano: *i*) No genera el recaudo necesario para financiar los gastos e inversión del Estado; *ii*) No contribuye a la equidad horizontal y vertical, en virtud de la multiplicidad de regímenes, excepciones, deducciones especiales, sumado al alto grado de evasión; *iii*) No es progresivo, pues aquellos que tienen mayor capacidad de pago, no pagan más al fisco; *iv*) Castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial, *v*) Es altamente complejo, generando dificultades de entendimiento, altos costo de en aplicación y cumplimiento de las obligaciones tributarias. Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. *Informe de actividades No 01*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Bogotá D.C : s.n., 2015. págs., 13-15, Diagnóstico de los problemas que afectan al Sistema Tributario colombiano. Si bien la CEET es acertada en buena parte de sus apreciaciones, en cuanto a la afirmación de que el ST no es progresivo porque quienes tienen más capacidad de pago no pagan más, se debe aclarar que la progresividad no se exclusiva a la existencia de capacidad de pago, sino a una combinación de elementos tales como la capacidad económica global, la capacidad contributiva, la capacidad de pago, que conjuntamente considerados perfilan una medida cuantitativa justa propia de un ST progresivo.

Así, el análisis permite evidenciar que la doctrina española es coincidente en los rasgos característicos trazados para este impuesto. En este sentido, GARCÍA AÑOVEROS resalta algunas características propias del IRPF, entre ellas: es directo sin importar el criterio de clasificación es aplicable sobre la renta, es personal al integrar la persona al elemento material del hecho imponible, es global al recaer sobre la renta global del sujeto, es general porque la misma norma lo declara, es suplementario de los impuestos a cuenta en sentido extenso, progresivo al ajustarse en función de la cuantía creciente y subjetivo al considerar las circunstancias personales y familiares de la persona física³⁴²; en la misma línea CARLOZA PRIETO, desde la estructura del tributo, adiciona que es predominantemente sintético³⁴³, pero que da paso a tratamientos analíticos en ciertos puntos, en cuanto a su función le considera un tributo de carácter recaudatorio que cumple al mismo tiempo cometidos extrafiscales³⁴⁴. CALVO ORTEGA, complementariamente aclara que la Ley vigente en España fue novedosa, al referir su establecimiento y aplicación a tres principios: *i) igualdad*, entendida en sentido material, es decir en términos del sacrificio; *ii) generalidad* dado que pese a existir exenciones no hay ninguna subjetiva y, *iii) progresividad* en la medida que las reducciones específicas (a criterio del autor) no afectan la progresividad; añade que la naturaleza del impuesto es básica para la determinación de los criterios de sujeción al Poder Tributario y en el caso de España para definir los límites de cesión a las comunidades autónomas³⁴⁵.

³⁴² El autor considera que no es un impuesto complementario del impuesto a cuenta, en tanto no es complementario del impuesto de producto, sino suplementario del mismo. Véase: GARCÍA AÑOVEROS, J. *El impuesto General...*, Op. Cit., págs., 20-21.

³⁴³ PÉREZ ROYO, aclara que desde la perspectiva de su objeto el IRPF no es un impuesto sintético en sentido estricto, por varias razones, entre ellas: *i)* Existen componentes de la renta que integran la base imponible que escapan a la progresividad, entre ellos los rendimientos; *ii)* Pese a que el impuesto busca recaer sobre la renta mundial de las personas físicas de España, se matiza en el marco de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España; *iii)* El objeto real del impuesto no es la renta, sino la renta disponible, ello entendido como el residual de renta global disminuida en la cuantía del mínimo personal y familiar, situación que se inscribe en la máxima «*primum vivere, deinde solvere tributum*»; *iv)* El objeto es la renta discrecional de las personas físicas individualmente consideradas, pese a que se pueda optar por la tributación conjunta en el caso de la unidad familiar. Véase: PÉREZ ROYO, IGNACIO. *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Tercera. Madrid : Marcial Pons S.A, 2000. págs., 18-21. ISBN: 847487709.

³⁴⁴ Véase: CARLOZA PRIETO, LUIS MARÍA. *Lecciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1993. págs., 36-37. ISBN: 8486926572.

³⁴⁵ Véase: CALVO ORTEGA, RAFAEL. Hecho Imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos Pasivos (Artículos 1 a 14). [autor libro] CALVO ORTEGA, RAFAEL., ET AL. *El nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid : Lex Nova S.A, 1999, I, págs., 19-21. ISBN: 8484060810

En Colombia, además de compartir los rasgos característicos comunes del impuesto con España, como se ha reiterado en apartes anteriores, todo impuesto debe hacer observancia y dar cumplimiento de los principios constitucionales de carácter tributario materiales y formales. En este sentido, pese a que no es el centro de la investigación, se debe hacer mención del principio formal consagrado en el artículo 338 de la CPN, en cuanto es uno de los principios esenciales en este ámbito «*la reserva legal*»³⁴⁶ exigiendo que cualquier impuesto defina de manera clara y directa los cinco elementos básicos: *sujeto activo, sujeto pasivo, hechos, base gravable y tarifas*.

Al respecto la CCCOL, se ha pronunciado para aclarar y recordar la importancia del principio de legalidad de los tributos, así lo expresó en la Sentencia C 449/2015, señalando que el principio: *i)* Expresa el principio de representación popular y de democracia, propios del Estado liberal, *ii)* Concreta el principio de tipicidad o predeterminación del tributo, exigiendo que sea una ley previa y cierta la que defina los elementos de la obligación fiscal³⁴⁷.

Así las cosas, el IRPN en Colombia establecido desde 1918 hasta hoy ha definido y redefinido los elementos del impuesto. Estas diversas modificaciones a las que han sido sometidos no sólo el IRPN, sino todos los tributos en su estructura, se han generado para dar cumplimiento a objetivos financieros más que redistributivos; cambios que entre otras cosas han marcado distancia con la materialización del principio de justicia; de ello dan cuenta las reformas, por mencionar un caso, el de la Ley 1607 de 2012, que entre las múltiples modificaciones, clasificó las personas naturales en tres categorías: *i)* empleados, *ii)* trabajador por cuenta propia, *iii)* y otros; instauró rangos de tributación y tarifas, estableció beneficios y eliminó otros; los efectos normativos no se hicieron esperar, el ST se volvió más complejo, los contribuyentes agobiados instauraron diversas demandas de

³⁴⁶ El precepto constitucional reserva la competencia legal en el establecimiento de contribuciones fiscales y parafiscales al Congreso, las asambleas departamentales, los consejos municipales, distritales, en tiempos de paz, a la vez que ordena que cualquiera que sea el tipo de contribución, su aplicación se hará a partir del inicio de la vigencia de la Ley.

³⁴⁷ La providencia cita la *Sentencia* C 891/2002, en razón de la recopilación de los principios de legalidad y certeza tributaria, explicando que el principio de legalidad se funda en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” e consecuencia media un acto legislativo en la creación de todo tributo, y por otro lado “*no taxation without representation*” lo que implica que no hay tributo sin representación, máxima introducida en la Carta Magna de 1215. Todo esto a consideración del alto Tribunal fortalece la seguridad jurídica, evita los abusos impositivos, en razón de la exigencia de una ley previa, clara y discutida democráticamente. Véase: *Sentencia* C 449/2015 de 16 de julio.

constitucionalidad, la ley tuvo que ser reglamentada por una diversidad de Decretos³⁴⁸, el objetivo perseguido por la norma no se cumplió y, finalmente las reformas fueron modificadas parcialmente por la Ley 1739 de 2014 y desmontadas completamente en diciembre de 2016 mediante la Ley 1819, hoy vigente.

En este contexto, Colombia ha definido la estructura del IRPN A través de los elementos de la obligación descritos por medio de diferentes preceptos normativos consignados en el ET, el DUT y sus normas complementarias, que se pasan a exponer de manera general, dejando indicadas algunas situaciones que denotan *prima facie* injusticia tributaria, que serán abordadas en el capítulo final de esta investigación.

3.2. Hecho generador

Dada la precisión y alcance del hecho generador (HG), la pregunta primaria la planteó PÉREZ AYALA en un análisis de la relación jurídica tributaria y el origen de la obligación, ¿La obligación tributaria en todos los casos nace al realizar el hecho imponible?³⁴⁹, la respuesta es contundente «no». Sin embargo, bien lo expone SAIZ DE BUJANDA, existe un vínculo indisoluble entre el nacimiento de la obligación tributaria y el hecho imponible, emergen al mismo tiempo y no existe obligación sin la realización del hecho imponible. Así, el único camino lógico en la determinación del sujeto pasivo es el hecho imponible³⁵⁰,

³⁴⁸ Tres leyes modificaron la reforma de 2012: la Ley 1739 de 2014, Ley 1753 de 2015, Ley 1819 de 2016 (ésta la derogó parcialmente); dos Sentencias resolvieron parcialmente problemas de inconstitucionalidad: *Sentencia C 393/2016* y *Sentencia C 465/2014*; fue objeto de corrección por medio del Decreto 722 de 2014; fue reglamentada mediante los Decretos: 2548/2014, 289/2014, 2926/2013, 2701/2013, 2222/2013, 1835/2013, 1828/2013, 1794/2013, 1793/2013, 862/2013, 803/2013, 699/2013, 568/2013, 2763/2012; desarrollada parcialmente por otros Decretos: 64/2014, 2667/2013, 2052/2013, 1943/2013, 1870/2013, 753/2013, 255/2013, 295/2013, 294/2013, fue ajustada en términos de tarifas por medio de la Resolución 000014/ 2017. Como se puede constatar, es una telaraña normativa que lejos de proporcionar claridad, certeza y seguridad jurídica al contribuyente, y al sistema mismo, daba cuenta de la imprecisión, inestabilidad e incertidumbre legislativa, características contrarias a un ST en clave de justicia tributaria.

³⁴⁹ Véase: PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. *Dinámica de la relación Jurídica tributaria en el Derecho español*. Madrid: Dykinson, 1997. págs., 49-51. ISBN: 9788481552317.

³⁵⁰ Es claro e indiscutible como lo expone SAINZ DE BUJANDA, no existe una sola obligación tributaria que nazca de un hecho imponible, en consecuencia, no existe un solo sujeto que esté obligado tributariamente por razón diferente a su conexión con el hecho imponible. Su afirmación se sustenta en la teoría de JARACH, quien demostró que es el «*Hecho imponible*» el elemento en torno al cual se construye la teoría jurídica de la obligación, por dos razones: i) El estudio del sujeto activo es extraño al Derecho Tributario material y pertenece más al Derecho Constitucional. Véase:

posición que se asiente para efectos del análisis jurídico en tanto la justeza del IRPN para el caso colombiano y, es coincidente con la postura de la CCCOL afirmándolo como principal elemento identificador del gravamen, representada en la situación de hecho, indicadora de la capacidad contributiva, establecida mediante ley de forma abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, a través de la realización del presupuesto fáctico con su respectiva consecuencia jurídica la «obligación fiscal»³⁵¹.

La observación y estudio del régimen jurídico tributario español y colombiano, permite afirmar que en Colombia al igual que en España existe una gama de hechos generadores que legalmente se han declarado exentos, afirmación equivalente a sostener que se produce el hecho imponible, pero la norma lo ha consagrado dentro de las excepciones, razón por la cual la obligación formal y sustancial no nacen; por lo tanto, no existe obligado tributario. A continuación, se exponen los hechos fácticos que se agrupan dentro las categorías de renta dispuestas por el legislador, sujetas o no al impuesto.

3.2.1. Rentas Gravadas

Desde el punto de vista normativo en España, el artículo 6º de la Ley 35 establece que constituye hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente³⁵². Por su parte, en Colombia se deben concordar los artículos 5º ET., en cuanto a la definición del impuesto

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Hacienda y Derecho Fragmentos*. Barcelona: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015. págs., 339-344. ISBN:9788425916722.

³⁵¹ Véase: *Sentencia C 209/2016* de 27 de abril. Al respecto se debe resaltar que la alta corporación en un aparente descuido no hace alusión a situaciones en las cuales pese a la realización efectiva del hecho generador, la ley misma a dispuesto su exclusión del gravamen en razón de una situación específica justificada desde un política económica, social o cultural amparada en el marco del logro de los fines esenciales del Estado Social de Derecho, desde allí la diferencia entre hecho generador y hecho imponible.

³⁵² GARCÍA AÑOVEROS, señala que el concepto de «obtención» une a la persona física con la renta planteándose un interrogante ¿Cuándo se entiende obtenida la renta?, para efectos del caso español se entiende así de conformidad con los supuestos señalados por la Ley, que podría ser en el momento en que se haga exigible (rendimientos de trabajo), según criterio de devengo, o cuando ocurra el efecto patrimonial (actividades comerciales). Véase: GARCÍA AÑOVEROS, J. *El impuesto General...*, *Op.Cit.*, págs., 60-67. Esta consideración es relevante para efectos de comparativos con Colombia, pues el nexo entre la persona natural y la renta se ancla en el concepto de «realización» del ingreso, sin embargo, ello encuentra estrecho vínculo con la susceptibilidad de incrementar el patrimonio neto o el concepto del devengo, estos elementos serán discutidos en el cuarto capítulo, en tanto la complejidad normativa en el ámbito fiscal y contable marcan distancia con los presupuestos jurídicos de justicia.

sobre la renta y complementarios como un solo impuesto, que se liquidarán con base en la renta y las ganancias ocasionales, y el artículo 24 ET., en tanto precisa los ingresos de fuente nacional, definidos así: “...los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio”³⁵³ se adicionan los provenientes de la enajenación de bienes materiales e inmateriales a cualquier título, dentro del territorio nacional al momento de su enajenación. Dentro de estas rentas:

- a) Rentas de bienes muebles e inmuebles y actividades comerciales: Rentas de capital de bienes inmuebles, arrendamientos y censos, su enajenación, las rentas de explotación de bienes muebles y las generadas por la explotación o desarrollo de actividades comerciales.
- b) Intereses de créditos generados dentro del país o de vinculados económicos, con excepción de los intereses derivados de créditos transitorios originados en importaciones de mercancías, en sobregiros o descubiertos bancarios.
- c) Rentas por prestación personal de servicios: *i)* Laborales como sueldos, comisiones, honorarios, compensación de actividades culturales, artísticas, deportivas o similares, *ii)* Las pagadas por el Estado por prestación de servicio personal, sin importar el lugar donde se presten; *iii)* Servicios técnicos dentro o fuera del territorio nacional, *iii)* Valor contractual de los contratos llave en mano y demás contratos de confección de obra material.
- d) Dividendos, regalías y utilidades: *i)* Dividendos de sociedades nacionales o domiciliadas en el país, los generados en sociedades extranjeras que directa o por conducto de otras tengan negocios o inversiones en Colombia en favor de colombianos residentes; *ii)* Beneficios y regalías de cualquier naturaleza de toda especie de propiedad industrial o “*know how*”, propiedad artística, literaria, o científica explotada en territorio nacional, *iii)* Utilidades, provenientes de

³⁵³Véase: Decreto 624/89, de 30 de marzo y DUT.

explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques dentro del territorio nacional, las derivadas de la fabricación o transformación industrial de materias primas dentro del país.

- e) Primas de reaseguro cedidas por entidades aseguradoras colombianas a entidades del exterior³⁵⁴.

En toda la gama de ingresos posibles, algunos no son considerados de fuente nacional y se encuentran definidos en el artículo 25 ET., para los efectos se hace mención los relacionados con las personas naturales, entre ellos:

- a) Créditos obtenidos en el exterior que se entienden no poseídos en Colombia: Los derivados de importación de mercancías y descubiertos bancarios, los orientados a financiación o prefinanciación de exportaciones, los conseguidos por corporaciones financieras, las cooperativas financieras, las compañías de financiamiento comercial, Bancoldex, Finagro y Findeter y los bancos, constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes, los de operaciones de comercio exterior realizados por intermediarios financieros constituidos conforme a las leyes colombianas. Los intereses generados en estas transacciones no se encuentran sometidos al IRPN.
- b) Ingresos procedentes de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos prestados en el exterior, por tanto, no se efectúa retención en la fuente por el pago o abono en cuenta que se realice por este concepto.

En todo caso para la calificación de un ingreso como sometido a la imposición o no, igualmente se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 26 ET., en lo referente a la determinación de la renta líquida tomando como base los ingresos de fuente nacional que sean susceptibles de incrementar el patrimonio neto. Por otro lado, desde una interpretación sistemática e integradora, igualmente, se deberá hacer observancia de lo dispuesto en el

³⁵⁴ Esta adición se introduce a través del artículo 24 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se buscó una reforma tributaria estructural.

artículo 236 ET., que establece un sistema de renta por comparación patrimonial, en la medida que fija un presupuesto de hecho que debe contemplarse como un HG más. La norma incluye como renta gravable especial el resultado de una comparación entre la renta gravable del año en que se presenta la declaración y el residual entre el patrimonio líquido del último período gravable y el del año inmediatamente anterior, si la primera resulta menor que la diferencia de los patrimonios, dicha diferencia se considera renta para efectos del IRPN; salvo en aquellos casos en que el obligado demuestre justificadamente tal diferencia. Aunado a lo anterior, de la concordancia de los artículos 27 y 58 del ET., se interpreta que el HG se entenderá realizado cuando se obtenga el pago, abono en cuenta, o se perciba de algún modo legal el equivalente al pago en dinero o en especie, o cuando el derecho a exigirlos se extinga por cualquier medio diferente al pago³⁵⁵.

³⁵⁵ PÉREZ DE AYALA en un análisis de la fundamentación técnica identifica tres teorías sobre la renta desde la perspectiva económica: *i)* Teoría de la fuente, será renta toda riqueza generada en un intervalo de tiempo como fruto natural o civil, de todas las cosas poseídas o actividades realizadas deduciendo los gastos, esta perspectiva no incluye la plusvalía de los bienes; *ii)* De la renta en función del incremento patrimonial, es renta toda riqueza incorporada en un intervalo de tiempo, deducidos los gastos, será entonces el residual de la comparación entre el patrimonio al inicio del período gravable y el patrimonio al final del mismo, sumado el consumo correspondiente; *iii)* Teoría de la renta gastada o consumida, es renta la efectivamente disfrutada o consumida por el contribuyente en un lapso de tiempo, por tanto la renta estaría directamente vinculada con los recursos económicos incorporados en un intervalo de tiempo y disponibles para consumo e inversión, sin afectar la capacidad económica. Así, se identifican dos grandes fuentes, la primera ordinaria, habitual o periódica que se considera como «*ordinaria*», dentro de ellas rendimientos de capital y trabajo tanto dependiente como independiente; y la segunda «*extraordinaria*» en cuanto pese a ser estable no se deriva de actividades habituales o periódicas, son excepcionales o eventuales (sorteos, premios, subsidios, indemnizaciones), el mayor valor de los activos o patrimonio. Estas tres ópticas teóricas se han usado en Colombia en una mixtura orientada a la ampliación y el alcance de los prepuestos reales sometidos al IRPN; en ocasiones impregnado de un halo de injusticia en razón de los problemas generados en la interpretación y aplicación de la norma a la luz de estas teorías, entre ellos los que señala AYALA, las plusvalías patrimoniales, pues en sentido estricto no son rentas disponibles en la medida que lo que representan son un cambio de valor en el tiempo por efectos del mercado; sumado a ello el momento de la realización de tal riqueza, en tanto las condiciones del mercado pueden resultar adversas de un período a otro; y nadie discute prima facie que el momento de realización (si se vincula a la disposición) es aquel en que el bien es enajenado. Véase: PÉREZ DE AYALA BECERRIL, MIGUEL I PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. *Fundamentos de Derecho tributario*. Segunda. Madrid: Ganseliesel, 2008. págs., 217-220. ISBN: 8493580600. Al respecto, la CCOL al analizar la diferencia en cambio positiva en la tasa de cambio relacionada con los activos en moneda extranjera, para quienes llevan contabilidad por causación y su consideración como ingreso fiscal, afirma que la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el IRPN, ni reglamenta la determinación de la renta gravable. Lo que si hace la Carta es otorgar la función al Congreso según el artículo 150.12 en concordancia con el artículo 338; por lo tanto, los elementos del tributo y su concepción técnica, se sujetan a discusiones de orden económico, jurídico, político y contable, que evolucionan con el tiempo, y

Por otra parte, el elemento temporal del impuesto está limitado a un año calendario, que inicia el primero de enero y termina el 31 de diciembre del mismo año, así se establece en los artículos 26 al 28 ET. Es pertinente aclarar que la delimitación temporal aplicable a las personas naturales resulta de una interpretación extensiva, en la medida que los presupuestos normativos no establecen de manera taxativa el período gravable para cada categoría de contribuyente³⁵⁶, ello se entiende desde la naturaleza y el objeto de la imposición.

Expuesto lo anterior, se dirá a manera de síntesis que en la determinación del HG en Colombia se debe considerar:

- a) Que jurídicamente *prima facie*, toda generación de renta dentro del territorio nacional, en un año o período gravable que sea susceptible de incrementar el patrimonio estará sometido al IRPN.
- b) Las rentas generadas por los bienes muebles e inmuebles, ya por su enajenación a cualquier título, arrendamiento, su explotación o el incremento por efectos de valorización se encuentran sometidas al gravamen.

por lo tanto serán de competencia del legislador. El fallo de la Corporación, es cuestionable por varias razones: *i*) En efecto, la declaración reiterativa de la competencia del legislador en la definición de los elementos del tributo, está demás. Si bien contradictoriamente en el fallo, el Tribunal reconoce que la Constitución no toma partido en tales controversias, tampoco se declara inhibida en el pronunciamiento; *ii*) Erradamente, concluye que la diferencia en cambio positiva es un ingreso, al representar un beneficio para el contribuyente, porque objetivamente es incremento del valor de los activos en moneda extranjera, aumentando la capacidad de endeudamiento, y aumentando la prenda general para los acreedores, sostiene que es un incremento efectivo del poder adquisitivo del sujeto y se traduce en liquidez, así acrece el poder de contribución del sujeto, siendo justo y equitativa su incorporación en la renta para efectos fiscales. Es desafortunada tal consideración, en tanto la diferencia en cambio solo no constituye un flujo de recursos efectivo, no da de derecho a la exigencia de una contraprestación o pago, y no es una manifestación inmediata de la capacidad de pago, es una ficción jurídica, o si se quiere una presunción que permite corregir de manera parcial el efecto de la re expresión del valor de un activo en una moneda doméstica en otra llamada divisa, y sólo se hace efectiva al momento de la realización del bien, por la transferencia de dominio bajo cualquier modalidad, posición que entre otras fue defendida por uno de los intervinientes el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). Véase: *Sentencia C 52/2016* de 10 de febrero.

³⁵⁶ El artículo ET. 26 "...La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable..." el artículo 28 ET. "...Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable". Como se puede ver las disposiciones normativas son generales y abiertas, por lo tanto, se entienden aplicables a cualquier categoría de contribuyente.

- c) Las rentas por intereses procedentes de cualquier tipo de crédito, con excepción de los transitorios o relacionados con actividades de importación están sujetos al impuesto.
- d) Sin importar el lugar de prestación de un servicio estarán sometidos al gravamen si el pagador es el Estado.
- e) Los ingresos exceptuados se orientan a la renta generada por créditos tanto para operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones), como los obtenidos por instituciones financieras conformados de acuerdo con la legislación colombiana.
- f) La renta gravable especial es un HG más, así en *stricto sensu* en sede de norma no se considere así, en tanto se deriva de la comparación patrimonial.

Ahora bien, en términos de un acople de los presupuestos de hecho al principio material de capacidad contributiva, según las disposiciones normativas colombianas se podrían categorizar así:

- a) Riqueza patrimonial: la posesión de bienes muebles o inmuebles.
- b) Riqueza potencial:
 - i) Generación de Renta: salarios, honorarios, comisiones, prestación de servicios técnicos y personales dentro del territorio nacional³⁵⁷, las rentas vitalicias de los residentes colombianos.
 - ii) Explotación de bienes muebles e inmuebles rurales y urbanos.
- c) Consumo y gasto: La adquisición de créditos en territorio nacional y las erogaciones relacionadas con los movimientos bancarios como las compras y consumo a través de

³⁵⁷ Al respecto el artículo 106 ET., califica las rentas de trabajo.

tarjetas de crédito o débito, o por proveedor de servicios de pago (PSP)³⁵⁸ en general.

- d) Presupuestos sociales relevantes: Regalías y beneficios provenientes de la explotación de propiedad industrial dentro o fuera del territorio nacional, o los de propiedad literaria, artística y científica producidos dentro del territorio nacional, las rentas adicionales generadas por la relación directa del cargo, en razón de la responsabilidad política, social o cualquier otra dignidad que denote una mejor posición social y económica o social del contribuyente.

3.2.2. Rentas Exentas

En Colombia el legislador ha establecido una serie de presupuestos de hecho que no estarán sujetos al gravamen impositivo, dentro de estas rentas: de trabajo, de derechos de autor, de empresas comunitarias, las de empresas de servicios públicos, algunas generadas en zonas francas, fondos de garantías, fondos ganaderos, intereses, seguros de vida, empresas en zonas del nevado del Ruiz, empresas editoriales, algunas rentas para extranjeros y las de las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC)³⁵⁹.

Es importante señalar que la última reforma tributaria realizada por medio de la Ley 1819 de 2016, modificó el sistema de liquidación y presentación del IRPN, separando la determinación del impuesto de acuerdo a cinco cédulas que de manera independiente darán

³⁵⁸ Los PSP o proveedores de servicio de pago, se han convertido actualmente en una herramienta por medio de la cual se puede realizar la adquisición de cualquier bien o servicio a través de una plataforma en línea, desde y hacia cualquier lugar del mundo.

³⁵⁹ Las ZOMAC, son producto del proceso de pos conflicto en Colombia y se crean con el objetivo de generar incentivos tributarios «temporales» para fomentar el desarrollo económico-social, el empleo, y formas organizadas de campesinos, comunidades indígenas, afrodescendientes, raizales, palanqueras y productoras rurales de las zonas más afectadas por el conflicto armado. Los artículos 235 a 237 ET. crearon las zonas y, fueron reglamentadas a través del Decreto 1650 de 09 de octubre de 2017. Se estableció dos grupos de beneficiarios, en el primer grupo las micro y pequeñas empresas y en el segundo las medianas y grandes empresas, el beneficio consistente en una progresividad tarifaria desde el 2017 al 2027. Para el grupo uno del 2017 al 2021 se fija un 0%, del 2022 al 2024 un 25%, del 2025 al 2027 el 50% y en adelante la tarifa general; para el segundo grupo del 2017 al 2021 un 50% y del 2022 al 2027 un 75% y en adelante la tarifa general, la aplicación del beneficio estará supeditado al cumplimiento de unos requisitos específicos, como: monto de inversión, generación de empleo, domicilio principal y permanencia en la zona. Véase: Decreto 1650/2017, octubre 09 de 2017.

cuenta de la base imponible según la *f fuente* y se someterán a tarifas diferenciales, como se verá más adelante. Esta circunstancia es especialmente relevante en tanto el artículo 330 ET., mediante legislación negativa impone en cuanto al reconocimiento de rentas exentas “no podrán ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio”, en consecuencia, el contribuyente además de conocer cuáles son los presupuestos de hecho no sometidos al gravamen, realizar la tasación de la renta exenta individualmente y por cédula, debe sujetarse al límite legal.

a) Rentas de trabajo exentas

El artículo 206 ET. hace una declaración general, positiva y confirmatoria de la sujeción de todos los hechos al IRPN; pero declara la exclusión a través del “... con excepción de los siguientes... [*hechos*]”. Sin embargo, el contribuyente debe remitirse y considerar en cualquier caso lo establecido en los artículos que ponen un límite cuantitativo máximo a la sumatoria de las rentas exentas, entre ellos el artículo 336 ET. que lo fija en un 40% sin exceder cinco mil cuarenta (5040) Unidad de Valor Tributario (UVT)³⁶⁰ y el 388 ET. que impone unas excepciones al límite cuantitativo de las rentas de trabajo exentas, en virtud del cual no se aplicará al pago de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las indemnizaciones sustitutivas de las mimas o la devolución del ahorro por este concepto.

Genéricamente el artículo señala las siguientes como rentas de trabajo exentas:

- Indemnizaciones: por accidente de trabajo o enfermedad, de protección a la maternidad, no superiores a un salario mínimo legal vigente (SMLV).
- Rentas de trabajo: Cesantías y los intereses³⁶¹, pensiones de jubilación, invalidez,

³⁶⁰ La Ley 1111/2006 creó la Unidad de Valor Tributario (UVT) como medida de ajuste de los valores de las disposiciones relativas de impuestos y obligaciones administradas UAE DIAN. Todos los años mediante Resolución el Director General de la entidad fija el valor de la UVT aplicable al período gravable vigente y al inmediatamente anterior; la cuantía se ajusta de acuerdo con el índice de precios al consumidor publicado por el Departamento Nacional de Estadísticas (DANE).

³⁶¹ El artículo 206.4 ET., fija la procedencia del total de las cesantías e intereses si los ingresos promedio de los últimos 6 meses, es inferior 350 UVT, caso contrario se deberá calcular la parte

vejez, de sobrevivientes, sobre riesgos profesionales, gastos de representación recibidos en razón de la naturaleza de la función por el Presidente de la República, Ministros, Senadores y en general algunos funcionarios públicos³⁶², exceso de salario básico de oficiales, suboficiales de las Fuerzas Militares, de la policía nacional y sus agentes, los complementos salariales que perciban los reservistas oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea³⁶³. El 25% del total de pagos laborales previa aminoración de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y deducciones legales con un límite mensual del 40%, este porcentaje de renta es aplicable para las personas naturales en categoría de empleados cuyo ingreso provenga de una relación laboral, legal o reglamentaria³⁶⁴, la prima especial y la prima de costo de vida para los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores en un 100%³⁶⁵.

- Otras rentas: Los ingresos recibidos por gasto de entierro, seguro y compensación por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.

Al respecto el legislador español bajo el Título V de la ley denominado adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en los artículos 56

no gravada de acuerdo a una tabla de rangos aplicando el porcentaje de descuento que inicia en un 90% para ingresos iguales a 350 UVT y hasta 650 UVT de un 20%. Para los ingresos superiores a este monto no procede renta exenta alguna.

³⁶² El artículo 206.7 ET. fija un límite de renta exenta del 50% para los magistrados de tribunales y sus fiscales, los rectores y profesores de universidades oficiales; y un 25% para los Jueces de la República.

³⁶³ El artículo 206.9 ET., señala que darán lugar a la renta exenta las actividades de piloto, navegante, ingeniero de vuelo en empresas aéreas nacionales de transporte público y trabajos aéreos especiales.

³⁶⁴ El parágrafo 4 del artículo 206 ET., señala que para aquellos contribuyentes en la categoría de empleados no procede el reconocimiento fiscal de costos y gastos relacionados con la prestación personal del servicio o la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante distintos a los permitidos a los asalariados.

³⁶⁵ La no aplicación del 40% como límite a la sumatoria de rentas exentas es una norma repetitiva, pues lo dispone el parágrafo único del artículo 336 y el parágrafo 4 del artículo 206.1. Tanto la prima especial como la prima de costo de vida fue creada por medio del Decreto 3357/ 2009 de septiembre de 7. Esta disposición deja abierta la discusión frente a un posible trato diferencial que podría vulnerar el artículo 13 constitucional «igualdad».

al 61 declara y ordena lo referido a las rentas de trabajo exentas. El artículo 56 declara que el mínimo personal y familiar destinado a satisfacer esas necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, es esa parte de la base liquidable *no sometida a la imposición*. La cuantía de ese mínimo personal y familiar es el resultado de la sumatoria del mínimo del contribuyente, de los descendientes³⁶⁶, los ascendientes y la condición de discapacidad³⁶⁷.

Complementariamente el régimen de IRPF, permite reducciones a la base por dos circunstancias genéricas, por: *i)* Situaciones de dependencia y envejecimiento, según artículos 51 al 54; *ii)* Pensiones compensatorias artículo 55 de la Ley.

De la comparación de ambos regímenes respecto a este tipo de renta exenta, se colige: *i)* El legislador español, pese a la diversa gama de exenciones y su alcance a efectos de la determinación de la base liquidable, resulta más preciso que el legislador colombiano, en lo que ha de entenderse como mínimo personal y familiar para el contribuyente; así, para determinarlo ha fijado una cuantía monetaria que debe ser mesurada según la escala tarifaria, y la cifra resultante será considerado el límite de las aminoraciones que han de aplicarse a la base general; de otra parte, señala taxativamente las reducciones que por otras circunstancias económicas del contribuyente serán tenidas en cuenta para la reducción de la base. Sin embargo, es claro, concreto y no da cabida a tratos diferenciados en razón de circunstancias

³⁶⁶ En este sentido el TCE en un análisis de la Ley 40/1998 a efectos de la renta gravable y el mínimo personal y familiar, desde el principio de igualdad declaró inconstitucional la expresión “que conviva con el contribuyente” para la procedencia de la deducción de costos y gastos derivado de la asistencia a los hijos, en la medida que se consideró excluyente para aquellos padres que sin convivir con sus descendientes prestaban la asistencia alimentaria, en tanto, esta situación configuraría una desigualdad de trato para los contribuyentes. El Tribunal igualmente precisa que un impuesto progresivo dejará al margen del impuesto un porcentaje de la renta, considerando la capacidad económica como esa renta disponible, que en concordancia con la dignidad humana impone la incompatibilidad del pago de impuestos con una porción de renta indispensable para solventar sus necesidades vitales. Véase: *Sentencia* 19/2012 de 15 de febrero.

³⁶⁷ El artículo 57 a 2017 fijaba una cuantía fija de 5.550 euros anuales que se aumenta para los contribuyentes con edad superior a 65 y 75 años, en 1150 y 1400 euros anuales respectivamente. Para los descendientes el artículo 58 dispone que serán descendientes los menores de 25 años o discapacitados cualquiera que sea la edad si convive con el contribuyente y no perciben renta, e igualmente señala que se asimilan a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por tutela o acogimiento según la ley civil vigente, en tales casos la cuantía va desde 2400 a 4500 euros anuales, si el descendiente es menor de tres años el monto aumenta a 2800 euros por año. El artículo 59 establece dos rangos de ascendientes, los mayores a 65 años y los mayores a 75 cuya cuantía será de 1150 y 1400 euros respectivamente; en todo caso deben convivir con el contribuyente, quien no podrá tener rentas exentas superiores a 8000 euros. Finalmente, el artículo 60 determina que el mínimo por discapacidad será la sumatoria por discapacidad del contribuyente, ascendiente y descendiente.

subjetivas no justificadas. Situación distinta a Colombia, donde el legislador ha establecido una serie de rentas de trabajo exentas que permiten tratamiento diferenciado a los contribuyentes, no en razón de consideraciones objetivas como manifestación del cumplimiento y desarrollo del mandato constitucional de igualdad relativa, sino en atención a circunstancias subjetivas, este es el caso de la renta exenta para los funcionarios de relaciones exteriores y la aminoración del 100% de la prima especial y costo de vida para los servidores diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, o las rentas exentas por gastos de representación con límite del 50% para aquellos funcionarios del Gobierno y otros expresamente señalados, que inicialmente era extensible a los rectores y profesores de universidades oficiales, quebrándose así la regla general del 25% de los pagos laborales, limitada a 240 UVT para el resto de los contribuyentes.

Uno de los aspectos mínimamente relevantes del régimen de IRPN en Colombia, es la medida de los valores tributarios la UVT que, estandariza y homogeniza las mediciones, facilitando la actualización y tratamiento de los diferentes valores tributarios. Ello, en la medida que de algún modo si los valores tributarios se fijan en cifras absolutas, será completamente necesario la actualización constante; pues de no hacerse, los valores tributarios de referencia podrían quedar claramente desajustados y eventualmente no corresponderían a las condiciones económicas y financieras; este hecho será más notorio en economías inflacionarias, circunstancia que resultaría incompatible con el cumplimiento del principio de justicia tributaria. Por lo demás, Colombia tiene un largo camino por recorrer en materia tributaria de carácter formal y material, por un lado debe unificar la normatividad vigente y aplicable, eliminar las normas repetitivas, clarificar las normas complejas, por otro debe sin duda suprimir las exenciones en razón de parámetros subjetivos, equilibrando aquellas que objetivamente establecen tratamientos diferentes, promoviendo la igualdad en pie de reconocimiento de la desigualdad subyacente de las condiciones en favor de uno y otro contribuyente.

b) Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional

El legislador ha dispuesto una amplia gama de presupuestos de hecho que no constituyen renta ni ganancia ocasional, entre ellas:

- Rentas de trabajo: Los aportes obligatorios de pensiones al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones (SGSSP) que realicen tanto el empleado como el empleador³⁶⁸, igualmente los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), los aportes del empleador a los fondos de cesantías. La remuneración de las personas naturales derivada de la ejecución de actividades de carácter científico, tecnológico o de innovación³⁶⁹.
- Rentas de capital: El valor fiscal de los ingresos derivados de utilidades o reservas distribuibles como no gravadas³⁷⁰, la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, su capitalización, el componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas siempre y cuando provengan de las fuentes legalmente aceptadas³⁷¹, las recibidas de utilidades distribuidas por los fondos mutuos de inversión, los fondos de inversión y los fondos de valores³⁷². El porcentaje de utilidad en venta de casa o apartamento de habitación adquirido antes de 1978³⁷³. Las indemnizaciones por seguro de daño en la parte correspondiente al daño emergente³⁷⁴. Las utilidades en dinero o en especie distribuidas por una sociedad limitada

³⁶⁸ El artículo 55 ET., ordena que las pensiones obligatorias no constituyan renta gravable y tampoco serán sujetas de retención, igualmente señala que los aportes voluntarios serán sometidos al impuesto en el período gravable del retiro

³⁶⁹ Para que este beneficio proceda se deben cumplir las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia Tecnología e Innovación (CNBTCTI), por medio del medio del Acuerdo número 5 del 27 de julio de 2012, así lo reitera el artículo 158.1 y el artículo 256 ET.

³⁷⁰ La proporción de utilidades distribuible como no gravadas se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 ET., y se hará según dos métodos.

³⁷¹ El artículo 38 ET., para efectos del componente inflacionario define como fuente las entidades financieras intermediarios del mercado financiero sometidas a inspección de la Superintendencia Financiera (SUPERFINANCIERA), los derivados de título de deuda pública, bonos y papeles comerciales de sociedades anónimas cuya emisión u oferta esté autorizada por la Comisión Nacional de Valores. La proporción del componente inflacionario se determinará de conformidad con el artículo 40.1 ET.

³⁷² Las fuentes legalmente reconocidas son las mismas que dispone el artículo 38 ET.

³⁷³ El porcentaje será del 100% para los bienes inmuebles destinados a vivienda habitual que hayan sido adquiridos antes de 1978, en adelante se reduce un 10% cada año, según lo dispuesto en el artículo 44. ET.

³⁷⁴ Las indemnizaciones de seguros por lucro cesante están sujetos al impuesto de acuerdo con el artículo 45. ET.

o asimilada en razón de su liquidación o fusión hasta el monto del capital aportado³⁷⁵.

- Otras Rentas: El incentivo a la capitalización rural (ICR)³⁷⁶, las recompensas pagadas por organismos estatales³⁷⁷, los gananciales recibidos de la porción conyugal.
- Subvenciones: Apoyos no económicos no reembolsables entregados por el Estado o financiados con recursos públicos para subvencionar programas educativos³⁷⁸, la indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos y control de plagas³⁷⁹, los entregados para Agro Ingreso Seguro (AIS) y los provenientes del incentivo al almacenamiento y capitalización rural³⁸⁰.

En Colombia, el IRPN resulta de una combinación de factores cualitativos que clasifican el HG en renta gravada o exenta³⁸¹. Es una lista finita pero extensa, determinada pero variable

³⁷⁵ El artículo 59 reitera que para la procedencia de este beneficio las utilidades distribuidas deberán encontrarse dentro de los parámetros del artículo 48 y 49 ET.

³⁷⁶ ICR es un recurso dinerario que el gobierno central a través del Fondo para el Financiamiento del sector agropecuario (FINAGRO) abona en cuenta de un beneficiario rural, a través de los intermediarios financieros, con el objetivo de aminorar las acreencias de capital e intereses que se derivan de la ejecución de proyectos o actividades agropecuarias, De acuerdo a lo establecido en el Decreto 1071/2015 de 26 de mayo.

³⁷⁷ El artículo 42 determina que las rentas derivadas de las recompensas por el suministro de datos e informaciones especiales a secciones de inteligencia no estarán sujetas a gravamen.

³⁷⁸ Al respecto en España se ha discutido doctrinal y jurisprudencialmente el concepto de Beca y su consideración como renta exenta, como se verá en el cuarto capítulo.

³⁷⁹ El artículo 46.1 señala que para la aplicación del beneficio deberán cumplirse las condiciones fijadas en el reglamento.

³⁸⁰ Disposición normativa del artículo 57.1 ET.

³⁸¹ La CEECT, en el diagnóstico y primer informe realiza un diagnóstico sobre el ST colombiano realizado en mayo de 2015, encontrando entre otras cosas: *i*) Altas tasas nominales de tributación con bajo recaudo efectivo, en razón de las exenciones, deducciones, regímenes especiales, entre otros factores, *ii*) Inequidad horizontal y vertical dada la existencia de múltiples regímenes, excepciones y deducciones generando un alto grado de evasión y elusión, *iii*) Ausencia de progresividad, *iv*) complejidad del sistema ocasionando altos costos para entender, aplicar y cumplir la norma por parte del contribuyente, *vi*) Un sistema que castiga la eficiencia económica. Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (CEECT). *Informe de actividades No 01. Diagnóstico de los problemas que afectan al Sistema Tributario colombiano*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. [Consultado el 10 de mayo de 2016] Bogotá D.C: s.n., 2015. págs., 13-15, Disponible en: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>. Un tercer informe de diciembre de 2015, afirmaba que la tributación de las personas naturales era baja, porque el umbral de ingresos para tributación era alto, con un enmarañado sistema de determinación de la renta. Véase: CEECT. *Informe final presentado al*

y enrevesada, que el legislador ha dispuesto en algunos casos por motivos razonados, razonables, justificados, consecuentemente legales y hasta legítimos, en cuanto permiten la realización de la igualdad relativa permitida y válida desde la perspectiva constitucional, y en otros casos, marcan un distanciamiento de tales presupuestos dando lugar a situaciones indicativas de injusticia tributaria, tal es el caso de las rentas de trabajo exentas sin limitación para algunos funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores, o la simple limitación de la renta exenta a un salario mínimo para casos específicos como los gastos de entierro, las indemnizaciones por seguro de daño, o la limitación de gastos de representación en proporciones diferentes según la naturaleza de la función, entre otros; situaciones de las cuáles se derivan cuestionamientos válidos ¿Qué situación de igualdad se busca corregir a través del trato desigual, diferenciado o preferencial de los funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores?, ¿Es el salario mínimo una medida cuantitativa adecuada para ser usado como cortapisas a las rentas exentas por conceptos de *gastos de entierro, las indemnizaciones por accidente de trabajo o de protección a la maternidad, el seguro por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional?*, ¿Qué elementos jurídicos cualifican el salario mínimo como una medida idónea para éstos casos e inapropiada para los gastos de representación percibidos en razón de la naturaleza del ejercicio de la función por los altos funcionarios del Gobierno central o territorial, extensible a rectores y profesores de universidades oficiales, magistrados y fiscales, casos en los cuáles se estableció un límite del 50% ?.

3.3. Sujeto Pasivo

Se iniciará compartiendo la postura de SAINZ DE BUJANDA, que es el hecho imponible el que permitirá siempre señalar el sujeto pasivo de la obligación tributaria³⁸². En este sentido,

Ministro de Hacienda y Crédito Público Diciembre de 2015. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. [Consultado el 10 de mayo de 2016] Bogotá D.C: s.n., 2015. págs., 23-48, Disponible en: <https://comisionereformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisioc81n-versiocc81n-final2.pdf>. Estos aspectos no han cambiado mucho hasta el momento de evaluación del sistema tributario (agosto de 2017), pues, aunque se eliminaron los sistemas alternativos de tributación (IMAN, IMAS, IMAN TXCP) el sistema de renta cedular sigue siendo complejo en razón de los vacíos y omisiones normativas derivadas de la última reforma como se verá en el capítulo cuatro, situación que ocasiona la inadecuada distribución de la carga tributaria.

³⁸² Véase: SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho...*, Op. Cit., pág.,343.

en España como en Colombia, el sujeto pasivo es la persona física que obtiene, realiza o devenga la renta sometida al impuesto³⁸³, por lo cual debe cumplir las obligaciones formales y sustanciales³⁸⁴. Una de las diferencias estriba en que el régimen fiscal colombiano exige tributación individual para las personas naturales aun estando en una sociedad conyugal o patrimonial, mientras que en España se deja abierta la posibilidad a la tributación conjunta de la unidad familiar de acuerdo a los artículos 82 al 85 de la Ley 35 de 2006³⁸⁵.

En cuanto a la calificación del sujeto pasivo, un primer elemento cualitativo del sujeto es la residencia, en la medida que aquellas personas naturales sin residencia en el país solo serán objeto del IRPN por las rentas de fuente nacional y bienes poseídos en el país. La residencia fiscal se define en el artículo 10 ET., es una mezcla un tanto extraña entre territorialidad, nacionalidad y generación de renta, así:

- a) Permanencia, a partir del segundo año gravable por la permanencia continua o discontinua de 183 días calendario en territorio nacional en un período de 365 días.
- b) Nacionalidad, todo nacional colombiano será residente fiscal cuando: *i)* El cónyuge o compañero permanente no separado legalmente tengan residencia fiscal, o: *ii)* el 50% o más de ingresos, bienes, activos sean de fuente nacional, administrados en el país o se entiendan poseídos en el país, *iii)* Si siendo requerido por la UAE DIAN, no se acredita residencia en el exterior para efectos tributarios, *iv)* Se acredite residencia

³⁸³ La CCCOL hace una correcta distinción de dos tipos de sujeto pasivo en términos de la obligación: *i) Sujeto pasivo de iure*, denominados así aquellos que pagan formalmente el impuesto y *ii) Sujeto pasivo de facto*, siendo aquellos que deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. Véase: *Sentencia C 260/2015* de 06 de mayo.

³⁸⁴ El artículo 2 ET., establece que para todos los impuestos administrados por la UAE DIAN, los sujetos pasivos son contribuyentes o responsables directos del pago de los sujetos que realizan el hecho generador.

³⁸⁵ La tributación familiar podrá ser conjunta en los siguientes casos: *i)* Contribuyentes casados y no separados legalmente y, los hijos menores que no vivan de manera independiente y con el consentimiento de sus padres, o aquellos que siendo mayores de edad estén incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad o prorroga rehabilitada; *ii)* Contribuyentes separados legalmente o sin vínculo matrimonial, más los hijos que convivan con padre o madre, bajo las mismas condiciones cuando existe vínculo legal. No podrá conformarse simultáneamente más de una unidad familiar, y esta será aquella vigente al final de cada período impositivo, la modalidad de tributación no es vinculante para los años siguientes. Sin embargo, si uno de los miembros opta por la tributación individual los restantes deberán realizarla de igual forma y, si no se presentara declaración se entenderá la aplicación del régimen individual.

fiscal en una jurisdicción calificada como paraíso fiscal.

Sin embargo, aun cumpliendo las condiciones anteriores si el 50% o más de los ingresos son generados en el domicilio, o los bienes poseídos son iguales o mayores a ese porcentaje el sujeto no es considerado residente.

En todo caso, los cálculos numéricos son año calendario de 365 días continuos y será el Gobierno quién determinará la forma en que las personas deben acreditar la residencia para efectos fiscales³⁸⁶.

Un segundo criterio de clasificación del sujeto pasivo obedece a la obligatoriedad o no de llevar contabilidad³⁸⁷. Así, se agrupan personas naturales obligadas a llevar un registro contable de las transacciones y otras que no tendrán tal obligación, condición que genera obligaciones formales y sustanciales diferenciales no sólo para efectos del IRPN, sino para otros deberes comerciales tales como las de expedir o no factura, o las otras obligaciones impositivas como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) artículos 420 ET. y siguientes, Impuesto Nacional al Consumo (INC) artículos 512.1 al 513 ET., Monotributo artículos 906 al 916 ET., entre otros.

La residencia fiscal para efectos del IRPF en España está contenida en los artículos 8 al 11 de la LGT; a diferencia del régimen colombiano fija como contribuyentes: *i)* Los nacionales españoles que acrediten residencia fiscal en territorio considerado paraíso fiscal, por el año de cambio y cuatro períodos siguientes, *ii)* Las rentas de las sociedades civiles no sujetas al impuesto sobre sociedades, comunidades de bienes y demás entidades del artículo 35.4 de la LGT, se atribuyen a socios, herederos, comuneros, partícipes, *iii)* Será considerado contribuyente con residencia habitual la persona que radique en España el núcleo principal o

³⁸⁶ Lo expuesto aquí, para efectos de determinar la residencia de las personas naturales deberá concordarse con lo dispuesto en el artículo 1.2.3.1 del DUT, en el cual se detalla el procedimiento para cuantificar la renta de fuente nacional. El precepto hace remisión al artículo 10.3 del ET. Véase: Decreto 1625/2016, de octubre 11.

³⁸⁷ Este criterio puede en oposición a lo planteado considerarse derivativo en primer plano, puesto que se desprende de la calidad de comerciante. En Colombia la calidad de comerciante está definida en el artículo 10 del Código de Comercio (CC), siendo aquella persona que profesionalmente lleve a cabo una actividad definida en la ley como mercantil, por sí misma o por interpuesta persona. Esta disposición se debe concordar con los artículos 11 al 18 del mismo texto. La obligación de llevar contabilidad para todo comerciante es expresa y precisa, si es comerciante se tendrá que llevar contabilidad de los negocios de acuerdo a las reglas generales. Véase: CHAVARRO, CÁRDENAS. JORGE ENRIQUE. *Código de comercio: Comentarios-Concordancias-Doctrina-Jurisprudencia*. Bogotá D.C: Nueva Legislación. 2011. págs., 11-20. ISBN: 9588371538.

la base de sus actividades o intereses económicos directa o indirectamente. Por lo demás la calificación de contribuyente obedece a criterios similares, al igual que la exclusión de algunos funcionarios diplomáticos.

Por otro lado, dado que España permite la tributación como unidad familiar el artículo 11 de la LGT, fija los parámetros para la individualización de la renta, así: *i)* La renta se entenderá obtenida por el contribuyente de acuerdo al origen o fuente, *ii)* Los rendimientos de trabajo se atribuyen exclusivamente a quién haya generado el derecho a su percepción, *iii)* Los rendimientos patrimoniales se atribuirán de acuerdo a la titularidad del bien o derecho, *iv)* En el régimen económico matrimonial, la comunidad de bienes es atribuida por mitad a cada uno de ellos, salvo acreditación de cuota de participación, ante omisión la Administración tributaria considera como titular a quien figure en el registro fiscal y otros de carácter público, la misma regla se aplica para ganancias y pérdidas patrimoniales, entre otros.

3.4. Base gravable

Los artículos 329 a 343 ET., establecen los parámetros cualitativos y cuantitativos para la determinación de la base imponible. En España el artículo 44 al 46 de la LGT clasifican la renta en dos tipos: *i)* *Renta general*, dentro de ella rentas de trabajo, de capital inmobiliario con excepción de las previstas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25, y demás rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales que no sean renta del ahorro; *ii)* *Renta del ahorro*, constituida por los rendimientos de capital inmobiliario no considerada dentro de la renta general y las ganancias y pérdidas patrimoniales originadas en la transmisión patrimonial. Por su parte en Colombia en el año 2017 se adoptó el sistema cédular para el cálculo del IRPN, y se eliminaron las categorías tributarias y los sistemas alternativos para la determinación de la renta, entre ellos: Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) que se implementaron en el año 2012.

Actualmente, la depuración de las rentas objeto del gravamen se hace de acuerdo al artículo 26 ET. y se acumularán de acuerdo al origen de la renta, aminorando los ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas y beneficios tributarios se imputarán de manera independiente en cada cédula. El resultado independiente de cada

cédula es objeto de tarifas impositivas diferentes, no se podrán compensar pérdidas de una cédula con otra, ni se sumarán de manera conjunta para calcular la renta líquida gravable, ni serán objeto de beneficio simultáneo en más de una cédula. El artículo 330 fija cinco cédulas:

- a) Rentas de trabajo
- b) Pensiones
- c) Rentas de capital
- d) Rentas no laborales
- e) Dividendos y participaciones

Las pérdidas acumuladas de períodos gravables anteriores sólo se podrán compensar con las cédulas de rentas no laborales y rentas de capital, hasta el límite permitido y de acuerdo con la proporcionalidad de la participación en el total de ingresos.

La renta líquida gravable se determina de acuerdo a la sumatoria de las rentas de tres grandes grupos: *i)* Rentas de trabajo y pensiones, *ii)* Rentas no laborales y rentas de capital, *iii)* Dividendos y participaciones, cada grupo se le aplica la tarifa correspondiente. En cuanto a la base de renta presuntiva, la determinación de la renta líquida por el sistema ordinario y es la sumatoria de las rentas líquidas cedulares.

En cuanto la Ley española establece un mecanismo de *integración y compensación de rentas en la base imponible* que deben seguirse para llegar a una base liquidable general y una especial, por medio de la aplicación del método de estimación directa normal o simplificado, la estimación objetiva de rendimientos (para algunas actividades económicas) y el método subsidiario de estimación indirecta que remite a la LGT.

Es evidente que la LGT española es clara, precisa y define el marco de operación para el contribuyente, cosa que no sucede en el régimen de impuesto a la renta en Colombia.

3.4.1. Cédula rentas de trabajo

Se consideran así las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios,

emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y de manera general las compensaciones por servicios personales³⁸⁸.

La renta líquida gravable en esta cédula resultará de todas las rentas de trabajo obtenidas durante el período gravable, disminuyendo los ingresos no constitutivos de renta aplicables. Las deducciones en todo caso no serán superiores al 40% o (5040) UVT, del total de la renta líquida, en consecuencia, la renta líquida gravable de esta cédula no podrá ser inferior al 60%.

Al respecto España en el artículo 17 de la Ley define un marco preciso para el contribuyente, parte con una definición de rendimientos de trabajo y hace mención expresa de una larga lista a considerar, incluyendo todas las rentas percibidas en dinero o en especie en ocasión de un trabajo personal, dependiente o por cuenta ajena, en tanto no tengan la condición de rendimientos empresariales o profesionales.

3.4.2. Cédula de pensiones

En esta cédula se acumularán todos los ingresos obtenidos de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, las provenientes de indemnizaciones sustitutivas de pensión o devolución de ahorro pensional. La determinación de la renta líquida se obtendrá del total de los ingresos menos las rentas exentas, para el caso serán los aportes obligatorios al SGSSS y más la cuantía a la cuantía permitida de conformidad con el artículo 206.5 ET. La situación a considerar, es si se puede o no presentar algún caso de pensiones gravadas y, de darse tal situación resultaría ¿Qué nivel de cumplimiento tendrán de los principios materiales tributarios?

3.4.3. Cédula de renta de capital

Esta cédula acumulará los ingresos generados por intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y la explotación de la propiedad intelectual, la disposición es taxativa y excluyente por lo tanto no deberá incluirse ninguna otra renta así sea de capital.

³⁸⁸ El artículo 103.1 ET., determina que para efectos de considerar renta de trabajo las derivadas de las compensaciones de trabajo asociado y cooperativo, las entidades deben contar con registro del sistema de compensaciones ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MINTSS).

La renta líquida resultará de sumar la totalidad de ingresos de capital, menos la totalidad de rentas exentas imputables a esta cédula, menos los costos y gastos procedentes, debidamente soportados. En cualquier caso las rentas exentas y las deducciones imputables no podrán superar el 10% o mil (1.000) UVT³⁸⁹.

La redacción inicial del artículo 339 encierra cierto grado de incertidumbre, en tanto no queda claro si la limitación del 10% es aplicable sobre la renta líquida gravable o sobre los ingresos netos, ello dependerá de si se entiende deducción imputable en extenso y aplicable a costos y gastos procedentes³⁹⁰, lectura que *prima facie*, indican cosas diferentes.

3.4.4. Cédula de rentas no laborales

Los ingresos de esta cédula se deducen por exclusión, pues serán aquellos que no clasifiquen en expresamente en ninguna otra cédula, más los honorarios percibidos por personas naturales, que contraten o vinculen por al menos 90 días continuos o discontinuos dos o más trabajadores asociados a la actividad. La norma omite si los 90 días se computan durante el año o periodo gravable, sin embargo, al ser el IRPN un impuesto de periodo, se considera que es así. Esta cédula sería la aplicable a todas aquellas personas naturales que realicen actividades comerciales.

La determinación de la renta líquida gravable se establece en el artículo 341 ET., y es una reproducción fiel del artículo 339; a la sumatoria total de ingresos se restan las rentas exentas y los costos y gastos procedentes, fijando un límite para las aminoraciones de rentas exentas y deducciones en un 10%.

³⁸⁹ El artículo 338 ET., define las rentas que podrán considerarse de capital y el artículo 339 ET., establece la determinación de la renta líquida gravable. El párrafo del artículo 339 ET., reitera que el reconocimiento de costos y gastos fiscalmente deberán cumplir los requisitos generales fijados en el ET., entre ellos los artículos 771.2, 617,618.

³⁹⁰ El artículo 107 ET., ordena la deducibilidad de las expensas realizadas en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que guarden relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora, requisitos que en principio podrían juzgarse objetivos, sin embargo el inciso segundo da paso abierto hacia arenas movedizas, al señalar que la necesidad y la proporcionalidad se determinarán de acuerdo con los criterios comerciales normalmente acostumbrados y de acuerdo con las limitación legal fijada en el artículo 107.1. del 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados, cuando se trate de atención a clientes, proveedores y empleados, a través de regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos.

3.4.5. Cédula de dividendos y participaciones

Esta cédula dará cuenta de todos los ingresos derivados de dividendos y participaciones en cabeza de la persona natural residente y sucesiones ilíquidas causantes residentes al momento del fallecimiento, como socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, recibidos de distribuciones derivadas de sociedades y entidades nacionales y sociedades extranjeras. Es importante resaltar que en Colombia el artículo 21 y siguientes de la Ley 75 de 1986, declaró como rentas no gravables las utilidades distribuidas en cabeza de las personas naturales, siempre y cuando hubiesen sido objeto de declaración por parte de las entidades o sociedades, evitando así la doble tributación. Sin embargo, la actual reforma con esta disposición normativa abre paso a múltiples cuestionamientos en términos de la equidad y la justicia tributaria, uno de ellos ¿Si las utilidades distribuidas por los entes y sociedades tanto nacionales como extranjeras fueron declaradas y tributaron a la tarifa correspondiente, es equitativo y justo que las personas naturales residentes declaren como renta gravada tal concepto y vuelvan a pagar por mínima que sea la cuantía?

La determinación de la renta líquida se hará mediante dos subcédulas, según el método de distribución de los dividendos y participaciones fijada en el artículo 49 ET.; de acuerdo con la metodología utilizada se registran en la sub-cédula uno como dividendos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, pero que de manera contradictoria serán objeto del IRPN si superan 600 UVT sujetos a una tarifa del 5% para el rango inicial. La subcédula número dos, se usará para los dividendos gravados que, estarán sujetos a una tarifa del 35%³⁹¹.

3.5. Tarifa

3.5.1. Tarifa para las personas naturales residentes

La reforma tributaria de diciembre de 2016, estableció tres rangos tarifarios así:

³⁹¹ Véase: Artículos 343 y 49 ET.

- a) **Tarifa para las rentas líquidas laborales y de pensiones:** Para las rentas clasificadas tanto en la cédula de rentas de trabajo y la cédula de pensiones, se aplicará el rango tarifario establecido en el artículo 241.1. ET. La disposición normativa establece cuatro rangos tarifarios, iniciando con tarifa cero (0%) para las rentas líquidas gravables que calculadas de acuerdo con las normas aplicables y vigentes sean menores a 1090 UVT³⁹², las siguientes rangos fijan tarifas marginales del 19%, 28% y una máxima del 33%, esto se puede observar de manera detallada en el anexo número tres.
- b) **Tarifa para las rentas líquidas no laborales y de capital:** Para las rentas líquidas gravables declaradas tanto en la cédula de rentas no laborales como las de capital, el legislador fijo seis rangos de tarifas marginales, iniciando con una tarifa marginal del cero (0%) y una tarifa máxima del (35%), con rangos de renta progresivos comenzando con 600 UVT y las superiores a 4000 UVT. Ello significa que las personas naturales que registren rentas y declaren por estos conceptos iniciarán a tributar si la renta líquida gravable es superior a \$19.115.400, como se puede ver en el anexo número tres.
- c) **Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes:** El artículo 242 ET., ordena la sujeción del gravamen para todos los dividendos y participaciones recibidos por las personas naturales residentes, derivados de la distribución de utilidades consideradas como no constitutivas de renta ni ganancia ocasional de conformidad con el artículo 49.3 ET., para ello establece tres rangos de rentas con su respectiva tarifa marginal, partiendo en rentas líquidas gravables superiores a 600 UVT y finalizando con aquellas superiores a 1000 UVT, y una tarifa marginal inicial de 5% y 10%, como se puede ver en el anexo número tres.

³⁹² La UVT vigente y aplicable para las obligaciones tributarias administradas por la UAE DIAN para el año 2017 se fijó en \$31.859, el 21 de noviembre mediante Resolución 71. Así, la renta líquida gravable objeto del gravamen para las cédulas de rentas de trabajo y la cédula de pensiones, inician con un valor igual o superior a \$34.726.310.

Por otra parte, señala que los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta de las personas naturales residentes, derivado de la distribución de utilidades gravadas de acuerdo a la metodología del artículo 49 párrafo dos, estarán gravados a una tarifa general del 35%.

Este precepto normativo da cuenta de una eminente contradicción normativa, en la medida que, como ya se mencionó, el artículo 49 fija dos métodos para el establecimiento de la proporción de utilidades distribuidas como renta gravada o no. Así, una vez aplicado uno de los dos métodos, las rentas que se determinen como dividendos y participaciones no gravadas, se califican como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y así deberían ser tratados para efectos de la imposición; sin embargo, el artículo 242 establece unos rangos tarifarios especiales a los cuáles estarán sometidas las rentas derivadas de dividendos y participaciones teóricamente no gravadas de conformidad con el artículo 49. E.T.

En todo caso el legislador añadió que el tratamiento aquí señalado operará exclusivamente para los dividendos y participaciones generados por la distribución de utilidades del año gravable 2017 y siguientes³⁹³.

En este ámbito la Ley del IRPF de España, señala el proceso para la determinación de la cuota íntegra estatal en el Capítulo II del Título VI, artículos 62 a 64. Así, al exceso del mínimo personal y familiar se le aplican los tipos definidos en un rango que va desde una base liquidable de 12450 Euros con un tipo aplicable de 9.5%, y un rango máximo de base liquidable 60000 Euros en adelante con un tipo aplicable de 22.5% (Ver anexo No 4, tabla No 8), a este resultado se sustraerá el mínimo personal y familiar, previa aplicación de la tarifa correspondiente. El gravamen medio se obtiene de aplicar la siguiente fórmula: $(\text{Cuota/Base liquidable general}) * 100$ resultado que deberá expresarse con dos decimales.

La base liquidable del ahorro, igualmente considera el exceso de del importe del mínimo personal y familiar, la escala arranca con una base liquidable de 6000 Euros correspondiente a una cuota íntegra de 570 al que se le aplica una tarifa del 9,5% (Ver anexo 4, Tabla No 9).

³⁹³ Véase: Artículos 242, 245, 246, 342, 343 del ET.

3.5.2. Tarifa para las personas naturales no residentes

El legislador ha considerado una serie de situaciones en las cuales las personas naturales no residentes en Colombia estarán sometidos al impuesto, fijando de manera expresa las tarifas marginales aplicables.

- a) La tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales no residentes, puede estar sujeta a una tarifa marginal del 5% si son distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, y si la distribución se hizo de acuerdo al artículo 48 y 49 del ET., la tarifa aplicable será del 35% una vez disminuido el impuesto del 5%.
- b) La tarifa general para cualquier persona natural sin residencia en Colombia, será del 35%, con excepción de los profesores extranjeros sin residencia a quienes se les aplicará una tarifa del 7% siempre y cuando los períodos contractuales no sean mayores a 182 días³⁹⁴.

El artículo 65 de la Ley 35/2006, no establece una escala diferencial para los residentes en el extranjero para efectos de la renta general, sin embargo, el artículo 66.2 si lo hace, así comienza en una base liquidable del ahorro de 6000 euros, con una cuota íntegra de 1140 y un rango anterior con un tipo aplicable del 19% (Ver anexo 4, Tabla No 10).

4. EPÍLOGO

El capítulo se enfoca en la descripción de la estructura del IRPN en Colombia: *hecho generador, sujeto pasivo, base gravable y tarifa*. El análisis se realizó en perspectiva

³⁹⁴ En el caso de los profesores extranjeros sin residencia en el país, la norma señala que el contratante debe ser una institución de educación superior legalmente constituida, pero no aclara si los 182 días pueden ser consecutivos o no, como se puede ver en el artículo 247. ET.

comparativa con este tipo impositivo en España, demostrando rasgos divergentes y comunes en ambos ordenamientos jurídicos, con efecto directo sobre el plano formal y sustantivo del gravamen. Se resalta la alta dispersión y complejidad normativa del ST colombiano esbozándolo como un primer elemento de injusticia, tanto para el impuesto en particular, como para el sistema en conjunto.

Posteriormente, se recorre de manera general de la teoría y la doctrina española para identificar las características del IRPF, entre ellas ser: general, directo, personal, global, suplementario, progresivo, subjetivo y de alguna forma preponderantemente sintético; por otro lado, en cuanto a su función por estar orientado a cometidos recaudatorios fiscales y en alguna medida también extrafiscales. Rasgos característicos de la imposición coincidentes con Colombia, evidenciados tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Suplementariamente, se resalta el requerimiento de los principios formales tributarios para definición expresa de los cinco elementos del tributo, como condición de constitucionalidad, para destacar que pese a ello, el IRPN ha sido objeto históricamente de múltiples reformas en sus elementos esenciales, constituyéndose en verdaderos vacíos jurídicos contrarios a la exigencia de definición expresa, citando como ejemplo la Ley 1607/2012 por medio de la cual se categorizó el sujeto pasivo del impuesto, sin una definición expresa, fomentando la diversidad jurídico conceptual y explosionando la estructura misma del impuesto, régimen que fue derogado completamente en el año 2017 tras la presión social, manifiesta en la interposición de acciones de inconstitucionalidad.

- Sobre el hecho generador. El análisis se articula sobre un interrogante del profesor PÉREZ AYALA ¿La obligación tributaria en todos los casos nace al realizar el hecho imponible?, cuya respuesta permite identificar el vínculo entre obligación tributaria y hecho imponible, y su similitud o diferencia con el hecho generador. Así, comparativamente se muestra como tanto en España como en Colombia, se han establecido una gama de hechos generadores que se han declarado exentos, configurándose efectivamente el hecho imponible.

Se hace una exposición de las rentas gravadas, dentro de ellas: rentas de bienes muebles e inmuebles y actividades comerciales, intereses de crédito generados en territorio nacional con sus excepciones; las derivadas de la prestación personal de servicios, ya laborales,

legales o reglamentarias; y los dividendos, regalías y utilidades, primas de reaseguro. Para exponer como el legislador colombiano ha considerado ingresos no provenientes de fuente nacional fundamentalmente los provenientes de créditos o la prestación de servicios, efectivamente realizados en territorio extranjero. En este punto, la complejidad normativa firmemente señalada, aporta una dosis manifiesta de injusticia vulnerando claramente la eficiencia del sistema.

Si bien, en Capítulo II se sostuvo que la desigualdad se construye en pie de desigualdad, a través de tratamientos diferenciados justificados razonables y objetivos manifiestos en normas claras, concretas y simples; la persona natural en Colombia, se enfrenta por un lado con una serie de disposiciones normativas que debe concordar para, primero, precisar cuáles son los hechos generadores de renta, susceptibles de incrementar el patrimonio, que la ley ha declarado gravados, sobre los cuales la ley tampoco ha establecido excepciones, y adicionalmente considerar el otro escenario *la renta por comparación patrimonial* que pese a no estar normativamente contemplada como un HG, en la práctica sí lo es. De otra parte, no se juzgaría la ineficiencia, si el contribuyente no tuviese que hacer lectura, interpretación y aplicación de normas incompletas, imprecisas y hasta contrarias. Se finaliza este aparte, concretando el HG de la imposición desde cinco categorías: *riqueza patrimonial, riqueza potencial, consumo y gasto, presupuestos sociales relevantes*.

- En cuanto a las rentas exentas, se exponen las rentas que no están sujetas al gravamen, que según la estructura impositiva para la depuración de la renta opera bajo el sistema cedular, serán imputables de acuerdo al tipo de fuente. Se explica la configuración de las rentas exentas y su procedencia acorde con unos límites fijados por el legislador, clasificándolas en tres grandes grupos: *indemnizaciones, rentas de trabajo y otras rentas*. Se observa como en España, se ha dispuesto que el mínimo personal y familiar destinado a cubrir necesidades básicas personales y familiares del contribuyente no hace parte de la base liquidable, involucrando para su cuantificación límites cuantitativos y atributos personales como la calidad de descendientes, ascendientes o la condición especial de discapacidad, en este ámbito se identifican dos circunstancias generales que permiten la reducción de la base: *dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias*.

De la comparación del tratamiento de las rentas laborales exentas en ambas jurisdicciones, se demuestra como el legislador español es preciso, concreto, estableciendo tratamientos tributarios diferenciales objetivados por las condiciones familiares y personales ligándolas con las capacidades y cualidades humanas, al considerar las situaciones de incapacidad o vejez como variables jurídica de valoración cuantitativa; por otra parte, define sobre cifras monetarias absolutas los márgenes de estas rentas, aspecto que puede ser valorado positiva o negativamente en términos de la eficiencia y gestión administrativa para el cambio. En cuánto el régimen colombiano, encierra un alto grado de imprecisión, dando paso a tratamientos beneficios indiferenciados, subjetivos, claramente contrarios a los principio de equidad tributaria, progresividad y justicia del ST; este es el caso, de los diplomáticos, consulares, administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, contribuyentes que gozan del beneficio del 100% de reconocimiento como renta exenta por los ingresos percibidos por concepto de la prima especial y costo de vida, o un porcentual del 50% sobre la totalidad de ingresos recibidos por concepto de gastos de representación para los funcionarios del alto Gobierno, mientras que al resto de seres humanos del territorio nacional, solo les es posible un límite del 25%.

De otra parte, en Colombia se han dispuesto un conjunto de presupuestos de hecho, que si bien generan ingreso no son constitutivos de renta o ganancia ocasional, entre ellos: *rentas de trabajo, rentas de capital* derivada de utilidades o reservas distribuibles como no gravadas, *otras* rentas como: el ICR, recompensas, gananciales de poción conyugal, y *subvenciones*.

Así, el análisis deja amplios cuestionamientos a la configuración jurídica sobre la cual se estructura el HG para el IRPN en Colombia. Genéricamente el gravamen debería recaer sobre las manifestaciones globales de la capacidad económica, ponderadas desde la capacidad contributiva, concretada desde las desigualdades de recursos y capacidades, para lograr determinar alícuotas progresivas del impuesto, pero, no confiscatorias, extrayendo la riqueza dónde se halle en una medida más que proporcional. Sin embargo, el HG es objeto de reducciones o aminoraciones vía renta exenta, o renta no constitutiva de renta, conceptos que se extraen de una lista finita pero extensa, definida pero variable y enrevesada, los cuales dan paso a tratamientos diferenciales, pero en algunos casos

subjetivos e injustificados, consolidándose como un régimen de privilegios, que vuelve injusto el elemento, *IRPN* y aporta una dosis manifiesta de injusticia al ST, por ende se finaliza planteando algunas preguntas concretas sobre el tema.

- Sobre el sujeto pasivo. Con pocas diferencias en ambos ordenamientos jurídicos; este elemento es concebido como la persona física o natural que obtiene, realiza o devenga la renta objeto del gravamen, por lo cual, se *debe* someter al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales. Dentro de las diferencias notorias se encuentran, el régimen de atribución de rentas, o la potestad abierta para tributar bajo el régimen de unidad familiar en España, acciones que no son posibles en el régimen colombiano.

Se expone las variables jurídicas que permiten clasificar el sujeto pasivo. El primer criterio es la residencia fiscal, que en Colombia combina territorialidad, nacionalidad, generación de renta y patrimonio. Un segundo criterio se adscribe el plano objetivo, y es la obligación o no de llevar contabilidad de conformidad con el CC, condición por la cual se generan obligaciones formales y sustanciales en el ámbito tributario y comercial. En España son marcadas las diferencias; la primera se desprende de un objetivo de fiscalización y control de la evasión al incluir dentro de los contribuyentes a los nacionales que acrediten residencia fiscal en un territorio catalogado como paraíso fiscal en el año de cambio y cuatro periodos posteriores a él; la otra diferencia persigue la acumulación de renta por medio del régimen de atribución, al incorporar como sujetos por atribución de renta a socios, herederos, comuneros y partícipes las rentas generadas por sociedades civiles no sujetas a la imposición de sociedades, comunidades de bienes y demás entidades; y con un objetivo más que recaudatorio que ampara la consideración de residencia habitual para las personas con núcleo principal de actividades económicas o sus intereses de forma directa o indirecta.

- Sobre la base gravable. Al respecto se evidencia como en España clasifica la renta en dos tipos: *renta general* y *renta del ahorro*, estableciendo dos mecanismos para determinación de la base liquidable general y la especial, aplicando un método de estimación directa normal o simplificado, y la estimación objetiva de rendimientos y subsidiario de estimación indirecta. De esta forma, consolida una estructura mucho más

sintética, clara y de fácil aplicación, que, en Colombia, donde a través de la Ley 1819/2016 se modificó completa y estructuralmente este elemento, pasando de un sistema global y sintético, a un sistema cédular articulado en cinco fuentes: *rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y de dividendos y participaciones*.

El proceso para llegar a la base líquida gravable, será para este año (2018) toda una experiencia para los contribuyentes, por varias razones: *i)* Las cédulas no permiten compensaciones de rentas entre ellas, por lo cual el contribuyente debe tener más que claro los conceptos imputables en cada una de las cédulas y de generar saldo a favor deberá compensarlo en el año gravable siguiente, *ii)* El formulario prescrito para consignar la información de lo normativamente ordenado, para declarar y pagar, fue modificado tres veces por la UAE DIAN, la última versión vigente fue emitida en mayo de 2018. Lo relevante de esta situación se desprende, de las razones que propiciaron el cambio. Por un lado yerros jurídicos, los renglones establecidos no permitían la inclusión de algunos conceptos normativamente ordenados, la omisión de información para algunos cálculos, situaciones jurídicas inadvertidas que no podían ser resueltas por el contribuyente por no existir norma aplicable, entre los casos se enmarcaba, el cálculo de renta de pensiones por los saldos a favor y la percepción efectiva de ingresos de años anteriores, la tarifa aplicable para efectos de la renta presuntiva, y completamente arbitrario resultaba la situación de los asalariados, en el caso que sus ingresos fueran exclusivamente laborales, pero, por situación patrimonial, tuviesen que tributar por renta presuntiva; puesto que ni el ET, ni el DUT, ni norma complementaria alguna estable la posibilidad de compensar el exceso de renta presuntiva en una cédula, como se pudo advertir, quebranta todo sentido de justicia.

- Sobre la tarifa. Al respecto, se precisan las tarifas vigentes y aplicables a las rentas liquidadas gravables obtenidas por el sistema cédular, en tres grandes grupos descritos y presentados en los anexos finales. Por otra parte, de recaer la obligación de declarar y pagar en cabeza de una persona natural no residente, la norma si estableció una tarifa marginal para los dividendos o participaciones distribuidos como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional del 5%, y para el caso de hacerse como renta

gravada la tarifa aplicable será el 35%, deducido el 5%; con excepción de los profesores extranjeros que estarán sujetos al 7%, la tarifa general se fija en un 35%.

CAPÍTULO IV

EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARÍA: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y EL PRINCIPIO DE PONDERACIÓN

Sumario: 4.1. Línea jurisprudencial sobre el principio de equidad tributaria, 4.2. Línea jurisprudencial sobre el principio de eficiencia tributaria, 4.3. Línea jurisprudencial sobre el principio de progresividad, 4.4. El derecho fundamental al mínimo vital como límite impositivo del IRPN, 4.5. Las rentas de trabajo: definición y alcance para efectos del IRPN, 4.6. El principio de proporcionalidad: Metodología de aplicación, 4.7. Los principios materiales de tributación y la justicia tributaria: Una construcción desde los casos, 4.7.1. Sentencia C 493/2015, a) Síntesis del caso, b) Resolución del caso a la luz del principio de proporcionalidad, 4.7.2. Sentencia C 397/2011, a) Síntesis del caso, b) Resolución del caso a la luz del principio de proporcionalidad, 4.7.3. Sentencia C 1003/2014, a) Síntesis del caso, b) Resolución del caso a la luz del principio de proporcionalidad, 4.7.4. Sentencia C 1060 A/2001, a) Síntesis del caso, b) Resolución del caso a la luz del principio de proporcionalidad, 5. Epílogo.

Objetivo del capítulo

A partir de 1991 con la promulgación de la Constitución Política Nacional, se pasó de un Estado de Derecho a un Estado Social de Derecho, con lo cual el país adquirió un nuevo rumbo de desarrollo caracterizado por ser garante de derechos políticos, sociales económicos y culturales en la medida de las posibilidades³⁹⁵. Esta nueva forma de Estado demandó el

³⁹⁵ La CCCOL indicó en 1997, cómo las cláusulas del ESDD se revisten jurídicamente del poder de convocar a los órganos públicos para la concreción, en cada momento histórico, un modo de vida

crecimiento de la estructura estatal para una mayor intervención, con efecto directo en el incremento del gasto público³⁹⁶.

En este entorno la Corte Constitucional, se ha orientado a la protección de esos derechos fundamentales que permiten a cada persona la realización de su proyecto de vida en condiciones de dignidad y libertad³⁹⁷, dirección no ajena al Derecho Financiero y Tributario. En virtud de ello, se consagran una serie de principios tributarios inspiradores de todo el ST, dotándolo de la legitimidad y la legalidad necesaria para el cumplimiento del deber moral y solidario de contribuir con los gastos e inversión del Estado, para el cumplimiento a sus objetivos y fines, por medio de la distribución y redistribución del ingreso a fin de equilibrar las diferencias de riqueza y renta existentes en la sociedad, generando un entorno equilibrado de oportunidades para cada persona materializado en una «opción de vida», dentro de condiciones de justicia y equidad deseables y posibles.

Así, los principios materiales medulares del ST declarados en la Constitución son *equidad, eficiencia y progresividad* que se desprenden del principio de solidaridad *del deber de contribuir* dentro de un marco de *justicia y equidad*. Estos, al ser mandatos constitucionales se convierten en un límite legitimador de la acción, para el legislador y el administrador de justicia. En consecuencia, bajo estos principios el legislativo tiene la obligación política y jurídica de propender por la configuración de una norma tributaria, equitativa, eficiente, progresiva y no retroactiva, en síntesis, *justa*; y el administrador de justicia tendrá la obligación de acoger los principios en sede interpretativa, ordenando y defendiendo su prevalencia en el marco de los derechos y principios constitucionales, procurando así, la

público y comunitario que proporcione a las personas las condiciones materiales apropiadas para el disfrute de la vida en libertad e igualdad. En virtud de ello, la CPN consigna los DESC, designa competencias al legislador, demandando el deber estatal de asegurar la prestación eficiente de servicios públicos, extiende el entorno de las responsabilidades en tanto gestión, inspección y vigilancia son de competencia estatal. Dando paso a un espacio de participación ciudadana en su rol de usuarios y beneficiarios de servicios y prestaciones estatales, en un marco de planificación económica, diseño y ejecución presupuestal descentralizado y con autonomía territorial, que posibilitan la fijación del alcance del Estado, de los medios financieros y materiales para su realización efectiva. Véase: *Sentencia SU 111/1997* de 06 de marzo.

³⁹⁶ De acuerdo con el primer informe entregado por la CEET, el gasto público del gobierno central tuvo un incremento del 10% al 19% en términos del PIB, desde 1991 a 2013. Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (CEECT). *Informe de actividades No 01. Op.Cit.*, pág.,13.

justicia tributaria, entendida esta como la síntesis de todas las exigencias constitucionales en materia fiscal.

Es así, que una vez expuesto y analizado, el principio de justicia tributaria en el entorno de la teoría de la ponderación; los criterios sobre los cuales se soportan los principios tributarios materiales de carácter constitucional en Colombia desde la óptica del Derecho Comparado con el régimen español; descrita la estructura tributaria del Impuesto de Renta Sobre las Personas Naturales, y planteados algunos cuestionamientos sobre algunas disposiciones normativas. Este último capítulo busca a partir de la identificación de línea jurisprudencial sobre los principios constitucionales tributarios materiales, el examen de los casos complejos relativos a las rentas de trabajo exentas, y la resolución de esos mismos casos bajo la aplicación del principio de proporcionalidad, determinar o ratificar los componentes que dotan de alguna especie de significado los principios de justicia tributaria, a través de reglas y subreglas que posibiliten la disminución del grado de abstracción, dando paso a la construcción de directrices jurídicas que operen como guías al legislador, como criterios de cierre para el operador de justicia, y proporcionen al ciudadano en calidad de contribuyente un ST garante de seguridad y justicia.

Para conseguir este objetivo, se hizo un recorrido retroactivo de la jurisprudencia constitucional desde 1991 a 2017. Cuantitativamente la primera observación se centró en los últimos tres años de la jurisprudencia 2015, 2016 y 2017; cualitativamente se utilizaron varios criterios de selección así: *i) Órgano jurisprudencial: Corte Constitucional, ii) Tiempo: 2015 a 2017, iii) Eje temático: principios constitucionales tributarios de carácter material: equidad, eficiencia y progresividad, iv) Tipos de Sentencias: Sentencias de Unificación SU y Sentencias Constitucionales C, v) Tipo impositivo: Impuesto sobre la renta y complementarios para las personas naturales, vi) Criterios de selección desde el tipo impositivo: Rentas laborales y mínimo vital, vii) Criterios de selección desde la temática: Vulneración de los principios materiales y el mínimo vital por el tipo impositivo. Igualmente se definieron criterios excluyentes: i) Tipo de control: Sentencias de control automático, control previo, control de nulidad y acción de tutela; ii) Criterios de exclusión temática: Principios constitucionales tributarios formales, en sentido estricto, porque excepcionalmente se tomaron algunas sentencias que trataban conjuntamente principios formales y materiales, dada su relevancia jurídica derivada de las exenciones y beneficios*

tributarios otorgados, las consideraciones jurídicas sobre los principios constitucionales tributarios materiales que avalaron la constitucionalidad o la exclusión de los preceptos normativos.

Sin embargo, algunos criterios de selección se fueron moldeando de acuerdo a circunstancias naturales de contexto jurídico. Así, al emprender camino con la recopilación de la jurisprudencia constitucional del 2015 al 2017 clasificándola por tipo de sentencia, el resultado fue: 2015: SU: 37, C-151, 2016: SU-30, C-179; 2017: SU-25; C-143; para un total 92 sentencias unificadoras y 473 de constitucionalidad; datos que parecían un universo suficiente para analizar. Pero, al aplicar el primer filtro temático: Derecho Tributario, la información se redujo ostensiblemente. Así, se encontró que, pese a que la CCCOL en sus 26 años ha producido 318 Sentencias de Unificación, en *stricto sensu* ninguna es de carácter tributario, solo la SU-837/2009 que somete a control de constitucionalidad el laudo arbitral y sentencia de homologación en materia laboral, hace una exposición del sentido, contenido y alcance del principio de equidad en todos los ámbitos del Derecho, tocando tangencialmente el principio a efectos del Derecho Tributario. En cuanto a las sentencias de constitucionalidad de 2015 a 2017, de las 473 providencias de este periodo, 74 correspondían a normas tributarias sobre todos los temas y 21 providencias sobre la temática objeto de análisis, equivalentes al 28,38%. En consecuencia, para fortalecer el análisis se incorpora la observación los años 1991 a 2014, tomando como criterio de selección la citación³⁹⁸. Así, se logra adicionar 16 sentencias llegando a un total de 37; núcleo de análisis que se creyó suficiente para alcanzar el objetivo.

Los fallos analizados se sistematizaron a través de una ficha en la que se extractó: año, sentencia, norma(s) acusada(s), principio(s) tributario(s), demandante(s), demandado(s), jurisprudencia anterior citada, conceptos esenciales, tipo de fallo y salvamentos o aclaración de voto.

Procesadas las sentencias seleccionadas, se construyó la línea jurisprudencial de la CCCOL sobre los principios de *equidad*, *eficiencia*, *progresividad* para determinar los núcleos jurídicos de estos principios y establecer el peso que la alta Corporación les ha reconocido en el ámbito constitucional tributario.

³⁹⁸ Se consideró y tomaron solo aquellas sentencias que fueron citadas más de tres veces por las providencias de los años 2017 a 2015, como se puede evidenciar en el Anexo No. 05.

En este punto, se repasa en el análisis del mínimo vital como derecho fundamental innominado, sus efectos para la aplicación del IRPN, con una mirada desde de la jurisprudencia constitucional sobre su contenido y alcance, retomando la concepción de las rentas de trabajo como rentas objeto del IRPN y se expone la síntesis metodológica para la aplicación del principio de proporcionalidad y la resolución de los casos seleccionados.

Finalmente, se da paso a la resolución de los casos. Para ello, se parte con la exposición de la Sentencia como una síntesis desde: Demanda, intervinientes, consideraciones y fundamentos de la CCCOL, para pasar luego a la aplicación del principio de proporcionalidad determinando derechos en conflicto, afectación o satisfacción de los principios en colisión de acuerdo a su peso abstracto o relativo en consideración de las circunstancias específicas de cada caso, para rematar con las consideraciones finales.

EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARÍA EN EL IRPN EN COLOMBIA Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El análisis de la jurisprudencia constitucional desde 1991 a 2017, permite realizar una aproximación conceptual desde las consideraciones CCCOL sobre los principios constitucionales tributarios de carácter material, su interpretación, aplicación práctica y la prelación jurídica otorgada a los valores, principios y derechos sometidos a examen.

En los primeros años, los fallos se caracterizaron por su concreción, unidad de criterio y de decisión, situación que fue cambiando con el paso del tiempo. Así, en los últimos años se evidencia una disparidad y una suerte de contradicción conceptual, generándose salvamentos y aclaraciones de votos por parte de algunos Magistrados, hecho que no resultaría tan relevante si los fundamentos ofrecidos por los Juristas en disenso no ofrecieran argumentos razonados y justificados para apartarse del pronunciamiento del colegiado; por citar algunos casos las Sentencias: C 115/2017, C 644/2017, C 422/2016, C 209/2016, C 388/2016, C 052/2016.

De otra parte, las decisiones han sido producto de un examen adscrito a una técnica jurídica con varios centros de orientación y la combinación de varios métodos jurídicos, lo que ha ocasionado cierta dificultad en la identificación de las líneas jurisprudenciales y por tanto la construcción de reglas o subreglas sobre el contenido de los principios materiales de Derecho Tributario. Varias pueden ser las razones que ocasionan tal circunstancia, por un lado la complejidad de algunos casos sometidos a examen en los que se presentan colisión de principios y derechos, unido al carácter político de las decisiones; por otro, la situación coyuntural del país en el momento de análisis, en la medida que de ella se desprenden los argumentos que justifican la precedencia de aspectos de carácter político, económico, financiero o social sobre los cuales se teje la solución jurídica entregada por la Corporación.

Otros aspectos a resaltar, son la frecuencia con que la CCCOL desde 1991 ha acudido a la doctrina y la jurisprudencia española para dar claridad conceptual a los principios materiales tributarios; al igual que el firme llamado y aplicación de la teoría de ROBERT ALEXY para explicar el sentido de los derechos fundamentales o del Derecho mismo, a través del principio de proporcionalidad, que sin hacer uso estricto de la formulación matemática, sí es usada para resolver casos complejos de colisión.

4.1. Línea jurisprudencial sobre el principio de equidad tributaria

La jurisprudencia constitucional es coincidente en la conceptualización de la equidad como un principio constitucional material que inspira y fundamenta el ST en Colombia, desarrollando específicamente el derecho a la igualdad del artículo 13 de la CPN en su doble perspectiva: *formal* ordenando el mismo trato de las personas ante la ley proscribiendo el trato diferenciado irracional, injustificado, por tanto arbitrario y *material* promoviendo acciones reales para una igualdad real y efectiva para las personas o grupos en condiciones de vulnerabilidad. En esta línea la sentencia C 690/1996, afirma que el principio supone el análisis de las circunstancias económicas y fácticas para la diferenciación de las cargas y beneficios tributarios, observando los criterios razonabilidad y objetividad para cada caso en concreto, posición ratificada en la C 1107/2001 resaltando su profundo significado al favorecer el afianzamiento de las desigualdades relativas propias de la justicia tributaria, que se concreta en la Ley para cada caso.

La construcción del concepto, alcance, mandato y un acercamiento al contenido del principio se ha decantado paulatinamente desde la interpretación sistemática y teleológica. La equidad tributaria como una manifestación específica del mandato de igualdad, *prima facie* llama a todos al cumplimiento del deber moral-solidario de contribuir con los gastos e inversión del Estado para no establecer excepciones³⁹⁹, desde la dimensión subjetiva; pero excluye un igualitarismo ciego, formal o aritmético, *a contrario sensu* exige el reconocimiento de las diferencias de renta y riqueza real y potencial de la sociedad, desde la dimensión objetiva, en razón de ello no pueden existir tributos individualizados⁴⁰⁰.

La CCCOL en la Sentencia C 734/2002 afirma que el principio de equidad no se predica sobre un impuesto en particular sino del ST en conjunto, sin que ello sea óbice para el examen de una norma en particular y las implicaciones individuales de la imposición al sistema⁴⁰¹, por lo tanto, este principio operará como un criterio de ponderación de las cargas, beneficios o gravámenes de la imposición, evitando los excesos y exageraciones que no consultan la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fin del impuesto;

³⁹⁹ Véase: Sentencia C 711/2001 de 05 de julio.

⁴⁰⁰ Véase: Sentencia C 1107/2001 de 24 de octubre.

⁴⁰¹ Véase: Sentencia C 776/2011 de 09 de septiembre.

soportándose desde sus dos acepciones conceptuales, la *equidad horizontal* imponiendo cargas tributarias iguales a los sujetos que se encuentran en condiciones fácticas similares, y *equidad vertical* exigiendo mayor carga tributaria a los contribuyentes con más renta y riqueza, manteniendo la paridad después de pagar impuestos⁴⁰², de tal modo que las personas contribuyan con el mismo sacrificio al deber fiscal⁴⁰³.

La sentencia C 422/2016 reitera la jurisprudencia del principio como un límite real a la potestad legislativa acudiendo a providencias anteriores para reafirmar que como deber específico el principio tributario de *equidad* ordena: *i*) Mismo trato a supuestos equivalentes, *ii*) Trato diferenciado a supuestos disimiles, a partir del grado de semejanza y diferencia; mandato del que se derivan cuatro subreglas: *i*) Trato idéntico a destinatarios en circunstancias idénticas, *ii*) Trato diferenciado a destinatarios que no comparten ningún elemento en común, *iii*) Trato prioritario a destinatarios con similitudes y diferencias, pero con más similitudes, *iv*) Trato diferenciado con similitudes y diferencias, pero con diferencias más relevantes que similitudes⁴⁰⁴.

En razón de ello, el principio de equidad se relaciona estrechamente con los demás principios tributarios, tanto formales como materiales. La sentencia C 734/2002 sostiene que el principio de generalidad se encuentra implícito en el principio de equidad, en cuanto la Sentencia C 052/2016 establece que la equidad impone la definición del tributo sobre la base de la capacidad contributiva, a la vez que se convierte en un marco de protección para el contribuyente de no ser gravado al margen de la capacidad económica, en la medida que el tributo es una obligación de contribuir por medio de un aporte razonable de toda persona, fundamentado en el consenso y la voluntad general consignado en la Ley⁴⁰⁵.

Sin embargo, pese a la fundamentalidad del principio para la justa distribución de la carga tributaria, este principio no es absoluto, puede ceder ante otros principios constitucionales; casos en los cuáles su sacrificio debe ser razonable, adecuado, necesario y justificado desde la persecución de objetivos constitucionales y económicos relevantes; por lo tanto la simple interferencia del principio de equidad no es suficiente para declarar la inconstitucionalidad

⁴⁰² Véase: Sentencias C 551/2015 de 26 de agosto, C 517/2017 de 10 de agosto.

⁴⁰³ Véase: Sentencias C 734/2002 de 05 de julio, C 1003/2004 de 14 de octubre.

⁴⁰⁴ Véase: Sentencias C 422/2016 de 10 de agosto, C 492/2015 de 05 de agosto.

⁴⁰⁵ Véase: Sentencia C 388/2016 de 27 de julio.

de una norma tributaria⁴⁰⁶. Así, lo ha ratificado la Corporación en múltiples sentencias, una de las últimas la C 308/2017, en la que se llama la jurisprudencia anterior⁴⁰⁷ y se fija la línea jurisprudencial sobre los beneficios o exenciones tributarias admisibles constitucionalmente en tanto inciden el principio de equidad.

El asunto sometido a examen fue el cargo por violación al principio de equidad por artículo 126.1 del ET., el análisis y los argumentos ofrecidos sobre la constitucionalidad o validez de la interferencia al principio de equidad fueron: *i*) Los beneficios tributarios *prima facie* suponen un sacrificio del principio de igualdad, por medio de un trato diferenciado a ciertos sujetos pasivos o actividades económicas y conllevan la disminución o alivio de una carga impositiva, *ii*) Como instrumento de la política económica y fiscal de un país constituyen parte esencial, en la búsqueda del cumplimiento de objetivos y fines constitucionalmente relevantes, por medio de la determinación técnica, justa y equilibrada de la carga tributaria, *iii*) Todo beneficio fiscal debe atender los principios de homogeneidad y generalidad, garantizando un ST justo libre de fueros y privilegios⁴⁰⁸, *iv*) La validez de una exención se fundamentará en razones objetivas que dan respuesta al trato según semejanzas y diferencias dentro del equilibrio y la ponderación al amparo de la Constitución, *v*) La carga de los argumentos que justifican la exención debe ser proporcionada, razonada, sustentada en hechos reales que buscan aliviar circunstancias excepcionales en función de corrección y ajuste de constitucional.

De aquí que en Colombia, las exenciones, beneficios y exclusiones tributarias *prima facie* sean constitucionalmente válidas, al considerarse un instrumento jurídico con finalidades, políticas, económicas y sociales relevantes en cuya función está implícito el desarrollo de la igualdad real, a través de la determinación e imposición de la carga tributaria equilibrada y justa en atención a la capacidad económica real y la capacidad contributiva de las personas llamadas a cumplir con el deber solidario de contribuir, situación que se exterioriza en una alícuota cualitativamente razonada y adecuada, y cuantitativamente proporcionada a los presupuestos fácticos de cada caso en concreto.

⁴⁰⁶ Véase: Sentencias C 291/2015 de 20 de mayo, C 218/2015 de 22 de abril, C 249/2013 de 24 de abril.

⁴⁰⁷ La CCCOL para su análisis y la construcción de la línea jurisprudencial cita las sentencias: C 743/2015, C 602/2015, C 833/2013, C 1021/2012, C 913/2011, C 748/2009, C 508/2006, C 461/2004, C 250/2003, C 1060A/2001, C 1107/2001, C 711/2001.

⁴⁰⁸ Véase: Sentencia C 657/2015 de 21 de octubre.

Una diferenciación importante entre exclusiones, exenciones y amnistías se desprende de la Sentencia C 657/2015. Así, los supuestos fácticos que no se adecúan al hecho generador del tributo y, por lo tanto, no son objeto de impuesto se reconocerán como *exclusiones*; por su parte, los actos de las personas naturales o jurídicas que en condiciones normales se encuentran sometidos al gravamen, pero a potestad del legislador se exoneran de la carga tributaria, siendo objeto de trato diferenciado preferencial, configuran las *exenciones*; en tanto las obligaciones perfeccionadas y exigibles sobre las cuales anteriormente no se había dispuesto ninguna circunstancia objetiva o subjetiva que contenga su nacimiento, en alguna Ley; pero que en Ley posterior se busque incentivar el cumplimiento de tales obligaciones a través de beneficios, alivios o condonaciones parciales o totales, dan lugar a las *amnistías*⁴⁰⁹. La distinción es importante en lo relacionado con la admisión de la incidencia y sacrificio de la igualdad ante otros principios o derechos. Al respecto, las exenciones y exclusiones pese a que afectan el principio de igualdad *prima facie* no se consideran inconstitucionales, como se expuso; mientras que las amnistías sí son consideradas violatorias del principio de equidad. En consecuencia, su otorgamiento debe ser excepcional y su aprobación demanda un escrutinio estricto; puesto que, sean prácticas aisladas o constantes pervierten el principio de justicia tributaria, al ocasionar un desbalance de las cargas; rompiendo el principio de generalidad y el deber solidario de contribuir; ambos principios inspiradores del ST, y cimientos de la confianza legítima que le asiste al contribuyente, relacionado con su respuesta al llamado general para que todos contribuyan de acuerdo a la capacidad económica, la capacidad contributiva y la capacidad de pago, con la plena certeza de que aquellos que no acudan al llamado, serán convocados al cumplimiento del deber, coercitivamente⁴¹⁰.

En este marco, resalta el Tribunal que, si bien el legislador cuenta con un margen discrecional lo suficientemente amplio para crear, diseñar, modificar o eliminar cualquier tipo de impuesto, tal potestad no es absoluta. Como facultad autónoma su reconocimiento y respeto no se opondrá a los mandatos constitucionales, ni afectará los derechos fundamentales⁴¹¹, como el trabajo, la familia y la libertad personal, derechos estos, que

⁴⁰⁹ Esto lo expone claramente la CCCOL en la Sentencia C 511/1996 de 08 de octubre.

⁴¹⁰ En esta línea las sentencias: C 833/2013, C 551/2015.

⁴¹¹ Véase: Sentencia C 668/2015 de 28 de octubre, en este mismo sentido la C 291/2015.

exigen el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar, constituyéndose en el lindero de la presión fiscal individual, en complemento de los principios del ESDD moderando las libertades personales y patrimoniales. En consecuencia, es una obligación del legislador ejercer la potestad legislativa en materia tributaria en desarrollo y respeto del principio de equidad, reconociendo las diferencias y similitudes⁴¹² existentes entre los contribuyentes para la distribución equilibrada de la carga tributaria, logrando la contribución solidaria para cumplir los objetivos y fines constitucionales del ESDD.

En esta línea, al aceptar que el principio de equidad tributaria es un desarrollo del principio de igualdad compaginado con el principio de generalidad, predicable del principio del deber solidario de contribuir que se constituye como una medida de la justicia y opera como un criterio de ponderación, desde sus dos dimensiones *horizontal* y *vertical* para la asignación y distribución de cargas y beneficios impositivos, en sede del principio de progresividad, para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados que no consultan la capacidad contributiva de la imposición en razón de la naturaleza y fin del impuesto; ordenará:

- Cuantitativamente, la determinación de la alícuota a pagar del tributo de conformidad con la capacidad económica y por ende la capacidad contributiva del sujeto o grupo de sujetos llamados a contribuir.
- Cualitativamente, el tratamiento diferenciado de acuerdo a las similitudes o diferencias existentes entre los llamados a contribuir.
- Fijará un límite infranqueable que proscriba la existencia o el alcance confiscatorio de la imposición.

El desconocimiento y la violación del principio de equidad tributaria ocurrirá cuando:

- Un impuesto recae para su determinación sobre una magnitud no indicativa de capacidad de pago.

⁴¹² En este sentido la *Sentencia* C 517/2017 de 10 de agosto

- A dos contribuyentes que se encuentran en condiciones fácticas similares les son impuestos gravámenes diferentes, sin justificación suficiente.
- El impuesto tiene implicaciones confiscatorias.

La CCCOL al someter a examen casos en los cuales se afectaba el principio de equidad tributaria, por medio de leyes tributarias que establecían exoneraciones, beneficios o alguna suerte de amnistía, consideró inadmisibles su afectación desde esos tres criterios⁴¹³.

De los argumentos jurídicos de la Corporación, se deduce razonablemente que en ningún caso el principio de equidad tributaria podrá contravenir el mandato de igualdad material, en la virtud de ello no podrán existir impuestos con implicaciones confiscatorias, ni serán admisibles exenciones, beneficios o trato diferenciado preferencial de orden fiscal o extrafiscal; de igual forma, el tratamiento tributario a las personas llamadas a contribuir deberá ampararse en las similitudes y diferencias, siempre preservando la igualdad relativa constitucionalmente permitida.

En cualquier caso, el análisis al que debe someterse una norma tributaria que aparentemente vulnere el principio de igualdad, dependerá de los principios y derechos comprometidos. Sin embargo, la CCCOL ha considerado que el principio de ponderación permite llegar a una solución en derecho más justa, al balancear el fin, el medio y beneficio. En la medida, que la evaluación del fin se orienta a indagar sobre su legitimidad desde su necesidad e importancia, el análisis del medio persigue constatar qué su adecuación a los presupuestos fácticos y jurídicos; y el examen del beneficio repara sobre la relación costo/beneficio, determinando cuáles y qué tipo de restricciones soportarán los principios y derechos afectados ante los beneficios que se desprenden de los principios y derechos favorecidos.

4.2. Línea jurisprudencial sobre el principio de eficiencia tributaria

Contrario al principio de equidad, el principio de eficiencia tributaria no cuenta con un desarrollo jurisprudencial extenso. Una de las primeras sentencias la C 690/1996 que al

⁴¹³ Véase: *Sentencias* C 668/2015 de 28 de octubre, C 492/2015 de 20 de mayo, C 833/2013 de 20 de noviembre, C 249/2013 de 24 de abril, C 397/2011 de 18 de mayo

analizar los artículos 557 y 580 del ET., y la posible vulneración a los artículos 13 y 363 de la CPN, recuerda que uno de los principios que gobierna el ST es el principio de eficiencia, que impone el deber al Estado de recaudar los impuestos al menor costo administrativo posible, de tal manera que el tributo pagado por el contribuyente sea el mismo o casi el mismo que ingresa a las arcas del Estado, razón por la cual el procedimiento administrativo sancionador debe ser expedito y lo menos oneroso posible, potenciando el recaudo y disminuyendo el costo total, en este mismo sentido las Sentencias C 1003/2004, C 664/2009, C 291/2015, C 668/2015.

Complementariamente, uno de los desarrollos más acabados sobre el principio de eficiencia tributaria, se encuentra en la Sentencia C 776/2003, su interpretación jurídica se ha mantenido hasta hoy⁴¹⁴. En esta providencia, se plantea que el principio tiene reflejo tanto en el diseño del impuesto por el legislador, como en la recaudación por parte de la Administración. En consecuencia, la evaluación de la eficiencia en la perspectiva económica dependerá de la mayor o menor distorsión económica, derivada del impacto fiscal dada la carga fiscal impuesta y su incidencia en la dinámica económica; de otro lado en la perspectiva del recaudo, la eficiencia tendrá lugar en el indicador costo/beneficio, *costo de recaudo/recaudo efectivo*, en función del marco normativo aplicable y vigente.

En cuanto a su operación en la relación Administración / Contribuyente, el Tribunal ha sostenido que el principio de eficiencia alienta la creación de un marco normativo claro, concreto y seguro que permite al contribuyente un entendimiento, aplicación y cumplimiento fácil, sin mayores costos, más que aquellos propios de la exacción impositiva; situación con efecto directo en menor costo de recaudo para la Administración, dado que la simplificación normativa aleja los altos costos de gestión en sede interpretativa, evitando el deterioro de la estructura tributaria y el incumplimiento de los objetivos⁴¹⁵.

Sin embargo, la claridad sobre el contenido y el alcance del principio no se evidencian en este pronunciamiento. Un acercamiento conceptual más preciso en la Sentencia C 397/2011, al precisar que se trata de un recurso técnico orientado en dos direcciones; en dirección al

⁴¹⁴ Este fallo se podría considerar sentencia *hito*, ya que remarca de manera estructurada, lógica, y da cabida a una posible sub-regla de operación sobre este principio en materia tributaria. Véase: OLANO GARCÍA, HERNÁN ALEJANDRO. Tipología de nuestras sentencias constitucionales. *Universitas*. núm. 108. Bogotá D.C: 2004. Pontificia Universidad Javeriana, págs., 586. ISSN: 00419060.

⁴¹⁵ Véase: Sentencia C 1107/2001 de 24 de octubre.

Estado, para el incremento del recaudo al menor costo de operación posible y en dirección al contribuyente, para que el cumplimiento de la obligación impositiva que conlleve el menor costo fiscal posible⁴¹⁶. El principio sostiene en relación de equilibrio el costo de gestión de recaudo y el recaudo efectivo⁴¹⁷.

Por otro lado, la Sentencia C 833/2013 plantea la estrecha relación entre el principio de eficiencia con el principio de justicia tributaria, al conectar el incumplimiento de las obligaciones fiscales de algunos contribuyentes y su efecto directo en la distribución de la carga tributaria, desequilibrándola a favor de los omisos y en contra de los cumplidos, generando un desplazamiento real de las obligaciones tributarias de los contribuyentes incumplidos sobre los contribuyentes cumplidos, quienes terminan asumiendo una mayor presión fiscal. Así la Corte, en una declaración insuficiente, expone el principio de eficiencia como un elemento medular de la justicia tributaria, justificado en la ineficiencia del ST manifestada en un mayor sacrificio tributario de algunos contribuyentes a causa del incumplimiento de otros, efecto que quebranta directamente una de las exigencias fundamentales del principio de justicia tributaria, la distribución equitativa de la carga tributaria⁴¹⁸.

Finalmente, en relación con los demás principios materiales, la Corporación afirma que el principio de eficiencia tributaria se vincula y opera con los principios de equidad y progresividad, convirtiéndose en criterios de ponderación para la distribución de la carga y los beneficios de la imposición, determinantes de la legitimidad del ST en conjunto; sin perjuicio del análisis particularizado a cada imposición en términos de sus implicaciones al sistema.

Sin embargo, se cree que todos elementos jurídicos ofrecidos por la CCCOL no permiten definir la eficiencia como principio material tributario, en sentido estricto, con un contenido propio para operar como criterio conclusivo de la carga tributaria, *a contrario sensu*, los argumentos lo refuerzan como un verdadero principio en el ámbito del gasto público y la Hacienda responsable. Esta afirmación se sustenta en: i) El principio tributario en la CPN de Colombia se adscribe a la dimensión económica y la gestión pública eficiente; así: eficiencia

⁴¹⁶ Véase: Sentencia C 397/2011 de 18 de mayo.

⁴¹⁷ Véase: Sentencia C 291/2011.

⁴¹⁸ La Sentencia C 052/2016, evidencia como el incumplimiento del deber solidario de contribuir con los gastos e inversión del Estado por parte de algunos contribuyentes, sea asumido por otros.

en la prestación del servicio público de seguridad social, contenida en el artículo 48, complementariamente con su gestión eficiente, del artículo 49, gestión de la Contraloría fundado en el principio de eficiencia, tercer inciso del artículo 267, la atribución para determinar el grado de eficiencia de las cuentas públicas del Contralor Público, artículo 268.2, quien juzgará el control y eficiencia del control fiscal interno, por orden del artículo 268.6, la eficiencia fiscal y administrativa para la distribución territorial del gasto público social, inciso segundo del artículo 350, el control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios artículo 370, todos preceptos relacionados de manera directa con la administración y gestión del gasto público, e inspirados en un principio *la eficiencia*. Así, es este enfoque preponderantemente económico y financiero el que ha incubado la construcción de la eficiencia como principio en el ámbito constitucional; es decir, desde la disposición de unos medios humanos o financieros para generar un resultado específico, logrando de este modo, mayor alcance conceptual en la fortaleza de la acción para un fin, no como el medio en sí mismo, para lograrlo; *ii*) La interpretación jurisprudencial lo ha declarado un recurso técnico para medir la relación de dos perspectivas: *la del costo*, social o económico, que en ambos casos se calibra con el sacrificio financiero, y *la perspectiva del beneficio* ponderado con el mayor recaudo efectivo o con la disminución de los costos de gestión; como resulta evidente, ninguna de las variables mencionadas se vincula al ámbito material de la carga tributaria o ¿Acaso la alícuota del IRPN varía en razón del mayor o menor ingreso para el Estado?, claramente no.

4.3. Línea jurisprudencial sobre el principio de progresividad

En los primeros pronunciamientos de la CCCOL, la progresividad tributaria aparece como un principio auxiliar del principio de equidad en su dimensión vertical, y es expuesto como un mecanismo para superar las deficiencias del principio de proporcionalidad⁴¹⁹ al desbordar la simple porcentualidad aplicable a la renta o el consumo para la determinación de la alícuota; ello por medio de la inclusión del patrimonio y la renta como parámetros para la determinación de la alícuota, pero en una relación más que proporcional a su incremento,

⁴¹⁹ Véase: *Sentencias* C 664/2009, en la que se cita a las *Sentencias* C 643/2002, C 734/2002, C 333/1993.

buscando de este modo equiparar las desigualdades de los contribuyentes ante el fisco, imponiendo un sacrificio fiscal similar⁴²⁰ de acuerdo a esas diferencias y semejanzas⁴²¹ de cara a las capacidades reales (no presuntas) del contribuyente⁴²².

En la Sentencia C 773/2003, se reitera la línea jurisprudencial a través de examen extenso del principio de progresividad, realizado para resolver la constitucionalidad del artículo 34 de la Ley 788/2002, que ampliaba la lista de bienes gravados del IVA a la tarifa del 7%⁴²³. En la providencia, el Tribunal sostiene que el principio de progresividad adscribe la distribución de la carga tributaria en función de la capacidad contributiva, como un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente; señalando cómo la valoración amplia del principio convoca a un análisis en óptica del gasto público concordantemente con el principio de comparación. Así, en términos del gasto público, el principio de progresividad se detiene en la relación «*recaudo/gasto*» evaluando los gastos financiados con los recursos recaudados y sus efectos en la situación socio-económica de la persona en su doble rol: persona-contribuyente, persona-ciudadano. En cuanto al principio de comparación, el principio de progresividad tributaria llama a la observación de la situación del contribuyente en dos ámbitos: el primero en términos absolutos, cuando considera la situación propia de la persona antes de la imposición y después de la imposición, y el segundo, en términos relativos al evaluar la situación de la persona como contribuyente comparativamente con un grupo de características semejantes. Así, un sistema se considerará *neutro* si conserva las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor o menor capacidad contributiva, será *progresivo* si las reduce y será *regresivo* si las aumenta⁴²⁴.

Por lo tanto, se deduce que el principio de progresividad cumplirá un mandato constitucional al ser garante de la justicia y la equidad fiscal, por medio de su correspondencia con la capacidad contributiva exigiendo a la vez consultar la capacidad real

⁴²⁰ Véase: *Sentencias* C 1107/2001, C 1060A/2001.

⁴²¹ Véase: *Sentencias* C 333/1993 de 12 de agosto, C 335/1994 de 21 de julio, C 597/2000 de 24 de mayo, C 637/2000 de 31 de mayo, C 643/2002 de 13 de agosto.

⁴²² Véase *Sentencia* C 169/2014 de 19 de mayo.

⁴²³ El demandante ANDRÉS DE ZUBIRÍA SAMPER, en ejercicio de la acción de inconstitucionalidad acusó los artículos 8, 29 parciales, los artículos 34, 57,69, 70,71, 72,73, 74,114 y 116 por violación a principios formales en términos de los tiempos de trámite, y por violación a principios materiales del ESDD y los principios tributarios del artículo 363 y 95.9 constitucionales. Véase: *Sentencia* C 776/2003.

⁴²⁴ Véase: *Sentencia* C 776/2003.

de pago. En este sentido, se concretará en dos planos: en el plano específico de la igualdad y en el plano de la equidad vertical con referencia al deber de contribuir.

Complementariamente, la Corporación ha sostenido que el principio de progresividad no se predica de un impuesto en particular, sino del ST en conjunto; sin perjuicio del análisis individual en términos de las implicaciones en un impuesto en específico y sus efectos sobre el ST. La evaluación del principio de progresividad en este sentido, deberá dar respuesta a si el impuesto o el elemento del tributo podría o no aportar una dosis manifiesta de regresividad al sistema⁴²⁵, de modo tal que sea o no admisible.

El recorrido permite advertir que la jurisprudencia del Tribunal no ha sido coincidente, de una parte se considera al principio de progresividad como un criterio auxiliar de otros principios, por lo cual, se cree perdería alcance y función como un criterio material; por otra, se ha defendido como un principio independiente operando junto a otros principios; entre ellos, el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical y la capacidad económica del contribuyente, en el cual, si cobra la relevancia propia de un principio material. Adicionalmente, dado que en Colombia el principio de no confiscatoriedad no está expreso, se advierte una cierta desconexión en las consideraciones jurisprudenciales de la fuerte ilación entre la progresividad y la no confiscatoriedad como principios tributarios materiales. Ello, resulta importante pues la progresividad debe transitar exclusivamente por el corredor de la no confiscatoriedad.

4.4. El derecho fundamental al mínimo vital como límite impositivo del IRPN

Como se ha expuesto en los capítulos precedentes, Colombia a partir de 1991 con la promulgación de la CPN pasó de un Estado de Derecho a un Estado Social de Derecho, transición que marcó un nuevo rumbo de desarrollo, caracterizado por ser un Estado garante de un mayor número de derechos políticos, sociales económicos y culturales en la medida de sus posibilidades. Esta nueva forma de Estado demandó el crecimiento de la estructura estatal

⁴²⁵ Véase: *Sentencias* C 209/2015 de 27 de abril, C 668/2015, C 291/2015.

para una mayor intervención y gestión con efecto directo en el incremento del gasto público⁴²⁶.

En este escenario la CCCOL se consolidó como el órgano jurisdiccional de cierre, defensor y legítimo interprete de las normas constitucionales, orientado la realización del Estado Constitucional, garantizando la protección de esos derechos fundamentales que permiten a cada persona la realización de su proyecto de vida en condiciones de dignidad y libertad⁴²⁷; razón, entre otras, por la cual se han consagrado en el texto constitucional un conjunto de valores, principios y derechos sobre los cuales se ancla la custodia efectiva de esos derechos fundamentales. Este, es el caso del derecho fundamental al mínimo vital, como un límite vinculante e infranqueable para el Derecho Tributario, que *prima facie* debería quedar fuera del alcance del cualquier tipo de impuesto, en *stricto sensu* si se trata de un impuesto directo como el impuesto sobre la renta, porque en impuestos indirectos como el IVA que recaen sobre la propensión al consumo la prohibición no es absoluta. Sin embargo, varias precisiones son necesarias sobre el mínimo vital como derecho fundamental y su mandato vinculante al Derecho Tributario.

⁴²⁶ De acuerdo con el primer informe entregado por la CEET, el gasto público del gobierno central tuvo un incremento del 10% al 19% en términos del PIB, desde 1991 a 2013. Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (CEECT). *Informe de actividade...., Op.Cit.*, , pág.,13.

⁴²⁷ La CCCOL en línea jurisprudencial ha señalado desde 1992 que la dignidad humana sólo se logra en pleno ejercicio de la libertad individual, en las distintas esferas en las que cada persona desarrolla su proyecto de vida. Así, en el 2012 reiteró y unificó la jurisprudencia indicando que la dignidad humana es un derecho *iusfundamental* que: *i*) Fundamenta la libertad personal posibilitando la elección de un destino propio (1994), *ii*) Se Caracteriza por dotar al ser humano de autonomía personal referida a la libertad de género (1995), *iii*) Del cual dimanar otros derechos fundamentales como la honra y el buen nombre (asociadas a la autonomía personal) (1996), *iv*) Que otorga poder de decisión sobre la vida en determinadas circunstancias (1997), *v*) Ligado al trabajo y el desarrollo de las actividades laborales (1998); en la providencia la Corporación subraya que el elemento integrante de la *noción jurídica de dignidad humana en sede de autonomía individual* es la libertad de un plan de vida concreto en contexto de las condiciones sociales que cada persona se desarrolle. Véase: *Sentencia SU 189/2012* de 12 de marzo. Sin embargo, la observación del entorno económico y social de Colombia da cuenta de una marcada desigualdad, ello se evidencia desde el índice Gini comparado entre veintiún países de América Latina con una media de 0.467 de la cual se aleja Colombia con 0.500, tal desigualdad tiene manifestaciones en múltiples dimensiones que a la postre gestan sociedades más inequitativas y plagadas de injusticias imposibilitando la efectiva realización del proyecto de vida y por tanto el desarrollo en pleno del concepto de dignidad humana. Véase: COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Social de América Latina 2017.*, págs., 21-52. [En línea consultado el 02 de febrero de 2017], ISBN: 978921358077-6, Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/41598-panorama-social-america-latina-2016>.

El *derecho fundamental al mínimo vital*, es un derecho constitucional innominado, cuyo alcance conceptual, contenido y tratamiento se ha desprendido desde la interpretación sistemática y teleológica de la CPN, tanto por el CECOL como la CCCOL. Así, el mínimo vital en esencia, es la garantía de esos mínimos de vida de una persona, no cualquier vida, sino aquella que debe encontrar correspondencia con los presupuestos sociales, culturales, económicos y políticos fijados en el texto de la CPN⁴²⁸.

Un recorrido de la línea jurisprudencial de la CCCOL que ha sido compartida por el CECOL⁴²⁹, señala como la connotación conceptual de mínimo vital va más allá de la valoración numérica de las necesidades biológicas mínimas de subsistencia por satisfacer, al involucrar la dimensión material cuantitativa y cualitativa. Cuantitativa, referida a la valoración material del trabajo y, cualitativa al considerar las circunstancias de cada persona en sus particulares condiciones de vida⁴³⁰, exigiendo así una evaluación de los presupuestos fácticos para cada caso en concreto. Visto así, el derecho fundamental al mínimo vital se comporta como un ingreso esencial, necesario e insustituible para la subsistencia de la persona en condiciones de dignidad y justicia, tanto para sí mismo, como para su grupo familiar. Para la Corporación, la subsistencia que acuña el mínimo vital es «*un derecho*» que pese a no estar explícitamente consagrado en la CPN, se deduce por interpretación extensiva de la vinculación con los derechos a *la vida, la salud, el trabajo* y a la *asistencia a la seguridad social*; elementos mínimos materiales requeridos para la subsistencia. Así, en un EsDD como el colombiano, la Constitución al consagrar los derechos fundamentales busca garantizar las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona y el libre desarrollo de su personalidad⁴³¹.

Como se ha planteado, la cláusula del EsDD presupone el pago de tributos por los particulares, en virtud del principio de solidaridad derivado del preámbulo constitucional, el

⁴²⁸ Al respecto véase: preámbulo, artículos 1, 2, 4, 11 y siguientes de la CPN.

⁴²⁹ La postura compartida por ambas Corporaciones, ampara parte de los compromisos asumidos por Colombia mediante pactos y convenios internacionales, entre ellos: Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) ratificado por medio de la Ley 74/1968 y, que en su artículo 11.1 declara el reconocimiento del derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluyendo alimentación, vestido y vivienda adecuados, contribuyendo a una mejora continua de las condiciones de existencia, ligado al numeral 2 el derecho fundamental de toda persona de estar protegida contra el hambre, demandando que los Estados adopten las medidas adecuadas tendientes a asegurar la efectividad de tales derechos.

⁴³⁰ Véase: *Sentencia* SU 995/1999 de 09 de diciembre.

⁴³¹ Véase: *Sentencia* T 426/1992 de 24 de julio.

artículo 1 y el deber de contribuir con los gastos e inversión del Estado del artículo 95.9 superior. Es en razón de estos mandatos superiores, que los distintos sectores de la población deben asumir cargas públicas razonables, posibilitando que sectores excluidos gradualmente accedan al disfrute de los beneficios del progreso; en esencia es la expresión de la cooperación y actuación mancomunada de la persona como individuo, como sociedad articulada en una comunidad política, para el logro de los objetivos deseados y consignados como derechos, deberes y obligaciones dentro del texto constitucional.

Si bien, el ESDD no impone un modelo económico o social, sí es un mandato vinculante orientado a la realización de los valores de un orden social justo y de dignidad humana; por lo tanto, la orientación programática del gobierno como la acción legislativa no pueden ir en contravía del principio del ESDD, restándole su eficacia y convirtiéndolo en una simple enunciación. Este entorno, fecunda la idea de una sociedad enfocada en el logro de la igualdad real, por medio de acciones solidarias ante la escasez, marginación, exclusión o desamparo; una sociedad respetuosa del Derecho pero que exige las garantías necesarias, mínimas, pero, suficientes para la realización de una vida buena y vivir bien⁴³², una de esas garantías se manifiesta en el derecho fundamental al mínimo vital. Así, lo ha sostenido la Corte en variadas sentencias, al manifestar que la vida digna y autónoma demanda unos mínimos que deben garantizarse y están al margen de cualquier tipo de imposición⁴³³.

Entre el ESDD, el derecho fundamental al mínimo vital y el régimen tributario, se entreteje una estrecha e inescindible relación. Así, al Estado le está prohibido desconocer la supervivencia digna de las personas, particularmente de aquellas que cuentan con lo imprescindible para sobrevivir, evitando así la degradación o la destrucción del ser humano; si bien, el deber de tributar es general al recaer sobre todas las personas y ciudadanos, el derecho fundamental al mínimo vital exige examinar si quien no dispone de los recursos materiales forzosos para sobrevivir digna y autónomamente puede ser sujeto de determinadas

⁴³² DWORKIN en el capítulo XI de la Dignidad y la moral, hace una diferenciación conceptual entre la vida buena y el vivir bien, vinculándola con una integración de la moral y la ética en un apoyo mutuo, perspectiva desde la cual se definen las responsabilidades morales, desde dos principios: *i*) Dignidad, que exige respeto de reconocimiento y no de apreciación, *ii*) Autenticidad, entendida como la responsabilidad personal de actuar coherentemente con el carácter y proyectos que cada persona se atribuye a sí misma. Definición conceptual relevante en tanto la Corte Constitucional ha entendido la dignidad humana como un elemento fundamental en la concreción del derecho del mínimo vital. Véase: DWORKIN., *Op.Cit.*, *Los derechos ...*, págs., 316-333.

⁴³³ Véase: *Sentencias* C 492/2015, C 1060A/2001.

cargas tributarias, que inevitable y evidentemente empeoren su situación de carencia, más aún, si es incuestionable la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible para este sector de la población⁴³⁴. Por ende, el legislador tiene el deber constitucional de configurar los tributos de tal suerte que garantice a los contribuyentes la conservación de recursos suficientes para tener una existencia humana verdaderamente digna y autónoma, vale decir el «*derecho fundamental al mínimo vital*»; en consecuencia, este derecho opera desde una dimensión positiva como un mandato orientador en la intervención del Estado en la economía, y desde una dimensión negativa como un límite real al poder impositivo.

De la intersección originada en la imperativa protección impuesta por el principio del ESDD sobre el derecho fundamental al mínimo vital y la potestad impositiva, se desprende el derecho en sí mismo, como expresión de los principios de dignidad humana, la solidaridad, en concordancia con otros derechos fundamentales, como la vida, la integridad personal y la igualdad⁴³⁵.

La relevancia jurídica del derecho fundamental al mínimo vital para el Derecho Tributario y en concreto para la configuración y aplicación del IRPN, con el mayor grado de justicia y equidad deseables y posibles, es de magnas proporciones. Se debe recordar, que acertadamente la CCCOL ha sostenido que los principios inspiradores del ST en Colombia, a saber *equidad, progresividad y eficiencia* son parámetros que dotan de legalidad y legitimidad al ST en su conjunto; estos principios al ser interpretados en concordancia con el derecho fundamental al mínimo vital, pueden resultar vulnerados en varias fases: *i)* En la de diseño de las políticas fiscales y los impuestos en particular; *ii)* En la de diseño y aplicación de las políticas de redistribución a través del gasto fiscal, *iii)* En la de interpretación y aplicación del administrador de justicia ante lagunas normativas. Situaciones que, de presentarse, deben ser sometidas a un examen riguroso que equilibre adecuadamente los objetivos perseguidos, idoneidad de los medios usados (políticas fiscales, impuestos creados, modificados o derogados, políticas de redistribución); y la proporcionalidad de la restricción de los principios afectados en favor de los principios beneficiados.

Ámbito en el cual, los principios inspiradores y el derecho fundamental al mínimo vital, pueden verse comprometidos entre otras situaciones, cuando: *i)* Se modifica el ST sin cumplir

⁴³⁴ Véase: *Sentencias* C 209/2016, C 388/2016.

⁴³⁵ Véase: *Sentencia* C 776/2003, C 492/2015.

el principio de no tributación sin representación, por medio de modificaciones indiscriminadas, *ii*) Se constatan graves falencias en el diseño de impuestos progresivos, orientados a incrementar el recaudo, *iii*) Con graves deficiencias en la política del gasto fiscal encaminado a cumplir fines redistributivos, *iv*) Mediante la ampliación de la base impositiva, o los hechos generadores cuyo alcance involucra bienes y servicios de primera necesidad, interfiriendo ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector del país⁴³⁶.

Como se colige razonablemente, el asunto no es de poca monta; muestra de ello la línea jurisprudencial de las altas cortes colombianas, la doctrina nacional y española, que proscriben los impuestos con alcances confiscatorios, en consideración de los principios de capacidad económica, capacidad contributiva y capacidad de pago, sujetos a los principios de equidad, progresividad y eficiencia que consolidan un ST justo, contribuyendo a la realización de los fines estatales en armonía con los fines personalísimos de la comunidad política que cimienta su existencia. No de otra forma, el Estado no puede ni debe empujar los estratos bajos hacia la pobreza y los pobres hacia la indigencia, imponiendo al legislador deber de velar por la efectiva idoneidad de las normas tributarias y los sujetos que obliga, excluyendo a aquellas personas cuyo nivel de ingresos se agota en la satisfacción de sus necesidades vitales mínimas, ello en razón de la precariedad de su capacidad contributiva que no puede ser equiparada a su capacidad adquisitiva⁴³⁷.

Ahora bien, en Colombia como ESDD fundamenta su legitimidad en el reconocimiento y la custodia real de todo derecho⁴³⁸ declarado jurídicamente y cimentado en el texto constitucional; por esta razón, es un Estado Constitucional de Derecho⁴³⁹ donde el Estado en la ejecución de cualquier actividad jurídica deba respetar el texto constitucional⁴⁴⁰ exigiendo

⁴³⁶ Véase: *Sentencias* C 333/1993, C 183 de 1998, C 250/2003, C 1107/2001, C 776/2003.

⁴³⁷ *Cfr.*, mismas sentencias.

⁴³⁸ En este sentido: *Sentencia* C 158/1998 de 29 de abril.

⁴³⁹ Desde la perspectiva del neoconstitucionalismo, la Constitución configura un orden objetivo de valores, fijando contenidos materiales que vincula a los poderes del Estado a su respeto y realización, lo que se traduce en un orden jurídico justo, por tanto, afirma DOMINGO representa toda una teoría de la justicia. Véase: MARTÍNEZ PUJALTE, ANTONIO LUIS Y DOMINGO, TOMÁS DE. *Los derechos fundamentales en el sistema constitucional: teoría general e implicaciones prácticas*. Primera. Granada: Editorial Comares, 2011. págs., 1-248. ISBN: 9788498368406.

⁴⁴⁰ Véase: *Sentencia* SU 748/1998 de 02 de noviembre.

el cumplimiento de los valores, principios y derechos declarados de manera explícita o implícita.

De acuerdo con lo expuesto, la CPN es lo que SAFFON y VILLEGAS denominan aspiracional⁴⁴¹, persigue un cambio radical al presente y la promoción del cambio social por medio de la aplicabilidad y protección de los derechos constitucionales en general y los prestacionales en particular. En consecuencia, la CPN no es solamente el sustento de la vigencia formal del Derecho estatal⁴⁴², es una norma jurídica obligatoria de aplicación inmediata⁴⁴³, cuya parte orgánica adquiere sentido y razón de ser a través de la aplicación formal y material de los principios, derechos y valores inscritos en la parte dogmática⁴⁴⁴.

En este sentido, la construcción del contenido y alcance de cualquier derecho con la categoría de *derecho fundamental innominado*, *vr.gr.* el mínimo vital debe hacerse forzosamente por medio de un análisis de la jurisprudencia del juez Constitucional, claro está, acompañándolo con la doctrina y la dogmática jurídica general. Al respecto, ARANGO y LEMAITRE, al examinar la jurisprudencia de la CCCOL desde 1991 hasta el 2002 advierten dos situaciones en particular; la primera en todos los casos el desarrollo del concepto se relacionó con una persona o grupo de personas en situación de indefensión ante el incumplimiento de obligaciones por un particular o por el Estado, situación que amenazaba

⁴⁴¹ Al respecto, SAFFON y GARCÍA en una revisión del activismo judicial de la CCCOL, realizan caracterizan la constitución de Colombia como aspiracional, por su origen en condiciones de alta insatisfacción, para el caso específico no fue producto de una revolución victoriosa, su objeto no es la preservación del presente sino su transformación radical aunado a la promoción social, plasmando en su texto metas ambiciosas para la aplicación de derechos constitucionales en general y derechos sociales en particular, lo que consecuentemente hace que los derechos sean tratados como normas jurídicas y por ende deban ser protegidas. Véase: SAFFON, MARÍA PAULA; GARCÍA VILLEGAS, MAURICIO. Derechos sociales y activismo judicial. La dimensión fáctica del activismo judicial en derechos sociales en Colombia. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 2011, núm. 13 (1), págs., 75-107. ISSN: 0124579.

⁴⁴² El constitucionalismo español en cabeza del profesor PÉREZ ROYO, plantean el constitucionalismo como la formalización jurídica de un contrato social del hombre entre hombres. Por lo cual, está dotado de un poder transformador, pasando del ejercicio de la fuerza a la construcción del Derecho, de la obediencia y la abnegación al consenso de la decisión; que para efectos del Derecho Tributario conlleva al convencimiento de hacer «cumplir el deber formal», de dar «pagar lo justo» y no hacer «evadir, eludir»; así es, en esencia un cauce de la expresión jurídica del orden político del deseo del hombre en sociedad. Véase: PÉREZ ROYO., *Curso de...*, *Op.Cit.*, págs., 34-75.

⁴⁴³ ALEXY.R., *Teoría de los...*, *Op.Cit.*, pág., 159.

⁴⁴⁴ Véase: *Sentencia* T 406/1992 de 05 de junio.

su subsistencia⁴⁴⁵, y la segunda la evidente ausencia de un criterio fijo sobre el contenido y alcance del mínimo vital.

El análisis realizado por ARANGO y LEMAITRE, revela la orientación interpretativa sobre la colosal dimensión del derecho fundamental al mínimo vital en la jurisprudencia nacional, línea jurisprudencial que se ha mantenido y se ha exteriorizado en la adopción de múltiples funciones, entre ellas como: *i) Derecho fundamental, ii) Criterio fundante de otros derechos prestacionales, iii) Condicional empírico para establecer conexidad entre derechos fundamentales y de prestación, iv) Núcleo sustancial del derecho al trabajo, y v) Condición de procedibilidad de la acción de tutela*⁴⁴⁶, *vi) Límite a la potestad impositiva del Estado, vi) Criterio de distribución de la carga tributaria.*

Complementariamente a lo expuesto por ARANGO y LEMAITRE, la Sentencia SU 856/2013, al reafirmar la línea jurisprudencial sobre el derecho fundamental al mínimo vital como una condición de procedibilidad de la acción de tutela, que exige la observación cuantitativa y cualitativa para cada caso en concreto⁴⁴⁷. Igualmente cita la Sentencia T 603/2008 para dar alcance al concepto de *mínimo vital y subsistencia* afirmando que su naturaleza cualitativa debe “...permitir llevar una vida acorde con el nivel de vida alcanzado por el trabajador durante su vida activa laboral”⁴⁴⁸ reforzando su tesis con la Sentencia T 1207/2005 para complementar el concepto

“...Corresponde a aquellos requerimientos básicos de toda persona para asegurar la digna subsistencia, el cual depende en forma directa de la retribución salarial, pues de esta manera también se estará garantizando la vida, la salud, el trabajo y la seguridad social. Así entendido el derecho al mínimo vital, no puede ser restringido a la simple subsistencia biológica del ser

⁴⁴⁵ Véase: ARANGO, RODOLFO, ET AL. *Jurisprudencia constitucional sobre el derecho al mínimo vital*. 1ra ed. Bogotá D.C: Estudios Ocasionales CIJUS, 2002. págs., 7-22, ISSN: 0124-115X.

⁴⁴⁶ *Ibíd.*, pág., 7.

⁴⁴⁷ En este mismo sentido la CCCOL, al analizar un caso de reajuste de mesada pensional de Consejeros de Estado, Magistrado(a)s de la Corte Suprema de Justicia o Magistrado(a)s del Consejo Superior de la Judicatura solicitada a la Caja Nacional de Previsión, CAJANAL pagada por el consorcio Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, FONPEP en Sentencia SU/975, al reconocer el mínimo vital como un derecho fundamental y como requisito de procedibilidad para la interposición de la acción de tutela, que debe ser ponderado para cada caso en concreto. Véase: *Sentencias* SU 975/2003 de 23 de octubre, T 055/2006 de 02 de febrero, T 634/2002 de 8 de agosto.

⁴⁴⁸ Véase: *Sentencias* T 055/2006; T 634/2002, SU 856/2013 de 27 de noviembre.

humano, pues es lógico pretender la satisfacción de las aspiraciones, necesidades y obligaciones propias del demandante y su grupo familiar.

“... el mínimo vital no equivale al salario mínimo, sino que depende de una valoración cualitativa que permita la satisfacción congrua de las necesidades, atendiendo las condiciones especiales en cada caso concreto⁴⁴⁹”

La Corporación demarca aquí, la línea sobre la cual debe interpretarse, vincularse y dar alcance al mínimo vital y el salario mínimo. Sin embargo, no se detalla que permite la “satisfacción congrua de necesidades”, dejando el tema a discrecionalidad del juez en la resolución de cada caso en concreto.

De lo expuesto, preliminarmente se puede llegar a varias conclusiones: *i*) El mínimo vital como derecho, es reconocido por la jurisdicción constitucional como tal, por conexidad o derivación de otros derechos de categoría constitucional, en consecuencia es y sigue siendo un derecho innominado, pero que a través del tiempo se le ha otorgado el estatus de “*derecho fundamental*”, *ii*) La línea jurisprudencial de la CCCOL no ha sido uniforme; sin embargo, se han ido reconciliando una serie de criterios sobre los cuales se puede cimentar con más certeza el contenido del mínimo vital como derecho fundamental, *iii*) En sentido extenso y comprensivo, el derecho al mínimo vital llena su contenido desde los requerimientos básicos e indispensables garantes de la subsistencia humana en condiciones de dignidad para la persona, como individuo, como parte de una familia y de una sociedad, lo que consecuentemente debe reflejarse en calidad de vida, *iv*) El derecho al mínimo vital ligado a la congrua satisfacción de las necesidades materiales de la persona tiene un amplio alcance: alimento, vestido, movilidad, salud, vivienda, educación, medio ambiente, ingresos, entre otros; por tanto, la observancia de tal derecho deberá sin duda ajustarse a cada caso en concreto en consideración de las condiciones jurídicas y fácticas; *v*) Sin duda, *los ingresos dinerarios* que una persona perciba son innegablemente necesarios para el disfrute de esas condiciones mínimas que demanda la dignidad humana y por ende la calidad de vida, *vi*) Desde una perspectiva procedimental, el derecho al mínimo vital se convirtió y sigue siendo un requisito de procedibilidad para la interposición de la acción de tutela, vía por la cual se exhorta a reconocer y cumplir otros derechos fundamentales o prestacionales.

⁴⁴⁹ Véase: *Sentencias* T 1207/2005 de 24 de noviembre.

En esta investigación, se asume la posición jurisprudencial de la CCCOL en su aserción del mínimo vital dentro de la categoría de «*derecho fundamental*». Sin embargo, como lo afirmó ROBERT ALEX Y en 1986, sobre la estructura de los derechos fundamentales y la iusfundamentación de las normas de derechos fundamentales, no hay un consenso ni unánime ni claro⁴⁵⁰, hasta hoy sigue siendo así. Una de las razones del disenso y ausencia de claridad estructural radica en su connotación axiológica dependiente de la noción de «*valor*»⁴⁵¹ dada la diversidad de valores acuñados en las concepciones socialmente aceptadas por cada comunidad política. Sin embargo, pese a la disparidad conceptual sobre este tipo de derechos, como lo expone DÍEZ PICAZO, si se ha llegado a mayor consenso en la dimensión formal y la mayor fortaleza jurídica derivada de su inclusión en la Constitución, y en el aspecto material sobre la incidencia de factores políticos, culturales, económicos, ambientales, entre otros para su protección⁴⁵².

En tal sentido, la diversidad conceptual sobre estructura y la iusfundamentación, se extiende tanto en la identificación del catálogo de derechos fundamentales y su constitucionalización, como su protección. En consecuencia, pese a que la CCCOL a través de su jurisprudencia proclama el mínimo vital como un derecho fundamental, salvando el primer obstáculo; deja abierta la problemática de su protección y por tanto efectiva realización. Esta es la problemática propia al Derecho Tributario en ejercicio de la potestad impositiva del Estado, que en aras de lograr la financiación de sus gastos e inversión y redistribuir la riqueza, reclame el cumplimiento del deber solidario de contribuir y de alguna forma ponga en riesgo esos mínimos materiales garantizados por el derecho fundamental al mínimo vital, que el mismo está llamado a garantizar, promover y consolidar a través de un Derecho Tributario justo.

Como se afirmó en líneas anteriores, el poder impositivo estatal existe en razón de la esencialidad del impuesto como instrumento para logro de los objetivos y fines estatales, pero dicho poder no está revestido de una facultad ilimitada y unilateral, este justamente al

⁴⁵⁰ Véase: ALEX Y.R., *Teoría de los...*, *Op.Cit.*, , págs., 39-46.

⁴⁵¹ Véase: MAZZARESE, TECLA. Razonamiento judicial y derechos fundamentales: observaciones lógicas y epistemológicas. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante. 2003, núm. 26, págs., 687-716, ISSN: 02148876.

⁴⁵² Véase: DÍEZ PICAZO, LUIS, MARÍA., *Sistemas de derechos fundamentales*. Navarra: Aranzadi S.A., 2005, Segunda Ed., págs., 32-43. ISBN: 8447024032.

ser un mandato y una facultad constitucional debe ejercerse en respeto de la cláusula de ESDD anclado en la justicia, la equidad y el rechazo total de todo tipo de arbitrariedad.

Si bien, los derechos fundamentales pueden ser restringidos, como lo expone ROBERT ALEXY⁴⁵³, este no es el caso del mínimo vital, en tanto al ser un mínimo se comporta como un principio constituyente por derivación de reglas o subreglas que demarcan un lindero infranqueable en tres frentes: *i)* Para el ejecutivo en la presentación de proyectos de índole tributario, *ii)* Para el legislador en el diseño de las políticas impositivas y la configuración de la ley tributaria, y *iii)* Para el administrador de justicia en la interpretación y aplicación del Derecho Tributario.

En este punto y realizado el recorrido jurisprudencial de la CCCOL, es factible extraer algunos criterios delimitantes, del alcance y contenido de este derecho a efectos del Derecho Tributario y el IRPN, eje de esta investigación. Sin embargo, como se afirmó en líneas anteriores, en los pronunciamientos se observó una suerte de insuficiencia de técnica, un disenso conceptual y de criterios entre los Magistrados, por lo cual las decisiones no han sido compartidas de manera unánime, presentándose aclaraciones o salvamentos de voto que explican el distanciamiento del fallo emitido por la Sala, con argumentos razonados, claros, justificados fáctica y jurídicamente, los Magistrados en disenso se apartan al encontrarse ante lo que ellos han juzgado como conceptualizaciones vacías, a veces contradictorias contentivas de yerros interpretativos y por demás desafortunadas⁴⁵⁴. Quizás tal disparidad, se

⁴⁵³ Para ROBERT ALEXY, los derechos fundamentales son y pueden ser objeto restricciones de dos tipos: *i)* Directamente constitucionales, es decir por medio de norma expresa de índole constitucional o *ii)* Indirectamente constitucionales, caso en el cual la autorización surge en la CPN. Pero, certeramente añade las restricciones y su restringibilidad es acotada. Así, sólo se pueden admitir restricciones a los derechos fundamentales cuando estos al entrar en colisión con derechos de la misma categoría se comportan como principios, y el principio contrapuesto le corresponde un mayor peso. Véase: ALEXY, ROBERT., *Teoría de los...*, *Op.Cit.*, págs., 267-293.

⁴⁵⁴ Lo expuesto se puede evidenciar en las sentencias: *i)* C 264/2013 que resolvió la posible inconstitucionalidad del artículo 771-5 del ET., al limitar los medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos a depósitos, giros, transferencias, cheques, tarjetas por medio del sistema financiero y bonos regulados por el Gobierno Nacional, rechazando un porcentaje progresivo de los pagos en efectivo. La Corporación declaró la exequibilidad de la norma desconociendo la realidad socio empresarial de las MIPYMES colombianas que no cuentan con grandes capitales, no cotizan en bolsa y son objeto de tratamiento diferenciado por el sistema financiero con altas tasas de interés y gastos bancarios, en razón de la carta de riesgos con la cual les califican las instituciones financieras; *ii)* Sentencia C 291/2015 que analizó los cargos por violación al principio de equidad tributaria presentes en el artículo 22 de la Ley 1607/2012. Presupuesto normativo que contrario al impuesto sobre la renta no permitía la compensación de pérdidas en la depuración de la base gravable del CREE. La Corporación en su examen extendió

cree puede darse debido a la permeabilidad de las decisiones por factores políticos, financieros y económicos, derivados del modelo económico de cada gobierno, sus prioridades y objetivos, modelo que en Colombia cambia cada cuatrienio, y el desarrollo mismo de los principios y valores consignados en la Carta, que vale decir en buena parte tienen una connotación fuertemente moral.

Uno de los fallos más polémicos es el de la Sentencia C 388/2016, por presunta vulneración al principio de equidad tributaria y compromiso del mínimo vital de las personas llamadas a soportar la cuota por compensación militar, liquidada según la fórmula establecida en la Ley 1184/2008. La CCCOL aclaró que dicha cuota es una contribución ciudadana, especial, pecuniaria e individual establecida con fundamento en el patrimonio y los ingresos, excluyendo de tal gravamen las poblaciones más vulnerables, grupos especiales como los indígenas o quienes estén en condición de discapacidad. La Sala en un extenso examen, de su naturaleza, base gravable, hecho generador y tarifa, desde consideraciones objetivas y subjetivas declara la exequibilidad de los preceptos demandados.

Sin embargo, los cuestionamientos se derivan de los argumentos en contra del fallo extractados de los cuatro votos salvados⁴⁵⁵. Tres magistrados solicitan la inexecutable diferida por un año, tiempo durante el cual, en su criterio no se generaría una lesión o un riesgo de vulneración efectivo y grave sobre los derechos fundamentales. La justificación de la petición la encuentran mediante el método analógico desde un conjunto de casos en los que la aplicación de la fórmula revela una cuota excesiva con claras implicaciones confiscatorias. El cuarto voto salvado fue el de la magistrada MARÍA V. CALLE, quien ofrece juicios racionales jurídicamente relevantes y suficientes para rechazar la decisión tomada por la CCCOL, en la citada sentencia.

La magistrada CALLE, expone acertadamente cómo los argumentos resultan insuficientes e inconsistentes, por varias razones: *i*) La norma fue acusada por inconstitucionalidad en la

las categorías conceptuales de una contribución a un impuesto, para justificar la destinación específica del recaudo generado por este nuevo impuesto, situación taxativamente prohibida por el artículo 359 CPN, que establece que no habrá rentas nacionales con destinación específica, y el CREE se catalogó como el Impuesto de la Renta para la Equidad, desde su motivación hasta su sanción.

⁴⁵⁵ Cuatro magistrados salvaron su voto, un grupo conformado por los magistrados por JORGE IVÁN PALACIO, ALBERTO ROJAS RÍOS y LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, el otro salvamento fue presentado por la magistrada MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

tarifa; sin embargo, la Sala concentra el análisis sobre la base gravable. Por lo tanto, no se detiene en la teleología de una tarifa proporcional y no progresiva para la cuota de compensación familiar y la interferencia objetiva sobre la equidad tributaria, al aplicar el 1% sobre el patrimonio y el 60% de los ingresos para todos los llamados a soportar el gravamen, imponiendo así, un sacrificio desigual, mayor para quienes tienen menos ingresos y menor para quienes tienen más; *ii*) La CPN proscribía la afectación al mínimo vital tanto transitoria como permanente, si bien la cuota de compensación se paga una sola vez y por 90 días, se obvía el reconocimiento del número de hijos en una familia y la afectación real del mínimo vital para las familias de menores ingresos; *iii*) La CCCOL legitima la acción de tutela como mecanismo de protección para casos excepcionales en los que circunstancias especiales impiden cumplir el pago de la contribución, dejando en evidencia una clara inconsistencia; *iv*) La «*exigencia legal*» de la existencia de evidencia empírica para concluir la violación del derecho al mínimo vital que trata de sostener la CCCOL, no se soporta en referente normativo alguno y cita erradamente la sentencia C 776 de 2003⁴⁵⁶, providencia en la que se declaró afectación del mínimo vital por el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, y en efecto se realizó constatación de indicadores de pobreza, pero igualmente sostuvo que los indicadores como evidencia empírica no eran condiciones jurídicas o requisito a efectos del control abstracto que realiza la Corporación; *v*) La CCCOL rompe la jurisprudencia constitucional al exigir evidencia probatoria para enjuiciar la vulneración al mínimo vital⁴⁵⁷. Sin embargo, no declara explícitamente el cambio de jurisprudencia y mucho menos ofrece argumentos poderosos que lo sustenten.

La situación expuesta, no es única o aislada, como ésta se pueden encontrar otras decisiones de la CCCOL que de algún modo pueden considerarse como mínimo confusas. Sin embargo, para efectos de esta investigación, el análisis se detiene en el derecho fundamental al mínimo vital como esas rentas mínimas que están fuera del alcance del IRPN.

Se debe recordar que en Colombia no se ha fijado un límite cuantitativo para la alícuota de ningún impuesto en particular; ello *prima facie* en aras del principio de *progresividad* y

⁴⁵⁶ Cfr. pág.32.

⁴⁵⁷ Las *Sentencias* C 776/2003, C 291/2015, C 492/2015 y C 393/2016 al someter a examen la posible vulneración del derecho al mínimo vital, no exigieron la existencia de evidencia empírica como requisito probatorio de inconstitucionalidad, y la CCCOL declaró la inexequibilidad de las normas tributarias acusadas por vulneración de principios constitucionales entre ellos el derecho fundamental al mínimo vital.

en defensa del principio de no *confiscatoriedad*. La Corporación nada ha dicho en concreto; por lo tanto, para el legislador son abstractos los linderos sobre los cuáles se debe mover para configurar un ST justo que respete el derecho fundamental al *mínimo vital*. Esto, tiene diversos efectos en la esfera del Derecho Tributario, con consecuencias directas o indirectas sobre los derechos fundamentales y por ende las garantías constitucionales de la persona; este es el caso del IRPN, puesto que, al no determinarse los límites cuantitativos de la alícuota del gravamen que siendo progresiva no sea confiscatoria se generan entre otros: *i*) Ampliación de la discrecionalidad para el legislador y el operador jurídico, *ii*) Compromiso del derecho a la propiedad del artículo 58 y libertad económica e iniciativa privada del artículo 333 constitucionales, y *iii*) Riesgo de vulneración del derecho al mínimo vital. Estos efectos conjugados a la postre pueden desenlazarse en la inequitativa distribución de la carga tributaria, rompiendo el principio tributario de justicia y alejándose de los presupuestos y fines esenciales del ESDD.

Como se ha sostenido, el principio de generalidad hace un llamado a todos los ciudadanos al deber de contribuir, pero no todos deben ser afectados por el; sólo aquellos cuya realidad evidencie un potencial de riqueza, por ingresos, patrimonio, consumo de bienes o servicios, aunado al cumplimiento de los presupuestos legislativos del ST; aquellos que no cumplan con esos mínimos tipificados e indispensables, estarán al margen de la exigencia estatal de contribuir con sus gastos e inversión. Postulado soportado en una máxima latina, “*primum vivere deinde tributum solvere*”⁴⁵⁸, primero hay que subsistir y luego pagar impuestos.

Nadie discute que para la subsistencia humana y el desarrollo del proyecto de vida, los ingresos personales y familiares son sin duda esenciales⁴⁵⁹. En Colombia un alto porcentaje de la población obtiene sus ingresos a través de un salario⁴⁶⁰, consecuentemente el salario se ha convertido en una de las fuentes de recursos garante de la realización de las expectativas y planes para una vida buena y vivir bien. La determinación cuantitativa del salario depende

⁴⁵⁸ Véase: ESEVERRI, ERNESTO. *Derecho tributario parte general*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2006. Pág., 29, ISBN: 9788484565536.

⁴⁵⁹ Al respecto Véase: ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, Convenio 131/1970, 22 de junio, Convenio sobre la fijación de salarios mínimos. [Internet], NORMALEX, 29 de abril de 1972, [Consultado el 20 de septiembre de 2017], Disponible en: http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C131

⁴⁶⁰ Colombia no cuenta con datos estadísticos que estimen el porcentaje de la población cuya subsistencia dependa de un salario derivado de la vinculación formal.

de múltiples variables: *actividad o labor, nivel de estudios, género*⁴⁶¹, *riesgo, territorio*, entre otros; tanto para el sector privado como para el sector público. Enhorabuena, no existe libertad absoluta en esta materia y empresa pública y privada deben respetar el límite inferior definido por el Estado como fuente básica de satisfacción de las necesidades materiales, morales y culturales de cada persona como individuo y como parte de una familia, el «*salario mínimo*».

Ahora bien, genéricamente las rentas devengadas por cada persona son el objeto material del IRPN. Así, todas las rentas laborales se encuentran sometidas al impuesto. Sin embargo, en reconocimiento de las necesidades humanas materiales, morales y culturales de la persona y su satisfacción, el legislador ha estipulado unas rentas mínimas que se encuentran fuera del alcance de la imposición; por ende, esas rentas laborales que son parte nucleica de la subsistencia humana no pueden ni deben ser objeto de tributo alguno.

En este sentido, para dar continuidad al propósito investigativo se determinan inicialmente algunos criterios que podrían ser considerados dentro de las proximidades de un Derecho Tributario más justo, sobre los cuales podría ponderarse el derecho fundamental al mínimo vital, así:

- La protección del derecho al mínimo vital es un principio inspirador de la cláusula del EsDD. Mandato constitucional que impone el deber de una actividad estatal constante para la efectiva realización de los DESC y demás derechos iusfundamentales como el de libertad, igualdad, vida digna, entre otros.

⁴⁶¹ La variable género cómo determinante del salario pagado históricamente ha sido un factor de desigualdad en Colombia. En ocasiones la diferenciación salarial entre hombres y mujeres puede estar amparada por variables objetivas, actividad, nivel de formación, lugar de trabajo; pero en otras se encierra una suerte de discriminación laboral que no está permitida constitucionalmente. Véase: GALVIS, LUIS ARMANDO. Diferenciales salariales por género y región en Colombia: Una aproximación con regresión por cuantiles. *Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana (131)*, 1-12. [En línea consultado el 13 de 11 de 2017], Disponible en: <http://www.banrep.gov.co/es/dtser-131>; VARGAS, VARGAS, CARMÍÑO. Cambio tecnológico y desigualdad de salarios: Colombia, 1984-2010. En LUIS EDUARDO ARANGO Y FRANZ HAMANN. *El mercado de trabajo en Colombia: hechos, tendencias e instituciones*, Banco de la República, 2012, vol. 5., págs., 211-248.

- El respeto al derecho fundamental del mínimo vital, exige condiciones de seguridad de la persona como individuo y como parte de una sociedad, de igualdad de oportunidades tanto formales como materiales, en desarrollo del artículo 13 superior. En consecuencia, al Estado le compete promover acciones o abstenciones que hagan realidad las condiciones materiales mínimas que permiten una vida digna, de calidad, donde el proyecto de vida de cada persona sin importar su condición social deje de ser un sueño condicionado y pase a ser una realidad plena.
- Aunque el mínimo vital no es equiparable al salario mínimo legal, sí se encuentran estrechamente vinculados⁴⁶². Así, una afectación al salario mínimo puede vulnerar el derecho fundamental del mínimo vital; ello en virtud de la dependencia directa de la satisfacción congrua de las necesidades de la persona con la remuneración salarial personal o familiar. Por lo tanto, la potestad impositiva del Estado y su ejercicio, está llamada a la consideración del salario mínimo en concordancia con el derecho fundamental al mínimo vital.
- Si una imposición, priva o restringe de algún modo la congrua satisfacción de las condiciones dignas de subsistencia de la persona entre ellas: alimento, vestido, movilidad, salud, vivienda, educación, medio ambiente, estará vulnerando de manera directa el derecho fundamental al mínimo vital, en consecuencia, deberá ser excluida del ordenamiento jurídico tributario.
- El mínimo vital es una expresión de la máxima latina, primero hay que subsistir y luego pagar impuestos. Por ende, el IRPN deberá recaer sobre las manifestaciones reales de riqueza: patrimonio, rentas, propensión de consumo o presupuestos sociales relevantes⁴⁶³,

⁴⁶² Tanto la CCCOL como el CECOL coinciden en la diferenciación conceptual entre salario mínimo y mínimo vital. Así, el salario mínimo es en esencia un sustrato de las normas laborales y es tan solo el margen de esa porción mínima que debe pagarse en los precisos términos allí contenidos; en tanto el mínimo vital es un ingreso esencial, necesario e insustituiblemente requerido por una persona para satisfacer sus necesidades básicas, manteniendo una subsistencia en condiciones de dignidad y justicia para sí mismo y su grupo familiar. Véase: *Sentencia SCE 54001-23-33-000-2014-00101-01(AC)/2014* de 10 de julio, SU 995/1999.

⁴⁶³ Los presupuestos sociales relevantes, son una expresión potencial la capacidad contributiva, manifiesta en la valoración económica de las múltiples posibilidades de satisfacer las exigencias y

y no sobre presunciones tributarias que desconozcan los presupuestos fácticos de cada caso en concreto, conllevando a la fijación de parámetros de clasificación erróneos e indicadores fictos de la capacidad de dar o ceder rentas realmente disponibles.

- Los elementos de la imposición individual y conjuntamente son considerados determinantes en la configuración de un ST más equitativo y justo. Por lo tanto, el ajuste de las normas fiscales a los principios tributarios constitucionales y el respeto de los derechos fundamentales, contribuye directamente con la materialización de la cláusula de ESDD, marco en el cual las líneas jurisprudenciales de la CCCOL han ordenado la no interferencia transitoria y mucho menos permanente del principio del derecho fundamental al mínimo vital.
- El derecho al mínimo vital no es el simple resultado del cálculo de una cuota fija de recursos para la persona como individuo. La esfera de este derecho trasciende de la dimensión material. Por lo tanto, exige que el Derecho Tributario considere: *i)* La situación personal «*capacidades*», entendida como la condición física, mental, nivel de formación, estado civil, entre otros atributos personalísimos que potencian o restringen el desarrollo personal, y *ii)* La situación económica «*recursos*», integrada o conectada al ingreso mensual real personal y familiar. Capacidades y recursos son dimensiones interdependientes y nucleicas de este derecho, en consecuencia para efectos fiscales no deberían desligarse, pues las rentas laborales percibidas, son reales, y como tal son indicativas de la potencia económica global⁴⁶⁴; pero no necesariamente demuestran la capacidad contributiva y menos aún la capacidad de pago tributaria; y *iii)* El sacrificio fiscal igual a los iguales y desigual a los desiguales, en un trato diferenciado y equitativo que logre la conservación de la igualdad relativa⁴⁶⁵ es válida constitucionalmente.

necesidades propias de una persona, en realización de sus propios intereses. Véase: GALLO, FRANCO. *Las razones ...*, Op. Cit., págs., 111-116.

⁴⁶⁴ MOSCHETTI plantea la potencia económica global como hechos indicativos de riqueza entre ellos: *i)* Renta global, *ii)* Patrimonio neto, *iii)* Gasto global, *iv)* Incrementos patrimoniales, e *v)* Incrementos de valor en el patrimonio, dese aquí se desprende la capacidad económica contributiva y por tanto la capacidad de pago. Véase: MOSCHETTI, FRANCESCO. *El principio de...*, Op. Cit., pág., 261.

⁴⁶⁵ En el ámbito del control efectivo de la discrecionalidad del legislador deben conjugarse la limitación derivada de los principios superiores como la igualdad con un eficaz sistema procesal

- La capacidad contributiva es la manifestación del gasto global, pues quien tiene para su propio bienestar personal, con alcance a su núcleo familiar, *prima facie* debería contar con la capacidad de contribuir para las necesidades colectivas; por ende, en este estricto sentido debería evaluarse su vinculación y respeto de los mínimos materiales que ampara el derecho al mínimo vital.

4.5. Las rentas de trabajo: definición y alcance para efectos del IRPN

Cómo se expuso en el Capítulo III, el artículo 103 del ET, fija los conceptos que se clasifican dentro de las rentas de trabajo. Para ello, hace uso de dos criterios de categorización: *i) El sujeto generador*, en la medida que solo se clasifican como tal aquellas que genera la persona natural o persona física por la prestación personal del servicio, y *ii) El tipo de rentas*, distinguiéndolas según su fuente en salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y de manera general las compensaciones por servicios personales.

Sin embargo, el alcance conceptual para efectos fiscales, no estaba, ni está completamente desarrollado aún; por lo cual, los contribuyentes han recurrido a las normas complementarias, como el CST, Decretos Reglamentarios, o conceptos de la UAE DIAN que se debe recordar en Colombia no tienen carácter vinculante, sino orientador⁴⁶⁶. Por otra parte, pese a que todas las rentas enunciadas se consideran genéricamente rentas de trabajo, el tratamiento

que se pronuncie sobre la presencia o no, de fundamentos objetivos en los tratamientos diferenciados en la configuración legislativa, que por demás son válidos desde el mismo texto constitucional. Véase: LEJEUNE V., *Seis estudios...*, Op. Cit., pág., 142.

⁴⁶⁶ En el marco jurídico colombiano a los conceptos de la UAE DIAN se les ha reconocido un doble efecto: *i) Son obligatorios para sus funcionarios*, ello con el objetivo de unificar doctrina, y *ii) Son de carácter orientador para el contribuyente*, mas no, vinculante. Sin embargo, si el contribuyente en uso del concepto interpretativo de la UAE DIAN cometió un error, la DIAN si está obligado a respetar la actuación y cualquier variación realizada tendrá efecto a futuro, no retroactivo. Véase: PIZA R, JULIO ROBERTO. La consulta tributaria. *Revista de Derecho Fiscal*. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia. (4). 2011. págs., 115-117. ISSN: 1692-6722. En este sentido la CCCOL en 1996 afirmó que los conceptos en esencia eran decisiones administrativas con alcance sobre sus administrados, imponiéndoles obligaciones y derechos; mas pese, a tener alcance a una parte interesada, su acogimiento era completamente facultativo. No obstante, si el carácter del concepto era de autorregulación de actividades administrativas, si imponía obligaciones a terceros, por ende, pasaba a ser un acto administrativo. Véase: *Sentencia C 487/1996* de 26 de septiembre.

fiscal para la determinación de la base gravable y consecuentemente la alícuota del IRPN es diferente. Por ende, la importancia del contenido y alcance conceptual de tales rentas. En reconocimiento de ésta complejidad y los tratamientos diferenciados el Gobierno expidió el Decreto 2250/2017 para dar claridad conceptual y alcance a buena parte de los artículos de la Ley 1819/2016 última reforma tributaria, teóricamente estructural⁴⁶⁷. En lo concerniente a las rentas laborales en el Capítulo 20 sobre el IRPN, sucesiones ilíquidas de residentes y no residentes, establece entre otras cosas:

- Rentas de trabajo, reafirma que estas serán las contempladas en el artículo 103 del ET., que no son otras que las enunciadas en el Capítulo III.
- La compensación por servicios personales, será toda actividad, labor o trabajo realizado directamente por una persona natural, que genere una remuneración en dinero o en especie, sin perjuicio de su denominación o tipo de remuneración. Establece tres requisitos, los cuales cumplidos en su totalidad no darán lugar a las rentas de trabajo: *i*) Incurrir en costos y gastos necesarios para la prestación del servicio, siempre y cuando tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad⁴⁶⁸, *ii*) La realización de actividad con criterios empresariales y comerciales, según lo acostumbrado en la respectiva actividad⁴⁶⁹ y *iii*) La contratación o vinculación de dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad productora de renta, por un periodo igual o superior a 90 días en forma continua o discontinua dentro del mismo periodo gravable. Estos parámetros no son aplicables a los honorarios.
- Rentas exentas y deducciones: Son taxativas y no están comprendidas dentro de los costos y gastos, el límite será del 40% o 5040 UVT con excepción de la prima especial y prima

⁴⁶⁷ Véase: Decreto 2250/2017 de 29 de diciembre.

⁴⁶⁸ El Decreto remite al artículo 107 ET., para la procedencia de las deducciones de los costos y gastos incurridos para la prestación personal del servicio, considerando que la necesidad y la proporcionalidad deben ser determinadas de acuerdo a las prácticas y costumbres comerciales del sector.

⁴⁶⁹ El Decreto resalta que, en todo caso, los criterios empresariales serán los acostumbrados en términos de la asunción de pérdidas monetarias, así como la responsabilidad con terceros por fallas o errores en la prestación del servicio.

de costo de vida de servidores públicos, diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores.

- Dentro de las deducciones de la cédula de rentas laborales, se incluirán el gravamen a los movimientos financieros (GMF) e intereses de vivienda⁴⁷⁰, y las contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondo de cesantías dentro de los límites fijados de manera general y especial⁴⁷¹.

El artículo 126.1 ET., sobre deducción de contribuciones a fondos de pensión, en el párrafo segundo, dispone que en aquellos casos en que un crédito hipotecario esté en cabeza de varias personas, tanto la corrección monetaria, como intereses, se aplicarán proporcionalmente a cada una de ellas; sin embargo, podría atribuirse la totalidad a un solo contribuyente, siempre que medie solicitud expresa y ninguna de las otras partes haya imputado la deducción.

Estos fueron los aspectos tocados por el Decreto en lo relacionado con las rentas laborales y su tratamiento. Sin embargo, la temática no quedó clara y los yerros normativos de la Ley 1819/2016 persistieron. El 09 de abril de 2018 la UAE DIAN, publicó en su plataforma el proyecto de Resolución que ordenaría el formato 210 obligatorio para la declaración del IRPN y sucesiones ilíquidas en Colombia, prescrito de forma definitiva por medio de la Resolución 00032/2018⁴⁷², entregando a los contribuyentes el instructivo de diligenciamiento del impuesto, por medio del cual se trataron de corregir algunas de las inconsistencias jurídicas. No obstante, el análisis comparativo del conjunto normativo del IRPN y los parámetros procedimentales para consignar la información conducente a la determinación de las rentas cedulares y la respectiva alícuota, da lugar a vacíos jurídicos, incoherencias jurídicas para la clasificación y categorización de las rentas, circunstancias que podrían llevar

⁴⁷⁰ Véase: Artículo 119 ET.

⁴⁷¹ El artículo 126.1 ET., los aportes del empleador a seguros privados de pensiones y fondos de pensiones voluntarias tendrán un límite deducible de 3.800 UVT por empleado; los aportes del empleado, empleador o partícipe independiente a seguros privados de pensión, fondos de pensión voluntarias u obligatorias, vigiladas por la Supe financiera, no hacen parte de la base para retención en la fuente. Esta renta sumada a los aportes a AFC se limitarán al 30% o 3.800 UVT por año.

⁴⁷² Véase: COLOMBIA. Resolución 000032/2018, de 23 de mayo de 2018, por la cual se prescribe el formulario para la presentación de la “Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas de Residentes y no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes Residentes”, de 28 de mayo de 2018.

al contribuyente al cálculo de un mayor o menor impuesto, sin que ello implique conductas de evasión o elusión de su parte. Esta circunstancia, es claramente contraria a los presupuestos jurídicos que exige la justicia tributaria⁴⁷³.

La UAE DIAN, mediante el formulario obligatorio estableció el universo de términos «*definitivos*» en los cuales forzosamente el contribuyente debe calificar y clasificar sus rentas de fuente laboral, que sumados todos constituirán los ingresos brutos, a los cuales se les deducirá los ingresos no constitutivos de renta, las rentas de trabajo y deducciones imputables para determinar la renta líquida cedular⁴⁷⁴.

4.6. El principio de proporcionalidad: Metodología de aplicación para la resolución de los casos.

Cómo se expuso en el capítulo I, la metodología alexyana para dar solución a los casos complejos de Derecho Tributario en los que están involucrados los principios materiales de tributación y derechos fundamentales que podrían verse vulnerados por el IRPN en Colombia, se concibe como una metodología adecuada, equilibrada y orientada a la concreción de la justicia a través de la aplicación del principio de proporcionalidad, en tanto calibra la idoneidad de los medios utilizados y la relevancia de los fines perseguidos.

Contexto en el cual la proporcionalidad se consolida como una herramienta válida, útil y moderadora de lo normativamente prescrito y lo juicemente soportable⁴⁷⁵. Como ROBERT

⁴⁷³ La reforma tributaria al cambiar completamente la estructura del IRPN, pasando de un sistema de global y sintético a uno de renta cedular, omitió el tratamiento específico de ciertas rentas o casos singulares, entre ellos: *i)* El cálculo de la renta presuntiva, *ii)* El ingreso de cesantías y retiro de cesantías de años anteriores, *iii)* El retiro parcial o total de ahorro voluntario en fondos de fomento, entre otros casos.

⁴⁷⁴ El formulario 210, calificó las rentas laborales así: *i) Comisiones:* Retribuciones por las actividades que suponen la ejecución de actos, operaciones, gestiones, encargos, mandatos, negocios, ventas a nombre propio pero por cuenta ajena, por parte de una persona natural sean estos de carácter comercial o no, *ii) Honorarios:* Remuneración por trabajo intelectual, asimilables a actividades realizadas por expertos, asesorías y ejecución de proyectos científicos, técnicos y de asistencia técnica y demás contratos en los que prime el factor intelectual, *iii) Compensaciones:* Contraprestación en dinero o en especie por la ejecución de un labor, actividad o trabajo, diferente a honorarios. Véase: Resolución 000032/2018, de 23 de mayo de 2018.

⁴⁷⁵ Véase: ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS Y VILLAR EZCURRA, MARTA. La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad, *Noticias de la Unión Europea*, 2006. núm. 254, págs., 73-92. ISSN: 11338660.

ALEXY sostuvo es una pretensión de corrección manifiesta en los derechos y obligaciones de «*dar lo proporcionado*», «*hacer lo correcto*» y «*no hacer lo prohibido*». Así, el principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario, representa lo debido en justicia a cada parte, enraizado en el equilibrio entre la razón jurídica y la consecuencia jurídica que convoca a la distribuir correctamente o con justeza la carga tributaria, cumpliendo con las exigencias que el mismo principio de justicia tributaria demanda: *equidad, progresividad y eficiencia*, y de esta forma, con justicia recaudar los recursos necesarios para la suficiencia del sistema financiero estatal, sobre los cuales se soporta la realización de los objetivos y fines constitucionales políticos, económicos, sociales y culturales.

La reintroducción de este aparte para dar continuidad a la sección final de la investigación, que hará uso de la metodología sistemática de ROBERT ALEXY en el análisis de las sentencias sobre principios constitucionales tributarios y IRPN sometidos a control por CCCOL. La resolución de los casos a la luz del principio de proporcionalidad busca sopesar la prevalencia de principios y derechos en colisión, extractando elementos jurídicos constituyentes de reglas o subreglas de operación bajo ciertos presupuestos jurídicos y fácticos.

El análisis parte con una exposición detallada del caso sometido a control, demandante, intervinientes, consideraciones y conclusión de la CCCOL, para advertir los elementos jurídicos y fácticos del caso en concreto sobre los cuales se debe calibrar los principios y derechos en colisión. Por otra parte, se debe mencionar que en Colombia en la mayoría de los casos cuando un ciudadano interpone una acción pública de inconstitucionalidad, esta es examinada por la Sala plena de la Corte, quien usualmente solicita la intervención de Centros de Investigación privados y públicos de Derecho Tributario, el representante del Ministerio Público, Ministerios del Gobierno, la UAE DIAN, entidades o agremiaciones relacionadas con la temática evaluada, para que conozcan del caso y emitan su concepto, sin que ello implique la asunción de una u otra posición de la CCCOL, pero que para la resolución del caso puede ser útil.

Con posterioridad, se pasa a dar aplicación de la estructura metodológica de ROBERT ALEXY en sus tres elementos *i) La ley de la ponderación, ii) la fórmula del peso, y iii) La carga de la argumentación.*

Así, con el primer elemento «*la ley de la ponderación*» se busca determinar los principios y derechos en colisión, para medir el grado de satisfacción o afectación del principio

prevalente, con posterioridad calibrar la importancia de la satisfacción del principio opuesto o en colisión y finalmente medir si la satisfacción del principio opuesto justifica la no satisfacción o restricción del principio en colisión.

En este punto se aclara, que se hace uso de la escala triádica en sus niveles *leve (l)*, *medio (m)*, *grave (g)* para medir del grado de afectación o satisfacción de los principios; pero, con la anticipada separación expuesta en el Capítulo I, ello en razón del convencimiento del uso de la *fórmula del peso* como un indicador de la relación «principio/derecho, derecho/principio, principio/principio» valorando el peso del principio o derecho a satisfacer y por lo tanto cuál principio o derecho intervenir o restringir; sin que ello signifique una formulación cuadrática del Derecho, sino el uso de herramientas matemáticas para orientar⁴⁷⁶. Se admite así de manera restringida la fórmula del peso, en la medida que permite la construcción matemática de un direccionamiento jurídico por medio de una escala triádica a la cual se le atribuye un valor numérico que reemplazado en la fórmula entregarán un resultado cuantitativo, que debe ser objeto de la justificación o carga argumentativa⁴⁷⁷ para el caso específico.

⁴⁷⁶ Es compartida la posición de SERRAT ROMANÍ sobre la formulación matemática de ROBERT ALEXY. Así, se cree firmemente que en *stricto sensu* la formulación es de carácter reduccionista y encierra una suerte de contradicción en la teoría de R. ALEXY, pues ha de recordarse que sus postulados teóricos parten de la justicia como una pretensión de corrección propia del andamiaje de la moral e igualmente plantea los derechos fundamentales desde el contenido moral y, esta dimensión «*la moral*» es indiscutiblemente inmensurable. Véase: SERRAT ROMANÍ, MARINA. Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital. *Tesis Doctoral*. Barcelona, Cataluña, España: s.n., 2017. págs., 1-36.

⁴⁷⁷ Un estudio amplio de los derechos y garantías del contribuyente en el intercambio de información tributaria fue realizado en la Universidad de Barcelona por la Dra. MARINA SERRAT ROMANÍ. La profesora realiza una evaluación de la incidencia o posible afectación de los derechos y garantías de los contribuyentes por la evolución de los modelos de intercambio de información con finalidad fiscal en la dinámica de la globalización. Su análisis parte de la variabilidad de los modelos en razón del acelerado cambio de las tecnologías de información y comunicación, invisibilizando las fronteras físicas e imponiendo una moderna organización estatal; contexto en el que los Estados requieren información financiera que les permita determinar las obligaciones fiscales de los actores del mercado, para lo cual establecen modelos de intercambio de información que inició con carácter informador y con posterioridad adquirió carácter vinculante a través de los ordenamientos jurídicos de cada Estado. La preocupación que se plantea es la agresividad del intercambio de información, su incidencia en los principios tributarios y la desprotección de los derechos y garantías del contribuyente en este nuevo marco. Para el análisis se acude a la teoría de la proporcionalidad de R. ALEXY buscando una ponderación de los principios contrapuestos en el intercambio automático de información. En el trabajo se puede evidenciar cierto distanciamiento de la formulación alexyana, pero la admisión de la mayor parte de la teoría. Véase: SERRAT ROMANÍ, MARINA. Los

Finalmente el tercer elemento opera como una verdadera carga en la balanza, como lo plantean SERRAT ROMANÍ⁴⁷⁸ y BERNAL PULIDO⁴⁷⁹, es sin duda el factor resolutorio, es concluyente. Así, la argumentación ofrece razones justificadas, razonadas y razonables sobre el valor preferente de un principio y la restricción del principio opuesto. Si, el principio preferente no goza de una carga argumentativa suficiente, si su elección no está fundamentada en la realización de fines constitucionalmente relevantes y por tanto legítimos, la medida será desproporcionada y como lo sostiene BERNAL PULIDO, debería declararse inconstitucional⁴⁸⁰. Así, de manera más que general la teoría de la argumentación y la aplicación del principio de proporcionalidad, sobre el cual se analizarán los casos complejos de la CCCOL sobre el IRPN, que no siendo las únicas si evidencian la colisión de los principios tributarios y la posible vulneración de los derechos fundamentales como el derecho al mínimo vital. ´

4.7. Los principios materiales de tributación y la justicia tributaria: Una construcción desde los casos.

4.7.1. Sentencia C 492/2015

Materia de examen: Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías en el IRPN.

a) Síntesis del Caso

- **La demanda:** Los ciudadanos Humberto de Jesús Longas Londoño, César Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (HJLL y otros), en ejercicio de la acción de inconstitucionalidad conferida por los artículos 40.6, 241.1 y 242.4 de la CPN demandan la inconstitucionalidad de los artículos 126.1, 126.4,

derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital. *Tesis Doctoral*. Barcelona, Cataluña, España: s.n., 2017. págs., 1-36.

⁴⁷⁸ *Ibíd.*, pág., 52.

⁴⁷⁹ Véase: *Op.cit.*, BERNAL P, C. *Estructura y límites...*, págs., 230-232.

⁴⁸⁰ Véase: *Ibíd.*, pág., 231.

329 al 340, 206.1, 383 y 384 del ET., modificados por la Ley 1607/2012⁴⁸¹, por vulneración al preámbulo y los artículos 2, 214, 215, 224, 241.10 y 363 de la CPN, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH, 6, 7,9,10,12 del PIDESC, 1 y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), 6, 7 y 9 del Protocolo de San Salvador (PSS), acusación fundamentada en dos cargos:

i) Contravenir el principio constitucional de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos de las normas laborales y los principios de justicia y equidad tributaria; este cargo lo sustentaron en: a) Las normas establecían tres sistemas alternativos para el IRPN que no contemplaban la exclusión de rentas propiamente laborales, derivadas de las relaciones de trabajo o de la ejecución de la fuerza de trabajo. Por lo tanto, los nuevos sistemas alternativos en la determinación de la base gravable y la correspondiente alícuota, no admitían la deducción o aminoraciones de las rentas laborales. En consecuencia, se generaba el desconocimiento implícito del principio de irrenunciabilidad de los beneficios laborales mínimos, quebrantando los principios de justicia y equidad tributaria, al someter al gravamen del IRPN las rentas garantizadas como mínimas en el Derecho Laboral, que bajo el sistema ordinario de determinación de renta son respetados al reconocerlos como deducciones; b) Pese a que en el IMAN se presentaba como un sistema presuntivo, en la práctica al restringir las deducciones permitidas en el artículo 332 bajo el sistema ordinario, se convertía en un sistema obligatorio; igualmente el IMAS PE y el IMAS TCXP se catalogaban como regímenes voluntarios, pero la elección del

⁴⁸¹ La Ley 1607/2012 modificó los artículos: 126.1 Deducción de contribuciones de fondos de pensiones de jubilación e invalidez de fondo de cesantías, 126-4 incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción, 206.1 determinación de la renta para servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, 329 clasificación de las personas naturales, 330 Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales empleados, 331 Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales empleados, 332 determinación de renta gravable alternativa (RGA), 333 impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN), 334 impuesto mínimo alternativo (IMAS), 335 firmeza de la declaración privada, 336 Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales trabajadores por cuenta propia, 337 Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) para trabajadores por cuenta propia, 338 Requerimiento de información para los trabajadores por cuenta propia, 339 determinación de la renta gravable alternativa, 340 Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de trabajadores por cuenta propia, 383 firmeza de la declaración del IMAS y 384 Tarifa mínima de retención en la fuente para empleados.

contribuyente implicaba una renuncia de sus beneficios mínimos laborales, por la limitación de las deducciones.

ii) En sí mismo, las normas demandadas desconocían beneficios laborales mínimos de los trabajadores, en contraposición de un grupo de derechos humanos de reconocimiento constitucional y de tratados internacionales ratificados por Colombia, entre ellos, CADH, PIDESC, PSS, DUDH, los que garantizan la remuneración por descanso y vacaciones, prestaciones sociales comunes y especiales, indemnización por despido sin justa causa y por falta de pago, la exención de impuestos a recursos de fondos de pensiones de ahorro solidario, de régimen de prima media, de bonos y cuotas partes de bono pensional. Derechos que a consideración de los accionantes constituían garantías constitucionales o internacionales de derechos humanos, que no podrían ser reducidos por ninguna Ley. Sin embargo, los regímenes alternativos del IMAN e IMAS transgredían tales garantías al incluir dentro de la base gravable del IRPN estas rentas laborales. Por lo tanto, sostenían que la ley tributaria modificaba el contenido de los tratados internacionales, en consecuencia, solicitaban se declarará inexecutable desde el 26 de diciembre de 2012.

La vulneración de los artículos 95.9, 338 y 363 de la CPN, la no materialización de los fines del Estado Constitucional y la solicitud de inexecutable, lo argumentaron en que el artículo 10 de la Ley 1607/2012 contrariaba los fines de Estado, en la medida que si bien incrementó el universo de contribuyentes, el recaudo proyectado no se logró y era considerablemente menor que los años anteriores, debido a que los nuevos contribuyentes eran declarantes por primera vez, muchos de los cuales registraron saldos a favor originado en las retenciones del empleador, remanentes que deberían ser devueltos a solicitud de los contribuyentes, dejando en una clara encrucijada al Estado.

- **Intervinientes:** En el análisis del caso intervinieron la UAE DIAN solicitando se declaren exequibles las normas acusadas, sosteniendo que los sistemas alternativos de renta IMAN, IMAS, IMAS TXCP e IMAS PE eran sistemas optativos aplicables exclusivamente a personas naturales. Complementaban, afirmando que estos sistemas alternos tenían tres propósitos específicos: *i)* Paliar las diversas perforaciones de la base gravable, *ii)* Fortalecer el principio de equidad entre las personas asalariadas e independientes, a través de una renta gravable ajustada a la capacidad de pago del

contribuyente, evitando las distorsiones derivadas de las decisiones de inversión, ahorro y consumo, al igual que las discriminaciones por nivel de ingresos o poder adquisitivo, *iii*) Determinar valores más justos en la liquidación del tributo.

Para la UAE DIAN, los sistemas alternos no prohibían el acceso a los derechos laborales constitucionalmente protegidos o exigía la renuncia a tales derechos; señalando que no era cierto que los nuevos sistemas gravaran ingresos laborales y que el régimen ordinario no lo hiciera; para demostrarlo, citó el artículo 206 y 103 por los cuales se establece la concurrencia de los ingresos derivado de las relaciones laborales de carácter legal o reglamentaria frente al IRPN, englobando todas las rentas sin importar el origen, a fin de considerar completa e integralmente las manifestaciones de la capacidad económica.

Para el ICDT las demandas eran ineptas y las normas acusadas constitucionales. Planteó, que en las acusaciones normativas no se demostraban las violaciones alegadas. Por un lado, los preceptos demandados no impedían las remuneraciones laborales ni sus prestaciones; cosa distinta, era que sobre ellos recayera el impuesto; en consecuencia, por otra parte, no se violaba ningún principio tributario.

La Central Unitaria de Trabajadores (CUT), solicitó conceder las pretensiones a los demandantes; en favor de ello sostuvo que las normas acusadas al gravar los beneficios mínimos, agravaba la situación de los trabajadores al obligarlos a ceder magras rentas para equilibrar el descompensado presupuesto nacional. Para la CUT, las normas acusadas conllevaban a una doble tributación sobre las rentas laborales al imponerles un impuesto más a estas rentas, sobre las cuales ya recaían otro tipo de pagos y descuentos. Añadió, que descocían el mínimo vital vía un mayor impuesto a iguales o menores ingresos, ocasionando la precarización de los salarios y la limitación del principio de progresividad.

El Centro de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad Nacional de Colombia (CID), solicitó inhibirse en parte de la demanda por no encontrar un juicio de corrección por contradicción constitucional, sino un juicio de inconveniencia o idoneidad que no le competía a la CCCOL. En lo restante, solicitó declarar la constitucionalidad de las normas al encontrar un error de categoría referido a la irrenunciabilidad de beneficios laborales en el control de normas tributarias. Para el CID, los tributos no son renunciaciones voluntarias; de este modo, de acogerse las pretensiones de los demandantes nunca podrían recaer

tributos sobre personas naturales cubiertas por derechos laborales. A juicio del CID, mientras se respete el mínimo vital es factible gravar las rentas laborales. Así, a través de algunas declaraciones simuladas advierte una disminución en la determinación del impuesto de renta bajo los sistemas IMAS e IMAN comparativamente con el sistema ordinario, situación que, en su criterio, favorecería a los trabajadores y no comprometía el mínimo vital al establecer unos límites de ingreso mínimo gravado de 1548 UVT equivalentes a 5.8 veces el salario mínimo.

El Procurador General de la Nación, solicitó inhibirse parcialmente de las demandas por falta de claridad en la acusación por inequidad y contrariar los demás principios constitucionales; por lo cual, pidió declarar constitucionales las normas acusadas. Señaló igualmente que el principio de irrenunciabilidad no es aplicable como límite al ejercicio de la potestad tributaria, pues ello supondría una exoneración de todos los trabajadores desconociendo el deber de social de contribuir.

- **Consideraciones y fundamentos de la CCCOL:** La Sala se inhibe de pronunciarse sobre la demanda por vulneración a los artículos 95.5, 338 y 363, por falta de claridad, suficiencia y pertinencia de los argumentos, considerando inepta la demanda. En cuanto, a los cargos restantes, referidos a la vulneración del derecho del trabajo digno y justo, un conjunto de derechos humanos y principios constitucionales interrelacionados, por la inclusión en la base gravable del IRPN de las rentas laborales constituyentes de los beneficios mínimos que por el sistema ordinario anterior no se consideraban gravados, la Corte sostiene que son precisos, ciertos y suficientes.

Así, para dar inicio al análisis consideró la integración por unanimidad normativa de la Ley 1607/2012 y la Ley 1739/2014 mediante la cual se modificó el artículo 334⁴⁸² (acusado), planteando dos problemas jurídicos:

- (1) ¿Era vulnerado el principio de irrenunciabilidad de los beneficios tributarios mínimos al incluir dentro de la base gravable del IRPN las rentas derivadas de la relación laboral, sin permitir las deducciones estructurales?

⁴⁸² La CCCOL acude a la Sentencia C 541/1993 para hacer uso del principio *perpetuatio jurisdictionis*, providencia en la que se aclara que la Corporación mantendrá plena competencia para realizar el control abstracto de cualquier norma, aunque esta hubiese sido derogada mientras se lleva a cabo el proceso de constitucionalidad. Véase: Sentencia C 541/993, de 24 de noviembre.

(2) ¿El legislador en un marco constitucional garante del trabajo en condiciones dignas y justas, podía incorporar en la base gravable del IRPN rentas derivadas de relaciones laborales que antes se hallaban «necesariamente» exentas?

La Corporación parte del examen de la estructura de los sistemas alternativos, IMAN, IMAS: *i) Sujeto*: personas naturales empleados y trabajadores por cuenta propia⁴⁸³; *ii) Base gravable alternativa*: el IMAN establecía la renta gravable alternativa (RGA) calculada a partir del total de ingresos brutos del período, a ellos se les sustraían los conceptos autorizados por el artículo 332 ET.⁴⁸⁴ *iii) Tarifas aplicables* oscilaban en un rango de 1548 UVT con una tarifa de 1.08 UVT y superiores a 2769 con 84,3 UVT. También consideró el establecimiento del beneficio de auditoría del cual podrían hacer uso los contribuyentes que optarán por los sistemas alternativos⁴⁸⁵.

Posteriormente, pasa a demostrar la no vulneración del principio de irrenunciabilidad en términos del control constitucional de las normas tributarias, en perspectiva de tres hechos: *i) Gravar beneficios laborales*, *ii) Beneficios considerados mínimos e*

⁴⁸³ El artículo 329 de la Ley 1607/2012, establecía estas dos categorías. Serían considerados empleados los residentes cuyos ingresos provengan en un 80% o más por la prestación personal del servicio a través de relación laboral o reglamentaria, incluidos los derivados del ejercicio de profesiones liberales. Se clasificarían como trabajadores por cuenta propia a los residentes que obtuvieran el 80% o más de sus ingresos de la realización de una actividad señalada en el artículo 340 ET., entre ellas: deportivas y de esparcimiento, agropecuario, silvicultura y pesca, comercio al por mayor y al por menor, construcción, electricidad, gas y vapor, fabricación de productos minerales y otros; disposición que fue precisada con el parágrafo 3 del artículo 336 de la Ley 1739/2014 para unificar el alcance de las actividades según código asignado mediante Resolución 000139/2012. De este modo quedó fijada una tarifa diferencial según el tipo de renta. Véase: JIMÉNEZ LOZANO, ÁLVARO. *Estatuto Tributario 2016*. Bogotá: 2016, págs., 278-291. ISBN: 9789587713145. Todo el sistema fue desmontado por la Ley 1819/2016, por la presión de la sociedad en general, académicos, doctrinantes y expertos que coincidían en señalar las contradicciones normativas y la complejidad de la estructura del IRPN, demostrando la inconveniencia de algunas disposiciones se interpusieron varias acciones públicas de inconstitucionalidad que dieron origen a reformas, derogaciones, decretos y finalmente la eliminación completa de todo el régimen del impuesto.

⁴⁸⁴ El parágrafo 1 del artículo 330 aplicable con de la Ley 1607/2012 estableció la lista de conceptos posibles de aminoración en la base gravable para efectos del IMAS o IMAN; el problema jurídico lo originaba el sistema de determinación. Mientras el sistema ordinario clasificaba las rentas en laborales, honorarios, dividendos y otras, los sistemas alternativos englobaban todas las rentas en una sumatoria única sobre la cual se restarían los conceptos específicamente establecidos.

⁴⁸⁵ Los artículos 335 y 341 del ET., fijaban la firmeza de las declaraciones en seis (6) meses para aquellos contribuyentes que optarán por los sistemas alternativos IMAS e IMAS TXC, siempre y cuando cumplieran con las obligaciones formales. Véase: JIMÉNEZ LOZANO, Á, *Op.Cit.*, págs., 287, 291.

irrenunciables, y iii) La orientación u obligación del contribuyente a la renuncia de estos beneficios laborales mínimos; sobre lo cual la CCCOL afirmó:

En cuanto a gravar beneficios laborales mínimos. Advierte que los sistemas alternativos IMAN e IMAS PE, determinan su RGA a partir de la totalidad de ingresos brutos aminorado solo en algunos conceptos autorizados en el artículo 331, en concordancia con los artículos 332, 126.1, parágrafos 1 y 3, 126.4 inciso 1 y 2 del ET., quedando así incluidos un grueso de rentas laborales y otras no laborales. Dentro de las aminoraciones reconocidas como beneficios no laborales, los dividendos y participaciones no gravados en cabeza de socios o accionistas artículos 48 y 49 ET., dentro de los laborales, otros de origen directo o indirecto en relaciones de trabajo, incluso dependientes, como los aportes obligatorios de seguridad social, exceso de salario básico de oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y de policía nacional, retiros de fondos de cesantías.

No obstante, constató que se excluyeron de las aminoraciones, implícitamente ingresos laborales y ocupacionales en los sistemas alternativos IMAN e IMAS-PE, entre ellos salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, ingresos cooperativos y en general compensaciones por servicios personales. Contexto en el cual, la RGA podría quedar conformada por: Salarios artículo 23 de la Ley 50/1990, auxilio de transporte artículo 2 Ley 15/1959⁴⁸⁶, indemnización moratoria por falta de pago de salarios y prestaciones debidas artículo 65 del CST, vacaciones compensatorias artículo 1 Ley 995/2005, prima de servicios artículo 206 al 308 del CST, indemnizaciones por despido irregular de mujer embarazada artículo 239.3 del mismo Código, horas extras, recargos nocturnos, dominicales y festivos, entre otros.

Sobre la consideración de beneficios mínimos e irrenunciables de acuerdo con el artículo 53 de la CPN. La Corporación recuerda que dentro de ellos se encuentra la seguridad social, e igualmente se fijan garantías mínimas como el mínimo vital y móvil; derechos que se encuentran ratificados por Convenios y Tratados Internacionales de acuerdo con el artículo 93 de la CPN⁴⁸⁷. Así las cosas, a pesar de no estar definido el salario en el texto

⁴⁸⁶ En concordancia con el artículo 7 Ley 1/1963 de 6 de febrero, Decreto 1258/1959 de 30 de abril.

⁴⁸⁷ El artículo 93 de la CPN, establece el bloque de constitucionalidad por medio del cual tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, referidos a derechos humanos y que además prohíben su limitación en estados de excepción tendrán prevalencia en el orden interno, a la vez que se ordena la interpretación de los derechos y deberes de la CPN de conformidad con los tratados internacionales de derechos humanos. Al respecto RODRIGO UPRIMNY, resalta la importancia del

de la CPN, sí lo estaba de manera taxativa en el Convenio 95 de la OIT ratificado mediante Ley 54/1992; se este modo, Constitución y Convenios eran concordantes en la protección especial de la remuneración del trabajador por la prestación de servicios personales bajo subordinación en el ámbito laboral, al ordenar condiciones dignas y justas con una remuneración que no puede ser inferior al mínimo vital y móvil; siendo esta, por lo tanto, obligatoria e irrenunciable y proscribiendo su cesión en todo o en parte según el artículo 142 del CST. De la misma forma, deja en evidencia que las prestaciones sociales y otras prestaciones laborales no cuentan con definición en el texto constitucional, haciendo mención a algunas de ellas, para ratificar su irrenunciabilidad y concluir que los sistemas alternativos IMAS e IMAN gravaban beneficios laborales mínimos e irrenunciables.

En referencia a la permisión, conducción y obligación hacia la renuncia de esos beneficios laborales mínimos e irrenunciables, la Corte acude a la línea jurisprudencial para confirmar que el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos en materia laboral son un parámetro de validez de la ley, para los contratos, acuerdos y convenios de trabajo y, por lo tanto, operan como un límite constitucional aplicable al control abstracto de las leyes, rechazando las normas legales que admitan la renuncia de lo constitucionalmente irrenunciable y aquellas que impongan al trabajador la realización de acuerdos sin otra alternativa que la renuncia de esos beneficios.

Concluido este aparte, el análisis recae entonces sobre la competencia del legislador para gravar con impuesto las rentas de trabajo. Al respecto la Corte: *i)* Descarta que el principio de irrenunciabilidad constituya una prohibición absoluta y categórica para el trabajador de disponer de los ingresos laborales, en cuanto a su ejercicio de la libertad general de acción, situación que puede extenderse a las leyes y la Constitución, en consecuencia, *ii)* El principio de irrenunciabilidad no puede interpretarse como la

bloque de constitucionalidad en Estados como el colombiano con algún contenido de justicia constitucional, en tanto lleva a la resolución de controversias judiciales no sólo desde los artículos de la CPN, sino también de principios y derechos que pueden estar por fuera del texto constitucional, en un tratado o convenio, delimitando y enriqueciendo el debate ante la justicia constitucional. Véase: UPRIMNY, RODRIGO. *El bloque de constitucionalidad en Colombia. Un análisis jurisprudencial y un ensayo de sistematización doctrinal*. [Consultado el 12 de mayo de 2018]. En [Dejusticia.org](https://www.dejusticia.org), 2005. Disponible en: <https://www.dejusticia.org/el-bloque-de-constitucionalidad-en-colombia-un-analisis-jurisprudencial-y-un-ensayo-de-sistematizacion-doctrinal/>.

prohibición absoluta de imposición de cargas dinerarias sobre los ingresos laborales de los trabajadores, aunque esta sea la única fuente de renta; pues esta interpretación sería contraria al mandato del artículo 95.9 del deber solidario de contribuir con los gastos e inversión del Estado dentro de los criterios de justicia y equidad. En tal sentido, esta afirmación exoneraría a los trabajadores cuya única fuente de ingresos sean las laborales, situación que igualmente desconocería los artículos 1, 13 y 363 constitucionales. Señalando así que, *iii*) No existe prohibición constitucional, en convenio o tratado internacional del poder tributario para gravar con el IRPN a los beneficios laborales mínimos e irrenunciables. De este modo, sostiene que el Convenio 95 de la OIT no funda una prohibición de gravar con impuestos las rentas salariales, en cambio la CPN si ordena el deber de contribuir con los gastos e inversión del Estado. Adicionalmente, considera la tipología del IRPN, puesto que al ser un impuesto directo acoge los ingresos realizados para definir la magnitud de la contribución, que jurisprudencialmente se ha determinado deben ser realidades económicas y jurídicas reveladoras de capacidad de pago, como: la *renta, riqueza, propiedad o propensión al consumo* del contribuyente, orientando virtualmente el IRPN a gravar a los contribuyentes con capacidad de sufragar la carga impuesta, en aras de cumplir con el requisito de justicia.

Por los argumentos expuestos la CCCOL, concluye que optar por un sistema alternativo para pagar más, no constituye una violación del principio de irrenunciabilidad, al menos por tres razones: *i*) No es un estímulo, permiso u obligación para que el empleado renuncie a sus beneficios laborales o de seguridad social en beneficio de su empleador, *ii*) En abstracto es una decisión libre que puede tomar el empleado, y *iii*) El IRPN es una carga específica originada en el deber de contribuir, de acuerdo con la cláusula del Estado social de Derecho, el derecho a la igualdad y los principios de equidad y eficiencia tributaria. Finalizando así, el análisis del primer problema jurídico.

El segundo problema jurídico, referido a si legislador en un marco constitucional garante del trabajo en condiciones dignas y justas, puede incorporar en la base gravable del IRPN rentas derivadas de relaciones laborales que antes se hallaban «*necesariamente*» exentas; El Tribunal parte de la ratificación de la amplia facultad que dispone el legislador para establecer tributos, incluso sobre los ingresos derivados de beneficios mínimos laborales; pero dentro de determinados límites constitucionales. Sin embargo, el análisis se centra

en determinar si los sistemas alternativos IMAN e IMAS al incorporar dentro de la base gravable rentas de trabajo que bajo el sistema ordinario se encontraban exentas, según artículos 206, 207 y 207.1 del ET., desmejoraban las condiciones del trabajador y, en consecuencia, desconocían los principios consagrados en el preámbulo de la CPN, los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH, 6,7,9,10 del PIDESC,1, y 21 de la CADH y 6,7 y 9 del PSS.

Para dar solución al problema la CCCOL, parte de los límites constitucionales que tiene el legislador en términos impositivos que fueron invocados por los accionantes, así:

Principio de legalidad artículo 338 de la CPN. Reitera la amplia discrecionalidad del Congreso para imponer contribuciones fiscales de alcance nacional; pero no absoluta. De igual forma, recuerda que jurisprudencialmente se ha sostenido que el poder tributario desbordado, puede volver onerosa, inviable o afectar drásticamente e ilegítimamente la capacidad económica del o los contribuyentes. En razón de ello, la CPN estableció diversas limitaciones aplicables de forma *exclusiva* a los tributos; este es el caso de los principios inspiradores del ST: *legalidad, equidad, progresividad, eficiencia y no retroactividad*, en concordancia con los artículos 95.9 y 338, entre otros límites que trascienden el ámbito estrictamente fiscal, como el *derecho al mínimo vital*, la progresividad y no regresividad de los derechos sociales.

Sobre los principios de equidad y justicia tributaria. El Tribunal recuerda las tres implicaciones del principio de equidad: *i) El deber de definir del monto a pagar del tributo atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, ii) El deber de gravar de igual forma a los contribuyentes en iguales condiciones de acuerdo con el principio de capacidad de pago, y iii) La prohibición de implicaciones confiscatorias del tributo*, recordando que un tributo será confiscatorio cuando la actividad económica del particular no generará ganancia, porque se destina exclusivamente al pago de la imposición. Ámbito en el cual, el principio de equidad tributaria se aplica desde dos dimensiones: *la dimensión horizontal* ordenando que las personas con capacidad económica equiparable, o situación fáctica similar, soporten igual carga contributiva, y la dimensión de la *equidad vertical*, exigiendo un sacrificio fiscal similar de acuerdo con la capacidad económica, por lo tanto quienes tienen más deberán contribuir más que proporcionalmente con los gastos e inversión estatal, haciendo juego con el principio de progresividad tributaria del artículo

363 CPN. Situación que conlleva, no a la consideración del tributo o sus elementos de forma individual, sino, al reconocimiento de los efectos o dosis regresiva que podría tener sobre el ST.

Por su parte, el principio de justicia tributaria es reiterado desde la línea jurisprudencial, como la síntesis de todas las exigencias constitucionales que encuadran el ejercicio del poder impositivo del Estado, en virtud de ello, convoca a *la equidad, progresividad y la eficiencia* del ST.

Sobre el principio del derecho al mínimo vital como límite al poder fiscal la Corporación, parte de la implicación del principio de equidad y la prohibición de confiscación, que, sin ser la única manifestación, si es una de las más importante, «*el mínimo vital*». En razón de este límite, el legislador tiene el deber constitucional de configurar tributos garantes de la conservación de los recursos suficientes para una existencia humana digna.

Acude a jurisprudencia anterior, para recordar que el ejercicio de la potestad tributaria no se puede obviar o traspasar el límite inferior fijado por la CPN, para garantizar la supervivencia humana digna. Consecuentemente, las personas que cuentan con lo indispensable para subsistir estarán fuera del alcance de la imposición; propendiendo por una persona humana que lleve una vida libre del temor y de las cargas de la miseria.

El principio de progresividad y prohibición de regresividad de los DESC. La Corporación lo interpreta como un parámetro dinámico por el cual *prima facie* el Estado no puede retroceder en el nivel de protección alcanzado, de acuerdo con el mandato constitucional y los tratados internacionales ratificados por Colombia, como el PIDESC. Sin embargo, reconoce que la satisfacción de los DESC exige una inversión considerable de recursos públicos, que, ante su escasez, estos deberán ser satisfechos de manera gradual y progresiva.

Este principio, impone límites aplicables al control sobre normas tributarias. Línea en la cual la jurisprudencia ha sostenido que cuando una norma retroceda, *por cualquier vía*, el nivel de satisfacción de un derecho social, se presume inconstitucional. Sin embargo, un tributo o el ST son susceptibles de reforma, ampliando los gravámenes en sus elementos subjetivos u objetivos, en aras de lograr mayor recaudo, aunque ello implique una mayor detracción para el contribuyente, sin que ello acarree su inconstitucionalidad, o regresividad de los DESC. En este sentido, el principio exige un examen más riguroso,

desde distintos ámbitos y en algunos casos adoptar una decisión distinta. Por ende, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que históricamente la regulación de una institución tributaria cuya finalidad sea salvaguardar o garantizar necesidades básicas de la persona, como: alimento, educación, aseo, vivienda, salud y trabajo digno, entre otros, de ser reformada, por norma o ley, orientada a reducir o desmontar los alcances protectores, deberá cumplir necesariamente con dos condiciones indispensables: *i*) Un mínimo de deliberación democrática específica en el Congreso⁴⁸⁸ y *ii*) Argumentos suficientes justificantes de la regresión⁴⁸⁹. Si tales condiciones no se cumplen la norma debe declararse inconstitucional.

Finamente la CCCOL analizó el cargo en concreto sobre el gravamen impuesto sobre las rentas de trabajo que antes se encontraban excluidas y la neutralización de las rentas de trabajo. La Corporación reconoció que la RGA incluyó dentro de la base gravable rentas provenientes de relaciones laborales, legales o reglamentarias que antes de la Ley 1607/2012 se encontraban exentas. Sin embargo, sostiene que el accionante no logra demostrar la existencia de problemas de inconstitucionalidad en el cambio de régimen tributario de cada uno de los conceptos individual y concretamente considerados⁴⁹⁰. Reitera la facultad del legislador para modificar un tributo o el esquema tributario dentro

⁴⁸⁸ La CCCOL cita la Sentencia C 776/2003 de para recordar que la deliberación pública en el seno del Congreso cumple con el principio de no tributación sin representación. El debate público deberá orientarse a examinar la idoneidad constitucional de los medios seleccionados para lograr los fines. La sentencia citada resolvió la constitucionalidad de los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la Ley 788/2002, que incluyó dentro de los bienes gravados una lista de productos básicos dentro de la canasta familiar en Colombia.

⁴⁸⁹ Para el Tribunal las decisiones pueden fundamentarse, pero con argumentos insuficientes, ambiguos y poco contundentes. Así, una fundamentación suficiente versa sobre argumentos ciertos, suficientes, claros y concluyentes. En esta línea se citan las sentencias C 182/2010, C 507/2008.

⁴⁹⁰ La Corporación hace mención de las rentas incluidas en la base gravable por el IMAN e IMAS – PE, entre ellas: Daño emergente por despido injustificado, indemnización especial por despido de trabajadoras en embarazo o lactancia, la indemnización por falta de pago, auxilio de cesantías provenientes de retiros de cesantías, pensiones de jubilación, invalidez, vejez, sobrevivientes, riesgos profesionales, indemnización sustitutiva de pensión, devolución de saldo de ahorro pensional, gastos de representación de magistrados de tribunales y fiscales, jueces de la República, rectores, profesores de universidades oficiales, exención de primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los integrantes de las reservas oficiales de primera y segunda categoría de la fuerza aérea mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales o de transporte público aéreo especial, exención de componente prestacional del 25%. Todo ello de acuerdo con lo establecido en los artículos 206, 207 y 207.1. del ET.

de los límites constitucionales mencionados; por lo cual, consideró que la sola inclusión no suponía por sí misma una vulneración al principio de equidad o justicia tributaria, encontrando que el accionante ofreció un argumento insuficiente de vulneración del principio de equidad y justicia tributaria, al sostener que gravar los ingresos derivados de los beneficios mínimos laborales que anteriormente no se gravaban, constituía una injusticia fiscal que podría obligar al contribuyente a pagar el tributo con sus únicas rentas; en consecuencia la Corte concluye que no existe siquiera interferencia del principio de equidad tributaria, ni en sus implicaciones, cuando menos por: *i)* El gravamen se aplicaba a magnitudes indicativas de capacidad de pago, *ii)* No se expuso referente de comparación, por lo cual, no había cargo por violación a la equidad horizontal, *iii)* *Prima facie* la regulación no era en sí misma una estructura confiscatoria o expropiatoria de la propiedad privada.

No obstante, a una conclusión distinta llega la Corte al examinar el cargo por el derecho al trabajo en condiciones dignas y justas, el principio de progresividad y regresividad de los DESC, en concordancia con el derecho fundamental al mínimo vital, al encontrar fundamentado el argumento del actor cuando afirma que el artículo 25 constitucional está vinculado con principios constitucionales y de tratados internacionales sobre Derechos Humanos ratificados por Colombia, situación que conlleva el derecho a gozar a plenitud de garantías específicas. El Tribunal para evaluar la posible vulneración del principio de progresividad y la prohibición de regresividad, por las disposiciones tributarias acusadas verificó tres puntos: *i)* Si la reforma objeto de examen desmontaba o reducía alcances protectores de una norma tributaria que históricamente se orientaba a salvaguardar o garantizar necesidades básicas de la persona, como: alimentación, aseo, educación, salud, vivienda y trabajo dignos, *ii)* Si la reforma fue precedida por un mínimo de deliberación democrática y específica en el Congreso, y *iii)* Si fue lo suficientemente justificada.

Así, la CCCOL se detiene en una exención en concreto, la establecida en el artículo 206.10 ET, eliminada por los sistemas alternativos IMAN e IMAS - PE. El precepto dispone que todas las rentas derivadas de una relación laboral o reglamentaria están sometidas al IRPN, excepto el 25% de los mismos limitados a 240 UVT; ello en la medida que la exención en consideración de la Corporación guardaba estrecha relación con el mínimo vital. Parte del reconocimiento histórico de la exención del porcentaje sobre las rentas de

trabajo como una práctica legislativa, que se introdujo con la Ley 223/1995 con el propósito de derogar diferencias tributarias entre salarios integrales⁴⁹¹ y salarios ordinarios según consta en gacetas 218, 318, 409 y 478 del mismo año, procurando un tratamiento equitativo. En consecuencia, advierte que la reforma tributaria acusada afecta una garantía de equidad y la protección legítima del mínimo vital, según el rango salarial de cada contribuyente⁴⁹², en la medida que se aseguró la preservación de un porcentaje intangible por concepto de IRPN a contribuyentes con niveles medio de ingresos, para que no se afecte la capacidad de gasto en bienes fundamentales y se atiendan sus necesidades básicas. Así, la reforma podría interferir en el goce efectivo del mínimo vital de un grupo importante de contribuyentes. Por lo tanto, pese a que el legislador está facultado dentro del marco constitucional para reformar el IRPN de tal forma que en su liquidación no se aplique la exención de rentas de trabajo, esta reforma debe estar precedida de una *deliberación democrática específica y suficiente* en el seno del Congreso, que dé cuenta sobre la justificación de las modificaciones, condición que al ser examinada en la exposición de motivos del proyecto de Ley 1607/2012 y los debates en las Comisiones Conjuntas, no encuentra cumplida el Tribunal.

La Corte reconoce que el proyecto de Ley fue discutido, pero ni en los tres debates, ni en el informe de conciliación se incluyó un mínimo de deliberación específica sobre incluir dentro de RGA al menos un porcentaje de las rentas laborales, para preservar lo que constituye una protección legítima del mínimo vital. La Corte recordó que la neutralización de instituciones vinculadas en abstracto a una garantía del mínimo vital y su goce efectivo, no puede hacerse sin un mínimo de deliberación democrática y justificación suficiente, ello en virtud del principio de legalidad que reviste el ejercicio del poder tributario. Igualmente, afirma que, ante una medida regresiva, la carga de la prueba sobre la no vulneración de la CPN, recae sobre la autoridad que la adopta, para el

⁴⁹¹ En Colombia el salario integral se fija en 10 SMLV de acuerdo con el artículo 132 del Código Sustantivo de Trabajo, disposición según la cual quien reciba igual o superior retribución (en el régimen ordinario) entenderá compensadas las prestaciones sociales, recargos y beneficios como el recargo nocturno, extraordinario, dominical y festivo, primas legales, extralegales, cesantías, intereses, subsidios y suministros en especie, con excepción exclusiva de las vacaciones. El factor prestacional se fija en un 30% y estará exento de retención en la fuente e impuestos.

⁴⁹² La CCCOL acude a la Sentencia C 1060A/2001 para recordar la línea jurisprudencial sobre el porcentaje de rentas de trabajo exentas, como una protección legítima del mínimo vital.

caso en análisis el legislador y el Gobierno, pero ninguno la satisfizo, consecuentemente constata que existió un problema de inconstitucionalidad en la estructura tributaria del IMAN.

- **Conclusiones y decisión:** La Corte declara la exequibilidad condicionada del artículo 10 integral de la Ley 1607/2012, ordenando que el IMAN e IMAS PE, permitan la sustracción de las rentas de trabajo exentas de conformidad con el artículo 206.10 del ET. Decisión que amparó bajo el principio de progresividad tributaria, en la medida que, a consideración de la CCCOL, al permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, los sistemas alternativos no afectaban el carácter progresivo del sistema de renta, artículo 363.

Adicionalmente la Corte moduló la decisión en el tiempo, por el posible alto sacrificio en la planeación, el presupuesto de rentas públicas y la sostenibilidad fiscal, por lo cual, ordena la aplicación de la decisión a partir del periodo siguiente a la fecha del fallo.

b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad

El caso sometido a examen y su resolución bajo la aplicación del principio de proporcionalidad, parte de la determinación de los principios y derechos en conflicto, la contextualización del caso de manera condensada, dado la síntesis que previamente se ha expuesto, para con posterioridad evaluar el grado de afectación y no satisfacción tanto del principio colisionado como del colisionador, para determinar la relación de precedencia condicionada desde la carga de los argumentos y definir qué principio debe prevalecer y sobre cual debe recaer la restricción.

- **Determinación de los Derechos que entran en Colisión:** De la síntesis del caso se deduce razonablemente que los principios-derechos en conflicto son de categoría constitucional. Por una parte, el derecho a la igualdad tributaria en conexidad con el derecho fundamental al mínimo vital y la irrenunciabilidad de los beneficios laborales mínimos, y consecuentemente la justicia tributaria, afectados por la incorporación de unos sistemas alternativos de depuración del IRPN mediante algunos preceptos de la Ley

1607/2012, en la medida que no permitían la aminoración de rentas de trabajo consideradas como mínimos e irrenunciables en campo del Derecho Laboral, reforzado por los Convenios y Tratados Internacionales ratificados por Colombia. Por otra parte, está el deber solidario y moral de contribuir con los gastos de inversión y funcionamiento estatal, mandato constitucional que reviste al legislador de una amplísima, pero no absoluta facultad legislativa para crear, modificar y eliminar tributos, configurando regímenes y tratamientos diferenciales, siempre y cuando se anclen en los presupuestos jurídicos del principio de justicia tributaria.

Así, la cuestión a resolver dadas las circunstancias fácticas y jurídicas del caso en concreto, debe:

a) ¿Prevalecer el derecho del Estado de exigir y recibir las rentas impositivas para sufragar sus gastos e inversiones, conferido por el artículo 95º?, y, por lo tanto, mantener la vigencia de los regímenes alternativos IMAN e IMAS establecidos por la Ley 1607/2012 por medio de los artículos 126.1, 126.4, 329 al 340, 206.1, 383 y 384 del ET.

O debe,

b) ¿Prevalecer *el principio de igualdad* en conexidad con el derecho fundamental al mínimo vital y la irrenunciabilidad de esos mínimos laborales? y, por lo tanto, morigerarse las reformas a los artículos 126.1, 126.4, 329 al 340, 206.1, 383 y 384 del ET., incorporados por medio de la Ley 1607/2012 que estableció los regímenes alternativos IMA e IMAS.

- **La ley de la ponderación:** Para ello, se hará la contextualización condensada del caso, seguidamente se calibrará la afectación o no satisfacción de los principios en conflicto, para posteriormente, establecer la relación de precedencia condicionada de acuerdo con la carga argumentativa, para finalmente establecer la prevalencia de uno u otro principio. Los señores HJLL y otros, encuentran vulnerado el principio de igualdad tributaria en conexidad con el derecho fundamental al mínimo vital, por las siguientes razones: *i)* Los regímenes alternativos instituidos por medio de la Ley 1607/2012, aplicables a trabajadores clasificados en categoría de *asalariados, trabajadores por cuenta propia y otros*, fijaba un procedimiento para la determinación de la renta líquida gravable que no

permitía la deducción de rentas laborales mínimas e irrenunciables, por consiguiente, resultaban sometidas al gravamen del IRPN, *ii*) Las deducciones inaplicables en estos regímenes alternativos, eran admitidas en su totalidad en la depuración de la base gravable por sistema ordinario, *iii*) Los sistemas alternativos en la práctica resultaban obligatorios, en virtud de que la presentación y pago del IRPN se debía hacer por el sistema que presentará mayor valor a pagar.

Adicionalmente, los señores HJLL y otros, consideraban que las disposiciones transgredían garantías laborales mínimas amparadas en Convenios y Tratados Internacionales ratificados por Colombia, modificándolas al imponer la depuración de la base gravable del IRPN por los sistemas alternativos; igualmente, señalaron la ineficiencia del nuevo ST vía generación de saldos a favor en las declaraciones del IRPN de los nuevos declarantes, consecuentemente, el incumplimiento de la meta financiera buscada con la reforma de la Ley 1607/2012.

Lo expuesto debe complementarse con las siguientes precisiones fácticas y jurídicas del problema:

Sobre la Ley 1607 y el objeto de los sistemas alternativos del IRPN: *i*) La ley 1607 fue una reforma tributaria que tenía dentro de sus objetivos disminuir la regresividad y la informalidad del ST, disminuyendo la desigualdad de renta y riqueza, promoviendo la competitividad empresarial y la generación de empleo con estímulos tributarios como la reducción de impuestos al empleo sustituyéndolo por un incremento del impuesto a las utilidades, o la eliminación de parte de los parafiscales por sobretasa de impuesto; para equilibrar la carga tributaria, a la vez que se tomaban medidas para combatir la evasión y elusión⁴⁹³, *ii*) Los sistemas alternativos fueron planteados como un instrumento fiscal para imprimir mayor progresividad y equidad al IRPN, imponiendo una carga tributaria mayor a quienes más ganen y menor para quienes perciban menor renta, a la vez que se hacía más transparente y simple la declaración y se eliminaban las distorsiones⁴⁹⁴.

⁴⁹³ Véase: Informe de ponencia segundo debate Proyecto 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado. [en línea]. [Consultado el 26 de junio de 2018]. Disponible en: http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=27&p_numero=166&p_consec=34999.

⁴⁹⁴ *Ibíd.*

Sobre las deducciones laborales en sistema ordinario del IRPN: i) En Colombia, las personas naturales antes de la reforma introducida por la Ley 1607/2012, clasificaba a los trabajadores en: *asalariados*, quienes recibían sus ingresos en un 80% o más de sus rentas de una relación laboral, legal o reglamentaria⁴⁹⁵, y *otros*, quienes no se catalogaban como asalariados. Para la determinación de la renta líquida gravable de los asalariados partía de la totalidad de las rentas, aminorando los ingresos no constitutivos de renta, dentro de los cuales se encontraban, los aportes del empleado a fondos de cesantías, los pagos de salud, cesantías e intereses, entre otros, una vez deducidos, se procedía a calcular el 25% de renta exenta, que históricamente el legislador ha considerado como garantía material para la subsistencia humana, materializado en el derecho fundamental al mínimo vital. Dicho esto, en cuanto a las deducciones relacionadas con rentas laborales, legales o reglamentarias permitidas en la depuración del IRPN por el régimen ordinario y los sistemas alternativos. Se constata que los nuevos sistemas alternativos IMAN, IMAS, IMAS TXC e IMAS PE, establecían un procedimiento diferente para determinar la renta gravable alternativa (RGA), partiendo de la totalidad de ingresos de acuerdo con los artículos 331 y 332 del ET, a ellos, no les eran aplicables los factores del sistema ordinario según el artículo 330 ET, y se fijaba una lista taxativa de conceptos a deducir, dentro de los cuales se excluían rentas de índole laboral y otras no laborales, en consecuencia, el gravamen impositivo recaía sobre salarios.

En cuanto a los beneficios mínimos e irrenunciables, el CST en el artículo 142 establece el salario como un derecho al que no se puede renunciar ni ceder, parcial o totalmente; pero si, como un instrumento de garantía dentro de un límite fijado en la ley, el artículo 340 dispone la irrenunciabilidad para todas las prestaciones sociales, el artículo 13 aclara que las disposiciones laborales son garantes del derecho mínimo y la ineficacia de las normas que declaren lo contrario. Adicionalmente, el marco normativo se refuerza como bien se expone en la síntesis del caso por los Convenios, Tratados Internacionales y normas previamente citadas.

⁴⁹⁵ Adicionalmente se debía considerar el patrimonio al cierre del año inmediatamente anterior, no superior a 4500 UVT y los ingresos brutos del año inmediatamente anterior no hubiesen sido superiores a 3.300 UVT. Véase: UAE DIAN. *Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas no Obligadas a llevar contabilidad*. [en línea]. [Consultado el 26 de junio de 2018]. Disponible en: https://actualicese.com/herramientas/FormulariosDIAN/2011/210/no_obligados_2010.pdf.

Así, expuestos y complementados los condicionantes del caso, se procede a calibrar la afectación de los principios en conflicto. Por un lado, el derecho a la igualdad tributaria en conexidad con el mínimo vital y los beneficios mínimos laborales e irrenunciables, que de acuerdo a la valoración de las circunstancias jurídicas es afectado drásticamente, y recibe el mayor peso en la escala, *grave*, porque como se puede concluir los sistemas alternativos al excluir deducciones laborales históricamente protegidas por el legislador y garantizadas por la CPN, impone un gravamen sobre rentas que no son objeto de cesión o renuncia, dado que ellas hacen parte del núcleo de recursos materiales del derecho fundamental al mínimo vital; del otro lado el derecho del Estado de percibir rentas que le permitan sufragar sus gastos e inversiones, conferido por el artículo 95.9, el cual, para el caso se considera se afecta de manera *leve*, porque el cuestionamiento recae sobre el desconocimiento de derechos que el mismo está llamado a garantizar, al modificar la estructura impositiva del IRPN lo que genera una carga impositiva diferenciada a los asalariados, extendiendo el gravamen sobre rentas laborales.

Ahora, se da paso a la aplicación de la fórmula del peso para medir si la satisfacción del derecho colisionado, el derecho a la igualdad tributaria y el respeto de esos mínimos laborales irrenunciables garantes del derecho fundamental al mínimo vital, justifica la no satisfacción del derecho colisionador, para el caso el Derecho del Estado a recibir su rentas, por el cual en ejercicio de su autonomía legislativa impone estructuras impositivas que gravan rentas laborales, para ello la valoración se surte desde los condicionantes del caso, por consiguiente, la no satisfacción del principio colisionador en escala *leve*, y el principio colisionado, el derecho a la igualdad tributaria y los principios y derechos conexos es afectado de manera *grave*.

En este punto, se debe ofrecer la carga argumentativa suficiente, objetiva y razonable, capaz de inclinar la balanza en favor del derecho colisionador, demostrando que no se restringe arbitrariamente el derecho colisionado, *el derecho a la igualdad tributaria* en conexidad con del *derecho fundamental al mínimo vital* y los beneficios laborales mínimos e irrenunciables.

En beneficio del Estado y su legítimo derecho de exigir contribución solidaria a los asalariados, por medio del IRPN con la correspondiente incorporación y aplicación de regímenes alternativos para la determinación del impuesto, que dan alcance al gravamen

sobre rentas laborales y beneficios mínimos, se argumenta: *i)* El deber solidario y moral que convoca a todos los ciudadanos a contribuir con las expensas del Estado, para llevar a cabo sus funciones, fines y objetivos, *ii)* La inexistencia de una prohibición absoluta para que el legislador imponga gravamen sobre las rentas laborales, constitucionales, legales o reglamentarias, salvo la prohibición constitucional que se desprende del *derecho fundamental al mínimo vital*, por la cual, aquellas rentas consideradas como recursos necesarios para solventar los gastos de subsistencia humana, están al margen de cualquier contribución, *iii)* Las características del IRPN, que al ser un impuesto personal, global, sintético, y sobre todo directo, persigue la riqueza y la renta en todas sus manifestaciones, gravándolas en observancia de la capacidad económica global y determinando la carga desde la capacidad contributiva, por lo cual, teóricamente está estructurado en cumplimiento del principio de justicia tributaria, *iv)* Los nuevos sistemas para la determinación del IRPN incorporados por medio de la Ley 1607/2012, se declaran como alternativos no obligatorios, por lo tanto, no dan lugar a la renuncia de los beneficios mínimos laborales para los contribuyentes asalariados, y tampoco desmejoran las condiciones del trabajador, y finalmente, *v)* La amplia facultad del legislador para crear, modificar y derogar los preceptos normativos tributarios, al amparo de las exigencias constitucionales tributarias *equidad, eficiencia, progresividad, justicia* y el respeto de los derechos fundamentales como el *mínimo vital*.

Estas justificativas son amplias, pero no suficientes para acreditar la restricción del derecho a la igualdad en conexidad con el derecho fundamental al mínimo vital y el principio de irrenunciabilidad laboral, a lo sumo por lo siguiente: *i)* Si bien no existe prohibición constitucional, legal o reglamentaria para gravar las rentas laborales, en el caso el derecho que se reclama no es la exoneración del pago del IRPN, lo que los ciudadanos HJLL y otros reclaman es dejar al margen de esa imposición beneficios laborales mínimos, que permiten lograr y llevar una vida en las condiciones de calidad y dignidad humana que la misma CPN ordena; *ii)* La vulneración del principio de progresividad de los DESC, este no es argumento que expongan los accionantes; sin embargo, como se expone dentro de la síntesis del caso, Colombia ha firmado y ratificado Convenios y Tratados Internacionales, dentro de los cuales se encuentra el PIDESC cuyas disposiciones son vinculantes, entre sus disposiciones: el artículo 2.1 convoca a los

Estados miembros a realizar esfuerzos efectivos en la medida de sus posibilidades jurídicas y reales, para mejorar los derechos económicos y sociales, o por lo menos no deteriorarlos. Contexto en el cual, encuentran perfecto ajuste las rentas laborales incorporadas a la base para el cálculo de RGA, porque al ser prestaciones tales como transportes, indemnización moratoria por falta de pago, vacaciones, entre otros, se está afectando la capacidad económica del trabajador y consecuentemente la renta disponible para satisfacer necesidades básicas y de subsistencia; rentas que el legislador históricamente ha protegido dada su esencialidad para la vida digna y la misma consolidación social, situación demostrada mediante abundante jurisprudencia⁴⁹⁶.

Por otra parte, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en la declaración del impuesto de renta, como un prototipo impositivo cargado de justicia; no obstante, lo discutido no es la tipología impositiva sino la modificación de la estructura de uno de sus elementos «*la base gravable*», reforma por la cual resultan gravadas con el tipo impositivo rentas esenciales del trabajador, que encuentran correspondencia con la dimensión material del *derecho fundamental al mínimo vital*, que como se ha reiterado es un derecho constitucional innominado, garante de los recursos materiales mínimos de una persona ligado a la vida, la salud, el trabajo, la asistencia a la seguridad social y los principios del Estado Social de Derecho y vida digna, materializando esas condiciones que equiparan las circunstancias en oportunidades reales⁴⁹⁷ para lograr y llevar una buena vida y vivir bien. En consecuencia, opera como un criterio de obligatoria observancia en la configuración del ST y, *prima facie* está por fuera del alcance de la imposición y consecuentemente al margen de la exigencia estatal de contribuir con sus gastos e inversión.

De este modo, valoradas la afectación y satisfacción del principio colisionado y colisionador, al tenor de la carga argumentativa jurídica y de las circunstancias fácticas, la balanza se orienta a la prevalencia del derecho a la igualdad tributaria en conexidad

⁴⁹⁶ Al respecto: *Sentencias* C 776/2003, C 643/2002, C 597/2000, C 637/2000, C 409/1996, C 335/1994, C 333/1993.

⁴⁹⁷ Al respecto AMARTYA SEN, desde la perspectiva aristotélica plantea que la riqueza no es algo que se valore por sí misma, reorientando la teoría de la justicia a una evaluación del enfoque de la capacidad y no de los recursos; una capacidad vinculada a la libertad real cuyo eje es la habilidad auténtica de cada persona para hacer aquellas cosas que valora, es un enfoque en la vida humana. Véase: *Op.Cit.*, Sen. A., *La idea de...*, págs., 261-264.

con el derecho al mínimo vital y el principio de irrenunciabilidad a esos beneficios mínimos laborales; por consiguiente, las acusaciones y el reclamo de los ciudadanos HJLL y otros debe reconocerse por el legislador.

En consecuencia, de la resolución del caso bajo el principio de proporcionalidad se derivan las siguientes alternativas:

- a) Se debe amparar el derecho a la igualdad tributaria en conexidad con el derecho al mínimo vital y el principio de irrenunciabilidad laboral; por ende, los sistemas alternativos IMAN e IMAS establecidos por la Ley 1607/2012 por medio de los artículos 126.1, 126.4, 329 al 340, 206.1, 383 y 384 del ET, deben ajustarse de tal forma que consagren el mismo régimen de deducciones laborales procedente por el sistema ordinario.
- b) Se debe amparar el derecho a la igualdad tributaria en conexidad con el derecho al mínimo vital y el principio de irrenunciabilidad laboral; por tanto, los sistemas alternativos IMAN e IMAS establecidos por la Ley 1607/2012 por medio de los artículos 126.1, 126.4, 329 al 340, 206.1, 383 y 384 del ET, deben dejarse sin vigencia.

4.7.2. Sentencia C 397/2011

Se resuelve el caso de exención tributaria aplicable a las pensiones en la porción que no exceda las 100 UVT, por vulneración a los principios constitucionales de justicia tributaria, equidad, progresividad, eficiencia y el deber de contribuir.

a) Síntesis del caso

- **La demanda:** Luis Sandoval Navas, demandó la inconstitucionalidad del artículo 206.5 ET por posible vulneración de los preceptos constitucionales de igualdad artículo 13, deber de contribuir, justicia y equidad del artículo 95.9, y principios materiales de tributación del artículo 363. La disposición acusada establecía *“Las pensiones de*

jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1° de enero de 1998 estarán gravadas solo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVTs”.

El accionante señaló, que el precepto vulneraba: (1) El principio de igualdad, porque para efectos del IRPN el legislador gravó con impuesto el pago del salario con un límite de 240 UVT; mientras que, para las pensiones, la exención estableció un límite de 1000 UVT. Ello, en la medida que el actor consideraba existía un trato diferente al mismo tipo de renta. Igualmente afirma, que el ESDD se funda en la dignidad humana, el trabajo y la solidaridad de las personas que lo integran y en la prevalencia del interés general, que en concordancia con la obligación del Estado de promover condiciones para lograr una igual real y efectiva, debe dar el mismo trato a trabajadores de la misma posición económica, deber que no se cumple porque los pensionados no aportan para los gastos del Estado, mientras que los trabajadores si lo hacen. Complementa la acusación afirmando que toda renta es un ingreso susceptible de generar un incremento patrimonial neto, que presupone costos y gastos para su generación, salvo excepciones de rentas como las herencias o legados, premios de lotería o las pensiones de jubilación. No obstante, para que los costos y gastos procedan deben cumplir la condición de necesidad, normalidad y proporcionalidad con la actividad que los genera; por lo cual, fiscalmente se ha reconocido que los trabajadores activos incurren en costos y gastos obligatorios, fijando el 25% exento destinado a cubrir o sufragar esos gastos mínimos vitales. Por lo anterior, el accionante afirma que las pensiones al no tener relación de causalidad con las rentas y tener un límite de 1000 UVT mensuales, constituye un privilegio.

Igualmente señaló, violaba el (2) el deber de contribuir del artículo 95.9, porque este deber es una responsabilidad de contribuir con los gastos e inversión del Estado, dentro del marco de justicia y equidad. Plantea el accionante, que en un Estado de Derecho se deben establecer derechos y sus correlativas obligaciones, en consecuencia, considera injusto e inequitativo que las rentas por pensiones subsidiadas hasta en un 80%, no paguen impuestos.

Finalmente, acusa la norma por violación a (3) los principios materiales de tributación artículo 363 de la CPN, porque el artículo 206.5 no responde a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. El demandante recuerda que las pensiones están subsidiadas en

casi un 80% con cargo al presupuesto público, es decir, financiado con los impuestos de los ciudadanos y, por tanto, es inequitativa la exención de la totalidad del gravamen. Afirma igualmente, que la medida es ineficiente debido a la destinación de recursos públicos de manera creciente para el pago de pensionados. Por ende, si la exención fijada se mantiene, ello terminaría colapsando las finanzas públicas, situación que iría en detrimento de una parte importante de la población, incluso la ubicada por debajo de la línea de pobreza.

- **Intervinientes:** El ICDT fue el primero en solicitar la exequibilidad de la norma acusada por varias razones: *i)* La situación de los trabajadores activos no se puede comparar con la de los pensionados, pese a que el ingreso tenga la misma fuente. Así, el trabajador activo genera sus rentas por la prestación de un servicio y los pensionados se encuentran inactivos y reciben el reintegro de los aportes laborales realizados en la vida laboral. Por lo cual queda justificado el tratamiento diferenciado; *ii)* Parte de la pregunta “¿*Qué parte gravar de ella, no exonerar del impuesto?*”, planteando tres opciones: (1) No gravarla por provenir de un activo formado por el beneficiario. (2) Gravarla, en tanto los aportes por pensión fueron deducibles de renta durante los años de servicio activo y (3) Gravarla en proporción al monto que constituya reintegro, diferenciando que parte proviene de ahorros y cuáles no. El ICDT, afirma que la decisión debe soportarse en la medición del efecto derivado del gasto fiscal en los planes financieros del Estado; adicionando que al retirar del ordenamiento la norma acusada, las pensiones no quedarían contempladas por la regla general del 206 y el 25% de renta exenta.

La CUT, solicita se declare la inexequibilidad, por las siguientes razones: *i)* La creciente precariedad salarial en Colombia, en tanto de cada 100 trabajadores el 42.8 reciben ingresos inferiores a un salario y el 6.8 apenas alcanza el mínimo; situación extensible a las pensiones, con tan solo un 15.8% de personas que reciben algún tipo de pensión, con el agravante de un 85,4% de pensiones inferiores a cuatro salarios mínimos equivalente a un 61.1% del presupuesto. Por lo tanto, el universo demostraría que solo un mínimo porcentaje recibirán pensiones altas. Por consiguiente, siendo la equidad un factor primordial del ESDD, donde quienes ganen más deban aportar en mayor proporción y no

gozar de privilegios, disminuyendo las diferencias en la tributación. Así, la diferencia de la carga impuesta entre pensionados y asalariados sería extrema.

La UAE DIAN, pide la exequibilidad de la norma por: *i)* Incongruencia entre los argumentos y pretensiones del demandante, al solicitar al tiempo la inconstitucionalidad y la modificación de la norma. Rechaza el argumento del accionante en cuanto a las pensiones sean financiadas por el erario público, puesto que éstas provendrían de las administradoras de pensiones según la Ley 100/1993, *ii)* Considera que pensiones y salarios no son rentas equiparables, y por lo tanto el tiramiento diferente se debe mantener, y *iii)* No encuentra sustentada la vulneración al principio de igualdad del artículo 13 superior, porque la exención no es individualizada sino general y, no se puede igualar al asalariado con el pensionado, porque los costos y gastos son distintos. El pensionado debe soportar costos a los que no se encuentran sometidos los asalariados, como el aporte a las empresas de solidaridad pensional, o los gastos por situación de vejez, enfermedad o calamidad general.

Finalmente, el Ministerio Público, fundamentó su solicitud de exequibilidad en los siguientes argumentos: *i)* La exención fijó un límite máximo, dejando al margen del tributo a los ingresos menores y gravando en su totalidad los que se encuentren fuera de él, con alcance a las pensiones sustitutivas y de devolución de ahorros pensionales. Por cuanto, los pensionados y los trabajadores no estarían en la misma situación fáctica; dado que los pensionados realizaron aportes durante su vida laboral para garantizar el derecho a pensión, mientras los asalariados están en transcurso de la vida laboral, *ii)* La protección especial de las pensiones es un mandato del ESDD, en razón de la situación de vulnerabilidad en la que se encontrarían los pensionados. Lo que sustenta en el hecho de que el límite de las mesadas pensionales se haya establecido en 25 SMLV, no aplicable a los salarios de los trabajadores, *iii)* El deber de contribuir con el Estado no es absoluto, en consecuencia para imponer las cargas tributarias, las excepciones o sus exenciones estas no puede considerar de manera exclusiva la capacidad de pago, como único factor determinante; lo que conlleva que para el caso de las pensiones, la mesada sea proporcional a los aportes, con que disminuyó su patrimonio durante la vida laboral, *iv)* El precepto demandado no vulnera los principios del ST, *a contrario sensu*, los preserva al ordenar que las pensiones de mayor cuantía estén sometidas al IRPN, *vi)* El debate que

enmarcaría la decisión no sería de carácter judicial sino político, porque la inconstitucionalidad solicitada por el actor es más un análisis de inconveniencia y no uno de validez de la norma de rango constitucional y de ley, como lo disponen los artículos 40.6 y 242.1 de la CPN.

- **Consideraciones y fundamentos de la CCCOL:** La Corporación precisa el problema jurídico así: Vulnera el legislador, el derecho a la igualdad, los principios del ST y el deber de contribuir, al establecer como renta exenta la mesada pensional, las indemnizaciones sustitutivas de pensiones y devoluciones de ahorro pensional, cuando esta sea igual o inferior a mil unidades tributarias, para ello pasa examinar:
- **Libertad de configuración del legislador en el establecimiento de tributos y la determinación de exenciones:** Reitera la línea jurisprudencial citando los artículos 150.12, 154 y 338 de la CPN, reconociendo la facultad amplia y discrecional del legislador para fijar los elementos de cada gravamen de acuerdo con la política tributaria, siguiendo su evaluación, sus criterios y orientaciones sobre lo más conveniente para la economía y la política⁴⁹⁸, configurándose la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar tributos, ello mientras el ejercicio de la facultad se realice dentro de los límites proclamados en la CPN, que son: (1) El deber de contribuir con los gastos públicos dentro de los criterios de justicia y equidad, como un deber recíproco de los ciudadanos con el Estado y la sociedad, para hacer efectiva la cláusula del Estado Social de Derecho⁴⁹⁹ y (2) Los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen un marco guía sobre los cuales debe construirse el ST, legitimándolo⁵⁰⁰. Adicionalmente, fortalece

⁴⁹⁸ La Corporación cita las *Sentencias* C 222/1995 de 18 de mayo, C 335/1994 de 21 de julio, C 393/1996 de 22 de agosto, para detallar la facultad del legislador en materia impositiva.

⁴⁹⁹ En esta línea jurisprudencial la CCCOL cita las sentencias C 741/1999 de 6 de octubre, C 261/2002 de 16 de abril.

⁵⁰⁰ La CCCOL en la providencia señala que los principios tributarios deben juzgarse del ST en conjunto y no de un impuesto en particular. Igualmente recuerda que el principio de equidad tributaria debe interpretarse como una manifestación específica del principio de igualdad, por cuyo mandato se proscriben tratamientos tributarios diferenciados sin justificación, ya por desconocer regulación igual ante la inexistencia de razones para tratos desiguales, o el desconocimiento de regulación diferenciada sino existes razones para tratamiento igualitario. Del principio de progresividad tributaria, ordena gravar de igual forma a quien dispone la misma capacidad de pago y en mayor proporción a quienes tengan mayor capacidad de pago; así, la equidad y la

el marco de justicia el principio de eficiencia tributaria como recurso técnico del ST orientado al incremento del recaudo a menor costo de operación, a la vez que guía al legislador en la configuración de tributos que acarreen el menor costo social al contribuyente⁵⁰¹.

En cuanto a las exenciones, la Corporación recuerda que aunque por sí mismas son una excepción al principio de igualdad, ello no implica su desconocimiento; reiterando que el Congreso tiene libertad para promulgar las exenciones que estime apropiadas siempre que la iniciativa proceda del Gobierno⁵⁰² y no sean de competencia territorial⁵⁰³; consolidándose como instrumentos orientados a estructurar la carga tributaria técnicamente, logrando una distribución equitativa y justa. En este sentido, *prima facie* las exclusiones fijadas sobre la carga tributaria no son inconstitucionales en la medida que exista una razón fuerte que justifique el tratamiento diferencial, ya de orden fiscal o extrafiscal, entre ellas: estimular, incentivar ciertas actividades o comportamientos en reconocimiento de situaciones de carácter social o económico que lo ameriten.⁵⁰⁴ Afirmando así, que sólo la total ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable soportado en circunstancias especiales puede consolidarse como el punto de partida y fundamento de la inexequibilidad⁵⁰⁵.

progresividad se convocan para la distribución de las cargas tributarias. Sin embargo, recuerda que la equidad es un criterio más amplio que el de progresividad. Cómo ya se expuso en apartados precedentes.

⁵⁰¹ La Corte acude a la *Sentencias* C 419/1995 y C 261/2002.

⁵⁰² El segundo inciso del artículo 154 de la CPN, establece como iniciativa exclusiva decretar o reformar las leyes que ordenen participación en rentas nacionales o transferencias y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

⁵⁰³ El artículo 294 de la CPN, prohíbe que las leyes concedan tratamientos preferenciales o exenciones tributarias sobre tributos de propiedad de los entes territoriales...

⁵⁰⁴ La Corte manifiesta que las exenciones como instrumento de estímulo fiscal se soportan en fines constitucionalmente legítimos entre ellos: “i) Recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; ii) Fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; iii) Incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; iv) Protección de determinados ingresos laborales; v) protección a los cometidos de la seguridad social; vi) En general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”. Véase: *Sentencia* C 1107/2001.

⁵⁰⁵ En este sentido el Tribunal cita las *Sentencias* C 925/2000 de 19 de julio, C 188/1998 de 06 de mayo, C 250/2003 de 25 de marzo. Igualmente, acude a casos resueltos en los cuales se ha declarado inconstitucional algún tipo de exención por considerarse un trato diferencial, discriminatorio, sin fundamentos o razones válidas o legitimadas en un fin constitucional, entre ellas: C 397/1994 declaró inexequible el artículo 135 de la Ley 100/1993, que establecía como

- **Protección especial de las pensiones como un mandato constitucional:** Reafirma la seguridad social como un instrumento que materializa la igualdad, en su doble dimensión, como servicio público y derecho irrenunciable. Siendo así, un bien jurídico protegido, no como un derecho judicial exigible, sino como un mandato del EsDD⁵⁰⁶. Las disposiciones constitucionales que enmarcan tal mandato: El artículo 48 ordenando la sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, artículo 53 declarándolo como derecho adquirido y el artículo 46 conminándolo como garantía de la protección y asistencia de las personas de la tercera edad. Igualmente, señala que su diseño y funcionamiento se fundamenta en los artículos 28, 53 y 13 de la CPN, dando cumplimiento al cometido estatal de erradicar cualquier forma de marginación social y discriminación que se contraponga a la realización plena de la dignidad humana y la superioridad de los derechos fundamentales.

único sujeto exceptuado de retención en la fuente por los pagos efectuados por conceptos de cesantías, porque no existía argumento suficiente para la variación del régimen de retenciones en favor de la nación y en detrimento de otros entes territoriales; C 349/1995 en la que se decidió contraria a la CPN la exención del IVA a transacciones comerciales realizadas con entidades sometidas a control y vigilancia por la Superintendencia Bancaria, al no existir justificación razonable y objetiva para tal diferenciación, ya que en esencia se daba un trato diferente a la misma actividad; C 828/2001 la providencia declaró inconstitucional el artículo 879.10 ET que establecía la exención del GMF a los pagos realizado a la entidad promotora de salud, régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, sin incluir las empresas e instituciones prestadoras de salud, las administradoras de régimen subsidiado, en la medida que tal tratamiento generaba un desequilibrio entre las entidades del mismo sector. De otra parte, también expone casos en los cuáles respetó el margen de configuración del legislador para crear exención, así: Sentencia C 188/1998 sobre el artículo 97 de la Ley 223/995 que estableció la exoneración de Impuesto a la Renta y Complementarios para las retas generadas por la prestación de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo exclusivamente para las empresas estatales o sociedades de economía mixta, en la medida que tal exoneración les permitía mejorar la calidad de los servicios, Sentencia C 108/2000 sobre la exención de IVA para la conexión o acceso satelital para los concesionarios del servicio de televisión, ello en favor de los televidente en tanto permitía mayor cobertura a menor costo, Sentencia C 1107/2001 que declaró legítimo el artículo 1 de la Ley 633/2000 que exoneraba del GMF a los movimientos financieros orientados a la financiación de vivienda, ello en razón de que la norma permitía alcanzar fines constitucionalmente relevantes como el mejoramiento de la calidad de vida de los colombianos y la distribución equitativa de oportunidades, materializando el derecho a una vivienda digna.

⁵⁰⁶ El artículo 48 de la CPN establece la seguridad social como un servicio público de carácter obligatorio, que se presta bajo la dirección y coordinación del Estado, sujeto a los principios de universalidad, solidaridad y eficiencia, garantizado como un derecho irrenunciable. En cuanto al derecho pensional, ordena respetar los derechos adquiridos, una cuantía que en ningún caso será menor al SMLV, un régimen especial solo para la fuerza pública y el Presidente de la República.

En este contexto, lo señala como un verdadero derecho fundamental sustentado en el artículo 48 superior y los tratados internacionales ratificados por Colombia⁵⁰⁷, marco en el cual se expidió la Ley 10/1993 consolidando los subsistemas de salud, pensiones y riesgos profesionales. Complementariamente, se reafirma la línea jurisprudencial referida a la mesada pensional que se comporta como una garantía al derecho al mínimo vital de las personas en condiciones de vulnerabilidad, tal es el caso de vejez, invalidez, discapacidad o calamidad. En consecuencia, la pensión de vejez se reviste de un carácter constitucional derivado directa e inmediatamente del derecho a la seguridad social y al trabajo, en tanto se origina y afirma en la relación laboral.

El Tribunal cita la Sentencia C 177/1998, para acoger su definición como un salario diferido del trabajador, producto de un ahorro forzoso realizado en el lapso de la vida efectiva de trabajo; por consiguiente el pago de la pensión no es un donativo de repentino de la Nación, *a contrario sensu* es un reintegro del ahorro continuo durante los largos años de trabajo⁵⁰⁸, posición que ha sido reafirmada por la Corte Suprema de Justicia,

⁵⁰⁷ Los pactos y tratados internacionales que fundamentan la afirmación de la Corte: artículo 9 del PIDESC que ordena el reconocimiento del derecho de toda persona a la seguridad social, el artículo 16 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que afirma, el derecho a la seguridad social de toda persona, como mecanismo de protección contra las consecuencias de la desocupación de vejez e incapacidad; la observación 19 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CDESC) que resalta la seguridad social como un estatuto condicional ineludible para la plena satisfacción de los Derechos Humanos, en tanto se orienta la superación de condiciones materiales de pobreza y miseria opuestos al disfrute de las libertades individuales, dado su carácter redistributivo. Contexto en el cual el Estado colombiano debe orientar su mayor esfuerzo en recursos sociales y económicos, para hacer efectivo el derecho a la seguridad social y sus prestaciones, tanto en efectivo como en especie, sin ninguna discriminación, en aras de consolidar mecanismos de protección contra: *i*) Ausencia de ingresos derivados del trabajo a casusa de enfermedad, invalidez, maternidad, accidente laboral, vejez, muerte, *ii*) Exceso de gastos por atención de salud, *iii*) Apoyo familiar insuficiente, *vr.gr.* por hijos y familiares a cargo. El Código Iberoamericano de Seguridad Social, aprobado por la Ley 516/1999 que funda el deber de los Estados miembros, para la adopción de medidas de protección garantes de unos mínimos de seguridad social para los habitantes, destinados a mejorar la calidad de vida; en virtud de ello convoca a los Estados acoger medidas orientadas a preservar las contribuciones y demás recursos de seguridad social, haciendo efectivos los principios de sustitución de rentas y garantizando el poder adquisitivo.

⁵⁰⁸ La Corte llama a una amplia gama de sentencias en las cuales se ha cimentado la interpretación, uniforme, clara y concreta en ese mismo sentido, entre la jurisprudencia citada: *Sentencias* T 284/2007 de 19 de abril, T 970/2005 de 9 de septiembre, T 911/2005, T 596/2005 de 9 de junio, T 025/2005 de 20 de enero, T 625/2004 de 1 de julio, T 294/2003 de 9 de abril, T 1067/2003 de 12 de noviembre. T 631/2002 de 8 de agosto, T 684/2001 de 29 de junio, T 491/2001 de 11 de mayo, T 1016/ 2000 de 9 de agosto.

señalando la pensión como una prestación social derivada de la prestación del servicio por unos años determinados en concurrencia con la edad, que más allá de ser una condición de pago, es un requisito para la consolidación de un derecho a ser reclamado para su goce efectivo.

En este sentido, comprobada la insuficiente destinación de recursos, la no financiación de instituciones, el uso indebido o desviación de recursos asignados al desarrollo del sistema de seguridad social por parte del Estado, se configurará una violación del mandato del Constituyente de 1991 de crear y mantener el servicio público de seguridad social⁵⁰⁹.

Finalmente concluye: *i)* La protección especial del sistema de seguridad social, es un mandato derivado de la CPN y el bloque de constitucionalidad, *ii)* Las pensiones, son fundamento del ESDD en virtud de función garante del mínimo vital de las personas en condiciones de vulnerabilidad manifiesta, *iii)* Las pensiones, son producto de la acumulación continuada de un ahorro por un lapso de tiempo realizado durante la vida laboral por un trabajador, *iv)* Es un mandato constitucional, el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones.

- **Conclusiones y decisión:** La Corporación enfatiza que, en el caso en concreto, si bien los trabajadores y los pensionados se contemplan bajo un mismo supuesto de hecho en el ET y en virtud de ello deben declarar renta, ello no implica que se hallen en una situación comparable, porque la fuente de renta es diferente; así, en el caso de los pensionados la renta se origina en el subsistema de pensiones y en el caso de los trabajadores se deriva de la relación laboral.

De igual forma, trabajadores y pensionados no se hallan en la misma situación fáctica, en la medida que los pensionados obtienen la prestación por ministerio de la ley, en razón del acaecimiento de situaciones concretas; por una parte, la vejez, viudez, invalidez, orfandad o el riesgo profesional; por otra la realización de aportes durante la vida laboral.

⁵⁰⁹ En esta línea el precedente judicial de la Sentencia C 1165/2000 de 6 de septiembre, sobre el artículo 34 de la Ley 344/1996 donde se consagraron los principios de *optimización, universalidad y solidaridad* como el marco jurídico guía del legislador para el diseño de un sistema garante del mandato constitucional referido al destino y uso de recursos con asignación exclusiva a los fines y objetivos de seguridad social. El fallo declaró inexecutable el precepto en tanto disminuía progresivamente los recursos a invertir en el sistema de seguridad social.

En consecuencia, pensiones y salarios tienen una naturaleza jurídica disímil. El salario se fundamenta en el artículo 127 del CTS, y las pensiones encuentran amparo en el artículo 10 de la Ley 100/1993, que en concordancia con el artículo 13 ordena: *i)* afiliación obligatoria a excepción de los trabajadores independientes, *ii)* Selección libre de cualquier régimen previsto y permitido por ley, sin perjuicio de las sanciones para quien infrinja la voluntaria y libre elección, *iii)* El reconocimiento del derecho y el pago de las prestaciones y de las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, *iv)* La afiliación a un sistema que con lleva la obligación de realizar los aportes establecidos por ley, *v)* Una delimitación de tiempo para traslado y cambio de régimen en un tiempo de tres años, desde el momento de la elección régimen, *vi)* El reconocimiento del derecho a pensión estará supeditado a condiciones de tiempo (semanas cotizadas), pero garantizando el pago de una pensión mínima, *vii)* La ampliación de la cobertura por medio del subsidio a grupos en condiciones de vulnerabilidad se garantizará por medio de un Fondo de Solidaridad Pensional, *viii)* No podrá recibirse simultáneamente pensiones de invalidez y vejez, *ix)* La Superintendencia Bancaria realizará el control y vigilancia de las entidades administradoras de los regímenes de pensiones.

No obstante, pese a no ser comprable la situación de pensionados y trabajadores, la motivación de la exención objeto de acusación, la Corporación la encuentra válida, objetiva y razonada en el marco del artículo 48 y 53 de la CPN, en concordancia con el artículo 1 del acto legislativo 01/2005 que ordenó que sin perjuicio de las deducciones, descuentos y embargos a las pensiones fijados en la ley, por ningún motivo podrá cesar el pago, congelarse, o reducirse la cuantía de la mesada de pensiones reconocidas en Derecho. De este modo, el legislador puede establecer medidas fijando tratamientos diferenciales sobre las pensiones dada la condición de protección constitucional que gozan sus destinatarios; evidencia de ello el artículo 135.5 de la Ley 100/1993 que estableció un tratamiento tributario beneficioso a las pensiones y régimen complementario⁵¹⁰ con un límite máximo, norma concordante con el artículo 206.5, que

⁵¹⁰ El artículo 135 de la Ley 100/1993 establece la exoneración de impuesto de renta a: *i)* El Instituto de Seguros Sociales, *ii)* La Caja Nacional de Previsión y otras cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, *iii)* Los abonos en cuentas individuales de ahorro pensional de régimen de ahorro individual con solidaridad, incluidos sus rendimientos, *iv)* Recursos con finalidad al pago de seguros de sobrevivientes e invalidez que estén dentro del régimen de ahorro

conjuntamente buscan precisamente evitar tratamientos beneficios a pensiones de mayor cuantía, al excluir pensiones menores a 1000 UVT y someter al gravamen las pensiones que lo excedan. Por lo anterior la Corte declara exequible el artículo 206.5 del ET.

b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.

El cuestionamiento recae sobre el poder impositivo del Estado, representado en la facultad del legislador para fijar límites condicionantes para la procedencia de una renta exenta y la correspondiente disminución de la base gravable del IRPN.

- **Determinación de los derechos en colisión.** En el caso colisionan, de una parte, el principio de igualdad tributaria, correlativamente con los principios de progresividad y eficiencia tributaria, y, de otra parte, el principio del deber de contribuir representado en el derecho del Estado de ejercer la facultad impositiva en la configuración de un régimen de rentas exentas.
 - a) ¿Deberá prevalecer la igualdad tributaria?, y consecuentemente declararse la inconstitucionalidad del artículo 206.5, que somete al IRPN la porción que exceda los 1000 UVTS mensuales, para los conceptos de pensión, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales.
 - b) ¿Deberá satisfacerse el principio del deber de contribuir?, y consecuentemente mantenerse vigente y aplicable el artículo 206.5, sometiendo al IRPN la porción que exceda los 1000 UVTS mensuales, para los conceptos de pensión, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales.
- **La ley de la ponderación.** Para ello, se examinan las circunstancias específicas para establecer el grado de satisfacción o afectación de los principios en colisión, para aplicar la fórmula del peso y la correspondiente carga argumentativa.

individual con solidaridad y v) Las pensiones, a partir del 01 de enero de 1998 se declaró gravada la porción que exceda los 1000 UVT.

En cuanto, a la satisfacción del principio de igualdad tributaria: *i)* Es un principio constitucional explícito, *ii)* Exige tratamiento prioritario, semejante o diferenciado, de acuerdo al grado de semejanza o diferencia de los contribuyentes, *iii)* En juego con el principio de progresividad, impone una contribución más que proporcional a la riqueza global (renta y patrimonio). La igualdad tributaria, es en esencia una especificación de la igualdad como derecho, por lo tanto, recibe el mayor peso en la escala.

Para el caso en concreto el Señor Sandoval Navas, plantea una interferencia al principio de igualdad por dos razones: *i)* Se trata diferencialmente a contribuyentes con categoría de empleados activos, por medio del establecimiento de un límite cuantitativo menor aplicable a las rentas exentas derivadas de los salarios, frente a contribuyentes con categoría de pensionados para los cuales se les establecía un límite mayor de rentas exentas derivadas de los ingresos por pensiones, *ii)* Se genera un tratamiento inequitativo, porque las rentas de pensiones se encuentran subsidiadas en un 80% por el presupuesto estatal. Estos supuestos deben ser examinadas en contexto.

Así, sobre el primer argumento se especifica: *i)* Rentas laborales y rentas de pensiones, son categorías distintas. El salario se sustenta en el artículo 127 del CST generando ingresos en virtud de una relación laboral; mientras las pensiones tienen origen en el artículo 10 de la ley 100/1993⁵¹¹, sus ingresos se derivan del reintegro de un ahorro forzoso acumulado en un periodo de tiempo, por el trabajador durante su vida laboral activa, *ii)* Pensionados y trabajadores no son equivalentes en *capacidades*. Los pensionados son personas en condición de vulnerabilidad manifiesta, por lo tanto, gozan de protección especial en cumplimiento de mandato del inciso segundo del artículo 13 de la Constitución⁵¹²; en consecuencia, el Derecho Tributario tiene que aceptar la diferencia, estructurando un tratamiento fiscal prioritario y diferenciado.

Sobre el segundo argumento, se debe precisar lo siguiente: *i)* El sistema general de pensiones (SGP), es un subsistema del SSSS con el objeto de amparar situaciones personales de vejez, invalidez o muerte. Su estructuración obedece a una política social

⁵¹¹ Origen jurídico, al que hace alusión la CCCOL en la Sentencia en análisis.

⁵¹² El precepto ordena al Estado acoger medidas en beneficio de las personas y grupos marginados o discriminados, procurando condiciones para lograr la igualdad real y efectiva entre la población, encontrando plena correspondencia con el artículo 10 de la ley 100/93 y el objeto de las pensiones, orientado a brindar amparo por las contingencias que se desprenden de la vejez, invalidez y muerte.

que busca dar cobertura integral a la población colombiana en casos de contingencia que menoscaban la capacidad económica y la salud, se fundamenta en los principios de eficiencia, universalidad, solidaridad, integralidad, unidad y participación, según el artículo 2 de la Ley 100/1993, es un sistema garante de un derecho constitucionalizado en el artículo 48 *la seguridad social*, instituido como derecho social obligatorio e irrenunciable; de este modo, la seguridad social y en consecuencia el RGP encuentran sustento en la cláusula del Estado Social de Derecho, y los principios de vida digna, igualdad, interés general y solidaridad.

Por estas razones, el Estado por medio de diversas disposiciones normativas -entre ellas, Ley 100/1993, Ley 1819/2016, Ley 1753/2015, decretos y actos Legislativos- ha reformado el SGP, para fortalecer su estructura, organización y financiamiento. En este sentido, medidas como: *i*) La creación del fondo de solidaridad pensional, artículo 25 de la Ley 100/1993, con el objeto de subsidiar el Régimen General de Pensiones (RGP) de trabajadores asalariados o independientes de sector rural y urbano, carentes de recursos suficientes para realizar la totalidad de los aportes, artículo 26 de la Ley 100/1993; y *ii*) El establecimiento del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS) artículo 12 Ley 100/1993, y el desmonte gradual del régimen de subsidios para el régimen general de pensiones⁵¹³.

Por lo tanto, si bien existe un régimen de subsidio, este tiene unos beneficiarios específicos y diferenciados por las condiciones de vulnerabilidad manifiesta; así, son personas que el Estado está obligado a proteger. Por otra parte, de lo expuesto se infiere razonablemente que no es precisa la información porcentual del 80% de subsidio, porque, como se ha demostrado los subsidios actualmente han sido objeto de un desmonte gradual y total para el régimen general de los aportantes con suficiencia financiera, dejando muy por debajo el porcentaje señalado.

Adicionalmente, de admitirse igualar el límite cuantitativo de rentas exentas para los ingresos percibidos por salarios o pensiones, el efecto no es el mismo sobre la capacidad

⁵¹³ Véase: FEDESARROLLO. *El Sistema pensional en Colombia: Retos y alternativas para aumentar la cobertura*. [Consultado el: 30 de junio de 2018]. Bogotá D.C: 2010. págs., 90-116. Disponible en: <http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/351/El%20sistema%20pensional%20en%20Colombia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

económica para cada caso, generándose un sacrificio fiscal desproporcionado e injusto, bajo los siguientes supuestos: *i*) Como única fuente de ingresos e igualando el límite de rentas exentas de pensionados a los asalariados. Los pensionados, son personas en condiciones de vejez⁵¹⁴, invalidez o discapacidad⁵¹⁵, mientras que los asalariados por regla general hacen parte de la población económicamente activa, por ende, las capacidades físicas y mentales, no son las mismas.

Así, los pensionados en condiciones de vejez, deben cubrir las necesidades propias de la edad, costos de salud más alto, régimen de alimentación adecuado, entre otros; los pensionados en condiciones de invalidez o discapacidad, tendrán que enfrentar necesidades materiales mucho más onerosas en razón de sus imposibilidades físicas o mentales; situación distinta para los asalariados, quienes por regla general se encuentran en condiciones de salud física y mental, razón por la cual sus necesidades no son equiparables a las de una persona de edad avanzada, o una persona con incapacidad física y mental, con padecimientos incluso para llevar su propia vida.

En consecuencia, si el legislador igualara el límite de las rentas exentas para *trabajadores y pensionados*, en el régimen del IRPN, impondría un mayor sacrificio fiscal a los pensionados y un menor sacrificio fiscal para los asalariados, situación contraria al principio de solidaridad e igualdad.

Ahora bien, si el legislador igualara el límite de renta exenta aplicable a los asalariados para los pensionados, el margen de rentas exentas de pensiones sería menor y las rentas gravadas mayores, por lo tanto, se estaría imponiendo un mayor gravamen sobre las rentas de pensiones, que unido las condiciones diferenciales expuestas, resultaría aún más arbitrario, afectando directamente la capacidad económica y la renta disponible de los pensionados para suplir sus necesidades básicas de subsistencia, con clara incidencia en el principio de vida digna.

Sobre el principio opuesto, el deber de contribuir, representado en la potestad del legislador para crear, modificar o eliminar tributos y exenciones. El señor Sandoval

⁵¹⁴ En Colombia el régimen de pensiones actual establece las siguientes condiciones para obtener la pensión de vejez, en el artículo 33 de la Ley 100/1993, así: *i*) Edad: para mujeres 57 años y para hombres 62 años, *ii*) Período de cotización, 1300 semanas. Situación que demuestra el estado de vejez de los beneficiados.

⁵¹⁵ No se incluye la condición de sobrevivencia, porque esta es una condición más que excepcional y se puede enmarcar en las mencionadas.

Navas, no está cuestionándolo de forma directa, pero sí de forma indirecta. Al respecto, se realizan las siguientes consideraciones: *i)* La facultad impositiva del Estado es de carácter constitucional, es amplia pero no absoluta, es reconocida su autonomía cuando sus disposiciones no transgreden los principios y derechos consignados en la CPN, *ii)* Las exenciones son instrumentos tributarios que el legislador puede crear, modificar o eliminar en uso de la potestad legislativa. No obstante, para no romper el principio de equidad tributaria, estos tratamientos diferenciales deben justificarse desde las diferencias empíricas esenciales entre los sujetos destinatarios, guardando conexidad con las medidas tomadas, *iii)* Así, el legislador al establecer el límite de 1000 UVTS como renta mensual exenta para las pensiones de jubilación, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, reconoce que: *i)* El deber de contribuir convoca a todos, incluso a los pensionados que excedan este límite, *ii)* La capacidad económica al identificarla tasándola desde la fuente de ingresos, *iii)* Capacidad contributiva, al admitir la especial necesidad de recursos de este tipo de sujetos y, *iv)* Equidad, al identificar la condición esencial de vulnerabilidad del sujeto.

Expuestas las condiciones del caso, se procede a calificar el grado de satisfacción o afectación de los principios en colisión. De un lado el principio de igualdad tributaria de los asalariados, y su derecho a ser tratados de manera igual que los pensionados, la que se califica como de manera *leve*, porque el efecto de igualar el límite de renta exenta mensual aplicable a salarios no afecta de manera drástica la capacidad económica de los sujetos. De otro lado está la satisfacción del derecho del Estado colombiano, de recibir el pago del impuesto sobre las rentas de salarios gravadas, se considera *media*, en la medida que el cuestionamiento no recae sobre la potestad legislativa, sino sobre una renta exenta en específico.

Seguidamente, se aplica la fórmula del peso para balancear si la satisfacción del derecho del Estado justifica la no satisfacción de los asalariados de tratamiento igual a los pensionados. Valoración que se realiza considerando la síntesis del caso y la exposición de las precisiones, así, sopesando objetivamente se otorga una afectación *leve* a la insatisfacción del principio de igualdad, y *media* a la insatisfacción del derecho del Estado colombiano.

Para finalizar, los resultados obtenidos deben ser acreditados con la carga argumentativa razonable, objetiva y suficiente para que el derecho colisionador no restrinja arbitrariamente el derecho a la igualdad tributaria. Como se pudo advertir, en favor del derecho del Estado y su potestad de establecer un límite de renta exenta mayor para los asalariados y recibir la rentas de los asalariados en mayor proporción que las rentas de los pensionados, se sostendría: *i)* El derecho que tiene de recibir las rentas para sufragar los gastos e inversión, *ii)* La obligatoriedad que le convoca a proteger a las personas en condiciones de vulnerabilidad, por medio del establecimiento de tratamientos tributarios diferenciales, prioritarios o iguales, que para el caso concretó en los pensionados y el establecimiento de un límite de renta exenta más alto, que para los asalariados. *iii)* Las condiciones físicas y mentales de los pensionados, situación que demanda mayores rentas para solventar las necesidades básicas de subsistencia, exteriorizado en una menor capacidad contributiva. Complementariamente en favor del derecho de los asalariados de ser tratados de igual forma que los pensionados, no se encuentran argumentos favorables. Consecuentemente, el derecho que debe prevalecer es el derecho del Estado y su potestad de establecer tratamientos diferenciados para sujetos objetivamente distintos, en razón del mandato constitucional de igualdad del artículo 13, equidad vertical del artículo 363 y el deber contribuir en un marco de justicia.

Por lo tanto, debe satisfacerse el principio del deber de contribuir y, por lo tanto, mantenerse vigente y aplicable el artículo 206.5, sometiendo al IRPN la porción que exceda los 1000 UVTS mensuales –sin igualarla a la que rige para las prestaciones salariales- para los conceptos de pensión, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales.

4.7.3. Sentencia C 1003/2004

a) Síntesis del caso

- **Síntesis del caso:** El señor Luis Jaime Salgar Vegalara demandó la inconstitucionalidad del artículo 61 de la Ley 863/2003, que modificó el artículo 115 del ET disminuyendo del 100% al 80% la deducción de los impuestos de industria y comercio y predial

efectivamente pagados durante el periodo gravable, siempre que tengan relación de causalidad con la generación de renta del contribuyente.

El señor Salgar Vegalara, consideró que la reducción establecida por el artículo 115 ET vulneró los artículos 1, 13, 40, 58, 83, 95.9, 317, 333, 338 y 363 de la CPN, afirmación que sustentó en: *i)* Aumenta la base gravable al limitar la deducción de los impuestos, conllevando ello al pago de impuestos sobre impuestos, *ii)* Distorsión al interior de la estructura del impuesto, al convertir la tarifa en una variación según las características del contribuyente, afectando el principio democrático y legalidad del ESDD en conexidad con el eficiencia tributaria. Ello, dado que la tarifa nominal y la real se contrastan al estar sujetas a contingencias como el tipo de actividad realizada, o la carga fiscal del ente territorial donde el contribuyente se encuentre domiciliado, generándose sobretasas ocultas. Adiciona, que la limitación de la deducción del impuesto de industria y comercio, predial y vehículos son de competencia de los entes territoriales, conlleva a que los órganos de representación popular territoriales intervengan en la fijación de la tarifa de un impuesto de carácter nacional, por lo cual se quebrantaba el artículo 317 de la CPN⁵¹⁶; *iii)* Vulneración del principio de eficiencia y certeza, dado el desconocimiento de la carga tributaria real a asumir por parte del contribuyente derivado de la yuxtaposición de la base y la tarifa, al incluir en la renta gravable gastos que efectiva y necesariamente se pagan para realizar la actividad productora de renta, *iv)* Se quebranta el principio de progresividad tributaria al introducir un elemento regresivo, reduciendo la utilidad de la actividad económica, haciendo la carga tributaria más gravosa de manera inversa al margen de ventas, cuanto menor sea el margen de ventas mayor es la proporción designada al pago del impuesto; en consecuencia se desconoce el principio de equidad tributaria, *v)* Se viola la prohibición de confiscatoriedad, puesto que se establece una condición que puede implicar para el contribuyente obligaciones excesivas desbordando su propia capacidad de renta⁵¹⁷; *vi)* Encuentra vulnerado el principio de igualdad, porque la disposición conduciría a dos impuestos diferentes, los parcialmente deducibles como

⁵¹⁶ El artículo 317 de la CPN faculta a los municipios para gravar la propiedad inmueble, sin perjuicio de la contribución de valorización.

⁵¹⁷ El demandante plantea la prohibición de impuestos confiscatorios según Sentencia C 409/1996 y la falta de justificación de la limitación, ya como instrumento para incentivar o desincentivar un comportamiento económico o como herramienta para evitar la evasión.

predial e industria y comercio, y los no deducibles como los vehículos, anotación, registro y timbres, afectando de manera diferente a contribuyentes según el departamento o municipio donde se domicilien, *vii*) Se afecta el principio de certeza, porque se varía una situación establecida con anterioridad, modificando un elemento estructural del impuesto.

El accionante, solicita un juicio de constitucionalidad intermedio por los indicios de inequidad; en tanto el contribuyente debe asumir una carga con un peso diferente al fijado por ley como tarifa, ocultando su esfuerzo contributivo obstaculizando el ejercicio del control político de las decisiones del legislador.

- **Intervinientes:** Dentro de ellos la Federación Nacional de Comerciantes (FENALCO) apoya la solicitud por vulneración a los principios de equidad, eficiencia, progresividad y eficiencia. Plantea que la modificación realizada vuelve más gravosa la carga impositiva a menores márgenes de rentabilidad, tornando regresivo el impuesto sobre la renta, incidiendo en el hecho gravable al modificar el concepto de renta gravable en base gravable al ampliarlo a recursos usados para el pago de cargas tributarias, y en la tarifa al originar una sobretasa directa y oculta. Sostiene igualmente, que el precepto acusado ocasiona un alto grado de inequidad pues la utilidad depende del mercado, factor endógeno fuera de control por parte del contribuyente y adicionalmente produce un anatocismo tributario al conducir al pago de impuestos sobre impuestos.

La Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), coadyuva la solicitud considerando vulnerados los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria. Posición que argumenta en la ausencia de justificación objetiva para la modificación del precepto, pues considera que los impuestos son expensas necesarias para el desarrollo de cualquier tipo de actividad productora de renta y por lo tanto deben estar sujetos al régimen general y no a ninguna excepción. Así, la limitación sería una verdadera prohibición sobre costos y deducciones reales ocasionando que el gravamen recaiga sobre ingresos y no sobre la utilidad, conduciendo a una doble tributación contrariando el principio de equidad tributaria. Finaliza, enfatizando que la única forma en que podría ser válido el precepto sería bajo la limitación de la deducción al momento de causación o el pago, no a su cuantía.

La UAE DIAN, pide declarar la constitucionalidad de la norma por las siguientes razones:

- i)* Examina la exposición de motivos resaltando la necesidad de mejorar el recaudo el impuesto sobre la renta proponiendo la limitación de costos y deducciones, dentro de los cuales se encontraban los impuestos territoriales, por lo cual se propuso, reducirlos por el primer año al 50%, para fijarlo en un 80% al año siguiente; contribuyendo a la revitalización de las finanzas públicas resquebrajadas justamente por los beneficios, descuentos y deducciones;
- ii)* La amplia autonomía del legislador para crear, modificar y suprimir impuestos, pues no pueden existir leyes tributarias estáticas e inmóviles, unido a la inexistencia de obligación de considerar un impuesto como deducción de otro impuesto;
- iii)* No es cierto que la tarifa quede sujeta a contingencias, porque el artículo 26 del ET fija el procedimiento para la determinación de la renta líquida gravable a la cual le es aplicable la tarifa fijada en la Ley, según el artículo 240 ET;
- iv)* No se señala el cargo por el cual se vulnera el principio democrático del artículo 1 de la CPN, pues la aplicación de la norma comienza a regir en el periodo siguiente,
- v)* No hay violación de los principios de igualdad, equidad y progresividad, porque la norma tiene alcance a todos los contribuyentes que hayan pagado impuestos territoriales y cumplan las condiciones establecidas con independencia de la renta líquida y el nivel de ingresos.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicita la exequilibilidad del artículo demandado, argumentando:

- i)* La norma no desconoce los principios materiales de tributación, pues la limitación de una deducción no afecta el impuesto,
- ii)* Tampoco se desconoce la progresividad del impuesto sobre la renta, porque este sigue gravando la riqueza y su capacidad de generarla,
- iii)* La tarifa del impuesto no está determinada por la renta líquida gravable y no por el margen de utilidad que se genere,
- iv)* La igualdad tributaria permite la diferenciación no la discriminación. Así, la disposición acusada establece una diferenciación justificada y razonable según la exposición de motivos de la Ley 863/2003. En la medida que se logra la finalidad de mejorar el sostenimiento de las cargas públicas y la redistribución del ingreso, pues la norma está orientada a reducir la evasión y el bien común de todos los ciudadanos,
- v)* La reducción de una deducción o su limitación no transforma un impuesto en confiscatorio, pues la medida se ajusta a los objetivos de política fiscal y económica necesarios para conseguir la sostenibilidad del Estado,
- vi)* Finalmente no encuentra cierto que el artículo demandado someta a impuesto

la propiedad inmueble como lo sostiene el accionante, en tanto lo que se pretende es determinar las deducciones que proceden al momento de liquidar el impuesto.

El Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, estima inconstitucional el precepto acusado al vulnerar el derecho de contribuir con los gastos del Estado en consideración de la capacidad económica del contribuyente, exponiendo a su favor: *i)* La CCCOL ha interpretado el principio de capacidad contributiva como un límite a la facultad del legislador, estableciendo una carga equitativa y justa; *ii)* La conformación de la renta gravable, está determinada por los beneficios netos del contribuyente, descontados la totalidad de los gastos diferentes a la utilidad personal para llegar a la renta líquida. En este sentido son tres los principios que hacen deducible un gasto: (1) Gastos normalmente imputables, definidos por la relación de los gastos con la producción de renta, (2) Los gastos normales, ligados a razonabilidad de las circunstancias y (3) Los gastos personales, que excluye la deducción de cualquier aumento de la capacidad del contribuyente con finalidad de bienes y servicios para uso propio.

El Procurador General de la Nación, solicita la exequibilidad de la disposición por las siguientes razones: *i)* No es una autorización para que los entes territoriales fijen la tarifa del impuesto, dado que ella está fijada en el 38.5% más sobretasa y lo modificado en efecto fue la base gravable. Por lo tanto, no se puede confundir la tarifa nominal como factor porcentual fijado en ley aplicable a la base gravable y la tarifa efectiva resultante de la incidencia real del impuesto; en consecuencia, no se puede afirmar que la no correspondencia de la tarifa nominal y la incidencia impositiva, den lugar a una sobretasa oculta; *ii)* La modificación está justificada y es razonable, en la medida que limita e impide en algunos casos la deducibilidad de gastos particulares, y ello se encuentra dentro de la facultad constitucional del legislador; *iii)* Se ajusta al principio de eficiencia al buscar subsanar gradualmente la distorsión del ST generada por las deducciones de impuestos territoriales en el impuesto sobre la renta, que sacrifican el recaudo nacional en defensa de uno municipal, *iv)* No se grava la propiedad inmueble, solo se limita la deducción al 80%, situación que se soporta en las competencias del Congreso, *v)* No se rompe el principio de equidad, porque la norma no incide más gravosamente en un grupo o en otro de contribuyentes, puesto que es aplicable de manera general, y en consecuencia

no quebranta el principio de igualdad porque no crea diferencias entre los contribuyentes, vi) La jurisprudencia citada por el accionante no restringe la facultad del legislador a efectos de la deducibilidad de ciertos impuestos, sino que determina el ajuste de la actuación legislativa a los cauces constitucionales.

- **Consideraciones y fundamentos de la CCCOL:** La Corte analiza tres asuntos: i) La potestad impositiva y la facultad del legislador en materia tributaria, ii) Las variables del impuesto de renta tanto para personas naturales como sociedad y iii) La viabilidad de limitar las deducciones⁵¹⁸.
- **Análisis de la facultad del legislador en materia tributaria:** Está conferida por el artículo 150.12 en concordancia con el artículo 338 y 345 de la CPN, atribuyendo de forma exclusiva a los órganos de representación popular la potestad para establecer cargas tributarias; salvo la excepción del artículo 215 que habilita al Gobierno para la modificación de los tributos vigentes o el establecimiento de nuevos en estado de emergencia económica, social o ecológica o de grave calamidad pública⁵¹⁹. Así, el legislador puede crear, derogar, o modificar la carga o los elementos de la carga tributaria siempre que no resulten opuestos a los mandatos constitucionales y se haga con criterios de conveniencia económica y social para el diseño de la política fiscal⁵²⁰. Consecuentemente, puede conceder, derogar o restringir beneficios y deducciones

⁵¹⁸ La Corporación antes de partir con el análisis examina si sobre la norma acusada existe cosa juzgada constitucional que impida realizar el juicio de constitucionalidad, en la medida que sobre la Ley 863/2003 existían pronunciamientos previos, pero ninguno concretamente sobre los señalamientos de inconstitucionalidad objeto de análisis.

⁵¹⁹ El estado de excepción faculta al Gobierno para que con la firma de todos sus ministros emita decretos con fuerza de ley, con el único objetivo de conjurar la crisis e impedir los efectos; condicionando su emisión a una conexión directa y concreta con el estado de emergencia. Posibilita de manera *transitoria* fijar nuevos tributos o la modificación de los existentes, cuya vigencia terminará en el periodo fiscal siguiente, si el Congreso no les otorga carácter permanente. La Corte en la providencia señala que esta facultad se extiende para todos los estados de excepción, pese a no estar consagrada de manera expresa en las disposiciones constitucionales, artículos 212 y 213 de la CPN.

⁵²⁰ Se cita a la Sentencia C 430/1995 de 28 de septiembre, para reiterar que el Congreso en tiempos de paz tiene amplia facultad legislativa para crear, modificar, disminuir, aumentar eliminar cualquier tipo de tributo de carácter fiscal o parafiscal, con la definición clara de cada uno de sus elementos.

tributarias, con sujeción a los mandatos y principios tributarios constitucionales, entre ellos: *legalidad* en cumplimiento de los artículos 150.11, 150.12 y 338; *equidad* como desarrollo del principio de igualdad tributaria en su dimensión horizontal y vertical, estableciendo cargas justas y equiparables de acuerdo con la capacidad económica; *progresividad* como expresión de la equidad vertical en conexidad con la capacidad contributiva compensando la insuficiencia del principio de proporcionalidad del ST; *eficiencia* materializado en un mayor recaudo a un costo menor, evitando la complejidad en tanto puede desestimular el desarrollo de actividades económicas.

Adicionalmente señala la Corporación, que la política tributaria no es exclusiva para la financiación de gastos, sino que es otra forma de que el Estado intervenga en la economía y, por lo tanto, las deducciones tributarias tienen varias finalidades, entre ellas de política económica en general promoviendo, estimulando o desestimulando cierto tipo de actividades económicas.

- **Sobre el impuesto de renta para las personas naturales y las sociedades:** Es un impuesto nacional, directo, se percibe por vía nominativa y su establecimiento consulta la capacidad de pago del contribuyente, estimada en consideración de la totalidad de ingresos recibidos durante un período, gravándolos a una tarifa establecida por ley diferente según se trate de personas naturales, sociedades nacionales o extranjeras.

La Corte señala que el procedimiento para la determinación de la renta líquida gravable está determinado en el artículo 26 ET y, que el impuesto se comporta de manera diferente según el tipo de contribuyente; así, para las sociedades es proporcional gravando las utilidades, por tanto, su capacidad de pago no se incrementa en razón del nivel de ingresos o el tamaño; mientras para las personas naturales el impuesto es progresivo y recae sobre sus ingresos.

- **La restricción de las deducciones en el impuesto sobre la renta no es contraria a la Constitución:** La Corte desvirtúa los argumentos expuestos por el accionante sobre la vulneración del mandato constitucional vía reducción de una deducción en el impuesto de renta, por las siguientes razones: *i)* La amplia facultad del legislador en la configuración jurídico tributaria, lo que podría incluso dar lugar a la derogación completa

de las deducciones o beneficios establecidos con anterioridad, pues se recuerda que la deducciones de carácter legal no constitucional por lo tanto no existe disposición superior que proscriba las deducciones u obligue al legislador para crearlas; *ii*) Es constitucionalmente admisible el gravamen sobre empresas y personas naturales, pues al Estado le compete la dirección general de la economía y en virtud de ello las libertades económicas están sujetas a una limitación potencialmente más amplia ante otros derechos constitucionales; *ii*) El régimen de deducciones se ha transformado hacia las restricciones, por lo tanto no tiene carácter sorpresivo y no desconoce los principios de buena fe y confianza legítima e irretroactividad, *iii*) Las deducciones al ser de carácter legal, no son normas irreformables, inmodificables o fijas, el legislador puede crearlas o derogarlas según la conveniencia financiera y económica del país⁵²¹; *iv*) La limitación de la deducción no es confiscatoria, no da lugar a un gravamen excesivo, porque no lleva a la destinación de la actividad económica exclusivamente al pago del impuesto. Admitir que la restricción de la deducción atenta contra el patrimonio del contribuyente, sería aceptar que cualquier tipo de gravamen que recaiga de alguna manera sobre la capacidad económica del contribuyente resultaría confiscatorio, *v*) La norma es general por lo cual no viola el principio de equidad tributaria. Situación diferente es que unos contribuyentes tengan que pagar impuestos por tener un bien y otros que no lo tienen no paguen, o unos resulten obligados por sus ingresos o la cuantía de su patrimonio⁵²². La constitucionalidad de un beneficio tributario está sujeto a la justificación constitucional, bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que se proyectan sobre los elementos del tributo impregnando de justicia y equidad el ST, sobre el cual se puede predicar legitimidad sustancial⁵²³. En el caso evaluado, la finalidad normativa se orienta a aumentar los ingresos calificados como renta líquida para lo cual el legislador selecciona un impuesto

⁵²¹ El Tribunal reitera la línea jurisprudencial sobre el tema y cita la *Sentencia C 604/200* de 24 de mayo, en la que sostuvo que la legislación tributaria no es estática sino dinámica de conformidad con los cambios del país; consolidada como un instrumento básico y eficaz en la política económica estatal en su cometido de financiar gastos e inversión, dentro de los criterios de justicia y equidad.

⁵²² Recuerda la Corporación que en la *Sentencia C 409/1996* se sostuvo que una regulación tributaria no viola el principio de igualdad, si es razonablemente adecuada para lograr un objetivo admisible constitucionalmente.

⁵²³ En esta línea la *Sentencia C 252/1997* de 28 de mayo, en cuyo pronunciamiento se ratifica la tributación como un deber que no puede superar el umbral objetivamente razonable de ser exigible a un miembro de la comunidad política.

como no deducible, hecho que no resulta injustificado o irrazonable⁵²⁴. Señala el Tribunal, que las razones expuestas por el accionante son de política tributaria y económica, no constitucionales, lo que podría dar lugar a un mal objeto de comparación⁵²⁵; vi) La tarifa del impuesto de renta es clara, determinada y no ha variado, lo que se modifica es el impuesto pagado vía impropiedad de la deducción. Situación que desvirtúa el argumento de la tensión entre el principio de eficiencia y la posible complejidad en la planeación económica y la estimación financiera, puesto que no da lugar a un problema de constitucionalidad, y consecuentemente no desconoce el principio de progresividad, vii) No se da lugar al pago de un impuesto sobre otro impuesto, en virtud de la diferencia de los elementos de cada tributo⁵²⁶ y tampoco propicia la participación de los órganos de representación de carácter territorial en la fijación de tarifas en el impuesto nacional de renta.

- **Conclusiones y decisión:** Por todas las consideraciones la CCCOL declara la exequibilidad del artículo 61 de la Ley 863/2003. Sin embargo, en el fallo se produce una aclaración de voto por parte del magistrado JAIME ARAUJO RENTERÍA, quien encuentra que la norma cuestionada se refiere a impuestos de carácter municipal y que por medio del artículo 317 de la CPN es de exclusiva competencia de los municipios. A su consideración, en el caso se han violado mandatos constitucionales que garantizan la atribución de los entes territoriales, entre ellos: el artículo 287 sobre la autonomía de los entes territoriales, artículo 294 que proscribía conceder exenciones o tratamientos

⁵²⁴ La Corte acude a su interpretación sobre las rentas exentas del artículo 206 ET, en la que afirmó que la validez constitucional de las exenciones puede estar supeditado a imperativos constitucionales como la equidad; siendo este el caso del mínimo laboral como reconocimiento de los recursos mínimos para la existencia personal y familiar, estableciendo un límite a la presión fiscal individual, salvaguardando así derechos fundamentales como el trabajo, la libertad personal y la familia. Véase: *Sentencia C 1060A/2000*.

⁵²⁵ Cita la Sentencia C 709/1999 de 22 de septiembre, en la que se clarifica que el control de constitucionalidad debe realizarse sobre el contenido de la norma, no por referencia a otras hipótesis derivadas de elementos no incorporados que no hacen parte de su estructura.

⁵²⁶ En la providencia se recuerda que el impuesto predial es de orden municipal y grava la propiedad inmueble artículo 317 de la CPN, mientras que el impuesto de renta es nacional y recae sobre el patrimonio líquido o bruto; lo que no con lleva a la exclusión de los bienes inmuebles del impuesto, pues esto constituyen un elemento patrimonial para la cuantificación del mismo. Por lo tanto, no es válido sostener que el impuesto de renta recaiga sobre la propiedad raíz. Estas interpretaciones desde las Sentencias C 564/1996 de 24 de octubre, 876/2002 de 16 de octubre.

preferenciales sobre tributos de propiedad de los entes territoriales, artículo 317 que faculta a los municipios para imponer gravamen sobre los bienes inmuebles, artículo 362 que otorga protección constitucional a las rentas tributarias municipales prohibiendo su transferencia a la nación, salvo en caso de guerra exterior y de manera temporal; disposición derivada del Acto Legislativo 03/1910 por el cual se fundamentó la necesidad de garantizar la propiedad de bienes y rentas para los entes territoriales para su independencia administrativa en asuntos seccionales, prohibiendo la ocupación o expropiación de los bienes y rentas de los departamentos, municipios y de los particulares, en consecuencia toda ley que interfiera o contraríe lo dispuesto, está desconociendo un mandato constitucional, y así lo afirma el Magistrado ARAUJO, por lo cual se aparta de la decisión de la Sala.

b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad.

El caso se cuestiona la reducción del 20% de una deducción aplicable sobre los impuestos de industria y comercio y predial, condicionándolos al pago efectivo y la relación de causalidad con la generación de renta.

Se procede a evaluar los principio y derechos en colisión, el peso abstracto y concreto por satisfacción o afectación de los principios, para proceder a la carga argumentativa.

- **Determinación de los derechos en colisión.** En el caso son varias las acusaciones que se realizan, de una parte, los cargos recaen sobre principios formales como el de legalidad, certeza y seguridad jurídica; de otra parte, las imputaciones se hacen sobre un conjunto de principios materiales confiscatoriedad, eficiencia, progresividad, igualdad. Sin embargo, analizados los argumentos ofrecidos por el señor Salgar Vegalara, la acusación principal recae sobre el principio de equidad tributaria y de manera correlativa los principios de no confiscatoriedad y progresividad; por consiguiente, los principios en colisión son: de un lado, el derecho del Estado de imponer gravámenes diferenciados a personas naturales y a sociedades exigiendo la contribución solidaria para solventar sus gastos; de otro lado, el derecho a la equidad tributaria en juego con el principio de no confiscatoriedad y progresividad tributaria, dando lugar a:

a) ¿Debe prevalecer el principio de igualdad tributaria en sus dos manifestaciones: equidad horizontal y equidad vertical?, y, por lo tanto, mantener vigentes y aplicables las disposiciones del artículo 115 ET, sin las modificaciones realizadas por el artículo 61 de la Ley 863/2004.

o

b) ¿Debe prevalecer el derecho estatal de potestad impositiva, para configurar un régimen de deducciones diferencial para los contribuyentes del IRPN?, y, por lo tanto, mantener vigentes y aplicables las disposiciones del artículo 115 ET, con las modificaciones incorporadas por el artículo 61 de la Ley 863/2004.

Establecidos los principios colisionados, se pasa a medir el grado de afectación y su peso, con la correspondiente carga argumentativa.

- **La ley de la ponderación.** Se inicia con la contextualización del caso. El Señor Salgar Vegalara, considera vulnerado el principio de equidad tributaria, en conexión con los principios de confiscatoriedad y progresividad, por medio de la limitación de la deducción del impuesto de industria y comercio y predial, pasando de un 100% a un 80%, condicionándolo al pago efectivo en el período gravable y la relación de conexidad con la actividad productora de renta; señalamientos que sustenta en: *i)* Incrementa la base gravable y origina el pago de un impuesto sobre otro impuesto, *ii)* Distorsiona la estructura impositiva, porque la disposición varía la tarifa aplicable a cada contribuyente y ocasiona sobretasas ocultas, *iii)* Es regresivo al imponer una carga tributaria inversa al margen de ventas, reduciendo la utilidad, *iv)* Impone obligaciones excesivas que podrían desbordar la capacidad de renta, *v)* Se configura un tratamiento diferente a los contribuyentes de acuerdo al domicilio, vía clasificación de los impuestos territoriales en parcialmente deducibles y no deducibles.

Para precisar los elementos del caso, se debe considerar: *i)* Sobre la naturaleza de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, y predial. Ambas imposiciones son de carácter municipal, con origen en la Ley 14/1983; el impuesto de industria y comercio

es de carácter general, local, directo, real, plurifásico y de período⁵²⁷, el impuesto predial es de carácter general, local, directo, real y de período⁵²⁸; ambas imposiciones son la principal fuente de recaudo y financiación de los entes territoriales⁵²⁹. Los entes territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, artículo 287 de la CPN, en virtud de ello; de una parte, administran sus recursos y fijan los tributos necesarios para alcanzarlos; y, de otra parte, los tributos de propiedad de los entes territoriales, están fuera del alcance del legislador nacional en materia de exenciones o tratamientos preferenciales, artículo 294 de la CPN.

En cuanto a la deducciones tributarias en concreto: *i)* Fiscalmente el ET fija un marco general para la procedencia de las deducciones, ligándolas primariamente a la obligación de llevar o no contabilidad condicionándolas bajo ciertos criterios; genéricamente son gastos efectivamente pagados en dinero o en especie, o cuando ya no son exigibles, deben tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, ser necesarias y proporcionadas desde criterios comerciales, artículo 107 ET; *ii)* Como instrumento fiscal, las deducciones son una aminoración de la base gravable y generan un alivio en la carga impositiva, son taxativas, limitadas, personales e intransferibles, se justifican por razones de política económica o social, ambiental o fiscal que buscan desarrollar la igualdad real; por consiguiente, configuran un estímulo fiscal que en estricto sentido debe orientarse a fines legitimados en la CPN, enfocados a la distribución de la renta y riqueza entre ellos: promover el desarrollo o recuperar áreas geográficas deterioradas gravemente, fortalecimiento empresarial que oferten bienes o servicios socialmente prioritarios,

⁵²⁷ Este impuesto grava la riqueza proveniente de las actividades industriales, comerciales y la prestación de servicios tengan o no ánimo de lucro, sean habituales u ocasionales, y sea ejercida por personas naturales o jurídicas; el sujeto activo será la entidad territorial, ya Municipio o Distrito; no considerar las consideraciones subjetivas del sujeto pasivo, tiene efecto sobre todos agentes económicos del proceso de producción, distribución y producción del servicio. Véase: CRUZ DE QUIÑONEZ MONTEALEGRE, ANTONIO. *El impuesto de industria y comercio. Conflictos y propuesta*. Bogotá D.C: Editorial Universidad del Rosario. Bogotá D.C: Editorial Universidad del Rosario. 2009. págs.,82-148. ISBN: 9789587380156.

⁵²⁸ Este impuesto grava la propiedad y recae sobre bienes inmuebles poseídos al final de cada período, tanto por personas naturales como jurídicas.

⁵²⁹ En el período de 1990 a 2001 el recaudo por el impuesto de industria y comercio representaba el 43% de las rentas municipales y el impuesto predial el 32% de las rentas. Véase: IREGUI BOHÓRQUEZ, ANA MARÍA, MELO BECERRA, LIGIA, RAMOS FORERO, JORGE. El impuesto predial en Colombia: evolución reciente, comportamiento de las tarifas y potencial de recaudo. *Borradores de Economía*. núm. 274. Bogotá D.C: 2004. pág., 262.

generación de empleo, seguridad social⁵³⁰. *iii*) Son de carácter legal, por lo tanto, no son de obligatorio establecimiento y conservación, pues justamente en desarrollo de esos fines constitucionales, el legislador puede crearlas, modificarlas o derogarlas, de este modo⁵³¹, *iv*) El legislador puede morigerarlas por razones de conveniencia política e interés económico, social y general, siempre y cuando sus parámetros respeten los principios de *equidad, eficiencia, progresividad, justicia y derechos fundamentales como el mínimo vital*.

Expuestas ampliamente las variables jurídicas del caso, se pasa a medir la afectación del principio colisionado y el colisionador. De un lado, el principio de igualdad tributaria es afectado drásticamente y se calibra con la mayor asignación de la escala, es decir, *grave*; porque se limita una deducción razonable, proporcional y necesaria, que en efecto podría dar lugar al anatocismo impositivo, afectando negativamente la capacidad económica del

⁵³⁰ La legitimidad y relevancia de los fines constitucionales ha gozado de una amplia concreción en las sentencias de la CCCOL. Véase: *Sentencia C 1107/2001, Sentencia C 183/1998*.

⁵³¹ En este sentido la *Sentencia STC 6/1983* de España, caso Mesa Poves y Romero Jiménez contra el Estado representado en la Comunidad de Albacete, por la imposición de contribución urbana territorial por el ejercicio de 1980, practicada a dos comunidades de propietarios de Edificios, catalogados como viviendas de protección oficial. La acusación recaía sobre el literal (b), segunda disposición transitoria del Real Decreto-ley 11/1979, que ordenó la reducción del 90 por 100 de la base imponible, transformada según artículo 12.6 del texto refundido, en una bonificación del 50 por 100. Los cargos, presunta vulneración de los principios de legalidad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, aunado a la privación de los derechos sin causa de interés público, de conformidad con el artículo 33 y 86 de la CE. El TCE en su análisis colige que el derecho a una exención o bonificación tributaria, es tan sólo un elemento de la relación jurídica de la obligación, que vincula la Administración con el contribuyente; en virtud de ello, una bonificación o exención, no sería un elemento fundante del goce o disfrute del derecho mismo. Así, al modificarse una exención o una bonificación, si bien, se creaban situaciones jurídicas a cada contribuyente, representado en la satisfacción o no de un tributo determinado, para el caso de la contribución territorial, el Tribunal infirió razonablemente que no existió efecto retroactivo ni de grado máximo o medio, pues el efecto se presentaba a futuro. De otra parte, en lo referido a legalidad el TCE aclaró, que el mandato de establecer prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la Ley, no podía ser interpretado de manera rígida, sino, que debía concordarse con el artículo 133.1 que otorga de forma exclusiva esta potestad «originaria» al Estado, de este modo, señaló el Tribunal, la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de sus elementos esenciales, serían exclusivamente del resorte de una Ley. Desde esta perspectiva, el TCE encuentra cierta flexibilidad, matizada en el Decreto Ley, en tanto, instrumento normativo, del cual ha de hacerse uso de acuerdo a las condiciones cambiantes de la actualidad, sin que ello presuponga un riesgo para el sistema constitucional, el orden público, el ejercicio de los derechos fundamentales; en consecuencia, en sentido amplio el Decreto Ley, sería una respuesta a una necesidad relativa en situaciones concretas de objetivos gubernamentales y, en consecuencia, las exenciones o bonificaciones, no serían de carácter absoluto y no representarían un derecho adquirido, invariable. Véase: *Sentencia núm.6/1983* de 04 de febrero.

contribuyente, con ciertos atisbos de confiscatoriedad y regresividad. Si bien, el señor Salgar Vegalara dentro de las razones orientadas a demostrar la ruptura del principio, presenta varias imprecisiones, estas no se oponen a los argumentos fundamentales. Así, por ejemplo, el error de categoría al confundir la tasa nominal y la tasa efectiva, o el planteamiento de la interferencia de la autonomía local en materia impositiva, que no logra sostenerse, porque no se afecta ninguno de los elementos del tributo ni su gestión; cosa distinta, es que por efecto de la improcedencia de la deducción del 20% de impuestos de industria y comercio y predial efectivamente pagados, el contribuyente se sienta motivado a cambiar de domicilio vía menor carga impositiva por estas dos exacciones municipales, de uno a otro Municipio.

Por otro lado, se encuentra el derecho del Estado de ejercer su autonomía impositiva configurando un régimen de deducciones diferencial para los contribuyentes del IRPN, se afecta de manera *leve*, porque el cuestionamiento no recae sobre la facultad tributaria en sí misma, sino en los efectos que de su ejercicio se desprenden para el contribuyente, adicionalmente el reclamo versa sobre la limitación de una deducción que el legislador había mantenido en el tiempo y varía por necesidades presupuestarias.

Calibrada la afectación, se pasa a evaluar la importancia de la satisfacción o la no satisfacción del principio colisionador, y en favor de la autonomía impositiva del Estado se podría argumentar: *i)* Es un mandato constitucional amplio y su ejercicio incluye la creación, modificación o derogación de deducciones, *ii)* Las deducciones son de carácter legal, por lo tanto, no son péticas, contrario ello, se ajustan de acuerdo a las necesidades de política fiscal, económica o social, sustentando la distribución de una carga tributaria justa y equitativa; en beneficio del principio de igualdad en conexidad con el principio de no confiscatoriedad y progresividad tributaria, se sostiene: *i)* La procedencia de una deducción está definida en el artículo 107 del ET, como una *expensa que tenga relación de causalidad* con la actividad productora de renta, el pago del impuesto de industria y comercio y el impuesto predial, lo son; *que sea proporcional*, ambas impositivas por su naturaleza son proporcionadas; y *que sea necesaria*, condición que se cumple en ambos gastos impositivos; igualmente ordena la exclusión de las expensas para beneficio propio y regula la admisión de gastos considerados normales bajo la razonabilidad de las circunstancias, en el artículo 26 del ET; ambas consideraciones no son aplicables al pago

de los dos impuestos municipales objeto del rechazo parcial, *ii*) La restricción de la deducción del 20% recae sobre una expensa directamente necesaria para la actividad productora de renta, por ejemplo, el pago del impuesto predial del bien inmueble donde se encuentra la planta de producción, o más aún, en el caso del impuesto de industria y comercio que recae sobre los ingresos generados por las ventas; así, de no permitir su deducción de los ingresos brutos, lo que se está generando es un cambio en el objeto del IRPN, pues no recaería sobre la utilidad líquida sino sobre el ingreso, por consiguiente, el gravamen podría incluso recaer sobre la propiedad misma, situación claramente contraria al principio constitucional innominado (en Colombia) de no confiscatoriedad, y consecuentemente claramente regresivo.

Todo lo expuesto, permite concluir que para el caso el balance del grado de afectación, satisfacción y no satisfacción de los principios colisionados, en observación de las circunstancias jurídicas del caso, y la correspondiente carga argumentativa, el principio que debe prevalecer es el derecho a la igualdad en conexidad con el principio de no confiscatoriedad y progresividad tributaria; en consecuencia el artículo 115 del ET debe mantenerse vigente y aplicable sin las modificaciones incorporadas en el artículo 61 de la Ley 863/2003.

4.7.4. Sentencia C 1060A/2001

a) Síntesis del caso

- **La demanda:** María Lugari Castrillón interpone acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 206.7 del ET y el artículo 20 de la Ley 488/1998, sobre las rentas de trabajo.

La acusación del artículo 206.7 recayó sobre la excepción de gravar con IRPN los gastos de representación del Presidente de la República, altos funcionarios del gobierno y funcionarios públicos de órganos de representación popular; con alcance a los rectores y

profesores de universidades oficiales⁵³², por vulneración a los artículos 13, 95.9, 133, 154, 158, 182, 183 y 363 de la CPN, cargos que fundamento en:

De acuerdo con el artículo 13 superior, objetivamente se debe otorgar igual tratamiento a unos mismos hechos; por tanto, cargas y beneficios deben ser proporcionales y orientados a conseguir una igualdad real en el marco de un orden social justo. En consecuencia, los tratos desiguales son admisibles bajo fundamentos razonables en fines, principios y valores constitucionales; mandatos que desconoce la norma al otorgar trato preferencial a las rentas de funcionarios con el rango de salarios más altos. Ello, da lugar a un privilegio que vulnera el principio de equidad horizontal y vertical, pues la norma conlleva a que las rentas de trabajo más elevadas tributen menos que las rentas inferiores. La actora igualmente señala vulnerado el principio de iniciativa legislativa consagrado en el artículo 154 de la CPN, ya que por iniciativa del Congreso por medio de una ley se añade la expresión “en estos casos se consideran gastos de representación el 50% de su salario” y adicionalmente se extiende el beneficio a otros sujetos, añade que según la exposición de motivos la norma buscaba reducir el déficit fiscal, eliminando exenciones y discriminaciones tributarias que permitieran mejorar el recaudo.

Por otra parte, afirma que la ley tributaria invade el ámbito laboral violando el principio de unidad de materia ordenado en el artículo 158 de la CPN, ello en virtud que la norma considera el 50% de los gastos de representación como salarios para los funcionarios beneficiados, esto de conformidad con el artículo 127 y 128 del Código Laboral, siendo ello de pleno alcance laboral.

Expone una tacha sustancial en el procedimiento, en la medida que la norma al establecer una exención del 50% sobre un rango de ingresos laborales más altos, impacta negativamente el presupuesto; por lo tanto, en cumplimiento del artículo 63 de la Ley 5/1992 se debió remitir al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que se

⁵³² El artículo 206 ordena el régimen de rentas de trabajo exentas aplicables al IRPN. El precepto fue modificado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998. En consecuencia, los gastos de representación de los congresistas, diputados, magistrados, fiscales, el Contralor General de la República, Procurador General de la Nación, Registrador Nacional del Estado Civil, jefes de departamentos administrativos, superintendentes, gobernadores, secretarios departamentales de gobernaciones, contralores departamentales, alcaldes y secretarios de alcaldía, quedaron al margen de la imposición. La modificación de 1998, extendió la exención fijándola en un 50% para los secretarios y subsecretarios generales de comisiones constitucionales y legales del Congreso.

devolviera en cinco días con una justificación razonada. Se resalta, que aunque ha transcurrido el plazo de un año para la acusación por tal vicio de forma, la acción de inconstitucionalidad interpuesta genera un conflicto de intereses por ser una prerrogativa que crea beneficios económicos para el legislador, por tanto, es un vicio sustancial por no haber sido declarado el impedimento por parte de los Congresistas, si tal tacha no se aceptara sería inútil el artículo 182 de la CPN y los artículos 286 y 291 de la Ley 5/1992⁵³³.

- **Intervinientes:** Dentro de los intervinientes la UAE DIAN para solicitar la exequibilidad del artículo 206.7 incluida la modificación del artículo 20 de la Ley 488/1998, bajo los siguientes argumentos: *i)* La autoridad legislativa tributaria que reviste al Congreso, *ii)* Los gastos de representación exentos están orientados a funcionarios públicos y directores de entidades donde la Nación tiene participación, por lo cual se encuentran en circunstancias especiales y funciones no comparables con los demás trabajadores tanto del sector público o privado, puesto que tienen que asumir gastos propios del cargo por lo cual se establece la exoneración de la imposición, *ii)* No genera controversia en materia laboral, porque sólo se fija un máximo de rentas exento que se pueden usar a efectos del IRPN.

El ICDT pide declarar la inconstitucionalidad de la disposición acusada, por violación al principio de igualdad, equidad y progresividad. Solicitud que fundamenta en: *i)* La exención no está limitada a aquella parte que realmente se gaste para cumplir la función, sino que se incluyen los pagos con carácter retributivo del servicio, susceptibles de incrementar el patrimonio del funcionario, dando lugar a un privilegio sin justificación que alienta a otros contribuyentes a comportamientos elusivos y de evasión, *ii)* Coadyuva el cargo en contra del artículo 20 que hace extensiva la lista sin ninguna justificación.

⁵³³ El artículo 182 de la CPN ordena poner en conocimiento de la Cámara respectiva los asuntos de carácter moral o económico que inhiban la participación en el trámite de algunos asuntos por parte de los Congresistas. La Ley 5/1992 expidió el reglamento del Congreso, el artículo 286 conmina que todo congresista ante un interés directo de una decisión con efecto en su cónyuge, compañero permanente, parientes en cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad civil, o socios de hecho o de derecho, deberá declararse impedido para participar en los debates y la votación de la decisión. El artículo 291 de la misma Ley, establece la obligación de cualquier congresista de solicitar la declaratoria de impedimento ante cualquier conflicto de interés.

Finalmente, no coincide con el cargo por violación al principio de unidad de materia, porque los alcances de la disposición son exclusivamente laborales.

El Procurador General de la Nación se declaran impedidos para intervenir, por estar contemplados dentro de las exenciones discutidas. Sin embargo, la Sala rechaza el impedimento porque no encuentra un vínculo de interés personal en el hecho de recibir gastos de representación.

En su intervención el Procurador, solicita la constitucionalidad del precepto acusado, por las siguientes razones: *i)* Caducidad de la acción por vicios de forma, por vencimiento del plazo de un año para la interposición de la acción por razones de iniciativa y aprobación, aunque si pueda ser examinado por contenido; *ii)* La carencia de carácter retributivo de los gastos de representación de acuerdo con el artículo 128 del CST. Así, no todos los trabajadores están llamados a percibirlos, sino sólo aquellos que en razón de su responsabilidad se ven obligados a realizar gastos para dar cabal y decoroso cumplimiento al desempeño de sus funciones, *iii)* Los beneficiarios de la exención, son servidores públicos con altas responsabilidades públicas, por lo cual se encuentran en una situación de merecimiento especial dentro de la sociedad, en tanto portan una investidura superior al resto de funcionarios del ámbito público y privado. En consecuencia, los gastos de representación no deberían tener carácter retributivo porque no son susceptibles de incrementar el patrimonio o pueden destinarse a la satisfacción de necesidades personales, *iv)* No se produce violación al principio de unidad de materia, en tanto la norma cuestionada es eminentemente fiscal, guardando conexidad lógica, temática y teleológica⁵³⁴.

- **Consideraciones y fundamentos de la CCCOL:** El análisis de la Corte inicia con la consideración de la materia objeto del examen, para centrarlo en el estudio de los vicios materiales así:

⁵³⁴ El Procurador, al comparar los argumentos de la norma acusada evidencia la incoherencia normativa del legislador al exonerar un 50% de los salarios bajo la denominación de gastos de representación; pero trata de corregir la interpretación planteando que se trata de salarios que materialmente son gastos de representación al orientarse al desempeño de las funciones. Véase: *Sentencia C 1060A/2001*.

- **El poder de eximir como poder jurídico.** Ratifica la competencia del legislador para la expedición de la norma tributaria, dentro de unos límites: *i)* Los criterios de justicia y equidad que condicionan el deber solidario como deber jurídico de contribución, *ii)* Los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad que limitan al legislador exigiendo la configuración de un ST bajo estos presupuestos. Así, el poder impositivo incluye el establecimiento de los beneficios fiscales, siempre y cuando no rebasen los principios inspiradores del ST o el deber solidario de contribuir dentro del marco de justicia y equidad, logrando un sistema solidario y progresivo⁵³⁵. Advierte, dos dimensiones, una relativa a la producción normativa y otra en relación al contenido o materia de las normas.
- **Las exenciones frente al principio de generalidad y equidad:** Resalta la generalidad y homogeneidad que deben revestir las exenciones y beneficios fiscales para garantizar un ST justo, despojado de fueros y privilegios, que se instituye como un imperativo de justicia tributaria, diezmando o imposibilitando el nacimiento de la obligación tributaria. Por consiguiente, son admisibles las exenciones que encuentran correspondencia con determinados hechos que no hacen exigible el gravamen, o en razón de una protección especial de la capacidad contributiva en conexidad con el hecho generador, liberándola parcial o totalmente de la obligación de contribuir⁵³⁶. En virtud de ello, el análisis de constitucionalidad se soporta en el respeto de los valores y principios constitucionales, evaluando la contrariedad que pueda derivarse entre los beneficios establecidos y el sistema jurídico tributario, la delimitación legítima del deber de contribuir coincidente con el interés general y los fines del Estado, o en la derogación del deber general de contribución de conformidad con la capacidad de pago.

⁵³⁵ La Corporación interpreta el objeto derivado del establecimiento de beneficios fiscales, por una parte, restringiendo el hecho gravado seleccionando unas hipótesis determinadas de sujeción incluidas en la definición de hecho generador, y por otra incidiendo en los elementos cuantitativos del tributo disminuyendo rubros integrantes de la base o la tarifa.

⁵³⁶ La Corte señala cómo las exenciones pueden dirigirse en consideración de la calidad del sujeto, o sobre la totalidad de la base, evitando el nacimiento de la obligación fiscal. Igualmente, reconoce que existen ciertos hechos legitimadores de los beneficios bajo específicas circunstancias que transforman la cuantía o el nacimiento de la obligación.

Los criterios de justicia y equidad no se satisfacen en el principio de capacidad contributiva, sino en la protección conjunta de valores y principios constitucionalmente protegidos como: el trabajo, la familia, la libertad personal, el mínimo de existencia personal y familiar en complemento con los principios del EsDD, moderando las libertades personales y patrimoniales. Por tales motivos, la exención está llamada al desarrollo de cometidos altruistas de interés general en el ámbito social y económico nacional comportándose como un imperativo de justicia.

Así, la potestad impositiva del Estado es conexas a la pertenencia del obligado tributario a una comunidad política jurídicamente estructurada, participante del éxito privado, con un ST orientado a la distribución de la carga tributaria dentro del criterio de justicia distributiva, concretado en la justicia del impuesto y de los beneficios. Por lo tanto, las exenciones son antecedentes fácticos de la regla jurídica, que incentivan la intervención de la norma, adoptada desde una específica solución legal que debe ser objeto de un examen que trascienda el ámbito económico y encuentre el valor en la justicia para legitimarlo.

- **El IRPN de los asalariados:** Al respecto afirma la Corte que el IRPN se estructura como una imposición personal y sintética, al medirse en función de la renta ganada o el potencial incremento patrimonial de la persona, bajo una consideración integral de las manifestaciones de la capacidad económica reparando en todas las rentas independientemente de su origen, para lograr determinar una cuota progresiva a aplicar. En este entorno, el legislador está llamado a librar el sistema de la excesiva uniformidad en un mundo desigual; desde allí, y reconociendo que el IRPN es un arquetipo del impuesto justo, reclama la configuración de exclusiones, desgravaciones, deducciones y tarifas progresivas, medidas que conjuntamente en algunos casos eliminan la carga impositiva para ingresos personales dentro de un margen considerado indispensable para la subsistencia: «*el mínimo vital*».

Las rentas derivadas del trabajo personal, gozan de tratamiento diferencial que se concreta en el desgravamen de una parte de esas rentas, a través de normas moderatorias que revisten la imposición de una racionalidad aceptable de manera general, porque no erigen privilegios o inmunidades para un sujeto o grupo de ellos. En atención a ello, no

es admisible por inequidad y regresividad un sistema de IRPN que fije excepciones o privilegios, discriminando la gente del común porque no exhiben un título de autoridad, pese a encontrarse bajo similares supuestos de capacidad contributiva.

Así, por regla general los ingresos derivados de una relación laboral legal o reglamentaria concurren ante el impuesto en la categoría de renta gravable de acuerdo al primer inciso del artículo 206 ET, disposición concordante con el artículo 103 ET que define las rentas exclusivas de trabajo para las personas naturales, como las obtenidas por: salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, entre otros. Por consiguiente, el test de igualdad constitucional parte de la consideración de que todos los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, tanto para funcionarios y empleados públicos o privados derivados del trabajo personal, están sometidos al gravamen. Se entenderán dentro de estos ingresos, la contraprestación en dinero o en especie que genere el trabajo personal de forma directa o indirecta, por medio de una relación laboral o legal y reglamentaria. No se incluyen los ingresos recibidos para reembolsar o restituir un gasto efectivo en el que debió incurrir el trabajador para cumplir su trabajo, *vr.gr.* alojamiento, transporte, tiquetes y gastos de viaje; pero si se incluyen las retribuciones en especie que conforman el sistema salarial o de remuneración en razón del cargo desempeñado, por ejemplo, la vivienda, gastos por cuenta y nombre del empleado, la utilización de vehículos entre otros.

El artículo 206, en sus diversos numerales establece una lista taxativa de ingresos o prestaciones sociales con correspondencia al mínimo legal del ámbito laboral, exonerándolas del gravamen, entre ellas algunas indemnizaciones, los gastos de entierro, cesantías, pensiones⁵³⁷, entre otras. Igualmente se reconoce un beneficio del 30%⁵³⁸ para todas las rentas que no son objeto de exoneración alguna, que opera de manera general para todos los ingresos laborales percibidos por el trabajador. Todas estas disposiciones son aplicables a trabajadores públicos y privados, limitadas para los ingresos superiores que no dan lugar a algunas exoneraciones, esta restricción equilibra los objetivos del

⁵³⁷ Estos conceptos se encuentran detallados en el Capítulo III, por lo cual se mencionan sólo algunos de ellos.

⁵³⁸ El porcentaje de renta exenta vigente y aplicable hoy es del 25%.

Estado de proteger el trabajo y el factor prestacional, de una parte, y por otra el interés del recaudo.

- **Los gastos de representación de altos funcionarios y su régimen tributario:** En este punto la CCCOL busca determinar si se quebranta el principio de igualdad y, si dicha inferencia es constitucionalmente admisible con fundamento en justificación objetiva y razonable vinculada con el universo de rentas de trabajo, con los funcionarios públicos que reciben gastos de representación, pero no se incluyen en la lista de beneficiados del artículo 206.7 incluida su modificación, pero que hacen parte de los poderes públicos. Seguidamente, examina el porcentaje de asignación mensual de los altos funcionarios, catalogados como gastos de representación exentos de renta laboral, sin perder de vista los regímenes especiales para prestaciones sociales y salarios originada en la representación política, civil, judicial, congresistas, magistrados.

Inicia precisando, los gastos de representación como un subsidio pecuniario, un tipo de compensación pagado a trabajadores de mayor nivel en las empresas privadas y públicas, por los gastos derivados de su posición y son adicionales a los gastos de relaciones públicas. Si bien, el beneficio económico no se genera directamente por el trabajo, si representa una utilidad dimanada de la relación laboral, que debe ser objeto del gravamen⁵³⁹, al generar una remuneración disponible para el funcionario que puede solventar sus propias necesidades y no las del servicio, por lo tanto forman parte de los emolumentos mensuales y de los ingresos laborales retributivos en razón de la función, que son de libre destinación por parte del servidor público. En este sentido, al constituir parte del ingreso propio de cada funcionario y admitirse como remuneración base de pensiones, debe estimarse revelador de capacidad contributiva y por tanto gravable⁵⁴⁰.

Así, permitir esta exención es absolver a los altos funcionarios de mayores ingresos del deber solidario de contribuir al financiamiento de las expensas estatales, en una

⁵³⁹ La Corte reitera la línea jurisprudencial sobre el carácter retributivo de los gastos de representación, en razón de las funciones o dignidad específica del trabajador y forman parte de la base pensional. Señala que los gastos y pagos no remuneratorios del trabajo no se consideran rentas gravables, porque no tienen la potencialidad de incrementar el patrimonio.

⁵⁴⁰ La Corte subraya que el objeto de control no abarca la justicia del régimen salarial de servidores públicos, ni la exequibilidad de los gastos de representación, sino su exoneración específica del impuesto sobre la renta.

proporción mayor fijada en el 50% de la totalidad de salarios, entretanto para el resto de ciudadanos tienen una exoneración específica sobre las prestaciones social general del 30%, que es igualmente aplicable para los altos funcionarios, en consideración del amparo legítimo del mínimo vital vinculado al monto del salario⁵⁴¹.

- **Los gastos de representación de altos funcionarios y su régimen tributario:** Al respecto la Corporación advierte total ausencia de razonabilidad y proporcionalidad, al incorporar una ficción jurídica de gastos de representación en un 50% de los salarios exentos de renta, juzgándole de inadmisibles; al soportar la distinción a un alto porcentaje de salarios que no se vincula con la representación de la rama judicial o política, tampoco exige su justificación o se relaciona con el valor pagado por este concepto corresponda exactamente con el objeto de la exención.

En este sentido, constatada la capacidad contributiva en lo que el legislador ha denominado gastos de representación, pero que incrementan el patrimonio de quien los recibe; no hay lugar a una razón para exonerar esa porción de ingresos; más aún, cuando para efectos tributarios no resulta importante la denominación de la renta sino el carácter demostrativo de capacidad contributiva.

La exención quebranta el principio de progresividad tributaria por dos motivos: *i*) Establecer una base gravable más amplia para rentas de trabajo menores, y *ii*) Romper la escala de ingresos para fijar una tarifa progresiva de altos funcionarios. Igualmente, afecta el principio de eficiencia al propiciar la percepción de la tributación estructurada sobre privilegios y beneficios, obstaculizando el financiamiento de las expensas estatales y aumentando el déficit fiscal.

- **Validez del gasto público remuneratorio:** Finalmente la Corte señala que el orden jurídico constitucional no objeta un sistema de remuneración especial y diferenciado para promover el talento y rendimiento a determinados cargos públicos, necesarios e indispensables para la democracia; pero, rechaza el instituto subrogatorio del gasto público al que da lugar la norma tributaria enjuiciada, en la medida que se pretende una

⁵⁴¹ El Tribunal resalta el efecto de la exoneración general vinculado al rango del salario, puesto que la proporción exenta crece proporcionalmente al monto de los ingresos salariales.

especie de bonificación para los altos funcionarios a través de una tarifa impositiva del 50% sobre la base salarial, erosionando la base tributaria y, no directamente por medio de una mayor retribución o asignación salarial. Por ende, resultaría equitativo la regulación de regímenes salariales diferenciados unido a un beneficio de exoneración del deber solidario de contribuir con las expensas del Estado.

- **Conclusiones y decisión:** Culminado el examen, la Corte concluye que la exención de los gastos de representación del IRPN hasta en un 50% del total de salarios establecida en la norma evaluada, no tiene fundamentación suficiente, objetiva y razonable; es inconstitucional por vulnerar los principios de igualdad, equidad, progresividad, para trabajadores de empresas públicas y privadas. En consecuencia, declara inexecutable el artículo 206.7 y la modificación del artículo 20 de la Ley 488/1998, con efecto a partir de la notificación.

El fallo no fue uniforme y salvaron voto dos Conjueces⁵⁴², por dos razones: *i)* La facultad conferida en el artículo 154 de la CPN, permite que por iniciativa gubernamental se establezcan exenciones orientadas por los principios de equidad, eficiencia y progresividad; correspondientes con la política determinada por el Congreso y el Gobierno acorde con las circunstancias de desarrollo, potestad que materializa la norma en examen; porque así como se considera justo que quien gane más contribuya con más impuestos, es igualmente justo conceder exenciones y estímulos; *ii)* El tratamiento diferenciado por la norma, no es una exención parcial de impuestos, bonificación o privilegio sin motivación justificada, es una compensación de los costos y cargas adicionales implícitos derivados de la dignidad que ostenta el funcionario con la única finalidad de defenderla, no por medio de un gasto estatal sino a través de una exención parcial del impuesto. Por lo tanto, resulta justa y equitativa la exoneración de este tipo de ingresos porque se orientan a la protección de la dignidad personal, institucional y social.

⁵⁴² En el ejercicio del control abstracto no participaron algunos magistrados por manifestar impedimentos, que fueron aceptados por la Sala plena, en su lugar se seleccionaron algunos Conjueces entre los cuales se encontraban PEDRO LAFONT PLANETA y JAIRO PARRA QUIJANO, quienes se alejaron de la decisión mayoritaria de la sala.

b) Resolución y análisis desde el principio de proporcionalidad

En el caso la acusación por posible vulneración al derecho a la igualdad y la equidad tributaria en sus dos dimensiones *vertical* y *horizontal*, versa sobre artículo 206.7 del ET. por establecer un mayor porcentaje de renta no sujeta al IRPN sobre los ingresos percibidos como gastos de representación por el Presidente de la República y otros altos funcionarios del Gobierno, extensible a rectores y profesores de universidades oficiales.

- **Determinación de los derechos en colisión.** De la síntesis del caso se advierte que los principios y derechos en colisión son la igualdad tributaria en sus dos dimensiones, *vertical* y *horizontal* y el principio del deber de contribuir, exteriorizado en la facultad de establecer tratos diferenciados por medio de exenciones aplicables al IRPN, imponiendo un gravamen diferenciado y obteniendo los tributos respectivos, así se debe establecer:

a) ¿Deberá prevalecer el derecho a la igualdad, y la equidad tributaria en sus dos dimensiones, *vertical* y *horizontal*? y, por ende, morigerar el artículo 206.7 ET en lo atinente al porcentaje de rentas exentas y los destinatarios establecidos.

b) ¿Deberá prevalecer el derecho del Estado a exigir el cumplimiento del deber solidario de contribuir de las personas naturales gravadas con el IRPN, por medio de un tratamiento diferencial a aquellos perciban rentas por concepto de gastos de representación? y, por ende, mantener el régimen tributario establecido en el artículo 206.7 ET.

Se procede a continuación a determinar la afectación del principio en colisión y el principio puesto, peso abstracto y concreto, la relación de precedencia condicional para determinar el principio prevalente y la correspondiente carga argumentativa.

- **La ley de la ponderación.** La ruptura del principio de igualdad y el principio de equidad tributaria en sus dos dimensiones: *equidad vertical* y *equidad horizontal*. Se plantean desde: i) Se configura un privilegio, por medio de un tratamiento preferencial a las rentas de funcionarios con rangos más altos, originando cargas más onerosas para rentas

inferiores y cargas más bajas para rentas más altas. El argumento central se refuerza, con tachas procesales, la primera referida a la modificación de una ley tributaria mediante adición del 50% y la extensión del beneficio a otros destinatarios, quebrando el principio de iniciativa legislativa del artículo 154 superior; la segunda, la violación del principio de unidad de materia, pues al admitir el 50% de renta exenta ello se hace bajo la consideración de salario, materia propia del campo laboral, y finalmente la existencia de una tacha sustancial, en razón del conflicto de intereses, porque la exoneración fijada constituía una prerrogativa para el legislador, quien debió declararse impedido.

Se procede a precisar la problemática, así: *i)* El artículo 206 del ET, parte de la regla general, el sometimiento al IRPN de todos los ingresos laborales derivados de una relación laboral legal o reglamentaria, para luego establecer los tratamientos diferenciados a través de exenciones de conceptos de renta, aplicando límites relativos en porcentajes y límites absolutos en UVT, como techo del monto de las exenciones. El alcance de las rentas de trabajo con la categoría de salario se desarrolla en el artículo 103 ET, genéricamente son: salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones percibidas del trabajo asociado cooperativo y en general las retribuciones por servicios personales. Aunado a lo anterior, el ET establece dentro de las rentas de fuente nacional la prestación de servicios personales, artículo 24; considera como base de la renta líquida todos los ingresos ordinarios o extraordinarios susceptibles de aumentar el patrimonio a su percepción, artículo 26 ET, y da alcance a los pagos en bonos o especie valorables a valor comercial, artículo 29 ET. Por su parte, en el materia laboral el CST en el artículo 127 especifica los elementos integrantes del salario, entre ellos: remuneración ordinaria variable o fija, toda contraprestación directa del servicio recibida en dinero o en especie, como sobresueldos, primas, bonificaciones habituales, remuneración de trabajo suplementario, porcentual de ventas o comisiones, y el artículo 128 precisa que no constituirá salario los montos recibidos por el trabajador en dinero o en especie de forma ocasional y por mera liberalidad del empleador, entre estos, los que se reciben no para beneficio propio o incrementar el patrimonio, sino para desempeñar cabalmente sus funciones, tales como: gastos de representación, medios de transporte y otros elementos semejantes.

En cuanto a la facultad impositiva referida a las exenciones: *i)* El poder impositivo del Estado para exigir la contribución es constitucional y su ejercicio encuentra límite en el principio de justicia tributaria, entendida como la síntesis de todas las exigencias constitucionales (principios y derechos), por tanto, no es incondicionado; *ii)* El legislador en ejercicio de la facultad impositiva está facultado para diseñar la estructura del ST, por medio de normas orientadas a cumplir los fines y objetivos del Estado en que se fundamenta; por consiguiente, *iii)* Las exenciones son uno de los instrumentos tributarios que puede estructurar para: equiparar las diferencias de renta y riqueza real entre los llamados a contribuir, amparar los derechos y garantías constitucionales de grupos en condiciones de vulnerabilidad, equilibrando la balanza de oportunidades reales, o propiciar el desarrollo de objetivos o fines sociales y económicos de significancia constitucional⁵⁴³; así, *iv)* Las exenciones son objetivamente una aminoración real, o un alivio a la carga impositivo, por la tanto son, *v)* Taxativas, inequívocas, limitadas, personales e intransferibles⁵⁴⁴, y en razón de todos estos fundamentos debe ser un instrumento necesario, proporcional y razonable, en consecuencia, si bien interfieren el principio de igualdad, no pueden ni deben desconocerle, justamente porque el objetivo que la legitima es la determinación técnica de una carga tributaria justa, en observancia de los condicionantes detallados. En este sentido, se deberá rechazar una exención cuando: *i)* Limita su aplicación a ciertos sujetos y excluye otros, en razón de un concepto que es predicable a ambos, siendo manifiestamente inequitativa.

Sobre el IRPN, se resalta lo siguiente: *i)* Es de carácter nacional, personal, global y recae sobre la renta generada o el incremento patrimonial real o potencial, que por sus características representa el modelo de impuesto justo, por lo tanto, *ii)* Requiere reconocer las diferencias objetivas y subjetivas, imponiendo el gravamen sólo sobre aquellos sujetos con capacidad económica, exteriorizada en la capacidad de contribuir una vez solventadas sus propias necesidades de subsistencia materializadas en *el mínimo vital*. *ii)* Así, todos están convocados al deber de contribuir, pero estarán al margen aquellos cuyas rentas sólo solventen las necesidades básicas de una vida digna, libre y

⁵⁴³ Estos fines han sido definidos por la CCCOL en su jurisprudencia. Véase: *Sentencia C 1107/2001*.

⁵⁴⁴ Así lo ha fijado la CCCOL y ampliamente se ha expuesto en los apartes precedentes. Véase: *Sentencia C 551/2015*

autónoma, *iii*) De la concordancia de los artículos 24, 26 y 29, 103 y primer inciso del 206 del ET se concluye todas la rentas laborales están sujetas al gravamen, excepto: las que *no* son susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto o representan renta en beneficio propio del trabajador, presupuesto en cual se enmarcan los ingresos recibidos para restituir o reembolsar, sea cual fuera su denominación; pero, de manera distinta al Derecho Laboral, en el Derecho Tributario fiscalmente se considera salario las retribuciones en especie que el trabajador recibe en razón de la función desempeñada, sin importar su designación.

Finalmente en cuanto la renta laboral exenta en Colombia, *i*) La renta exenta para todos los trabajadores con independencia de su función hasta el 2012 fue del 30%⁵⁴⁵, artículo 206.1, *ii*) Tienen una exención del 100% la prima especial y la prima de costo de vida para los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, y los siguientes funcionarios: Presidente de la República, ministros de despacho, magistrados, Contralor General de la Nación, Registrador Nacional del Estado Civil, jefes de departamento administrativo, superintendentes, Senadores, secretarios y subsecretarios generales de las constituciones constitucionales y legales del Congreso⁵⁴⁶, gobernadores, y secretarios departamentales de gobernaciones, y los rectores y profesores de universidades oficiales, para los cuales la exención está fijada en el 50% para las rentas percibidas por concepto de gastos de representación, aparte sobre el cual recae la acusación.

Contextualizado el caso, se pasa a medir el grado de afectación del principio en colisión el derecho a la igualdad en sus dos específicas manifestaciones, *equidad horizontal* y *equidad vertical*, que cómo se ha sostenido, este el principio de mayor peso como exigencia de la justicia, y dadas las circunstancias del caso se concluye que es afectado de manera *grave*; porque se establece un alivio impositivo sobre las rentas de funcionarios de más altos ingresos y consecuentemente un mayor gravamen para asalariados de ingresos más bajo, imponiendo un sacrificio fiscal desigual con efecto directo en la capacidad económica y la renta disponible de los sujetos, por otra parte, el derecho del

⁵⁴⁵ Este porcentaje fue ajustado por medio del artículo 6 de la Ley 1607/2012, fijándolo en un 25% del valor total de los ingresos con un límite mensual de 240 UVT, como se expuso en el Capítulo III.

⁵⁴⁶ Texto adicionado y objeto de acusación

Estado manifestado en la autonomía impositiva por medio del establecimiento de una renta exenta diferencial para altos funcionarios públicos, convocando a la contribución solidaria diferencial de los asalariados, se ve afectado de una manera *leve*, porque el margen de renta exenta más alta para ciertos destinatarios, afecta el recaudo pero de morigerarse como lo está solicitando el accionante lejos de deteriorarlo lo mejoraría.

Se pasa a la aplicación de la fórmula del peso para calibrar si la satisfacción del Derecho de la autonomía impositiva y el correspondiente recaudo de rentas provenientes de la distribución de las cargas tributarias de forma distinta en el IRPN, justifica la no satisfacción del derecho de los asalariados de menores ingresos de ser tratados de manera equitativa con los asalariados del alto Gobierno y otros funcionarios, y, por tanto, continuar con la vigencia y la aplicación normativa acusada. La valuación se hace desde las condiciones casuísticas, en consecuencia, la afectación del derecho a la autonomía Estatal y su facultad de imponer, exigir y recaudar impuestos consignado en el deber de contribuir, se afecta de manera *leve*, y la afectación del principio a la igualdad tributaria en sus dos caras, es *grave*.

Finalmente, se ofrece la carga argumentativa suficiente, razonable y objetiva en favor del derecho colisionador, de manera que se demuestre que no se incide o afecta arbitrariamente el derecho a la igualdad tributaria, *equidad horizontal y vertical*. Así, en beneficio del derecho del Estado que en ejercicio de su autonomía impositiva detraiga de las rentas de los asalariados una menor porción del IRPN, vía renta exenta, se podría sostener: *i)* La amplia facultad legislativa que le reviste para exigir recursos para solventar sus gastos, *ii)* Que esta amplia facultad le permite hacer uso de instrumentos tributarios para estructurar técnicamente la carga tributaria de manera justa y equitativa, *iii)* Que el mayor porcentaje de rentas exentas aplicable sobre los gastos de representación de altos funcionarios del Gobierno, rectores y profesores de universidades oficiales, se otorga en razón de la dignidad del cargo, la responsabilidad y las funciones propias, del mismo; es decir, una dignidad que lo amerita y no hace igual a estos funcionarios a los demás contribuyentes asalariados. Sin embargo, estos argumentos no son suficientes para la restricción del derecho a la igualdad tributaria.

En este ámbito, el artículo 25 de la CPN ordena el derecho al trabajo en condiciones dignas y justas, disposición que ha sido interpretada por la misma Corte como una

remuneración adecuada a las condiciones específicas del trabajo, función y responsabilidad, y a las condiciones cualitativas del trabajador, capacidad, nivel de fonación entre otros; contexto en el cual, los gastos de representación se interpretan como parte de esa retribución justa en razón de función y responsabilidad⁵⁴⁷. Sin embargo, esta compensación debe ser analizada en dos focos: *i)* Como retribución directa, pero sin renta de libre disposición, evento en el cual, el ingreso percibido por el trabajador deberá ser justificado o de lo contrario reembolsado, por consiguiente, no existe ingreso a beneficio propio susceptible de generar un incremento real o potencial del patrimonio, por tanto, no habrá lugar a la imposición; *ii)* Cómo retribución directa y con renta de libre disposición, evento en el cual, el trabajador recibe un ingreso del que puede disponer libremente, para cubrir tanto las necesidades propias que la función impone, como las personales, así, son recursos propios susceptibles de incrementar el patrimonio real potencial, consecuentemente deberían estar sujetos al gravamen. Adicionalmente, debe considerarse que los gastos de representación han sido incluidos como un componente de la base salarial, sobre la cual empleador debe calcular y pagar las prestaciones sociales, tratamiento que las refuerza aún más como rentas gravadas para el IRPN.

Por otra parte, el 30% de renta exenta aplicable a todos los contribuyentes, el legislador lo ha dispuesto como la porción de esas recursos materiales necesarios amparados en el derecho fundamental al mínimo vital, por ende, ello incluye a los destinatarios beneficiados con la renta exenta del 50%, lo cual constituye un verdadero privilegio, no se soporta en justificación jurídica de ningún tipo, transgrede directamente el principio de equidad en desarrollo con el principio de progresividad, afectando directamente de manera desproporcionada la capacidad económica de los funcionarios públicos y privados, que perciben rentas por concepto de gastos de representación y no hacen parte de los sujetos beneficiarios contemplados en la lista.

Cómo se puede evidenciar de la relación de precedencia condicionada y la afectación de los principios en colisión para el caso en concreto, la balanza indica que debe prevalecer el principio a la igualdad tributaria y en consecuencia el legislador está llamado a morigerar la disposición del artículo 206.7.

⁵⁴⁷ En este sentido Véase: *Sentencia* T 161/1998, de 29 de abril.

Dentro de las posibles alternativas: *i*) Derogar completamente el artículo 206.7 y en consecuencia establecer el mismo tratamiento para todos los asalariados que perciban ingresos por gastos de representación, *ii*) Mantener parcialmente las disposiciones del artículo 206.7, conservando el 50% de renta exenta, pero exclusivamente para el Presidente de la República, Ministros, Congresistas, Diputados, Alcaldes, y demás funcionarios públicos sobre los que estrictamente recaiga obligaciones y responsabilidades en razón de la función que impongan costos y gastos no equiparables con los demás empleados públicos y privados, en este sentido los rectores y profesores de universidades públicas en razón de la especial actividad que desempeñan deberían ser considerarse como destinatarios de la exención, *iii*) Disminuir el porcentaje de renta exenta igualándolo a la renta aplicable a todos los demás trabajadores, pero aplicando los mismos criterios de selección de (*ii*) para los destinatarios. No es considerable la opción de establecer el porcentaje de renta exenta en un 50% aplicable a todas las rentas percibidas por gastos de representación, por trabajadores públicos y privados con independencia del cargo y función desempeñado, entre otras razones: inequidad con el universo de asalariados que no perciben gastos de representación, regresividad al imponer menos carga impositiva a mayor capacidad económica y contributiva, ineficiencia del sistema en la medida que se afectarían ampliamente los recaudos derivados del IRPN.

4.8. Reglas y subreglas de los principios materiales tributarios

Finalizado el análisis de teoría, doctrina y jurisprudencia sobre los principios materiales tributarios y surtido el proceso de resolución de los casos, se procede a extraer las reglas y subreglas de operación que de ellos se desprenden:

a) El principio de equidad tributaria

Caracterización: de jerarquía constitucional, es explícito, se manifiesta en dos dimensiones: *horizontal* y *vertical*; opera como criterio determinante en la distribución proporcionada de la carga tributaria. Es un principio independiente, pero su dimensión horizontal se conecta directamente con el principio de igualdad convocando a todos a concurrir con las expensas estatales en la misma forma y medida; y su dimensión vertical

en conexidad con el principio de progresividad pondera el sacrificio de manera directamente proporcional a la renta y riqueza, proscribiendo cargas confiscatorias.

De este principio se identificaron las siguientes reglas y subreglas:

Regla (1): Ante la identidad de circunstancias subjetivas y materiales, la equidad otorgará los mismos beneficios tributarios en sentido extenso e impondrá las mismas obligaciones tributarias en sentido estricto.

Regla (2): Frente a la diferencia de circunstancias subjetivas y materiales, la equidad reconocerá beneficios tributarios e impondrá obligaciones impositivas claramente distintas.

Subregla (2a): Los beneficios tributarios que legitima el principio de equidad serán necesarios y proporcionados a las diferencias reales, por lo tanto, no podrán concederse bajo presunciones jurídicas que desconozcan las circunstancias fácticas.

Subregla (2b): Ante objetivos y fines constitucionalmente legítimos que buscan reparar, compensar o promover una comunidad, una región, o un sector económico para equiparar sus condiciones económicas y sociales, el principio de equidad cede concediendo alivios tributarios generales⁵⁴⁸, homogéneos, taxativos y temporales.

Subregla (2c): Si el beneficio tributario es una amnistía, ésta debe ser excepcional, *pro tempore* e improrrogable, específica, enmarcada en una conexidad estricta entre la causa jurídica y el fin constitucional.

Regla (3): Ante presupuestos subjetivos y materiales parcialmente idénticos o parcialmente diferentes, la equidad demanda conceder beneficios tributarios e imponer obligaciones impositivas proporcionadas desde las diferencias.

b) El principio de progresividad tributaria

Caracterización: de jerarquía constitucional, es explícito y opera como criterio definitorio de la carga tributaria. Es un principio independiente, pero, su mayor alcance convoca al

⁵⁴⁸ El alivio tributario se debe entender en sentido amplio, como resultado de la aplicación de cualquier tipo de beneficio tributario, ya: exclusión, exención, deducción o amnistía.

principio de equidad, no confiscatoriedad y el derecho fundamental al mínimo vital para establecer cargas tributarias proporcionadas.

De este principio se identificaron las siguientes reglas y subreglas:

Regla (1) En presencia de mayor capacidad económica y mayor capacidad contributiva de los obligados tributarios, el principio de progresividad exigirá una carga tributaria más que proporcionalmente mayor.

Subregla (1a): La mayor capacidad económica del obligado tributario no es equivalente a mayor capacidad contributiva; por lo tanto, el principio de progresividad demanda mayores tasas impositivas medidas desde la capacidad contributiva.

Subregla (2b): Impuesta la carga tributaria, el principio de progresividad conmina al examen comparado de las capacidades del obligado tributario antes y después de la exacción en procura de un efecto neutral o progresivo.

Subregla (3b): Ante un incremento de capacidad contributiva, el principio de progresividad impondrá una carga más que proporcional a tal crecimiento; pero en juego con el principio de no confiscatoriedad rechazará cualquier exacción excesiva que llegue a los linderos de la expropiación.

Regla (2): Si el origen de un beneficio tributario se funda en la protección o garantía de los DESC, por mandato del principio de progresividad, su modificación orientada a la reducción o desmonté está estrictamente condicionada, por una parte, a surtir la deliberación democrática específica en el Congreso y, por otra a una argumentación específica y suficiente que justifique los ajustes jurídicos.

Subregla (2a): El principio de progresividad tributaria ordena que la restricción de cualquier beneficio tributario aplicable a garantías fundamentales o los DESC no produzca un efecto regresivo, desmejorando las condiciones personales del obligado tributario.

Subregla (2b): Ante la incorporación de reformas tributarias regresivas de garantías fundamentales o DESC, el principio de progresividad impone la obligación de probar la necesidad, racionalidad y proporcionalidad de la medida al legislador.

c) El principio del derecho fundamental al mínimo vital

Caracterización: derecho innominado de jerarquía constitucional, opera como criterio determinante de la carga tributaria. No es un principio propio del Derecho Tributario, tampoco está declarado como principio material, pero desde su construcción jurídica en sede Constitucional, se ha erigido como un criterio definitorio para la distribución de la carga tributaria y un límite real para el ejercicio de la potestad impositiva del Estado.

De este principio se identificaron las siguientes reglas y subreglas:

Regla (1): Toda renta percibida, devengada, o exigible por una persona natural está sometida al gravamen del IRPN; pero aquellas rentas que hagan parte del núcleo fundante del derecho fundamental al mínimo vital están por fuera del alcance de esta imposición.

Subregla (1a): Las rentas fundantes del núcleo material del derecho fundamental al mínimo vital, no pueden ser interferidas de forma transitoria o permanente, por consiguiente, el legislador debe abstenerse y restringir su ejercicio a tal límite.

Subregla (2a): El derecho fundamental al mínimo vital exige desde la dimensión subjetiva la diferenciación de las capacidades del obligado tributario, y desde la dimensión material el respeto de ese mínimo de recursos que en observancia de las capacidades garantizan la vida en condiciones de igualdad, libertad y dignidad.

Regla (2): Cada renta percibida, devengada, o exigible por una persona natural es un indicador real de la capacidad económica global, más no es indicativa de la capacidad contributiva, por consiguiente, la obligación de ceder rentas en favor del Estado en cumplimiento del deber moral y solidario de contribuir con las expensas estatales, recaerá sobre el diferencial de las rentas tasado desde la capacidad económica global aminorada en la cuantía que imponga la dimensión material del derecho fundamental al mínimo vital.

Estas reglas y subreglas extractadas, son apenas un comienzo para la determinación de los linderos jurídicos que se desprenden de los principios materiales tributarios, como sustrato del principio de justicia tributaria sobre el cual debe enmarcarse el ejercicio de la potestad impositiva del Estado. Se debe aclarar, que no se sintetizan reglas o subreglas para el principio de eficiencia tributaria, en tanto, como se expuso no alcanza a concretarse como principio material; sin embargo, si fue objeto de análisis y se extractan algunos criterios

definitorios en el Capítulo II, sobre este principio, al igual que los principios de capacidad económica, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. También se observará, que se incluyó el principio del derecho fundamental al mínimo vital, ello en la medida, que a lo largo de la investigación se evidenció la relevancia jurídica para efectos tributarios.

5. EPÍLOGO

El aparte final de esta investigación se planteó como objetivo realizar un análisis de la jurisprudencia colombiana de acuerdo a unos criterios de selección, señalados al inicio del capítulo, cuya sistematización y análisis demandaron un cuantioso lapso de tiempo, acotado en razón de los criterios de elección, que valga la pena decirlo, se construyeron de la mano del profesor José Andrés Rozas.

Realizado el estudio jurisprudencial se coligieron algunos asuntos, acerca de los cuales se hace referencia a continuación:

Sobre la producción jurisprudencial y el activismo de la CCCOL. Este punto no es objeto de la investigación, pero es inadmisibles omitirlo, por variadas razones. La primera, los principios constitucionales como se vio son declaraciones inacabadas, por lo tanto, su precisión conceptual se ha construido en jurisdicción interpretativa, y es de este modo que el contenido, alcance y función de los principios tributarios se ha levantado, hasta hoy. La segunda razón, en Colombia el intérprete legal y legítimo es la Corte Constitucional, por lo tanto, sus pronunciamientos, entre otras cosas: cierran definitivamente un problema jurídico, constituyen precedente judicial vinculante; interpretan, integran, modulan y crean derecho; exhortan al cumplimiento del derecho (sentencias de tutela), confirman principios, y en consecuencia son garantes de la materialización de derechos, deberes, obligaciones sobre un marco jurídico seguro.

Dicho esto, de la observación se resalta que la intervención y actividad jurídica de la Corte, es alta. Ello, se evidencia en la multiplicidad de fallos de unificación y constitucionalidad en el lapso de 1991 a 2017. Así, por ejemplo, se han producido un total de 318 sentencias de unificación, de las cuáles un 40,57% son del último lustro, hecho que deja en evidencia una creciente actividad de la Corte en los últimos años. El asunto, resulta relevante al examinar la unidad en los fallos, advirtiendo una mayor unificación de criterios al inicio de la actividad

del Tribunal, en 1991 y una suerte de desconexión durante estos últimos años; hecho, demostrado en el número y porcentaje de sentencias analizadas con salvamento o aclaración de voto, así: fallos analizados 37, fallos con salvamento o aclaración de voto: 18 equivalentes a un 48%; de ellos, 16 se presentaron en los años 2015, 2016, 2017, y 2 en el 2003 y 2004, esta situación va en contravía de uno de los principios de las sentencias de constitucionalidad, *el principio de colegialidad*, que procura evitar enfrentamientos o fraccionamientos en la emisión de un fallo. Ahora bien, no se está desconociendo la disparidad jurídico conceptual que puede anidar un principio, pero justamente su evaluación en consideración de las circunstancias del caso debe ser razonable, objetiva y proporcionada, por ende, la discrepancia de opiniones jurídicas no debería ser una posibilidad, sino una probabilidad jurídica y la justificación argumentativa debería obedecer a razones culturales o ideológicas de los miembros del colegiado.

En este sentido, la preocupación jurídica se alienta aún más, al amparo de la justificación jurídica consignada en las aclaraciones o salvamentos de voto, al encontrar argumentos razonables, motivados, objetivos y suficientes para la posible reorientación de la decisión jurídica del colegiado; contexto en el cual, cabe preguntarse ¿Sería factible establecer un mecanismo de control? ¿Se podría pensar en una segunda instancia para el Derecho Tributario, ante la posible vulneración de Derechos fundamentales?, las preguntas se dejan planteadas.

Ahora, entrando en el objetivo concreto de este aparte, en cuanto a la línea jurisprudencial del principio de equidad, se podría condensar así: *i)* Es un criterio independiente pero integrador y definitorio de la carga tributaria; *ii)* Es una expresión específica de la igualdad en el plano tributario, y en su virtud, *iii)* Convoca a todos a cumplir el deber solidario de contribuir, *iv)* Su alcance se da en dos planos: el plano objetivo «riqueza y todas sus manifestaciones» y, el plano subjetivo «capacidades», por lo tanto, para *v)* Su desarrollo es condición *sine qua non*, definir y admitir en su núcleo la desigualdad real, para desde allí, *vi)* Ordenar tratamientos iguales o diferenciados, jurídicamente justos y fácticamente proporcionados.

En consecuencia, el principio de equidad tributaria ordena las siguientes reglas: *i)* Plano objetivo: (Riqueza y todas sus manifestaciones): Si existe riqueza, hay capacidad económica y; por lo tanto se deberá examinar *ii)* La Capacidad contributiva, tasada como la diferencia

residual entre la (1) Capacidad económica y (2) Las capacidades (subjetivas), cuantificadas desde las necesidades de subsistencia personal familiar y social; para desde allí determinar, *iii*) Tratamiento diferenciado, prioritario, o equitativo, representado en aminoraciones cuantitativas sobre el objeto impositivo por medio de beneficios tributarios⁵⁴⁹, y de esta forma cuantificar, *iv*) La carga tributaria, sobre los límites máximos pero posibles de cesión de renta disponible, por lo tanto, no dará lugar a ninguna imposición confiscatoria o con alcance confiscatorio.

Finalmente, sobre este principio constitucional tributario, material y expreso recae el mayor peso para la ponderación de las cargas fiscales y la materialización de la justicia.

Respecto a la línea jurisprudencial del principio de progresividad tributaria, se podría extractar así: *i*) Es un criterio integrador y determinante para la distribución de la carga tributaria, *ii*) Su mayor expresión se concreta con base en el principio tributario de *equidad*, *iii*) Su alcance fiscal se da en dos frentes: *el del gasto público*, calibrando la relación «recaudo/gasto» y, *el del ingreso fiscal*, a través de la comparación analítica del contribuyente antes y después de la exacción, como contribuyente individual y como parte de un grupo de ellos, para desde aquí juzgar, *iv*) Las incidencias de la imposición sobre el contribuyente y sobre el sistema mismo, como: *neutras, progresivas o regresivas*. Así, el principio de progresividad tributaria, ordena las siguientes reglas: *i*) *Objetivamente*, establecer la capacidad económica y la capacidad contributiva, para en juego con la equidad horizontal se establezcan, *iii*) Las diferencias de capacidad y de recursos, definiendo así, *iv*) Un crecimiento más que proporcional de la alícuota impositiva, que respete los límites entre lo jurídicamente ordenado y lo fácticamente posible, rechazando cualquier asomo de confiscatoriedad.

Se advirtió, que la precisión de este principio es completamente compleja, quizás por sus raíces o por su operación, pues, aunque logre aplicarse de manera independiente, en definitiva, su concreción se debe examinar en juego con los principios tributarios de equidad, no confiscatoriedad y el derecho fundamental al mínimo vital, sin que ello, le reste relevancia o anule su contenido y alcance jurídico.

⁵⁴⁹ Entiéndase beneficios tributarios en sentido amplio: exclusiones, exenciones, descuentos, deducciones y demás reducciones tributarias aplicables para disminuir la base impositiva.

Por lo expuesto, el principio de progresividad recibe un peso importante, pero cederá al enfrentarse al principio de igualdad tributaria y el principio de no confiscatoriedad.

En referencia al principio de eficiencia tributaria y la línea jurisprudencial, el desarrollo es escaso. Así, si tratar de extractar elementos jurídicos delimitantes del principio de progresividad fue complejo, para este principio lo era aún más. De una parte, se estimaba de su acepción más económica-financiera, y, por tanto, su contenido, alcance y función en estos dos campos, más que en el tributario. Por otra, estaba su casi invisible desarrollo en Colombia.

No obstante, se inicia el recorrido sin ninguna intención distinta a la de advertir criterios para la materialización de la justicia, pero, a medida que se avanzaba el estudio, se firmaba la estimación inicial. Así, si bien la eficiencia en Colombia es un principio constitucional declarado como fundamentador del ST, instituyéndolo como principio material tributario, no se encuentra razón para enfilarse en ese horizonte. Por lo tanto, como se ha venido sosteniendo, aquí se ratifica que el principio constitucional de eficiencia tributaria no logra contenido ni función como principio material de la tributación.

Así, se infiere que la declaración del legislador del principio constitucional de eficiencia, como principio material del ST, es la reverberación de la inadecuada sistematización y lógica jurídica del ordenamiento colombiano, como se expuso en el capítulo II al analizar el principio de capacidad económica y capacidad contributiva. Si bien, la eficiencia es un principio, este funde sus cimientos en el Derecho Financiero, erigiéndose airoso sobre los pilares de la Hacienda Pública y la gestión fiscal responsable; por consiguiente, su vinculación es directa con el gasto público. Si, se acepta la eficiencia como principio fiscal, pero se rechaza como principio material tributario. Esta inadmisión encuentra fundamento desde el alcance del principio de eficiencia en el gasto público y en la misma gestión del recaudo, como se expone a continuación.

Si el gasto fiscal crece por la razón que sea, la Hacienda requerirá más ingresos, provenientes de rentas capital, de tributos, o de empréstitos. En Colombia las rentas de capital históricamente no han solventado los gastos públicos, no lo hacen hoy, y en condiciones normales tampoco lo harán en el futuro⁵⁵⁰, mientras que los ingresos tributarios si han

⁵⁵⁰ En Colombia, con la CPN de 1991 se reforma el Estado y se da inicio a una política de liberación en todos los ámbitos. Así, el Estado comienza un proceso de privatización de las empresas

sufragado si no todos, si la mayoría de las expensas del Estado⁵⁵¹. En cuanto a la financiación a través del crédito, genéricamente este se apalanca en el anticipo de ingresos, así, al momento del pago del servicio de la deuda y el capital, se cubre con rentas de capital, tributarios, o peor aún con otro crédito. En consecuencia, todo aumento en el gasto tiene efecto directo o indirecto en el sistema tributario, a lo sumo en tres situaciones: *i*) Exigiendo eficiencia en la gestión y administración de los tributos sin aumentar la carga tributaria, *ii*) Imponiendo directamente una mayor carga fiscal, o *iii*) La combinación de ambas opciones; por consiguiente, el principio de eficiencia es medular en el control y gestión del gasto público, porque se debe gastar en las justas medidas: gastando lo que se tiene en lo necesario y lo prioritario, y rechazando todo gasto accesorio; dando mayor cobertura con cada centavo de ingreso al mayor número de necesidades sociales, administrativas y financieras, así, el principio de eficiencia si es determinante esencial del gasto público, pero no tiene el mismo alcance en materia tributaria.

En este sentido, la eficiencia de la gestión administrativa de los impuestos, no es determinante para la distribución de la carga tributaria; me explico. Si, la carga impositiva se mantiene constante, pero el costo de la administración de recaudo disminuye generando el mismo ingreso o incrementándolo, se juzga como eficiente la gestión administrativa, no se

Estatales, aumentando el recaudo de ingresos en los años que se lleva a cabo negociación, pero con claro efecto negativo y permanente en los ingresos a futuro. Al respecto. Véase: PENAGOS, GUSTAVO. Políticas privatizadoras de las empresas públicas en Colombia y en derecho comparado. *Universitas. núm. 107*. Bogotá D.C: 2004. Pontificia Universidad Javeriana. págs., 261-289. ISSN: 0041960. Por lo tanto, las condiciones normales a las que se hace referencia son las conocidas hoy. El contexto económico podría modificarse si Colombia adoptara otro modelo de Estado y economía, cambio que podría darse, pero muy difícilmente. En consecuencia, los ingresos de capital bajo las condiciones actuales, podrían mejorar, pero con efecto mínimo, y ello en el hipotético caso de una excelente gestión financiera de las contadas empresas que hoy conserva el Estado, entre ellas Ecopetrol e Isagén (como las más importantes), por ello, la afirmación. Complementariamente, la información financiera del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presentó las rentas de capital que ascendieron en el 2017 a \$10.239 equivalente 7.12%, y en el 2018 a \$9.963 equivalentes a 6.73%, en cada año. (Cifras en Miles de millones de pesos)

⁵⁵¹ En el plan financiero actualizado de 2018, refleja la dependencia estructural de los ingresos tributarios y su tendencia creciente en Colombia. Las cifras financieras y presupuestales en términos del PIB representan el 14%, pero la proporción en términos de los ingresos del periodo refleja la clara dependencia, en el 2017 los ingresos llegan a \$143,844, de ellos \$126,621 equivalentes al 88,03% son de fuente tributaria, y aumentan a \$135.456, un 91,47 en el año 2018. Véase: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. *Actualización Plan Financiero 2018*. [en línea]. [Consultado el: 30 de junio de 2018]. Disponible en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MH_CP_WCC-115599%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased.

enjuicia como eficiente el tributo, ni el conjunto de tributos, ni la distribución equitativa de los mismos, tampoco se puede asegurar que el tributo sea más o menos justo, más o menos equitativo, más o menos progresivo, porque la eficiencia de la gestión del recaudo lo es. En sentido inverso, manteniendo el supuesto de una carga tributaria constante, si se acrecentarán los costos de gestión del recaudo, manteniendo los mismos ingresos o disminuyéndolos, se juzga ineficiente la administración del recaudo, pero, no es más o menos eficiente un tributo o un conjunto de ellos, y mucho menos se puede evaluar de justo, equitativo o progresivo el tributo, o el conjunto de tributos; en consecuencia, la eficiencia o ineficiencia de la gestión administrativa del recaudo no es determinante de la distribución de la carga tributaria, no hay reflejo ni incidencia directa en ese estricto sentido; por ende, la eficiencia como principio material, no logra contenido ni alcance como criterio definitorio de la imposición individual o conjunta.

Seguidamente, se aborda el estudio del mínimo vital y su configuración como derecho fundamental innominado, su contenido y alcance como límite a la potestad impositiva del Estado, y su operación específica para el IRPN, iniciando el análisis de su configuración como derecho fundamental en la jurisprudencia de la CCCOL, acudiendo al trabajo de ARANGO y LEMAITRE en el lapso de 1991 a 2002, complementándolo con la observación directa de 2002 a 2017, del examen se pueden extractar los siguientes ejes.

El mínimo vital como derecho fundamental, es un derecho innominado, construido por la interpretación sistemática, integradora y extensiva de la CCCOL, dimanado de los principios del ESDD de dignidad humana, solidaridad e igualdad y de los derechos a la vida, la salud, el trabajo y la asistencia a la seguridad social, su contenido y alcance aún es impreciso, no se ha definido un límite que recaiga en variables jurídicas cualitativas o cuantitativas concluyentes. Al respecto, la CCCOL no ha ofrecido criterios fijos; en materia tributaria ha sostenido que el contenido de este derecho está definido por la intersección entre el principio del Estado Social de Derecho y la potestad impositiva del Estado, afirmación menos que afortunada para los intereses de cerrar las brechas del indeterminismo jurídico.

Por lo expuesto, el derecho fundamental al mínimo vital, se ha consolidado como un principio, con operación multifacética: *i)* Como criterio fundante de otros derechos prestacionales, *ii)* Condicionante real por conexidad entre los derechos fundamentales y de prestación, *iii)* Principio sustancial del derecho al trabajo, *vi)* Condición de procedibilidad de

la acción de tutela, v) Límite de la potestad impositiva del Estado y vi) Criterio para la distribución de la carga tributaria;

De este modo, como se advirtió este derecho tiene un alcance potente en el ámbito tributario, se ha declarado como un límite jurídico para el ejercicio de la potestad impositiva del Estado, y al operar como condición relacional entre los derechos fundamentales y los derechos de prestación, se convierte en un rasero para la distribución de la carga tributaria, punto en el que se rescata, su estrecha relación con salario mínimo, pues la vida en condiciones de dignidad, igualdad, autonomía y libertad es imposible de realizarse sin recursos materiales que permitan sufragar congruamente las necesidades individuales, familiares y sociales de la persona; pero, la valoración de esos recursos inexcusablemente debe concordar dos dimensiones: i) *Subjetiva «capacidades»*, cualificando los atributos personales para *llevar* una vida buena y vivir bien, y ii) *Objetiva «recursos»*, cuantificando los medios materiales esenciales para *conseguir* una vida buena y vivir bien.

De aquí, se desprende la complejidad que encierra y se extiende al perímetro tributario, puesto que, al igual que las realizaciones humanas demandan recursos en juego con las capacidades, la materialización del Estado como comunidad política necesita recursos en juego con los objetivos y fines constitucionales declarados y reconocidos. Es en virtud, de la solidaridad de los miembros de esa comunidad, que el Estado convoca a la contribución solidaria de recursos para solventar esas necesidades; en consecuencia: i) Al Estado le reviste la facultad de exigir los recursos requeridos por medio de los tributos y a la persona le recae la obligación de dar, pero la obligación de dar no es absoluta, porque la persona está protegida por sus mismas capacidades y necesidades, así, no es posible dar de lo que no se tiene, se da de lo que se dispone, y se dispondrá del residual de las rentas y riquezas, una vez cubiertas esas necesidades personalísimas que ampliamente se han enmarcado en el derecho fundamental al mínimo vital. Esto claramente es una manifestación de una máxima en el Derecho Tributario, *primero hay que vivir y luego pagar impuestos*.

De esta forma, para efectos del IRPN el derecho fundamental al mínimo vital debe dar esencia y forma a este tipo impositivo, ello en razón de sus rasgos: es personal, es directo, es global y recae sobre la riqueza y todas sus manifestaciones; por ende, al legislador le compete la obligación de estructurar un impuesto que no restrinja la realización del derecho fundamental al mínimo vital. En este sentido, el principio de equidad exigirá establecer las

diferencias y semejanzas, para otorgar tratamientos diferenciados en reconocimiento de divergencia de capacidades y recursos de la persona en calidad de contribuyente; por su parte el principio de progresividad, ordenará que sobre las personas con ventajas en capacidades y recursos, evidenciada en la riqueza global y todas sus manifestaciones y concretada en la capacidad contributiva, recaiga una obligación más que proporcional a ellas.

Para cerrar esta temática, se expone cómo el legislador colombiano ha ordenado clasificar las rentas de trabajo y las aminoraciones procedentes bajo una serie de parámetros, en los que se advierte una suerte de tratamiento diferencial, que podría resultar injusto y sobre los cuáles los ciudadanos han orientado acciones constitucionales solicitando sean excluidos del ordenamiento jurídico.

Seguidamente, se parte con la resolución de los casos bajo la aplicación del principio de proporcionalidad, usando para todos los mismos procesos. Así, se inicia con la síntesis del caso para conocer los accionantes, argumentos y sus solicitudes, consideraciones jurídicas de los intervinientes, fundamentos y decisión de la Corte Constitucional; desde aquí, se comienza con la aplicación metodológica, el primer paso consiste en determinar cuáles son los principios y derechos en conflicto; el segundo paso re contextualiza la problemática y se enfoca en la calibración del grado de afectación de los principios y derechos colisionados, para posteriormente medir si la satisfacción del principio o derecho colisionador justifica suficientemente la afectación o restricción del principio o derecho colisionado, para finalmente desde la aplicación de la fórmula de la ponderación y la relación de precedencia condicionada, establecer jurídicamente la prevalencia del principio colisionador o del principio opuesto, dejando planteado las opciones más proporcionadas que de allí se deriven.

Los casos abordados fueron:

- Sentencia C 492/2015: Se analiza la colisión de principios incoada por la Ley 1607/2012 al incorporar los sistemas alternativos IMAS e IMAN para la depuración de la base gravable del IRPN. Sistemas que restringían deducciones laborales y prestacionales, algunas integrantes del núcleo material del derecho fundamental al mínimo vital, tales como: pensiones de jubilación, invalidez y fondos de cesantía aplicables para la determinación del IRPN por el sistema ordinario. En el caso entran en conflicto, por un lado, el derecho a la igualdad tributaria en conexidad con el derecho fundamental al

mínimo vital y la irrenunciabilidad de los beneficios laborales mínimos, y por el otro lado, el derecho del Estado consagrado en el artículo 95.9 de exigir y recibir las rentas impositivas para sufragar sus gastos e inversiones,

- Sentencia C 397/2011: Se examina el conflicto de principios originado por el artículo 206.5, por medio del establecimiento de un límite cuantitativo sobre la renta exenta de la mesada pensional, las indemnizaciones sustitutivas de pensiones y devoluciones de ahorro pensional. Los principios colisionados en el caso, de una parte, el principio de igualdad tributaria correlativamente con los principios de progresividad y eficiencia tributaria, y, de otra parte, el principio del deber de contribuir exteriorizado en el derecho del Estado y la potestad impositiva para morigerar las rentas exentas.
- Sentencia C 1003/2004: El caso aborda la colisión de principios y derechos tributarios, derivados por disminución porcentual de la deducción de los impuestos de industria y comercio y predial efectivamente pagados, mediante la reforma realizada al artículo 115 ET por medio del artículo 61 de la Ley 863/2004. Los principios en conflicto para el caso, de un lado, el principio de equidad tributaria, correlativamente con los principios de no confiscatoriedad y progresividad tributaria; y de otro lado, el derecho del Estado de crear, modificar o derogar deducciones aplicables al impuesto de renta tanto para personas naturales como sociedades, imponiendo una carga tributaria distinta al universo de contribuyentes de este impuesto.
- Sentencia C 1060A/2001. Se evalúa el conflicto de principios generado por el artículo 206.7 ET, dado el tratamiento diferencial otorgado a las rentas percibidas como gastos de representación por el Presidente de la República, otros funcionarios del Gobierno extensible a profesores y rectores de universidades oficiales. En el caso, colisionan el principio de igualdad tributaria en sus dos dimensiones *equidad vertical* y *equidad horizontal* y el derecho del Estado de otorgar exenciones diferenciales aplicables al IRPN para los contribuyentes de este tipo impositivo.

Así, finalizado el estudio de la teoría, la doctrina, la jurisprudencia y resueltos los casos a la luz del principio de proporcionalidad, se procede a extractar algunas reglas y subreglas de operación derivadas de los principios constitucionales tributarios de equidad y progresividad; trabajo que no tiene alcance al principio de eficiencia tributaria, en tanto como se expuso a lo largo de la investigación no logra concretarse como criterio determinante para la distribución de la carga tributaria. Sin embargo, si se incluyó el principio del derecho fundamental al mínimo vital, en reconocimiento de su desarrollo y trascendencia en el ámbito fiscal, como un límite y criterio de ponderación de la carga impositiva.

6. CONCLUSIONES

El trabajo permite realizar las siguientes conclusiones e ideas más relevantes:

- I. La justicia: Es una exigencia jurídica que demarca los límites de la actuación del Estado, el legislador, el administrador de justicia, el ciudadano y la sociedad.

El convencimiento del Derecho justo ha sido, es y será sino el único, sí, el pilar fundamental sobre el cual se cimienta la búsqueda razonada de principios, valores y reglas de configuración y aplicación de un sistema jurídico garante de derechos, deberes y obligaciones, que cohesiona a los integrantes de una comunidad política hacia objetivos comunes, legales y legítimos, entre ellos orden, libertad, autonomía y seguridad. La renuncia a tal pretensión es impensable, es una negación al Derecho mismo.

Sin embargo, la consideración de la justicia como principio jurídico superior en *stricto sensu* no ha gozado de aceptación unánime, incubando diversas posiciones teóricas contrapuestas. Por un lado, aquellos que sostienen que el plantear la justicia como principio jurídico superior es entrar en el mundo del indeterminismo jurídico, en la medida que los principios se consideran simples orientaciones o guías, carentes de criterios concretos que poco o nada contribuyen en la confinación de la arbitrariedad o la excesiva discrecionalidad judicial; por otro lado, aquellos que ven la justicia como un «*principio supra*», eje inexorable y vinculante de valores, principios y derechos, capaz de dotar de criterios razonados, justificados y precisos para el ejercicio del legislador, el administrador de justicia y el ciudadano en cumplimiento de sus derechos y deberes.

Ahora bien, es cierto que la justicia no tiene un significado único; pero el pluralismo conceptual, no es un argumento suficiente para rechazar su búsqueda y tampoco para invisibilizarla. Contrario a ello, su carga histórica y cultural, sí es un justificativo idóneo para su afirmación como principio preponderante, negarlo sería equivalente a una anulación de la historia y la cultura de los desarrollos sociales.

En éste sentido, su entendimiento y concreción como principio jurídico superior puede arribar a buen puerto por medio de la aplicación de la teoría de proporcionalidad de ROBERT

ALEXY. Donde el principio de justicia se potencia como una pretensión de corrección del Derecho, en el ámbito de distribuciones y compensaciones.

Evidencia de la asertividad teórica de ROBERT ALEXY, su aplicación en los diversos tribunales de cierre en Europa, Centroamérica y América Latina, para la decisión de casos complejos, en los que se han confrontado principios y derechos, logrando entre una amalgama de opciones jurídicas, un juicio con el mayor grado de justeza entre lo jurídicamente deseado y lo fácticamente posible; por medio del principio de proporcionalidad y la ley de ponderación en sus tres sub principios: *necesidad, idoneidad y proporcionalidad*, unido a la adecuada combinación de reglas propias de discurso neutral, objetivo y democrático, construyendo argumentos razonados, ofreciendo razones justificadas y suficientes para equilibrar la balanza en un sentido o en otro.

Pese a ello, se debe reconocer los embates de los que ha sido objeto la teoría alexyana. Por una parte, la aparente dificultad en la diferenciación de una regla y un principio, unido a la insuficiencia de la escala tríadica ampliada para el universo de casos reales, críticas que lejos de derribar la teoría, han contribuido a su mejoramiento.

II. La justicia como principio constitucional en Colombia es un mandato de optimización prevalente, que fundamenta, informa e integra el sistema jurídico.

Colombia desde 1991 es un Estado Social de Derecho, la legalidad y legitimidad de su ordenamiento jurídico se fundamenta en la eficacia, protección y reconocimiento efectivo de los deberes y derechos consignados en la máxima creación política «la Constitución». La Constitución como expresión jurídica de la justicia, debe encarnarse en la igualdad, la libertad, y la autonomía de sus representados, concretándose en el Derecho interno en perspectiva del Derecho Comparado. Pues si bien, sus raíces se cimientan en políticas constitucionales nacionales, su cabeza se erige hacia esos principios de alcance universal.

Así, en un mundo global y dinámico que provoca el cambio constante de la sociedad y las relaciones sociales, políticas, económicas y culturales, el Derecho está obligado a dar lectura, interpretación y materialización de las aspiraciones sociales, por medio un sistema jurídico estructurado, robusto pero dúctil, enriquecido por un diálogo jurisprudencial de visión global e integradora, delimitando con certeza, claridad y justeza las fronteras de lo jurídicamente

deseable y posible. Se tiene el convencimiento, que sólo así será posible de un sistema jurídico con un mayor grado de justicia.

En este escenario la justicia como principio constitucional, se instaura como un mandato de optimización prevalente sobre otros principios, valores y derechos. Es un límite natural condicionante de obligatoria observancia, que fundamenta, informa e integra el sistema jurídico; pues de no ser así, se plantearían a lo sumo dos cuestiones: por un lado, cabría preguntarse ¿Cuál sería el Derecho deseado y buscado?, y por otro, se estaría ante el riesgo constante de cualquier otra forma de «Derecho» que podría resultar claramente despreciable a las razones mismas del Derecho. En este punto, es preciso recordar que la justicia en su historia como principio constitucional ha dado esencia y forma a la norma jurídica, vinculando e integrando el Derecho sustantivo y procedimental, en balance de medios a fin, en una lógica transformadora de aspiraciones éticas, políticas, sociales y culturales en realidades emancipadoras.

- III. La justicia como principio constitucional tributario, exhorta al universo de exigencias constitucionales para demarcar los linderos sobre los cuales se ejercerá el poder tributario del Estado.

En Colombia la justicia tributaria es un principio constitucional, que opera como un vínculo y un límite para la concreción de los principios constitucionales tributarios inspiradores del sistema fiscal: *equidad, eficiencia y progresividad*. De este modo, la justicia impone un carácter integrador a los elementos del sistema, convocándolos en un solo eje o finalidad «*la equitativa distribución de la carga tributaria*». Posibilitando, de este modo, desde una visión integral e interdependiente de los principios la construcción de categorías jurídicas que obren como criterios base, delimitantes, orientadores y guías para el ejercicio de la función legislativa tributaria, la administración de justicia para los contribuyentes, y el cumplimiento de la obligación tributaria para los asociados de la comunidad política. Recordando, que las categorías definidas pueden operar como criterios definitivos para la decisión o como criterios relativos que coadyuvan la concreción de otro u otros principios. Todo dentro de un marco idóneo de cargas equilibradas o proporcionales.

En este sentido, la aspiración de configurar y aplicar un sistema tributario en clave de justicia, debe acoplarse a los principios, objetivos y fines constitucionales. En consecuencia, no existe una sobreposición tácita de uno u otro principio, derecho u obligación, pues pueden contraponerse derechos de la misma jerarquía; por ejemplo, el deber solidario y moral de contribuir con las expensas del Estado frente al derecho fundamental del mínimo vital, caso en el cual, los límites del ejercicio de la potestad tributaria deberán calibrarse en el marco de las exigencias de la justicia, *equidad, eficiencia, progresividad, capacidad económica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad*, al amparo de las circunstancias jurídicas y fácticas de cada caso en concreto.

- IV. El principio de capacidad económica y el principio de capacidad contributiva, tienen un alcance distinto pero un mismo centro de gravitación *la justa potenciación económica de la persona*.

La capacidad económica es un principio constitucional tributario explícito en España, reconocido en el artículo 31.1 de la CE., mientras que en Colombia, ni el principio de capacidad económica, ni el principio de capacidad contributiva, son principios constitucionales tributarios expuestos en el ordenamiento jurídico; por lo tanto, su construcción jurídica *prima facie* se da por la interpretación sistemática y extensiva con los principios constitucionales taxativos o por su relación con otros principios constitucionales.

Circunstancia que ha llevado a desarrollos jurídicos diferenciados en ambos ordenamientos. En España, inicialmente se consideró como eje primario, criterio definitivo para la determinación de la carga tributaria, posición que se fue atenuando con el tiempo, pasando de una visión teórica del mega principio a una visión integral de principios complementarios. En Colombia, el principio de capacidad económica se deriva por interpretación sistemática, extensiva e integradora de la Corte Constitucional, que en sus primeros pronunciamientos lo sostuvo como criterio de consulta para la determinación de la imposición, posición que ha ido moldeando, vía interpretativa e incorporación de la doctrina y la jurisprudencia española.

Aclarado lo anterior, se puede afirmar que la capacidad económica es una perspectiva global de la potencia económica, mientras que la capacidad contributiva es la potencia

económica específica de cada ciudadano para dar cumplimiento del deber solidario de contribuir con los gastos del Estado, en virtud de la pertenencia o arraigo a una comunidad política.

Por lo tanto, la capacidad contributiva se cimienta en una obligación de crédito de naturaleza legal, legitimada por la racionalidad, idoneidad y proporcionalidad cualicuantitativa de los supuestos jurídicos que manifiestan capacidad de «dar» desde dos perspectivas: *i) Económica*, representada en los indicadores de capacidad económica global, riqueza real «*patrimonio*», riqueza potencial «*generación de renta*», «*consumo*» o «*gasto*»; y *ii) Social*, manifiesta en presupuestos socialmente relevantes inherentes a las ventajas sociales del sujeto en la realización de sus propios intereses, como miembro de una comunidad política solidariamente responsable.

La relación complementaria e interdependiente entre la *capacidad económica* y la *capacidad contributiva*, se establece sobre una línea de coexistencia económica en el plano fiscal, no el plano extrafiscal y, en este estricto sentido es correcto afirmar que no existirá capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica.

La capacidad económica objetiva da cuenta de la riqueza global y la capacidad económica específica o relativa es la manifestación del atributo de la persona en su potencialidad *propia* para contribuir, desde dos planos: *i) Económico* y *ii) Social*.

- V. El principio de igualdad tributaria exige el reconocimiento de la *igualdad relativa*, para su desarrollo en el establecimiento de una carga tributaria equitativa.

La lectura, interpretación y aplicación del principio de igualdad tributaria parte de su concepción como derecho fundamental constitucionalizado desde sus dos esferas: *igualdad real* y *material*, operando en un ámbito específico del Derecho Tributario. Así, es un derecho que impone un tratamiento igual para contribuyentes en idénticas situaciones jurídicas y fácticas, y un tratamiento diferenciado para contribuyentes en condiciones manifiestas de vulnerabilidad social, económica y cultural. Por lo tanto, el otorgamiento de beneficios y exenciones fundados en esas realidades dispares para equilibrarlas, propicia la construcción de la igualdad tributaria real entre los contribuyentes, a partir, de los insumos de la desigualdad material. Actuación válida, legítima y ordenada por el mismo texto

constitucional en Colombia. Es desde esta perspectiva, que, la teoría, la doctrina y la jurisprudencia, tanto en España como en Colombia, son coincidentes al admitir como condición inexorable el reconocimiento de la igualdad relativa, para lograr la igualdad tributaria formal y material.

Si bien, la igualdad tributaria formal *prima facie* hace un llamado al principio de generalidad, imponiendo el deber solidario a todos de contribuir para solventar los gastos e inversión del Estado; la igualdad real en sede del principio de *equidad tributaria* la acoge y la hace suya, de una manera diferente. Así, parte de ese llamado general e indiferenciado, para aplicar un examen comparativo identificando las semejanzas que hacen iguales a los obligados tributarios y las divergencias que los hacen dispares; para definir con claridad y certeza las diferencias *indispensables, admisibles e inaceptables*, que determinan cargas tributarias distintas, situación que lejos de quebrar el principio de igualdad tributaria lo realizan.

El logro efectivo de la igualdad tributaria se debe perfilar desde una lógica contextual histórica y teleológica, estableciendo sus indicadores desde dos flancos: *i)* Del ajuste a cada situación objetiva y subjetiva del obligado tributario dentro de la comunidad política a que pertenece y, *ii)* Desde el principio de proporcionalidad en un examen estricto de la relación «*medio - fin*», lo que necesariamente demanda la valoración previa de la igualdad de variables teóricamente homogéneas y las consecuencias jurídicas para cada caso.

VI. El principio de progresividad tributaria en España y en Colombia, opera en todas las fases del tributo.

El principio de *progresividad tributaria* es un principio inspirador del sistema tributario declarado en la Constitución, en España y en Colombia. Mayoritariamente, la doctrina y la jurisprudencia en ambos ordenamientos jurídicos, concuerdan en que la progresividad opera en cada impuesto; pero, se juzga o se dice del sistema tributario en conjunto. Así, el grado de progresividad del sistema fiscal, no reside en la sumatoria de impuestos progresivos, sino en la calificación de la carga tributaria global que cada obligado tributario debe soportar.

El examen sobre el ajuste del sistema al principio de progresividad, como mínimo deberá recaer sobre: *i)* La consideración conjunta de la carga tributaria global que debe soportar el

contribuyente, *ii*) La aplicación de un método comparativo que represente la capacidad económica del contribuyente antes y después de ser objeto de la carga impositiva global.

La concreción del principio de progresividad tributaria puede darse en varios flancos: *i*) Operando como límite cuantitativo superior de cada impuesto, determinado por el legislador en razón de las circunstancias económicas, políticas y sociales de cada país, entre ellas: nivel de vida, mercado de precios, desarrollo económico; *ii*) Obrando como mecanismo de reparto de la carga impositiva, en juego con el principio de capacidad contributiva haciendo observancia de la renta disponible, *iii*) En su función de índice cuantitativo de riqueza, en razón del cual la alícuota del contribuyente crecerá en una medida más que proporcional del crecimiento de la capacidad económica global, y *iv*) Como principio auxiliar de la equidad tributaria, en sus dos manifestaciones: *equidad horizontal* que exige contribución equivalente para contribuyentes en condiciones fácticas idénticas, y *equidad vertical* imponiendo un mayor peso impositivo a quien tiene más capacidad contributiva.

- VII. El principio de no confiscatoriedad tiene alcance a todo el sistema tributario, pero opera como criterio determinante de la carga tributaria, en el plano fiscal no en el extrafiscal.

En Colombia el principio de *no confiscatoriedad* es un principio constitucional implícito, su contenido y alcance se han concretado por medio de la interpretación sistemática y teleológica de la doctrina y la jurisprudencia, que hasta el momento reconocen su existencia y operatividad, pero no le han otorgado un contenido determinado; por lo tanto, es un principio de operación difusa. Contrariamente, en España el principio está taxativamente declarado, en consecuencia, la discusión se ha centrado más en su ubicación y operación dentro del sistema tributario.

El principio de no confiscatoriedad, no es una derivación de otros principios, es un principio independiente con una triple función: *i*) Es garantía de los derechos constitucionales protegidos en Colombia, propiedad privada artículo 58, libertad de empresa artículo 333, el derecho fundamental innominado al mínimo y el mismo deber solidario de contribución del artículo 95.9, *ii*) Es un límite mínimo y máximo de la exacción tributaria. Como mínimo, dejando al margen aquellas rentas necesarias para la subsistencia y el desarrollo de la vida en

condiciones de dignidad y libertad y, como máximo, proscribiendo cualquier imposición que prive de la propiedad y restrinja la libertad de empresa, produciendo verdaderos efectos confiscatorios *iii*) Es una exigencia material del principio de justicia, operando como criterio definitorio, cuando los demás principios constitucionales son amenazados o vulnerados.

Así, el principio de no confiscatoriedad ordena la determinación de la cuantía de la carga impositiva como una manifestación de: *i*) *La capacidad económica global*: riqueza, consumo, gasto, tráfico de bienes y actos sociales relevantes, *ii*) *La capacidad contributiva*, encuadrando presupuestos jurídicos y técnicos adecuados a la capacidad económica de dar del contribuyente, por medio de un corredor delimitado por los mínimos y máximos contributivos en reconocimiento de las condiciones objetivas y subjetivas del contribuyente, por demás amparadas constitucionalmente y preconizadas en el Estado Social de Derecho. Así, más allá de cumplir con la función conmutativa y distributiva del impuesto se concretará la anhelada justicia tributaria.

El principio material de no confiscatoriedad, por lo tanto, es independiente, opera como un límite a la potestad impositiva del Estado, con alcance sobre el sistema como un todo y la desagregación de sus partes; pero, están fuera de su ámbito los tributos con fines extrafiscales o no recaudatorios, porque este tipo de contribuciones se construyen sobre razones jurídicas, sociales, políticas y culturales circunstancial y materialmente diferentes.

VIII. El principio de eficiencia tributaria vincula técnicamente la correspondencia entre el ingreso fiscal y el gasto público, no es un criterio determinante de la carga impositiva.

El principio de eficiencia tributaria en Colombia hace parte de los principios constitucionales que inspiran el sistema tributario, distanciándose de la sistematización y la lógica del ordenamiento jurídico español, donde el principio está ligado a la ordenación del gasto público. Sin embargo, del análisis de la doctrina y la jurisprudencia colombiana se concluye que la progresividad tributaria no se construye como un principio material de la tributación, *a contrario sensu* su desarrollo se ha ligado a las dimensiones económica y financiera, más que al ámbito jurídico, interpretándolo y aplicándolo como un recurso técnico

para un recaudo eficiente a un menor costo; pero, no como criterio determinante de carga tributaria en sí.

Ahora bien, existe un vínculo indisoluble entre el ingreso fiscal y el gasto público orquestado sobre un eje común, «*el principio de eficiencia*», reconociéndolo como fundamento de la responsabilidad y la calidad fiscal, representado en una Hacienda Pública eficaz, que recauda los recursos suficientes para suplir los gastos públicos necesarios, en el marco de un balance entre políticas tributarias legitimadas en los principios constitucionales y políticas financieras legitimadas en la priorización de la inversión y el gasto social de acuerdo con los objetivos y fines del Estado Social de Derecho.

Así, se concluye que ningún monto de recursos fiscales recaudados será suficiente para una Hacienda Pública anclada en el desorden financiero e inspirada en el despilfarro. En consecuencia, todo sacrificio fiscal de los contribuyentes será inútil para una Hacienda Pública fiscalmente irresponsable. Desde aquí, el verdadero contenido, alcance y función del *principio de eficiencia* estableciendo un nexo de correspondencia entre el gasto público y el ingreso fiscal, operando en varias dimensiones como un recurso técnico para medir la relación costo-beneficio en el ámbito económico y en el social.

- IX. El impuesto sobre la renta a las personas naturales en Colombia y España, es por antonomasia la imposición con la mayor carga de justicia y equidad, al recaer sobre las expresiones globales de riqueza.

Colombia y España comparten rasgos característicos del Impuesto de Renta Sobre las Personas Naturales, entre ellos: es *general, personal y progresivo y prima facie* recae sobre todas las manifestaciones de riqueza de la persona física. Estas propiedades otorgan a este tipo impositivo una carga de justicia y equidad adecuada para dar cumplimiento al principio constitucional de justicia tributaria y sus exigencias de los principios constitucionales materiales de tributación, que en España se consigna en el artículo 31.1 de la CE y en Colombia en el artículo 363 de la CPN.

La configuración jurídica del IRPN en España está cohesionada en una sola Ley, consolidando la sistematización y la lógica jurídica del impuesto con mayor claridad y precisión; características que además de facilitar su comprensión para el cumplimiento de la

obligación tributaria, constituyen la contribución inicial para la justicia de la imposición y del sistema. En Colombia, la situación es completamente diferente; el universo jurídico de este impuesto no se recoge en una ley específica, sino a través de una variedad de decretos sin separar el régimen de las personas jurídicas y las personas naturales, las normas son confusas, algunas incompletas y contradictorias, la dispersión normativa pese a la expedición del DUT sigue siendo alta; todas estas particularidades obstaculizan su interpretación y la satisfacción de la obligación tributaria; por lo tanto, es la perforación inicial del principio de justicia tributaria.

- X. El régimen del impuesto sobre la renta para personas naturales en España y en Colombia se estructura de forma similar; pero, el régimen español es preciso, claro y está recogido en una Ley, en Colombia el régimen es impreciso y disperso por tanto imprime un halo de injusticia en clave de complejidad normativa.

La configuración de la estructura impositiva en España y en Colombia es similar. El sujeto pasivo en ambos regímenes es la persona física que obtiene renta gravada en el periodo gravable. España a diferencia de Colombia permite opcionalmente la tributación conjunta ante la existencia de unidad familiar, e igualmente la ley española ordena la configuración de un sujeto pasivo especial bajo el régimen de atribución de rentas. El hecho imponible para ambos ordenamientos es objetivamente la generación de renta gravada en sentido amplio; el elemento temporal no es instantáneo sino continuado en un período gravable que va desde el 01 de enero al 31 de diciembre, con excepción de temporalidad por muerte. Es un impuesto territorial circunscrito al territorio nacional de cada país, con observancia de los acuerdos y convenios de doble tributación. España dada la existencia, funcionamiento y financiamiento de las Comunidades Autónomas ha cedido algunas competencias normativas tarifarias y sobre deducciones, caso que en Colombia no sucede. La determinación de la base imponible genéricamente opera de manera similar, dentro del mismo período impositivo se debe: Sumar todas las rentas gravadas y deducir todos los egresos incurridos en su generación, tanto rentas como egresos deben ser exigibles, realizables o devengados de conformidad con el artículo 14 de la Ley 35 en España. En Colombia para las rentas gravadas se considerarán las susceptibles de incrementar el patrimonio según artículo 26 del ET., y para los contribuyentes

no obligados a llevar contabilidad la realización del ingreso se asocia con la percepción efectiva de dinero o especie, o el equivalente al pago que extinga el derecho de exigir con excepción de los dividendos y enajenación de bienes, ello en cumplimiento del artículo 27 ET. En todo caso en España la determinación de renta está claramente definida en el título III de la Ley 35 en los artículos 16 al 49, en Colombia el proceso es mucho más complejo desde la misma lectura de la norma, pues como se ha reiterado las normas se encuentran dispersas y la lectura, comprensión y aplicación demanda la concordancia de varios preceptos, la interpretación sistemática e integradora, hecho que *prima facie* imprime injusticia al sistema, en sede de complejidad normativa.

Por otra parte, mientras que España clasifica la renta en dos tipos de base: *renta general* y *renta del ahorro* señalando el contenido de cada una, en Colombia el artículo 330 ET. dispone la agrupación en cinco cédulas: *Rentas de trabajo, pensiones, de capital, no laborales y de dividendos y participaciones*. Así, definidos los conceptos y agrupados por tipo de renta se procede a la determinación por adición y sustracción de los componentes en cada una de las cédulas, proceso que la ley española ha denominado *integración y compensación de rentas* en la base imponible, e igualmente define tres métodos que ha de seguir el contribuyente. En este sentido, Colombia carece de una metodología clara, coherente y ordenada, dejando un amplio margen de cálculo que podría llevar al contribuyente a imprecisiones voluntarias o involuntarias con efecto directo en la cuantificación de la base liquidable y por tanto el impuesto a cargo.

En cuanto a la renta de trabajo exenta, entendida como ese mínimo personal y familiar necesario para satisfacer las necesidades básicas en condiciones de dignidad e igualdad; en España la legislación proporciona al contribuyente unos linderos mucho más estructurados, claros y más equilibrados que los de Colombia; así entrega las definiciones conceptuales, las consideraciones específicas y los montos determinados que dan lugar a las cuantías a deducir de la base renta general y la renta del ahorro para hallar las respectivas bases liquidables, que deberán dar cuenta de la renta disponible por el contribuyente y a la cual le será aplicable la tarifa o tipo correspondiente para establecer la cuota íntegra.

- XI. La construcción de las líneas jurisprudenciales de la CCCOL sobre principios tributarios, desde 1991 hasta el 2017 han transitado de la unidad a la disparidad de

critérios, del núcleo a la periferia interpretativa, de las razones del Derecho a las razones de la política financiera.

El cambio de un Estado de Derecho a un Estado Social de Derecho con la Constitución Política de 1991, dio paso a una tendencia constitucionalizadora del Derecho en Colombia, instituyendo la Corte Constitucional como interprete legítimo de la Carta Política, orientado a su conservación, integridad y superioridad. En este contexto, se fortalecen los principios constitucionales y los derechos fundamentales, estructurándose como el tamiz sobre el cual se dirimen los choques jurídicos por medio de la argumentación objetiva, razonada y práctica. Sin embargo, en estas corrientes de autodefinición y búsqueda de fundamentos jurídicos con sus vértices embebidos en la moral, se puede entretejer el pluralismo jurídico a base de criterios dispares.

En efecto, en el estudio de la jurisprudencia constitucional tributaria desde 1991 a 2017 se advierte una carga argumentativa engranada a la dimensión moral y el desarrollo de los principios constitucionales, hecho que no constituye una amenaza para el Derecho *per se*. Se observó, cómo la orientación de los criterios jurídicos fundadores de las decisiones fueron más unánimes en los primeros años, pero la conexión jurídica se fue difuminando en pie de pluralidad jurídica adecuada a las coyunturas políticas de índole financiero con aparente tinte social, unido a la debilidad del método y la técnica interpretativa, advertida por los mismos Magistrados de la Sala, quienes en un declarado disenso jurídico, en el mejor de los casos han aclarado su voto, en otros, lo han salvado dejando una exposición argumentativa suficiente, justificada, razonada y objetiva, como se vio en el Capítulo IV.

La situación esbozada dificulta la identificación o construcción de las líneas jurisprudenciales y en consecuencia la derivación de reglas y subreglas sobre el contenido, alcance y función de los principios materiales tributarios: *equidad, eficiencia y progresividad*. Sin embargo, en el ejercicio analítico realizado se trató de sistematizar y concretar los hilos jurídicos de cada principio.

El análisis jurisprudencial permite concluir sobre el principio de equidad tributaria que: *i)* Es un criterio de ponderación de cargas, beneficios y gravámenes de la imposición evitando los excesos derivados de la inobservancia de la capacidad económica de los contribuyentes, así como la naturaleza y fines de la imposición; *ii)* Se concreta en dos dimensiones: (1)

Equidad horizontal y (2) *Equidad vertical*, distribuyendo e imponiendo una carga tributaria en consideración de las circunstancias objetivas «riqueza y sus manifestaciones» y subjetivas «capacidad real» del contribuyente; en consecuencia, *iii*) El tratamiento igual, diferenciado o prioritario dependerá directamente del grado de semejanza o diferencia de tales circunstancias, por lo cual, *iv*) El principio no es absoluto y cede a través de beneficios tributarios, no de privilegios, para la conquista de otros principios y fines constitucionales y económicos relevantes; que en todo caso conllevarán a la justa y equilibrada distribución de la carga tributaria, así *v*) La admisión de la interferencia al principio de equidad se legitimará en los fines y objetivos constitucionalmente relevantes, soportados en justificativos claros, precisos, razonados, suficientes y objetivos.

Sobre el principio de eficiencia tributaria de la interpretación de la CCCOL, concluyo que no logra concretarse como un criterio definitorio de la carga tributaria. En todas las Sentencias analizadas el principio termina adherido al ámbito económico, operando como recurso o mecanismo técnico para medir la relación beneficio-costos en dos dimensiones, la primera propiamente económica, representada en el recaudo de los ingresos fiscales: «mayor recaudo/a menor costo» y, la segunda social - económica manifiesta en el sacrificio del contribuyente: «menor costo social del contribuyente/mayor cumplimiento de la obligación tributaria». Complementariamente la Corte, adiciona que la eficiencia debe manifestarse en un marco normativo claro, concreto y seguro, alentando al contribuyente al cumplimiento de la obligación tributaria dada la simplicidad del sistema, a la vez que se mejora la gestión administrativa vía disminución del costo del recaudo, preservando el equilibrio de la relación «costo de gestión/recaudo efectivo».

En cuanto al principio de progresividad se puede afirmar que la Corte lo ha interpretado así: *i*) Opera como principio material tributario en juego con la dimensión vertical del principio de equidad, considerando renta y riqueza sobre los cuales recaerá un impuesto más que proporcional al incremento; *ii*) Se ha ligado a la dimensión del gasto público en la relación «recaudo/gasto»; igualmente *iii*) Engranado con el principio comparación, se podrá juzgar la progresividad del sistema así: *neutro* si conserva las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor o menor capacidad contributiva, *progresivo* si las reduce y *regresivo* si las aumenta; y *iv*) La progresividad tributaria se juzga del sistema en conjunto, sin que ello obstaculice el análisis individual de una imposición y su cuota de regresividad.

XII. El mínimo vital en Colombia, es un derecho fundamental innominado que se materializa en los recursos desde las capacidades de la persona como individuo y como miembro de una sociedad, imponiendo al Estado, en virtud de la cláusula del Estado Social de Derecho, un límite a su poder impositivo y la obligación de promover su consecución.

El mínimo vital se ha configurado como un derecho fundamental innominado, por medio de la interpretación integradora y extensiva en conexidad con los derechos a la vida, la salud, el trabajo y la asistencia a la seguridad social; sin que su desarrollo dependa del progreso de los derechos a los cuales se conecta. Así, más allá de las garantías que gocen los derechos a los cuales se vincula, este derecho se ha convertido un eje sobre el cual el Estado debe promover acciones de intervención o abstención para procurar que todos los miembros de su comunidad política logren alcanzar tal mínimo.

Analizada la jurisprudencia Constitucional desde 1991 a 2017, se puede concluir que este derecho: *i)* Se concreta en los recursos mínimos, necesarios y suficientes para el desarrollo de una vida digna y autónoma, estimados desde la dimensión de las capacidades personales, familiares y sociales; *ii)* El alcance y función de este derecho se ha consolidado como un principio informador, orientador y limitante de la acción del Estado en la configuración de políticas económicas, sociales y tributarias; *iii)* Fiscalmente, el mínimo vital fija una frontera entre el Estado y la Persona; así, el Estado no podrá bajo ningún supuesto jurídico afectar el derecho al mínimo vital, por lo tanto, la persona pese a percibir rentas no tendrá la calidad de contribuyente; *iv)* Desde la dimensión material del principio, la capacidad adquisitiva no se puede interpretar como un equivalente de la capacidad contributiva, pues sobre quien percibe un monto de ingresos que se agotan en la satisfacción de las necesidades de subsistencia, no debería soportar la obligación de contribuir con las expensas del Estado.

En cuanto este principio, en términos de su contenido, alcance y función en referencia al impuesto de renta, el escenario es difuso. Si bien, el mínimo vital se erige como una garantía y así se proclama, los límites son abstractos, cuantitativamente quizás pudiera ligarse al salario mínimo y su correspondencia con una canasta básica de bienes y servicios, pero ello generaría una objeción válida desde la perspectiva cualitativa que se podría plantear bajo los

siguiente interrogante ¿Cuáles serían esos bienes y servicios a incluir para suplir congruamente las necesidades de la persona, como individuo, como parte de una familia y miembro de una comunidad política?, aclarando de anticipadamente, que cualquier construcción jurídica orientada a dar respuesta al interrogante deberá convocar la correspondencia entre las variables cualitativas - subjetivas «capacidades» y las variables cuantitativas objetivas «recursos».

XIII. El principio de proporcionalidad una herramienta para la solución jurídica construida desde el equilibrio entre la razón jurídica y la consecuencia jurídica.

Cómo se ha sostenido desde el inicio, la teoría alexyana es una metodología adecuada para analizar el alcance y aplicación de las normas tributarias en el régimen jurídico colombiano; debido a la claridad y la lógica jurídica sobre la cual se enlazan las disposiciones tributarias y las circunstancias fácticas de manera específica para cada caso. Del examen de los principios materiales, el impuesto sobre la renta y la resolución de algunos casos, se advierte claramente la incidencia jurídica diferencial de la misma disposición tributaria sobre uno o un grupo de contribuyentes. Así, la creación, eliminación o reducción de un beneficio tributario aplicable al IRPN compromete de manera diferente la esfera de los derechos de los distintos contribuyentes, un incremento podría afectar directa e inversamente proporcional la base gravable del contribuyente (A), o podría generar un efecto neutro en razón del nivel de ingresos para el contribuyente (B); en consecuencia la alícuota será diferente; así, podría ser menor para el contribuyente (A) y mayor o igual para el contribuyente (B).

7. PROPUESTAS

Por último, realizado el análisis teórico, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios materiales de justicia tributaria en Colombia en óptica del régimen comparado con España, conocida la estructura vigente y aplicable al IRPN, examinadas las líneas jurisprudenciales de la Corte Constitucional y resueltos los casos al amparo del principio de proporcionalidad, se dejan planteadas algunas propuestas que podrían coadyuvar en la configuración de un Sistema Tributario más equitativo y justo.

- I. El legislador colombiano debería considerar una reforma constitucional orientada a una mejor sistematización y lógica de los principios que inspiran el sistema tributario.

Cómo se evidenció, en Colombia el legislador ha omitido la declaración de principios materiales tributarios, primordiales para el ST y ha incluido otros que no encuentran cabida en esta esfera. Así, los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y el de capacidad contributiva no están enunciados en el texto constitucional, ni en ley o decreto, pero si se incluye el principio de eficiencia tributaria como criterio material, y se enuncia el principio de no retroactividad junto a los principios materiales. Esta situación, imprime un mayor grado de discrecionalidad para legislador, para el administrador de justicia y consecuentemente no coadyuva al fortalecimiento de la seguridad jurídica para el contribuyente. Razón por la cual, se cree que la incorporación de los principios tributarios omitidos, declarándolos como principios explícitos; aunado a la reubicación del principio formal de no retroactividad, contribuiría de manera directa a una mejor sistematización y lógica jurídica del ordenamiento jurídico tributario.

- II. El régimen de impuesto a la renta y complementarios debería ser objeto de una compilación normativa.

En Colombia el marco normativo del régimen de impuesto a la renta y complementarios, tanto para personas naturales como para personas jurídicas, es complejo, disperso, impreciso

y hasta contradictorio; por lo tanto, se debería considerar una reforma estructural que tenga en cuenta: *i)* Compilación normativa, se cree apropiado observar la estructura del régimen Español, separando las normas aplicables al régimen de las personas naturales, de las normas aplicables al régimen de las personas jurídicas; *ii)* Derogar, las normas repetitivas y contrarias, y *iii)* Concordar las normas vigentes. La recopilación ejecutada de esta forma permitiría mayor claridad, facilidad y precisión para el legislador, el administrador de justicia y el contribuyente.

De otra parte, la reforma estructural deberá detenerse en la materialidad de las normas vigentes, para: *i)* Restringir los beneficios tributarios, actualmente existen y se aplican algunas exclusiones, exenciones y deducciones que no tienen justificación suficiente, razonable y proporcionada, no conservan estricta conexión entre casusa y fin, por consiguiente, dan lugar a inequidades e injusticias tributarias; como se pudo ver estas han sido advertidas por los ciudadanos que vía acción de inconstitucionalidad han solicitado morigerar o derogar tales disposiciones; *ii)* Definir de manera más contundente, los límites cuantitativos que impone el derecho fundamental al mínimo vital en juego con el principio del no confiscatoriedad, porque en la actualidad es completamente abstracta la frontera que demarcan estos dos principios, máxime cuando ambos son principios constitucionales innominados.

III. La unificación de la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional en materia tributaria es esencial.

Uno de los problemas más complejos al que se tuvo que enfrentar esta investigación fue la recopilación de la jurisprudencia para definir la línea jurisprudencial, por varias razones, entre ellas: la abundante producción jurídica de la Corte Constitucional, la dificultad para identificar criterios fijos de interpretación y la ausencia de sentencias de unificación. Por ende, se cree que la Corte Constitucional como legítimo interprete y guardián de la CPN debería realizar un esfuerzo en este sentido, enfocando homogéneamente los criterios interpretativos y definiendo la línea jurisprudencial sobre contenido, alcance y función de los principios materiales tributarios.

- IV. La UAE DIAN debe consolidar la producción de conceptos y resoluciones que orientan al contribuyente para el cumplimiento del deber de contribuir en condiciones de oportunidad.

El análisis de la estructura normativa del IRPN, dejó en evidencia las claras contradicciones que se producen entre lo normativamente prescrito por el legislador y los conceptos jurídicos emitidos por la UAE DIAN, que si bien no son vinculantes si orientan al contribuyente para el cumplimiento de la obligación. Por esta razón, se cree apropiado que la UAE DIAN inicie una unificación de conceptos, actualice y concilie sus concepciones jurídicas con las emitidas por la Corte Constitucional, ello demarcaría una línea más clara, precisa para la actuación del contribuyente, a la vez que disminuiría los costos de gestión volviéndola mucho más eficiente.

8. BLIOGRAFÍA

Libros

- ALEXY, ROBERT. La fórmula del peso. [aut. libro] Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Primera. Quito: s.n., 2008, pág., 26.
- ALEXY, ROBERT. *Teoría de la argumentación jurídica*. [trad.] Manuel Atienza y Isabel Espejo. Tercera. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. págs., 177. ISBN: 9788425913921.
- ALEXY, ROBERT., *Teoría de los Derechos Fundamentales*. [trad.] Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1993. pág., 49. ISBN: 8425909392.
- ALIAGA AGULLÓ, EVA. Reflexiones sobre el estado actual del desarrollo científico del Derecho Financiero. En Villar Ezcurra, Marta y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana. Vol. I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2665-2698. ISBN: 9788480082778.
- AMTUCCI, ANDREA. La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales. [aut. libro] ANDREA AMATUCCI, y otros. *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1981, 6, págs. 21.
- ARANGO, RODOLFO, ET AL. *Jurisprudencia constitucional sobre el derecho al mínimo vital*. 1ra ed. Bogotá D.C: Estudios Ocasionales CIJUS, 2002. págs., 7-22, ISSN: 0124-115X.
- ATIENZA, MANUEL Y RUÍZ MANERO, JUÁN. *Las Piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Cuarta. Barcelona : Ariel S.A, 2007. págs. 25-26. ISBN: 8434432475.
- ATIENZA, MANUEL. *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Universidad Nacional Autónoma de México: 2005. Instituto de Investigaciones Jurídicas. págs., 149-153. ISBN: 9703203647.
- BARQUERO ESTEVAN, JUAN MANUEL. *La función del tributo en el Estado Social de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. pág., 39. ISBN: 8425911931.

- BERLIRI, ANTONIO. *Principios de derecho tributario*. [ed.] FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO, y otros. [trad.] FERNANDO VICENTE ARCHE DOMINGO. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1964. págs., 49-65.
- BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFEL, *Derecho Tributario: Escritos y reflexiones*, Primera ed. Bogotá D.C: Universidad del Rosario, 2008. pág., 111. ISBN: 9789588378596.
- CALVO ORTEGA, RAFAEL. *¿Hay un principio de justicia?* Primera. Madrid : Thomson Reuters, 2012. págs. 18-19. ISBN: 9788447038589.
- CALVO ORTEGA, RAFAEL. Hecho Imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos Pasivos (Artículos 1 a 14). [autor libro] RAFAEL CALVO ORTEGA , ET AL. *El nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid : Lex Nova S.A, 1999, I, págs., 19-21. ISBN: 8484060810.
- CARLOZA PRIETO, LUIS MARÍA. *Lecciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid : Universidad Compuence de Madrid, 1993. págs., 36-37. ISBN: 8486926572.
- CARLOZA PRIETO, LUIS MARÍA. Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico. En obra colectiva. *La constitución española y las fuentes del Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pág., 15.
- CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. *Derecho financiero y tributario: parte general*. Segunda. Madrid: Aranzadi.2001, pág., 35-40. ISBN: 8484105970.
- CHAVARRO, CÁRDENAS. JORGE ENRIQUE. *Código de comercio: Comentarios-Concordancias-Doctrina-Jurisprudencia*. Bogotá D.C: Nueva Legislación. 2011. págs., 11-20. ISBN: 9588371538.
- CRUZ DE QUIÑONEZ MONTEALEGRE, ANTONIO. *El impuesto de industria y comercio. Conflictos y propuesta*. Bogotá D.C: Editorial Universidad del Rosario. 2009. págs.,82-148. ISBN: 9789587380156.
- CUBERO TRUYO, ANTONIO M Y GARCÍA BERRO, FLORIAN. *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia dle Tribunal Constitucional*. Tercera. Sevilla : Mergablum E.S.L, 2002. pág., 47. ISBN: 8495118645.
- DE AYALA PÉREZ, JOSÉ LUIS Y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, MIGUEL. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid : Editoriales de Derecho Reunidas, 2008. pág., 83. ISBN: 9788493580605.

- DE AYALA PÉREZ, JOSÉ LUIS. *Algunos problemas interpretativos del art. 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*. Primera. Madrid : Thomson Reuters, 2008. págs., 37-46. ISBN: 9788447029266.
- DE AYALA PÉREZ, JOSÉ LUIS. *Dinámica de la relación Jurídica tributaria en el Derecho español*. Madrid : Dykinson, 1997. págs. 49-51. ISBN: 9788481552317.
- DE AYALA PÉREZ, JOSÉ LUIS. El Derecho Positivo Tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico.¿ Una antítesis insalvable?. [Autor del capítulo] PÉREZ, MARIANO ALONSO. et al. [ed.] González Delgado, José Ángel. *Responsa iurisperitorum digesta*. Primera. Salamanca : España, 2004, Vol. V, pág., 222.
- DÍEZ PICAZO, LUIS, MARÍA., *Sistemas de derechos fundamentales*. Navarra: Aranzadi S.A, 2005, Segunda Ed., págs., 32-43. ISBN: 8447024032.
- DWORKIN, RONALD. *Los derechos en serio*. [trad.] Marta Guastavino. Segunda. Barcelona : Ariel S.A, 2009. págs., 426-428. ISBN: 8434415089.
- ESEVERRI, ERNESTO. *Derecho tributario parte general*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2006. pág., 29, ISBN: 9788484565536.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Madrid : Marcial Pons, 2010. págs., 169-184. ISBN: 9788497687188.
- GALLEGO PERAGÓN, JOSÉ MANUEL. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada : Comares, 2003. págs., 84. ISBN: 9788484446842.
- GALLO, FRANCO. *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*. [trad.] JOSÉ A ROZAS y FRANCISCO CAÑAL. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2011. págs., 123-127. ISBN: 9788497688611.
- GALLO, FRANCO. *La capacidad contributiva y las razones en su inserción como principio constitucional positivo*. En CIAT. La capacidad contributiva, presupuestos jurídico y fundamento de la tributación. Sicilia: 2000. págs., 25-32. ISBN: 8480080949.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME. *El impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas* . Madrid : Civitas S.A, 1977. págs., 20-21. ISBN: 8473980492.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO Y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN. *Curso de Derecho Administrativo*. Cuarta. Madrid : Civitas, 1983-1993. pág., 83. ISBN: 8473982577.
- GARCÍA DORADO, FRANCISCO. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. [ed.] Dykinson. Madrid : Dykinson, 2003. págs., 1-52. ISBN: 8481559199.

- GARCÍA NOVOA, CÉSAR. La concepción actual de los derechos tributarios. [ed.] Jorge Bravo Cucci y Daniel Yacolca Estares. [trad.] Juan Carlos Panez Solórzano. *Derecho Tributario (tópicos contemporáneos). En homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho*. Primera. Lima : Grijley, 2011, págs., 101-175.
- GARGARELLA, ROBERTO. *Las teorías de la justicia después de Rawls. Un breve manual de filosofía política*. Barcelona : Paidós Ibérica S.A., 1999. págs.,1-192. ISBN: 9788449307225.
- GARRIDO GÓMEZ, MARÍA ISABEL Y ESPINOZA DE LOS MONTEROS, JAVIER, [ed.]. *Paradigmas y desafíos del constitucionalismo democrático*. Primera. Granada : Comares, 2014. págs., 40-41. ISBN: 9788490451472.
- GONZÁLEZ G, EUSEBIO. Los tributos extrafiscales en el Derecho español. [aut. libro] CARMEN BANACLOCHE PALAO, y otros. *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: Wolters Kluwer España S.A, 2008, págs., 603-615. ISBN: 9788497259385.
- HABERMAS, JÜRGEN. *Facticidad y Validez*. [trad.] Manuel Jiménez Rendondo. Segunda. Valladolid: Trotta S.A, 2000. págs., 63-105. ISBN:84816401510.
- HABERMAS, JÜRGEN. *Teoría de la acción comunicativa I*. [trad.] Manuel Jiménez Rendón. Tercera. Madrid: Tauros Humanidades, 2001. págs., 15-43. ISBN:8430603417.
- HART, HERBERT LIONEL ADOLPHUS. *El concepto de Derecho*. [trad.] Genaro R Carrio. Argentina: Abeledo Perrot S.A., 1961. págs., 197-198. ISBN: 9502000897.
- HERRERA MOLINA , PEDRO MANUEL I ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS. La justicia en la obra de Sainz de Bujanda. [autor libre] Mariano Abad. [ed.] Ángel Sánchez de la Torre. *D. Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Fundación Santander Central Hispano, 2003, págs., 239-259.
- HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Primera. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998. págs., 24-45. ISBN: 847248548X.
- JIMÉNEZ LOZANO, ÁLVARO. *Estatuto Tributario 2016*. Bogotá: 2016, págs., 278-291. ISBN: 9789587713145.
- LABAND, PAÚL. *Derecho Presupuestario*, estudio preliminar por Rodríguez Bereijo, Álvaro. [trad.] José Zamit. Madrid: Tecnos, 2012. págs., 39-41. IBSN: 9788430954520.
- LARENZ, KARL. *Derecho Justo:Fundamentos de ética jurídica*. [trad.] Luis Diéz-P. Madrid: Civitas S.A,1985. pág., 28. ISBN: 8473983645.

- LASALLE, FERDINAND. *¿Qué es una constitución?* [ed.] Eliseo Aja. [trad.] Wenceslao Roces. Barcelona: Ariel S.A, 1984. págs., 84-85. ISBN:8434410109.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, ERNESTO. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. [aut. libro] ANDREA AMATUCCI, Y OTROS. *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. Edersa, 1980, pág., 119.
- LUCAS DURÁN, MANUEL. La financiación de los servicios sociales en España: Cuestiones jurídicas actuales. En Villar Escurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana. Vol. I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2925-2956.
- MACCORMICK, NEIL. *Instituciones del Derecho*. [trad.] Fernando Atria i Samuel Tschorne. Primera. Madrid: Marcial Pons, 2011. págs., 55-63. ISBN:9788497688598.
- MARTÍNEZ PUJALTE, ANTONIO LUIS Y DOMINGO, TOMÁS DE. *Los derechos fundamentales en el sistema constitucional: teoría general e implicaciones prácticas*. Primera. Granada : Editorial Comares, 2011. págs., 1-248. ISBN:9788498368406.
- MEDRANO IRAZOLA, SABINIANO. El ingreso por volumen de ventas al sistema nacional de salud: Breve desdichada historia de un tributo solapado. [aut. libro] Instituto de estudios Fiscales. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana*. Primera. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, Vol. I, III, pág., 2344.
- MOSCHETTI, FRANCESCO. *El principio de capacidad contributiva*. [ed.] JUAN CALERO GALLEGO y RAFAEL NAVAS VÁZQUEZ. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales [IEF], 1980. págs., 21-22. ISBN: 8471963000.
- NAVEIRA DE CASONAVA, GUSTAVO J. *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*. Primera. Madrid: McGraw Hill Interamericana de España S.A, 1996. págs., 14-15. ISBN: 844817969.
- NEUMARK, FRITZ. *Principios de la imposición*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. 1994. págs., 81-83. ISBN: 8447601005.
- ORREGO SÁNCHEZ, CRITÓBAL. *H.L.A Hart Abogado del Positivismo Jurídico*. Primera. Navarra: Ediciones Universidad de Navarra S.A, 1997. págs., 162-164, ISBN: 8431315229.
- PATÓN GARCÍA, GEMMA. *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*. [ed.] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración

- Tributaria (SUNAT): Instituto de Administración Tributaria y Aduanera (IATA). Madrid: SUNAT, 2012. págs., 38-41. ISBN: 9789972978784.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Cuarta: Madrid: Civitas. 2004. pág., 42. ISBN: 8447022617.
- PÉREZ ROYO, IGNACIO. *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Tercera. Madrid: Marcial Pons S.A, 2000. págs., 18-21. ISBN: 847487709.
- PÉREZ ROYO, JAVIER. *Curso de Derecho Constitucional*. Décimo Cuarta. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2014. págs., 34-75. ISBN:9788415948964.
- PIKETTY, THOMAS. *El capital en el siglo XXI*. [trad.] ELIANE CAZENAVE TAPIE ISOARD, y otros. Primera. México: Fondo de Cultura Económica [FCE], 2014. págs., 476-488. ISBN: 9786071624642.
- PLAZAS VEGA, MAURICIO A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Segunda. Bogotá D.C: Temis S.A, 2005. pág., 243. ISBN: 9583505439.
- PONCE ESTEBAN, MARÍA ENRIQUETA. Los conceptos de justicia y Derecho en Kant, Kelsen, Hart, Rawls, Habermas, Dworkin y Alexy. *Jurídica: anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*. núm 35. México: 2005. págs., 211-234.
- PRIETO SANCHÍS, LUIS. *Sobre principios y normas: problemas del razonamiento jurídico*. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1992. págs., 46-49. ISBN: 8425909198.
- PRIETO SANCHÍS, LUIS. *Ley, principios y derechos*. Primera. Madrid: Dykinson S.L, 1998. págs., 48-68. ISBN: 8481553581.
- RAWLS, JOHN. *Teoría de la Justicia*. [trad.] María Dolores González. Primera. Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press, 1971. págs., 1-531. ISBN: 674880145.
- RESTREPO, JUAN CAMILO. *La Hacienda Pública*. Novena. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia, 2009. págs., 166. ISBN: 9789587107845.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. Aspectos constitucionales de la financiación autonómica: Presente y Futuro. En Villar Ecurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana. Vol. I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 2957-2958. ISBN: 9788480082778.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO. *Lecturas sobre sistema tributario español: Derecho Financiero II*. Madrid : Universidad Autónoma de Madrid., 1979. págs., 5-8. ISBN: 8430004580.

- RODRIGUEZ DE FONSECA, BARTOLOMÉ AGUSTÍN. *El Digesto del Emperador Justiniano*. [trad.] Manuel Gómez Marín y Pascual Gil y Gómez. Segunda. Madrid: s.n., 1872. págs., 33. Vol. I. ISBN: 32044097769905.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ RIVAS, JUAN JOSÉ. Derecho Constitucional. Sistema Económico y Jurisprudencia Constitucional. En Villar Escurra, Martha y otros. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García Quintana*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs., 3447-3448.
- ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS. De la Confiscación. En ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO. PRIETO RAMOS, JESÚS. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, págs., 3221-3239.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Hacienda y Derecho Fragmentos*. Barcelona: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015. págs., 339-344. ISBN: 9788425916722.
- SÁNCHEZ SERRANO, LUIS. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*. Madrid : Marcial Pons, 1997. págs., 120-121. Vol. 1. ISBN: 9788472484849.
- SANDEL, MICHAEL. *El liberalismo y los límites de la justicia*. [trad.] María Luz Melón . Segunda. Barcelona : Gedisa S.A, 2000. págs., ISBN:61-688474327067.
- SANTA MARÍA, IBEAS JAVIER. *Los valores superiores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Madrid : Dykinson S.A, 1997. págs., 109-114. ISBN: 8481552909.
- SEN, AMARTYA. *La idea de la Justicia*. [trad] Hernando Valencia Villa. Primera. España: Santilla Ediciones Generales S.L., 2010. págs.,1-491. ISBN: 9786071104465.
- SOLER BELDA, RAMÓN. *La progresividad en las reformas tributarias*. Primera. Madrid: Dykinson S.L. 2015. págs., 301-305. ISBN: 9788490854174.
- SPISSO. R, RODOLFO. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991, págs., 32-35. ISBN: 9501406075.
- UCKMAR, VICTOR. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Segunda. Bogotá: Temis, 2002. pág., 68. ISBN: 9583503746.
- UCKMAR, VÍCTOR. *El principio de equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: La relación entre necesidades financieras del Estado y la justicia económica*. En CIAT. La capacidad contributiva, presupuestos jurídico y fundamento de la tributación. Sicilia: 2000. págs., 13-24. ISBN: 8480080949.

- VERDERA IZQUIERDO, BEATRIZ. *La irretroactividad: Problemática general*. Primera. Madrid: Dikynson S.L, 2006. págs., 49-50. ISBN: 9788499825311.
- VIDAL MARÍN, TOMÁS. *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. C.E. Valenciana*: Tirant lo Blanch , 2003. págs., 67-86,141. ISBN: 8484427501
- ZAGREBELSKY, GUSTAVO. *El derecho dúctil. Ley, derechos y justicia*. Octava. Madrid : Trotta S.A, 2016. págs. 109-110. ISBN: 9788498796728.
- ZAGREBELSKY, GUSTAVO. *Historia y constitución*. [trad.] Miguel Carbonell. Madrid : Minima Trotta S.A, 2005. pág., 12. ISBN: 8481647373.

Artículos de Revistas

- AGULLÓ AGÜERO, ANTONIA. Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 1982, núm. 36, págs., 555-562. ISSN: 02108453.
- ALEXY, ROBERT. A theory of constitutional rights. *Oxford University Press Inc*. New York., 2002. pág., 93.
- ALEXY, ROBERT. El no positivismo incluyente. *DOXA Cuadernos de Filosofía de Derecho*, 36, Alicante: s.n., 2013, págs., 1-23. ISSN: 0214-8676.
- ALEXY, ROBERT. Justicia como corrección. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante: s.n., 2005, págs., 161-173. ISSN:0214-8676.
- ALEXY, ROBERT. La naturaleza de la filosofía del Derecho. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante: 2003, 26, págs., 145-160. ISSN: 0214-8676.
- ALEXY ROBERT. Sobre la ponderación y la subsunción una comparación estructural. [Trad.] Johanna Córdoba. *Pensamiento Jurídico*. Universidad Nacional de Colombia: 2006. (16). págs., 93-111., ISSN: 0122-1108.
- ALEXY, ROBERT. *Principales elementos de mi filosofía del Derecho*. *DOXA: Cuadernos de Filosofía dle Derecho* Alicante: 2009, 32, págs., 67-84. ISSN: 0214-8676.
- ATIENZA, MANUEL Y RUÍZ MANERO, JUÁN. Sobre principios y reglas. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 10, Alicante: s.n., 2001, pág.,106. ISSN:0214-8676.

- BERNAL PULIDO, CARLOS. Estructura y límites de la ponderación. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 2003, núm. 26, págs., 225-238. ISSN: 0214-8676.
- BONELL COLMENERO, RAMÓN. Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, Madrid: 2005, Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, Vol. XXXVIII, págs., 177-208. ISSN: 11333677.
- BOTERO BERNAL, ANDRÉS. La jerarquía entre principios generales del derecho: Historicidad y la culturalidad del principio de justicia. *Revista de Derecho*, Santander: 2005, 23, págs., 29-68. ISSN: 21459355.
- CALVO ORTEGA, RAFAEL. Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero. *Hacienda Pública Española*, Madrid: 1970, No 1, págs., 123-149. ISSN: 02101173.
- CALVO ORTEGA, RAFAEL. La igualdad tributaria y no discriminación. *Nueva Fiscalidad*. [ed.] Lex Nova. 11, Madrid: 2005, Dykinson S.L, Vol. II, págs., 9-26. ISSN: 16960173.
- CARBONELL REMOTTI, JOSÉ CARLOS Y SANJUÁN FREIXES, TERESA. Los valores y principios en la interpretación constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid : 1992,35, Vol. 12, págs., 97-110. ISSN: 1989064.
- CASADO OLLERO, GABRIEL. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II) *El contenido constitucional de la capacidad económica.. Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*. 34, Madrid: s.n., 1982, págs., 185-199. ISSN: 02108453.
- CLÉRICO, LAURA. Examen de proporcionalidad y objeción de indeterminación. Anuario de filosofía del derecho. *Anuario de Filosofía del Derecho. Universidad de Buenos Aires*, 2015. pág., 1. ISSN: 0518-572.
- DEL BLANCO GARCÍA, ÁLVARO Y SANZ ARCEAGA, EDUARDO. El principio de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, Madrid: 2015, Aranzadi, págs., 121-133. ISSN: 11328576.
- ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: 2009, núm. 142, págs., 403-434. ISSN: 02108453.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, MANUELA. Principio de igualdad tributaria en el IRPF y tutela judicial efectiva. *Nueva Fiscalidad*, Madrid: 2013 Dykinson S.L.,6 , págs., 9-34. ISSN: 16960173.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, ROBERTO IGNACIO. La retroactividad de las normas tributarias en la reciente jurisprudencia. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Madrid:2000 Aranzadi, 142, págs., 21-42. ISSN: 1132-8568.
- FERNÁNDEZ, JUNQUERA MANUELA. El valor de la justicia en el mundo preceloso de las leyes tributarias. *Nueva Fiscalidad*, 2, Madrid: 2014, Dykinson, Vol. 2, págs., 41-58. ISSN: 6960173.
- FERRAJOLI, LUIGI Y RÚIZ MANERO, JUAN. Un diálogo sobre los principios constitucionales. *DOXA: Cuadernos de filosofía del derecho*. Alicante: 2011,34, págs., 363-377. ISSN: 02148676.
- GARCÍA AMADO, JORGE ANTONIO. Problemas metodológicos del principio constitucional de igualdad. [ed.] Ministerio de Justicia, *Anuario de filosofía del derecho Boletín Oficial del Estado [BOE] y Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política*. 4, Madrid: 1987, págs., 111-132. ISSN: 05180872.
- GARCÍA CANALES , MARIANO. Principios generales y principios constitucionales. *Revista de Estudios Políticos*. Madrid: 1989, 64, pág., 32. ISSN: 19890613.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. ¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?. *Revista de Administración Pública*. Madrid: 1991, núm. 124, págs., 211-230. ISSN: 00347639.
- GARCÍA GONZÁLEZ , EUSEBIO. Concepto actual de tributo: Análisis de Jurisprudencia. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, [ed.] Aranzadi. 2, Pamplona: s.n., 1996, pág., 21. ISSN: 11328568.
- GARCÍA J, LEONARDO. Buenos tiempos para el neoconstitucionalismo (sobre la aparición del examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional. *Pontificia Universidad Javeriana.*, Universitas, 2010, Vol 120, págs., 317-332, ISSN: 00419060.
- GUASTINI, RICCARDO. Sobre el Concepto de Constitución. [ed.] Miguel. Traductor: Carbonell. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional: Cuestiones Constitucionales*, México:1999,1, pág., 176. ISSN: 2448-4881.

- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, MIGUEL. La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional. *Civitas: Revista española de Derecho Tributario*, 114, Madrid: 2002, Vol. 1, págs., 230-234. ISSN: 02108453.
- IREGUI BOHÓRQUEZ, ANA MARÍA, MELO BECERRA, LIGIA, RAMOS FORERO, JORGE. El impuesto predial en Colombia: evolución reciente, comportamiento de las tarifas y potencial de recaudo. *Borradores de Economía*. núm. 274. Bogotá D.C: 2004. pág., 262.
- JARAMILLO BETANCUR, FERNANDO y YANICED BALBÍN, MARÍA. Los objetivos macroeconómicos y las reformas tributarias 1986 – 2012. *El Ágora USB*, Medellín: 2017, 1, Vol. 17, págs., 225-242. ISSN: 16578031.
- JORDÁN, ARANCHA YUSTE. ¿Es posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas fiscales?, 260, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2001, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 51, págs., 339-420. ISSN: 04846885.
- LLOREDO ALIX, LUIS. Muertes y resurrecciones del positivismo jurídico: Una crisis de doscientos años de duración. *Revista DOXA: Cuadernos de filosofía del Derecho*. Alicante: 2017. núm. 40. págs., 249-278. ISSN: 0214-8676.
- MAZZARESE, TECLA. Razonamiento judicial y derechos fundamentales: observaciones lógicas y epistemológicas. *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante. 2003, núm. 26, págs., 687-716, ISSN: 02148876.
- MOSCHETTI, FRANCESCO. [Trad.] JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO. Orientaciones generales de la capacidad contributiva. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid: 2003, 263, Vol. 53, págs., 513-562. ISSN: 0484-6885.
- NIETO MONTERO, JUAN JOSÉ. El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica? *Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 2013, Vol. 22, págs., 369-379. ISSN:11329947.
- ORTEGA CALVO, RAFAEL. Hacia un nuevo derecho tributario. *Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época*, Madrid: 2004, s.n., FORO. pág., 60. ISSN: 16985583.
- OLANO GARCÍA, HERNÁN ALEJANDRO. Tipología de nuestras sentencias constitucionales. *Universitas*. núm. 108. Bogotá D.C: 2004. Pontificia Universidad Javeriana, pág., 586. ISSN: 00419060.

- PALAO TABOADA, CARLOS. Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid:1995, págs., 629-642. ISBN: 2108453.
- PAUCAR ESPINOZA, MARGOT GUADALUPE. Las funciones de los principios constitucionales en el actual constitucionalismo. 2, Perú : s.n., 23 de 11 de 2014, *Docentia et Investigatio*, Vol. 12, págs., 61-64. ISSN:18108490.
- PENAGOS, GUSTAVO. Políticas privatizadoras de las empresas públicas en Colombia y en derecho comparado. *Universitas. núm. 107*. Bogotá D.C: 2004. Pontificia Universidad Javeriana. págs., 261-289. ISSN: 0041960.
- PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. Justicia e impuestos, *Arbor*, 2003, 691 (175), págs., 1087- 1095. ISSN: 0210-1963.
- PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. Los principios de justicia en el impuesto en la constitución española. *Fiscalidad y Constitución*. Madrid: *Consejo superior de cámaras de comercio, industria y navegación*.1986.
- PIZA R, JULIO ROBERTO. La consulta tributaria. *Revista de Derecho Fiscal*. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia. (4). 2011. págs., 115-117. ISSN: 1692-6722.
- PONT MESTRES, MAGÍN. La justicia tributaria y su formulación constitucional. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Madrid: s.n., España, 31, págs., 365-404. ISSN: 0210-8453.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 2005. s.n, 13, págs., 235-236. ISSN: 1575720X.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. El deber de contribuir como un deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, 125, Madrid: s.n., Vol. 5, págs., 5-40. ISSN: 02108453.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, Madrid:1998, 100, págs., 593-626. ISSN: 2108453.
- ROZAS VALDÉS, JOSÉ ANDRÉS Y VILLAR EZCURRA, MARTA. La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad, *Noticias de la Unión Europea*, 2006. núm. 254, págs., 73-92. ISSN: 11338660.

- SAFFON, MARÍA PAULA; GARCÍA VILLEGAS, MAURICIO. Derechos sociales y activismo judicial. La dimensión fáctica del activismo judicial en derechos sociales en Colombia. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 2011, 13 (1), págs., 75-107. ISSN: 0124579.
- SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*. Madrid: s.n., 1963, Vol. 7, págs., 177-188. ISSN:02101068.
- VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria*, [ed.] *Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales [IEF]*., Madrid: 2012, 144, págs., 149-175. ISSN: 02102919.
- VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE. Los Principios Tributarios del Artículo 31.1 de la Constitución y la Concurrencia de Tributos. *Revista de Información Fiscal*, [ed.] *Lex Nova*. Madrid: 2012, Thomson Reuters, pág., 41. ISSN: 15764133.
- ZAGREBELSKY, GUSTAVO. ¿Qué es ser Juez Constitucional?, 15, *Dikaion*, Bogotá D.C:2006, Vol. 201, págs., 155-171. ISSN: 01208942.

Informes Institucionales

- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (CEECT). *Informe de actividades No 01. Diganóstico de los problemas que afectan al Sistema Tributario colombiano*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. [Consultado el 10 de mayo de 2016] Bogotá D.C: s.n., 2015. págs., 13-15, Disponible en: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (CEECT). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público Diciembre de 2015*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. [Consultado el 10 de mayo de 2016] Bogotá D.C: s.n., 2015. págs., 23-48, Disponible en: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisioc81n-versiocc81n-final2.pdf>.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Social de América Latina 2017.*, págs., 21-52. [En línea consultado el 02 de febrero de 2017], ISBN: 978921358077-6, Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/41598-panorama-social-america-latina-2016>.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Plan Nacional de Desarrollo 2010 - 2014. Prosperidad para todos: Más empleo, menos pobreza y más seguridad.* DNP, Presidencia de la República. Bogotá D.C : DNP, 2011. pág, 24. Institucional.

FEDESARROLLO. *El Sistema pensional en Colombia: Retos y alternativas para aumentar la cobertura.* [Consultado el: 30 de junio de 2018]. Bogotá D.C: 2010. págs., 90-116. Disponible en: <http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/351/EI%20sistema%20pensional%20en%20Colombia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

GALVIS, LUIS ARMANDO. Diferenciales salariales por género y región en Colombia: Una aproximación con regresión por cuantiles. *Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana (131)*, 1-12. [En línea consultado el 13 de 11 de 2017], Disponible en: <http://www.banrep.gov.co/es/dtser-131>; VARGAS, VARGAS, CARMÍÑO. Cambio tecnológico y desigualdad de salarios: Colombia, 1984-2010. En LUIS EDUARDO ARANGO Y FRANZ HAMANN. *El mercado de trabajo en Colombia: hechos, tendencias e instituciones*, Banco de la República, 2012, vol. 5., págs. 211-248.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. *Actualización Plan Financiero 2018.* [en línea]. [Consultado el: 30 de junio de 2018]. Disponible en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-115599%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased.

Bases de Datos y Páginas de internet

ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].* [En línea] 30 de 03 de 1989. [Citado el: 09 de 02 de 2017]. Disponible en: <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/5388f978b1247a4105256f0d0056a40b?OpenDocument>.

ESPAÑA. Ley 35/2006, de 29 de noviembre, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. [Internet] *Boletín Oficial del Estado*, 29 de noviembre de 2011. Núm. 285. [Consultado 07 de julio de 2017]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764&p=20170121&tn=1#tpreliminar>.

IUREAMICURUM. Blog de Teoría Jurídica y Derecho Constitucional. *Robert Alexy en la Red*. [En línea] 01 de 09 de 2008. [Citado el: 20 de 05 de 2016.] <http://iureamicorum.blogspot.cl/2008/09/biografia-corta-de-rober-alexey.html>.

RAE. Real Academia de la Lengua Española. *Real Academia de la Lengua Española*. [En línea] RAE, 22 de 03 de 2016. [Citado el: 22 de 03 de 2016.] <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

UNIVERSIDAD DE KIEL. CAU. *www.alexey.jura-Kiel*. [En línea] 20 de 05 de 2016. [Citado el: 20 de 05 de 2016.] <http://www.alexey.jura.uni-kiel.de/de>.

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES. Facultad de Derecho UBA. [En línea] [Citado el: 05 de Junio de 2016.] http://portalacademico.derecho.uba.ar/catedras/plan_estudio/asig_catedras_doc_curr.asp?codcar=1&carr=&depto=7&idmat=4&idcat=11&mat=Elementos%20de%20Derecho%20Constitucional&cat=Susana%20G.%20Cayuso&iddoc=14&catdoc=Adjunto&matestd=0.

UPRIMNY, RODRIGO. *El bloque de constitucionalidad en Colombia. Un análisis jurisprudencial y un ensayo de sistematización doctrinal*. [Consultado el 12 de mayo de 2018]. En *Dejusticia.org.*, 2005. Disponible en: <https://www.dejusticia.org/el-bloque-de-constitucionalidad-en-colombia-un-analisis-jurisprudencial-y-un-ensayo-de-sistematizacion-doctrinal/>.

UAE DIAN. *Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas no Obligadas a llevar contabilidad*. [en línea]. [Consultado el 26 de junio de 2018]. Disponible en: https://actualicese.com/herramientas/FormulariosDIAN/2011/210/no_obligados_2010.pdf.

Convenios Internacionales

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, Convenio 131/1970, 22 de junio, Convenio sobre la fijación de salarios mínimos. [Internet], NORMALEX, 29 de abril de 1972, [Consultado el 20 de septiembre de 2017], Disponible en: http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C131.

COMISIÓN INTERAMERICANA DE LOS DERECHOS HUMANOS, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, [Internet], VLEX, 1978, [Consultado el 26 de diciembre de 2017], Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>.

Páginas Institucionales

Colombia. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. *Constitución Política de Colombia*. [versión en línea] 21 julio de 1991.[Citado el 10 de octubre de 2016].

COLOMBIA. Decreto 1650/17, de 30 de marzo, *Por el cual se adiciona un artículo a la Parte 1 del libro 1; la Sección 1 al Capítulo 23 del Título 1 de la Parte 2 del libro 1 y los Anexos No. 2 y 3, al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar los artículos 236 y 237 de la ley 1819 de 2016*. [Internet] Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 09 de octubre de 2017. Núm. -. <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201650%20DEL%2009%20DE%20OCTUBRE%20DE%202017.pdf>.

COLOMBIA. Decreto 624/89, de 30 de marzo, *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. [Internet] UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 06 de junio de 2016. Núm. -. [Consultado 07 de julio de 2017]. Disponible en: <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/5388f978b1247a4105256f0d0056a40b?OpenDocument>.

ESPAÑA. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 31 de octubre de 1978, [Internet] *Boletín Oficial del Estado*, de 27 de diciembre de 1978, págs. 1-54 [Consultado 24 de abril de 2017].

Disponible en :
<http://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>.

REPUBBLICA ITALIANA. Corte Costituzionale. <http://www.cortecostituzionale.it>. [En línea] 11 de 2009. [Citado el: 03 de 10 de 2016.]. Disponible en: <http://www.cortecostituzionale.it/documenti/pubblicazioni/testo-Costituzione.pdf>.

Leyes Colombianas

COLOMBIA. Decreto 2250/2017 de 29 de diciembre. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte I de la Ley 1819 de 2016. *Diario Oficial*, 29 de diciembre, núm.50461, págs., 14-26.

COLOMBIA. Ley No 1819/2016 de 29 de diciembre. Por medio de la cual se adopta una reforma estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 50101 de diciembre 29 de 2016. Bogotá D.C., 29 de diciembre de 2016.

COLOMBIA. Decreto 1625/2016, de octubre 11. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria. *Diario oficial* 50023 de 11 de octubre de 2016. Bogotá D.C.

COLOMBIA. Ley No 1739/2014 de 23 de diciembre. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 49374 de diciembre 23 de 2014. Bogotá D.C., 23 de diciembre de 2014.

COLOMBIA. Ley No 1607/2012 de 26 de diciembre. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 48655 de diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C., 26 de mayo de 2012.

COLOMBIA. Ley No 223/1995 de 20 de diciembre. Por se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 42160 de diciembre 22 de 1995. Bogotá D.C., 20 de diciembre de 1995.

COLOMBIA. Decreto No 50/1990 de 28 de diciembre. Por la cual se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 39618. Bogotá D.C., de 01 de enero de 1991.

COLOMBIA. Ley No 74/1968 de 16 de diciembre. Por la cual se aprueban los "Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de Derechos Civiles y Políticos, así como el Protocolo Facultativo de este último", aprobados por la Asamblea General de las Naciones Unidas en votación Unánime, en Nueva York, el 16 de diciembre de 1966. *Diario Oficial* 32682 de diciembre 12 de 1968. Bogotá D.C., 26 de diciembre de 1968.

COLOMBIA. Decreto No 1258/1959 de 30 de abril. Por la cual se reglamenta la ley 15 de 1959 sobre "Intervención del Estado en el Transporte" y "Creación del Fondo de Subsidio de Transporte". *Diario Oficial* 29954. Bogotá D.C., de 21 de mayo de 1968.

COLOMBIA. Ley No 15/1959 de 30 de abril. Por la cual se da el mandato al Estado para intervenir en la Industria del transporte, se decreta el auxilio patronal del transporte, se crea el fondo de transporte urbano y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 29942. Bogotá D.C., de 08 de mayo de 1959.

Resoluciones UAE DIAN

COLOMBIA. Resolución 000032/2018, de 23 de mayo de 2018, por la cual se prescribe el formulario para la presentación de la "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas de Residentes y no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes Residentes", de 28 de mayo de 2018.

COLOMBIA. Resolución 000014/2017, de 13 de marzo de 2017, por la cual se ajusta la tarifa del Impuesto Nacional al ACPM de que trata el artículo 174 de la Ley 1607 de 2012, de 13 de marzo de 2017.

COLOMBIA. Resolución 000139/2012, de 21 de noviembre de 2012, Por la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adopta la Clasificación de Actividades Económicas – CIIU revisión 4 adaptada para Colombia, *Boletín oficial* 48622.

Tesis Doctorales

PAUNER CHULVI, CRISTINA. El deber de constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. *Tesis Doctoral*. Jaume, Catellón, España: s.n., 30 de 07 de 2008. pág., 227.

SERRAT ROMANÍ, MARINA. Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital. *Tesis Doctoral*. Barcelona, Cataluña, España: s.n., 2017. págs., 1-36.

SOLER BELDA, RAMÓN RODOLFO. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*. Director: Dr. Carlos López Espafador. Andalucía: Universidad de Jaén, Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario, 2014. ISBN: 978848439849-3.

Otros documentos

Informe de ponencia segundo debate Proyecto 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado. [en línea]. [Consultado el 26 de junio de 2018]. Disponible en: http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=27&p_numero=166&p_consec=34999.

Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 644/2017* de 23 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 517/2017* de 10 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 308/2017* de 10 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 115/2017* de 22 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 077/2017* de 08 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 005/2017* de 18 de enero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 520/2016* de 21 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 422/2016* de 10 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 388/2016* de 27 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 209/2016* de 27 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 52/2016* de 10 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 054/2016* de 10 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 657/2015* de 21 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 668/2015* de 28 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 600/2015* de 16 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 551/2015* de 26 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.C 492/2015* de 05 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 449/2015* de 16 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 218/2015* de 22 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 291/2015* de 20 de mayo

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 260/2015* de 06 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 209/2015* de 27 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 169/2014* de 19 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 856/2013* de 27 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 833/2013* de 20 de noviembre

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 264/2013* de 08 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 249/2013* de 24 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 132/2013* de 10 de marzo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 644/2012* de 23 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 189/2012* de 12 de marzo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 776/2011* de 09 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 397/2011* de 18 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 340/2010* de 11 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 837/2009* de 09 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 284/2007* de 19 de abril.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm. 055/2006* de 02 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 1207/2005* de 24 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 970/2005* de 9 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 911/2005* de 1 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. T 596/2005* de 9 de junio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. T 025/2005* de 20 de enero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 1003/2004* de 14 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. T 625/2004* de 01 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. T 1067/2003* de 12 noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 975/2003* de 23 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 700/2003* de 09 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 294/2003* de 9 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 250/2003* de 25 de marzo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm.T 881/2002* de 17 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 734/2002* de 05 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 643/2002* de 13 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena). *Sentencia núm. T 634/2002* de 8 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm T 631/2002* de 8 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 261/2002* de 16 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 1287/2001* de 05 de diciembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 1107/2001* de 24 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 1060A/2001* de 08 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 711/2001* de 05 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 828/2001* de 08 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 684/2001* de 19 de junio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 491/2001* de 11 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 1016/2000* de 9 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 1165/2000* de 6 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 925/2000* de 19 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 637/2000* de 31 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 597/2000* de 24 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 108/2000* de 09 de febrero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 741/1999* de 06 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 389/1999* de 27 de mayo.

Colombia.CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 995/1999* de 09 de diciembre.

Colombia.CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 748/1998* de 02 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 183/1998* de 06 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 188/1998* de 06 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 158/1998* de 29 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 161/1998*, de 29 de abril.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.SU 111/1997* de 6 de marzo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 690/1996* de 05 de diciembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 519/1996* de 08 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 511/1996* de 08 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 487/1996* de 26 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 393/1996* de 22 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 022/1996* de 23 de enero.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 445/1995* de 04 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 419/1995* de 04 de octubre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. C 349/1995* de 09 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. C 222/1995* de 18 de mayo.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 335/1994* de 21 de julio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm. C 397/1994* de 8 de septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 541/1993*, de 24 de noviembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 364/1993* de 02 de Septiembre.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 333/1993* de 12 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.T 406/1992* de 05 de junio.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.C 472/1992* de 13 de agosto.

Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.*T 426/1992 de 24 de julio.
Colombia. CORTE CONSTITUCIONAL (Sala Plena).*Sentencia núm.*T 421/1992 de 19 de junio.

Sentencias de la Consejo de Estado de Colombia

Colombia. CONSEJO DE ESTADO (Sala Plena).*Sentencia núm.* 54001-23-33-000-2014-00101-01(AC)/2014 de 10 de julio.

Sentencias de la Corte Constitucional de España

España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 72/2017 de 05 de junio.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 59/2017 de 11 de mayo.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 37/2017 de 01 de marzo.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 26/2017 de 16 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 19/2012 de 15 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 295/2006 de 11 de octubre.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 33/2006 de 13 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 54/2006 de 27 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 173/2004 de 18 de octubre.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 42/2000 de 24 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 26/2000 de 31 de enero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 221/1992 de 11 de diciembre.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 55/1998 de 16 de marzo.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 159/1997 de 02 de octubre.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 134/1996 de 22 de julio.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 53/1993 de 15 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 6/1983 de 04 de febrero.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 27/1981 de 20 de julio.
España. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Pleno).*Sentencia núm.* 23/1981 de 10 de julio.

9. ANEXOS

Anexo No 01

Reglas y formas del discurso práctico general

1. Reglas Fundamentales

(1.1) Ningún hablante puede contradecirse.

(1.2) Todo hablante sólo puede afirmar aquello que él mismo cree.

(1.3) Todo hablante que aplique un predicado F a un objeto a debe estar dispuesto a aplicar F también a cualquier otro objeto igual a en todos los aspectos relevantes.

(1.3') Todo hablante sólo que afirmar aquellos juicios de valor y de deber que afirmaría así mismo en todas las situaciones en las que afirmare que son iguales en todos los aspectos relevantes.

(1.4) Distintos hablantes no pueden usar la misma expresión con distintos significados.

2. Las reglas de la razón

(2). Todo hablante debe, cuando se le pide, fundamentar lo que afirma, a no ser que pueda dar razones que justifiquen el rechazar una fundamentación.

(2. 1) Quien pueda hablar puede tomar parte en el discurso.

(2.2) (a) Todos pueden problematizar cualquier asección.

(b) Todos pueden introducir cualquier asección en el discurso.

(c) Todos pueden expresar sus opiniones, deseos y necesidades.

(2.3) A ningún hablante puede impedirle ejercer sus derechos fijados en (2.1) y (2.2.)

3. Las reglas de carga de la argumentación

(3.1) Quien pretende tratar a una persona A de una manera distinta que a una persona B está obligado a fundamentarlo.

(3.2) Quien ataca una proposición o una norma que no es objeto de la discusión, debe dar una razón para ello.

(3.3) Quien ha aducido un argumento, sólo está obligado a dar más argumentos en caso de contraargumentos.

(3.4) Quien introduce en el discurso una afirmación o manifestación sobre sus opiniones, deseos o necesidades que no se refiera como argumento a una anterior manifestación, tiene, si se le pide, que fundamentar por qué introdujo esa afirmación o manifestación.

4. Las formas de los argumentos

A este grupo pertenecen seis reglas que se estructuran en los argumentos para fundamentar las proposiciones normativas, así:

(4.1) Indican la consecuencia de los argumentos de fundamentación

(4.2) Fundamentan la regla a través de la consecuencia

(4.3) Indican la regla

(4.4) Demarcan la fundamentación de la correlación absoluta

(4.5) Señalan la fundamentación de la relación condicionada

(4.6) Advierten la fundamentación de la vinculación entre reglas y principios

5. Las reglas de fundamentación

(5.1.1) Quien afirma una proposición normativa que presupone una regla para la satisfacción de los intereses de otras personas, debe poder aceptar las consecuencias de dicha regla también en el caso hipotético de que él se encontrara en la situación de aquellas personas.

(5.1.2) Las consecuencias de cada regla para la satisfacción de los intereses de cada uno deben poder ser aceptadas por todos.

(5.1.3) Toda regla debe poder enseñarse de forma abierta y general.

(5.2.1) Las reglas morales que sirven de base a las concepciones morales que sirven de base a las concepciones morales del hablante deben poder pasar la prueba de su génesis histórica-crítica. Una regla moral no pasa semejante prueba:

a) Si, aunque originariamente se pudiera justificar racionalmente, sin embargo, ha perdido después su justificación, o

b) Si originariamente no se puede justificar racionalmente y no se pueden aducir tampoco nuevas razones que sean suficientes.

(5.2.2) Las reglas morales que sirven de base a las concepciones morales del hablante deben poder pasar la prueba de su formación histórica individual. Una regla moral no pasa semejante prueba si se ha establecido sólo sobre la base de condiciones de socialización no justificables.

(5.3) Hay que respetar los límites de realizabilidad realmente dados.

6. Las reglas de transición

(6.1) Cualquier hablante, en cualquier momento, puede pasar a un discurso teórico (empírico).

(6.2) Cualquier hablante, en cualquier momento, puede pasar a un discurso de análisis del lenguaje.

(6.3) Cualquier hablante, en cualquier momento, puede pasar a un discurso de teoría del discurso.

Anexo No 02

La fórmula del peso

Tabla No 01: Escala triádica para la valoración de la intervención y la importancia de la satisfacción de un principio

Convención	Descripción	Observación
Categorización de los componentes		Componente de la escala triádica denota el grado de intervención de los principios en colisión
L	Leve	Nivel de intervención leve, reducido o débil
M	Medio	Nivel de intervención medio
G	Grave	Nivel de intervención grave, elevada o fuerte.

Fuente: adaptación de la autora.

Tabla No 02: Convenciones para la valoración de la intervención de un principio

Convención	Descripción	Observación
P	Principio	Principio en colisión que se examina
I	Intervención	Grado de intensidad de la intervención o no satisfacción de (I) principio(s) en colisión
I	Intervención concreta	Grado de intensidad de la intervención o no satisfacción de(I) principio(s) en colisión expresado en una magnitud concreta
G	Intervención concreta	Grado de intensidad de la intervención o no satisfacción de(I) principio(s) en colisión expresado en una magnitud concreta
C	Circunstancias del caso, relevantes para la decisión	Denota el caso concreto en análisis
A	Circunstancias del caso, relevantes para la decisión	Es un análogo de C, para explicitar el carácter abstracto
Pi	Principio intervenido	Principio cuya vulneración se examina a causa de la no satisfacción o restricción
Gi	Peso abstracto de los principios en colisión	
Si	Seguridad de los presupuestos empíricos	Ésta seguridad se relaciona con la realización y falta de la misma de los principios en colisión
IPi	Intensidad de la intervención de Pi	Valoración de la intervención del principio cuya vulneración está en examen
GPi	Peso abstracto de la intervención de Pi	
IPiC	Intensidad de la intervención para cada caso en concreto	La C agrega las circunstancias de cada caso en análisis.
Ii	Intensidad de la intervención para cada caso en concreto	La C agrega las circunstancias de cada caso en análisis.
IPiC = Ii	Simplificación de la formula	
GPiA	Intensidad de la intervención en abstracto	
GPiA = Gi	Igualdad para la simplificación de la formula	

Tabla No 03: Convenciones para la valoración de la satisfacción de un principio

Convención	Descripción	Observación
<i>P</i>	Principio	Principio en colisión que se examina
<i>J</i>	Satisfacción	Denota el principio contrario en el examen de colisión
<i>P_j</i>	Importancia concreta de la satisfacción	Esta se determina de acuerdo a los efectos que tenga sobre P_j la omisión de la intervención de P_i
<i>W</i>	Importancia del principio contrario	
<i>W P_jC</i>	Importancia concreta del principio contrario	Es una analogía para representar similarmente la intervención y la satisfacción de los principios (ver IPiC)

Fuente: adaptación de la autora.

Tabla No 04: Fórmula del peso

Convención	Descripción	Observación
$G_{i,j} = I_i - I_j$	Fórmula diferencial	Peso concreto de un principio bajo circunstancias de un caso concreto
$G_{i,j} = I_i / I_j$	Fórmula del peso del cociente	Peso concreto de un principio bajo circunstancias de un caso concreto
$G_{i,j} = \underline{I_i} * G_i * S_i$	Fórmula del peso completa	Esta fórmula involucra tres factores: la intensidad de la intervención del principio, el peso abstracto de los principios y la seguridad de los presupuestos materiales de la realización o falta de ella de los principios en colisión

Fuente: adaptación de la autora.

Anexo No 03

Tarifas marginales del IRPN para residentes y asignaciones modales

Tabla No 05: Rango tarifario para las cédulas de rentas de trabajo y cédula de pensiones

R.No	Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto	Rangos en Pesos	
	Desde	Hasta			Desde	Hasta
1	>0	1090	0%	0	0	\$ 34.726.310
2	>1090	1700	19%	(BG en UVT - 1090 UVT) X 19%	\$ 34.726.311	\$ 54.160.300
3	>1700	4100	28%	(BG en UVT - 1700 UVT) X 28% + 116 UVT	\$ 54.160.301	\$ 130.621.900
4	>4100	En adelante	33%	(BG en UVT - 1700 UVT) X 33% + 788 UVT	\$ 130.621.901	--- >>> ---

Fuente: Adaptación artículo 241.1.ET.

Tabla No 06: Rango tarifario para la cédula de renta no laborales y rentas de capital

R.No	Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto	Rangos en Pesos	
	Desde	Hasta			Desde	Hasta
1	>0	600	0%	0	0	\$ 19.115.400
2	>600	1000	10%	(BG en UVT - 600 UVT) X 10%	\$ 19.115.401	\$ 31.859.000
3	>1000	2000	20%	(BG en UVT - 1000 UVT) X 20% + 40 UVT	\$ 31.859.001	\$ 63.718.000
4	>2000	3000	30%	(BG en UVT - 2000 UVT) X 30% + 240 UVT	\$ 63.718.001	\$ 95.577.000
5	>3000	4000	33%	(BG en UVT - 3000 UVT) X 33% + 540 UVT	\$ 95.577.001	\$ 127.436.000
6	>4000	En adelante	35%	(BG en UVT - 4000 UVT) X 35% + 870 UVT	\$ 127.436.001	--- >>> ---

Fuente: Adaptación artículo 241.2.ET.

Tabla No 07: Rango tarifario para la cédula de dividendos y participaciones

R.No	Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto	Rangos en Pesos	
	Desde	Hasta			Desde	Hasta
1	>0	600	0%	0	0	\$ 19.115.400
2	>600	1000	5%	(BG en UVT - 600 UVT) X 5%	\$ 19.115.401	\$ 31.859.000
3	>1000	En adelante	10%	(BG en UVT - 1000 UVT) X 28% + 20 UVT	\$ 31.859.001	--- >>> ---

Fuente: Adaptación artículo 242.ET.

Anexo No 04

Escala general de impuesto para personas físicas en España

Tabla No 08: Rango tarifario para la cédula de dividendos y participaciones⁵⁵²

R.No	Base Liquidable Hasta Euros	Cuota Intgra Euros	Resto Base Liquidable Hasta Euros	Tipo Aplicable Porcentaje
1	-	-	12.450,00	9,50
2	12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
3	20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
4	35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
5	60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Fuente: Artículo 63 Ley 35/2006

Tabla No 09: Tipos de gravamen del ahorro para residentes

R.No	Base Liquidable del Ahorro Hasta Euros	Cuota Intgra - Euros	Resto Base Liquidable - Hasta Euros	Tipo Aplicable - Porcentaje
1	-	-	6.000,00	9,50
2	6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
3	50.000,00	5.190,00	En adelante	11,50

Fuente: Artículo 66 Ley 35/2006

Tabla No 10: Tipos de gravamen del ahorro para residentes en el extranjero

R.No	Base Liquidable del Ahorro Hasta Euros	Cuota Intgra - Euros	Resto Base Liquidable - Hasta Euros	Tipo Aplicable - Porcentaje
1	-	-	6.000,00	19,00
2	6.000,00	570,00	44.000,00	21,00
3	50.000,00	5.190,00	En adelante	23,00

Fuente: Artículo 66 Ley 35/2006

⁵⁵² Esta es la escala tarifaria estatal. Así, para efectos del gravamen autonómico le son aplicables otras tarifas propias de las CA, que resultan muy similares. El efecto consolidado de la tarifa es un tipo mínimo que oscila entre un 19% y un máximo del 45% aproximadamente, para cada CA.

Anexo No 05
Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia
(2015-2017)

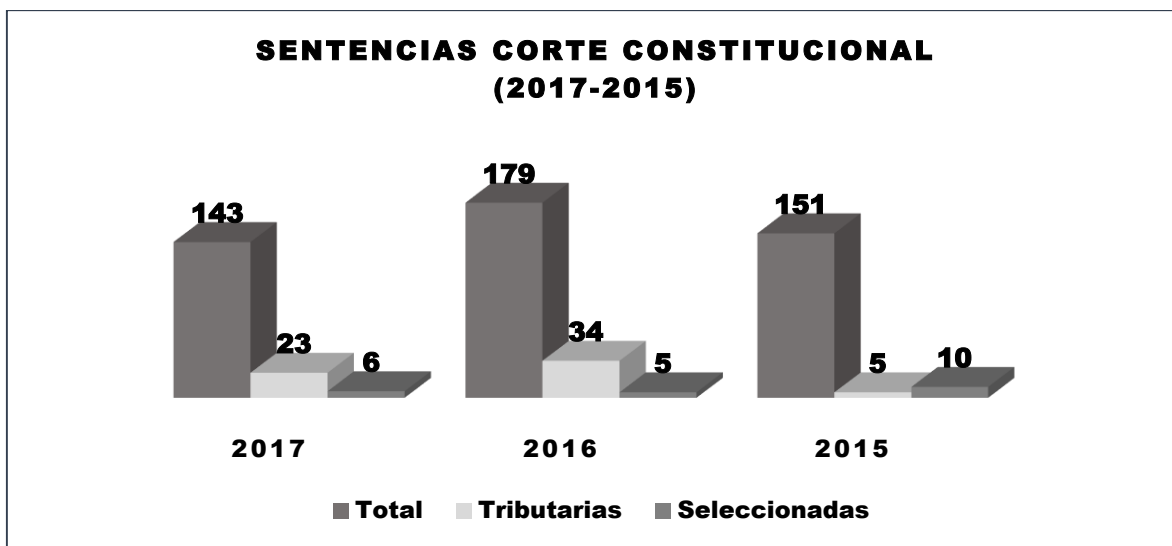
Sentencias de Constitucionalidad						
No	Año	C	Tributarias	%	Seleccionadas	%
1	2017	143	23	16.1%	6	26.1%
2	2016	179	34	19.0%	5	14.7%
3	2015	151	17	11.3%	10	58.8%
Totales		473.0	74.0	46.3%	21.0	28.38%

Fuente: Corte Constitucional de Colombia, diseño de la autora

Universo de Observación: Sentencias de Unificación - Sentencias de Constitucionalidad					
Periodo	Tipo -S	Total	Tributarias	Seleccionadas	%
2017-2015	SU	92	0	0	0.0%
2017-2015	C	473	74	21	28,38%
Total		565	74	21	28,38%

Fuente: Corte Constitucional de Colombia, diseño de la autora

Gráfico No 01



Anexo No 06

Selección de Sentencias más citadas Corte Constitucional de Colombia años: 1992-2014

Universo Principal				Sentencias citadas en años observados (2017-2015)																							
Sentencia Fuente				01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
No	Año	dd-mm	No	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992	
1	2017	10-Ago	C-517					911	172										136 / 327						C-179		
2	2017	15-Nov	C-676				460						1009														
3	2017	28-Jun	C-409					843																			
4	2017	17-May	C-332					1040																			
5	2017	22-Feb	C-115				372										1290 / 1287										
6	2017	10-May	C-308						134																040		
7	2016	10-Ago	C-422	168	837	1023	397		748	1125		508			717		1107 / 711					393					
8	2016	27-Abr	C-209	169								508			776	734	711 / 1197 / 804			183							
9	2016	27-Jul	C-388				397						426	1003	776 / 717 / 625 / 250		1064 / 1107	925	505	188 / 183	251 / 239		445				
10	2016	10-Feb	C-052	169												876	1060				252						
11	2016	28-Jul	C-393	289 / 465 / 015	833	198								910		007						511					
12	2015	30-Set	C-622	167	459	785	397		714	1153							1047	488					084				
13	2015	16-Set	C-600	169 / 167	833 / 249 / 401	1021	913	822 / 891	748	713				1003	776	734 / 261	711 / 1170 / 1060A / 1107	488 / 594			252	690	084 / 253				
14	2015	28-Oct	C-668	503 / 169 / 587	833 / 249		913		664	508		508	856	568 / 1003	776 / 1003	734 / 643	561 / 1052 / 711 / 1170 / 1060 A / 1021 / 1107				252	690 / 409	419 / 222	333			
15	2015	26-Ago	C-551	015 / 239 / 240 / 811	833 / 397 / 883 / 264 / 615	250	903 / 822 / 397	1371 / 818	855 / 664	862 / 160		508		823 / 910 / 833 / 4461	114 / 823 / 250 / 572 / 717 / 690 / 1114	007 / 261	992 / 1115 / 291 / 711 / 1060 A / 110 / 597 / 7 / 1297 / 093	1320 / 488 / 597 /	274	188 / 341 / 478	252	511 / 409 / 690	419	260	406		
16	2015	20-May	C-291	169	833 / 249 / 837	1021	913 / 397	173	664 / 748 / 709	1125			419 / 925	1003 / 664	776 / 155 / 227 / 198 / 1074	643 / 734 / 92	1107 / 92 / 1060 A / 711 / 1170 / 673	569 / 597	987	188 / 183		409 / 583	222 / 084 / 430	333 / 004 / 228			
17	2015	5-Ago	C-492						507		508				776		1060A					252	690				
18	2015	8-Set	C-585												690	1067		569					084 / 246 / 253		040 / 467		
19	2015	16-Jul	C-449			891	822	704 / 228	664						155	227	1295	769									
20	2015	11-Mar	C-102				833														597				015		
21	2015	22-Abr	C-218		249					1125						734 / 1125						409					
Sentencia más citada				169	833	1021	397	N/A	664	1125	N/A	508	N/A	1003	776	734	1060A	488	N/A	183	252	90 / 40	084	N/A	333	N/A	
Número de veces				5	5	2	5	N/A	4	3	N/A	4	N/A	4	6	5	4	3	N/A	3	5	4	4	4	N/A	2	N/A
Sentencia más citada					249		913		748					717		711			188						040		
Número de veces					4		3		3				4		6		6		3						2		
Sentencia más citada																	1107										
Número de veces																	6										

Fuente: Corte Constitucional de Colombia, adaptación y diseño de la autora.