

Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho*

Tax justice as principle Constitutional in the Social State of Law

<http://dx.doi.org/10.14482/dere.48.10141>

Lucía del Carmen Bolaños Bolaños**

Universidad Libre de Cali

Universidad Autónoma de Chile

* Este artículo es un avance de la investigación doctoral *La justicia como principio jurídico vinculante y límite en la materialización de los principios tributarios en el régimen de impuesto a la renta de Colombia: una perspectiva del derecho comparado*, aprobada por la Universidad Autónoma de Chile, iniciada en el mes de mayo de 2015.

** Universidad Autónoma de Chile (San Miguel, Chile). lucia.bolanos@uautonoma.cl

REVISTA DE DERECHO

N.º 48, Barranquilla, 2017

ISSN: 0121-8697 (impreso)

ISSN: 2145-9355 (on line)

Resumen

Este artículo es un recorrido teórico sobre el concepto de justicia tributaria como un principio constitucional en el Estado Social de Derecho. Para ello parte del análisis de la función de los impuestos en la Hacienda Pública y la materialización del Estado Social de Derecho, pasando luego al examen de la justicia tributaria como un principio constitucional, decantando el enfoque de la ponderación de derechos y su aplicación en Colombia por la Corte Constitucional.

Se busca de este modo, plantear la fundamentalidad de los impuestos desde su doble función: financiera y redistributiva. Por un lado, contribuyendo a la suficiencia del sistema financiero estatal y por otro reparando las diferencias de renta y riquezas sociales, posibilitando la concreción de las necesidades y aspiraciones sociales consignadas en el texto constitucional. Todo ello, dentro de un marco ajustado al principio constitucional de justicia tributaria y sus principios fundantes en el sistema fiscal colombiano: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad. Principios, que lejos de ser preceptos abstractos puedan llegar a concretarse desde el análisis de los casos difíciles con fundamentos extrajurídicos que bien podrían solucionarse desde la teoría de la ponderación de derechos.

Palabras clave: justicia tributaria, Estado Social de Derecho, Hacienda Pública, principio de proporcionalidad.

Abstract

This article is a theoretical way on the concept of tax justice as a constitutional principle in the Social Law State. Begins with an analysis of the function of taxes from the Public Finance in the realization the Social Law State, to approach tax justice as a constitutional principle, opting for the approach of balancing rights and the principle of proportionality and its application in Colombia by the Constitutional Court.

The aim is sets out the fundamentality of taxes from its dual function: financial and redistribution. On the one hand, contributing to the sufficiency of the state financial system and, on the other, repairing differences in income and social wealth, making it possible to satisfy social needs and aspirations of the constitution text. All this, inside a framework adjusted to the constitutional principle of tax justice and its founding principles in the Colombian fiscal system: equity, efficiency, progressivity and non-retroactivity. Principles, which far from being abstract precepts, can be concretized from the analysis of difficult cases with extralegals foundations that could well be solved from the theory of thebalancing rights.

Keywords: tax justice, Social Law State, Public Finance, principle of proportionality.

Fecha de recepción: 28 de febrero de 2016

Fecha de aceptación: 1 de noviembre de 2016

LOS TRIBUTOS EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

Colombia es un Estado social de derecho, por lo que sus funciones en torno a sus fines a lo largo de la historia han sido modificadas por la tensión de las diversas aspiraciones sociales que buscan mayor calidad de vida¹ (Montesino, 2001, pp. 1-7), concomitante con un único sendero de tránsito y finalización “la dignidad humana”.² Esta multiplicidad de pretensiones sociales se expresaron en necesidades de reconocimiento y respeto que quedaron consignadas en el texto constitucional de 1991, unido a un conjunto normativo que reconoce derechos, valores y principios que propenden a la realización del Estado colombiano, hito que ha complejizado la actividad estatal. Por ende, en el Estado contemporáneo se deben diseñar y ejecutar políticas, planes y programas para lograr un desarrollo armónico de las aspiraciones del ser humano. Pero, más allá de la simple declaración formal, se encuentra la efectiva realización de los derechos en la vida cotidiana de las personas, donde el Estado es interventor social por excelencia a través de la gestión estatal, hoy conocida como gobernanza³ democrática⁴ (Arellano, 2014, pp. 117-137).

¹ La calidad de vida es un concepto de origen económico que se inscribe alrededor de la sustentabilidad, pero con extensión a múltiples campos. Para el caso, se debe entender como la racionalidad y razonabilidad que se exterioriza en la capacidad del ser humano para realizar actos valiosos y representativos en su existencia.

² En Colombia, la dignidad humana es fundamental en el Estado social de derecho, por lo que la jurisprudencia constitucional resalta su triple dimensión material: 1. Entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características (vivir como quiera). 2. Entendida como ciertas condiciones materiales concretas de existencia (vivir bien). 3. La dignidad humana entendida como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad física e integridad moral (vivir sin humillaciones). Desde el punto de vista funcional, normativamente en tres sentidos: 1. Principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor. 2. Principio constitucional. 3. Derecho fundamental autónomo (Sentencia T-881 de 2002).

³ Gobernanza: “Arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía” (<http://dle.rae.es/?id=JHRSmFV>). Este término fue usado por primera vez en 1985 por J. R. Hollingsworth y L. N. Lindberg en el sector privado, para explicar las complejas relaciones que se dan entre las industria y dentro de la industria. La gobernanza se muestra como un tipo de administración para la solución de problemas en organizaciones y relaciones complejas. Hoy se acuña en multiplicidad de campos de gobierno multinivel para entender los patrones, las estructuras y las reglas de juego, todo tendiente a maximizar los resultados.

⁴ Gobernanza democrática, proceso en que interactúan el Estado, el mercado y la sociedad civil para tomar decisiones, coordinar y llevar a cabo la dirección y el gobierno en y para la comunidad.

La gobernanza democrática es un concepto que desde una perspectiva normativa debe buscar la participación de la multiplicidad de actores y diversidad de grupos, que, en una red de relaciones y decisiones, persiguen el logro de objetivos comunes (pp. 119). Podría decirse que es un proceso que influye en el ejercicio del poder (Férrandez, 2005, pp. 229-239), donde se procuran la articulación de políticas responsables, eficaces, coherentes, efectivas en y para el desarrollo del Estado constitucional. Pero la gobernanza democrática exige un sistema financiero estatal que funcione, que responda al requerimiento de recursos para la materialización de los derechos fundamentales, económicos sociales, culturales y colectivos; es decir, exhorta la suficiencia del sistema financiero, de lo contrario, la Constitución no sería más que una hoja de papel (Lasalle, 1999, p. 66) y la realización del Estado social un imaginario.

En este contexto, la Hacienda Pública cobra mayor relevancia (Ferreiro, 2010, pp. 13-22), dado que su objeto es el análisis de los objetivos del sector público a través de ingresos y gastos presupuestales, donde el Estado es receptor de recursos fiscales e inversor de estos (Restrepo, 2012, p. 8): es la denominada actividad financiera del Estado. Para ello, el Estado hoy cuenta con el sistema presupuestario⁵ (Piza, 2010, pp. 71-130), y con una herramienta fundamental en el manejo de las finanzas públicas: la Ley Especial de Presupuesto, que es *pro tempore*, pero con efectos ulteriores y específica aunque de aplicación genérica (pp. 159-183). El presupuesto es más que una estimación fiscal de ingresos y gastos, porque con este se planea el Estado deseado. El gasto es la manifestación de la acción del Estado en la sociedad y la concreción de las aspiraciones de sus representados; al respecto, Rodríguez (1970, p. 138) resaltaba la triple función respecto de los gastos presupuestales: 1. Autorización del gasto. 2. Limitación del *quantum*. 3. Determinación del destino del gasto. En este planteamiento, ya se veía que, si bien es relevante la cantidad del gasto, resulta mucho más preponderante

⁵ El sistema presupuestario es un conjunto estructurado de instituciones con objetivos comunes, a saber: 1. Equilibrio entre ingresos y gastos fiscales que permitan la sostenibilidad de las finanzas públicas. 2. Asignación de recursos según disponibilidad y prioridad del gasto. 3. Uso eficiente de los recursos en contexto de transparencia.

gastar mejor (legitimidad del gasto), lo cual la doctrina moderna llama gastar con calidad (Restrepo, 2012, pp. 43). Pero, inexorablemente, todo gasto de calidad o no debe contar con su correspondiente contrapartida en el ingreso; de no ser así, este sería una simple ilusión⁶ (Barquero, 2002, pp. 31-47).

La fundamentalidad del presupuesto de ingresos y gastos para la realización del Estado deseado, en el ordenamiento jurídico colombiano, se ha reconocido con mayor jerarquía normativa en el sistema presupuestario con lo cual lo ha revestido de la fuerza vinculante de una ley orgánica. Así, el manejo financiero está contenido en el Estatuto Orgánico de Presupuesto (Decreto 111 de 1996) y el artículo 151 superior establece que la preparación, aprobación y ejecución del presupuesto de rentas y la Ley del Plan General de Desarrollo son leyes orgánicas. Otorgarle la categoría de ley orgánica a un precepto jurídico implica que todo el desarrollo legislativo del alcance de la ley orgánica debe hacer estricta observancia y cumplimiento de las disposiciones, los imperativos y los procedimientos que en esta se hayan fijado.

Sin embargo, en Colombia, el carácter de Ley Orgánica del Presupuesto y su estrecho vínculo con la Constitución Política se ha menoscabado con criterios netamente financieros articulados en los modelos económicos instrumentales. Estos representan los intereses políticos y son superpuestos como supraestructuras, de las cuales se desprenden modelos normativos que legalizan las fuentes de los ingresos y fundamentan gastos que necesariamente demandan reformas fiscales impositoras de novados y complejos sistemas de tributación, que pueden resultar invisiblemente contrarios a los principios constitucionales vigentes, por tanto, palmariamente ilegítimos.⁷

⁶ Barquero hace un análisis de la teoría alemana, tomando a Ernest Forsthoff, quien diera la primera configuración del Estado impositivo como parte de su función, pues solo recurriendo a los impuestos como instrumento financiero se podría lograr. Con posterioridad, la doctrina alemana planteó que los impuestos son la fuente de ingresos dotada de mayor legitimidad, negando de cierto modo la posibilidad de desarrollo de actividades económicas lucrativas por parte del Estado.

⁷ Esta afirmación se soporta en el análisis jurídico y las implicaciones económicas y sociales de algunas sentencias de constitucionalidad, como C-291 de 2015, C-264 de 2013, C-169 de 2015, por nombrar algunos casos.

No en vano, la tarea de presupuestar bien para gastar mejor inicia con la planeación de las fuentes de ingresos, pues, como ya se mencionó, la gobernanza democrática exige un sistema financiero idóneo. En Colombia, una observación de los últimos cinco años del presupuesto estatal refleja una dependencia del recaudo tributario de 54.28 %, ⁸ un tanto más baja que en otros países de América Latina como Chile, donde la dependencia fiscal alcanza 75.71%. ⁹ De este modo, los tributos se han convertido, si no en la única, sí en una herramienta de financiación vital. Restrepo (2012, p. 25) expone claramente la secuencia de desequilibrios internos que puede generar el deficiente recaudo de los ingresos tributarios o un exagerado plan de gastos públicos, cuyo efecto probable es el endeudamiento estatal, consecuentemente inflación vía tasa de interés, que afecta el empleo y la actividad productiva y aleja el horizonte de la realización del Estado social de derecho. Es una actividad de extremo cuidado.

La estimación de ingresos, más los de carácter tributario, debe contemplar los diversos factores de la cambiante dinámica económica, que modifica la forma de hacer negocios, con lo cual invisibiliza los límites del territorio e impone las fronteras tecnológicas y así internacionaliza los capitales que buscan nichos de reproducción en un país o en otro,

⁸ El 54,28% cálculo llevado a cabo a promedio simple de acuerdo con el análisis de ingresos del presupuesto anual durante 2011-2015. Realizando el traslado de la partida del CREE (impuesto sobre la renta para la equidad), que por defecto se encuentra clasificado como fondos especiales, a ingresos tributarios. Al respecto véase: (Ley No. 1485 de diciembre 14 de 2011, disponible en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_5700641.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased), (Ley 1593 de diciembre 13 de 2012, disponible en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_6124720.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased), (Ley 1687 de diciembre 11 de 2013, disponible en: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201687%20DEL%2011%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>), (1737 de diciembre 2 de 2014, disponible en: <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201737%20DEL%2002%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>), (1769 de noviembre 24 de 2015, disponible en: <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201769%20DEL%2024%20DE%20NOVIEMBRE%20DE%202015.pdf>)

⁹ El 75.71 % cálculo realizado a promedio simple de acuerdo con el análisis de los ingresos de presupuesto anual durante 2013-2015: (Ley No. 20.641, disponible en: http://www.dipres.gov.cl/594/articles-98732_doc_pdf.pdf), (Ley No. 20.713, disponible en: http://www.dipres.gov.cl/594/articles-114706_doc_pdf.pdf), (Ley No. 20.798, disponible en: http://www.dipres.gov.cl/594/articles-130470_doc_pdf.pdf)

donde los flujos de dinero vienen y van y generan alteración de precios en los bienes y servicios, lo cual incide directa o indirectamente, positiva o negativamente, en el logro del Estado social de derecho. Por tanto, la previsión de ingresos tributarios, desde la perspectiva jurídica, debe entenderse y positivarse considerando que las finanzas públicas desempeñan un papel preponderante como medio para lograr el fin último, en la medida en que pueden tener un efecto compensador de los desequilibrios a través de la regulación jurídica tendiente a la estabilización, mediante normas que incentiven la inversión y detengan el flujo de capitales, que autoricen la financiación vía endeudamiento interno o externo, con la emisión de normas restrictivas del gasto público, e impongan nuevos tributos que contrarresten los menores ingresos por la adversidad económica o la combinación de varias alternativas normativas, siempre con ajuste al principio constitucional de justicia.

Si bien los tributos nacieron con una finalidad financiadora, afincándose en los impuestos, este no es el único propósito. Los impuestos cumplen una doble función: 1. financiera y 2. redistributiva (Barquero, 2002, pp. 53-57). La primera en cuanto permite al Estado abastecerse de los ingresos necesarios para solventar los gastos e inversión, la segunda en la medida en que sustrae recursos de los ciudadanos que sean objetiva y subjetivamente capaces de dar. Así lo ha manifestado la Corte Constitucional colombiana:

La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. (Sentencia - 1107de 2001)

La función redistributiva, en consecuencia, debería ser más manifiesta en los impuestos directos que en los indirectos, a causa de que los segundos recaen sobre actos aislados que indican capacidad contributiva, antecedentes o consecuencias (Plazas, 2005, p. 402), pero no sobre

el residual de la riqueza generada en una actividad o la que se posee en un momento determinado (patrimonio).

De aquí se desprende una condición: la existencia de ingresos fiscales para la materialización del Estado social de derecho, cuya principal fuente son los impuestos; siendo el principio jurídico constitucional de justicia esencia de ese Estado, no deberían existir impuestos si no cumplen con el principio jurídico de justicia “tributaria”. En virtud de ello, la justicia se plantea como vínculo y límite de los principios tributarios, presupuesto que debería cristalizarse en la imposición, a partir de la cual se podría construir un contenido del principio de justicia en concreto, extensible a todo el sistema fiscal.

LA JUSTICIA TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL

Indagar sobre la justicia es remitirse al origen mismo del hombre como un ser pensante, un ser que reclama sobre aquello que considera bueno o malo, deseable o indeseable, aquello que acepta o rechaza. En virtud de ello, la justicia no tiene un significado único, una definición y contenido concreto, pues la idea de justicia debe ajustarse al desarrollo mismo del hombre 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. En el derecho tributario, la construcción de un contenido de justicia es un problema de investigación de larga data, que hoy debería remitirse al estudio científico del deber recíproco que rige la relación tripartita: ciudadanos, Estado y sociedad,¹⁰ a fin de equilibrar las cargas que de ella se desprenden como deberes, derechos y obligaciones.

La justicia tributaria es un concepto abstracto, inacabado, fundamentalmente valorativo y que, por ende, muta según el contexto social. Es realmente problemático llegar a una concepción satisfactoria y definitiva de la justicia tributaria. Sin embargo, universalmente, se ha acep-

¹⁰ La Corte Constitucional en Sentencia C-397 de 2011 expuso que la justicia y la equidad son esencia del Estado social de derecho, afirmando que el deber de contribuir se fundamenta en la obligación recíproca que se desprende de la relación tripartita: ciudadanos, estado y sociedad.

tado la justicia como la más alta pretensión social que se ha forjado como un principio de categoría constitucional¹¹ (Gallego, 2003, p. 61) en todos los Estados. En Colombia, el preámbulo de la Constitución Política proclama como finalidad del Estado la justicia dentro de un marco jurídico justo, en virtud de ello la justicia se impone como principio jurídico constitucional, que vincula y limita cualquier cuerpo normativo incluido en el ordenamiento jurídico, entre ellas, las normas tributarias, tras lo cual se colige que la justicia como principio jurídico constitucional es fundamento del sistema tributario, siendo una aspiración, un deber y un derecho.

Según Peragón (2003, pp. 63-67), un principio constitucional no es cualquier principio, el cual tiene tres funciones: 1. Exegética, que favorece la interpretación normativa del mismo cuerpo constitucional y otras leyes. 2. Fundamentadora, que da esencia y forma a la estructura del ordenamiento jurídico. 3. Garantista, que es un mandato genérico que impide conductas lesivas al valor consagrado. Para García (2002, p. 16), los principios constitucionales son normas jurídicas de aplicación inmediata en su doble acepción como: 1. mandato de aplicación límite para el legislador y 2. mandato de interpretación. Eserverri (2006, pp. 24-27) afirma complementariamente que la justicia como un principio ordenador de los tributos no es un principio programático sino de aplicación inmediata, por lo que el incumplimiento de su mandato debe ser determinadamente inconstitucional, así, el legislador debe respetarlo con la emisión de leyes tributarias justas. De este modo, la justicia tributaria es un principio que convoca los demás principios y normas del sistema tributario a un único y fundamental objetivo: “la justicia” formal y material, que vincula e integra el estudio y la aplicación de manera totalizante, no fraccionada de los principios, y forjará el sendero para la realización del Estado social de derecho.

¹¹ Al respecto, Peragón cita a Carloza Prieto, quien define los principios constitucionales como “directrices, generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”. (Peragón, 2003, p. 61)

Por su parte, Calvo (2012) asiente la justicia como un principio jurídico tributario, pero se cuestiona sobre lo siguiente: ¿cuál es la naturaleza y esencia del principio? ¿Es un concepto ético o no?, tras lo cual encuentra que la doctrina es escasa y no da respuesta a estas preguntas. Para el autor descubrir la esencia, la naturaleza y el contenido ético de la justicia como principio jurídico, solo se consigue con el discurrir de los principios tributarios en la imposición. Agrega que no existe una única ética fiscal, sino que es relativa en la medida en que la respuesta de los ciudadanos a la tributación no es homogénea, depende de la carga propia, donde la justicia tributaria encierra un lastre político, de índole valorativa (pp. 15-20). Esta posición teórica hace plausible pensar en la construcción de la justicia tributaria como principio jurídico constitucional desde la observación, el estudio y el análisis del régimen impositivo, en concreto de los casos difíciles, desde los cuales se pueda exigir al derecho tributario su total extensión hasta el límite permitido como justo.

LA JUSTICIA TRIBUTARIA DESDE LA ÓPTICA DE LA PONDERACIÓN DE DERECHOS

La teoría de la ponderación de derechos ha realizado construcciones científicas que se han aceptado como puntos más próximos al contenido jurídico de justicia, extensible al campo tributario. Para Alexy (1989, pp. 5-23), el concepto clásico de justicia de dar a cada cual lo suyo pone de manifiesto que el objeto de la justicia es del campo de aquella moral que hace referencia a las distribuciones y compensaciones, incrustando la definición de justicia en la pretensión de corrección del derecho. Lo justo será así algo correcto, susceptible de ser fundamentado, justificado mediante razones, que se expresan en una norma relativa a distribuciones y compensaciones ajustadas a un procedimiento de argumentación práctica racional y no de decisión.¹²

¹² Alexy (1989, pp. 166) expone que la argumentación es una práctica racional que obedece a ciertas condiciones: en un primer grupo, la universalidad, la no contradicción, la claridad lingüística y conceptual, la verdad empírica, la atención por las implicaciones y la ponderación; en un segundo grupo, la procedimentalización e idealización, todas estas bajo la teoría del discurso, en la que la justicia es la idea reguladora y la pretensión de corrección puede complementarse con ella.

Los sistemas jurídicos son abiertos a causa de la vaguedad del lenguaje del derecho y de los conflictos entre normas y existencia de casos no regulados. Los casos difíciles que caen en los vacíos jurídicos deben ser resueltos con fundamentos extrajurídicos, donde se debe hacer la diferenciación cualitativa entre reglas y principios. Los principios son mandatos de optimización caracterizados por cumplirse en diversos grados, expresados en normas que ordenan la realización de algo en la mayor medida de lo posible, en consideración a las posibilidades jurídicas y fácticas; las normas exigen cumplimiento pleno, de ahí que, cuando colisionan los principios, se trata de que es debido en manera definitiva, sin anular el otro principio de menor grado cualitativo, en cuanto las normas son excluyentes y anulatorias. Los principios deben priorizarse de acuerdo con una jerarquía de valores; por tanto, una colisión de principios debe resolverse desde tres tópicos: 1. Un sistema de condiciones de prioridad, del que pueden derivar reglas que dan cuenta de las consecuencias jurídicas del principio prevaleciente y su peso relativo, del que no se puede construir una teoría pero sí abre paso a un procedimiento de argumentación jurídica. 2. Estructuras de ponderación, que desarrollan el principio de proporcionalidad en sentido estricto; cuanto mayor sea el incumplimiento y menoscabo de un principio, tanto mayor debe ser la importancia del cumplimiento del otro. 3. Prioridades *prima facie*, que establecen cargas de argumentación y crean cierto orden en el campo de los principios (Alexy, 1988, pp. 139-151).

La argumentación jurídica del teórico alemán parte de que la jurisprudencia se trata, en definitiva, de cuestiones pragmáticas, lo que está ordenado, lo prohibido y lo permitido; por tanto, la argumentación jurídica es práctica y permite fundamentar los juicios prácticos. Para ello, se deben fijar reglas y principios del discurso, no existiendo así una única respuesta correcta a todos los casos desde la teoría argumentativa, pero respondiendo a las exigencias de la razón práctica.

Los argumentos teóricos expuestos hasta aquí: 1. La justicia como distribución y compensación. 2. Los sistemas jurídicos abiertos y la existencia de casos no regulados. 4. La diferencia cualitativa entre reglas y principios. 4. Los tres tópicos para la priorización de los principios. V.

El pragmatismo de la argumentación jurídica que da respuestas a las exigencias de la razón práctica, se presumen factibles de transferencia y aplicación al campo del derecho tributario para la concreción de los principios jurídicos tributarios que deriven en reglas de derecho o argumentos racionales prácticos para la configuración de un sistema tributario con el mayor grado de justicia posible. Se plantea así que, del análisis de la ley que fija una imposición, su evaluación jurídica en los casos complejos que demanden la ponderación de los principios tributarios de carácter constitucional, como el deber de contribuir, la equidad, la generalidad, la progresividad, la capacidad económica, la no confiscatoriedad, la no retroactividad, en perspectiva del derecho comparado, principalmente el español, posibilitará entender y perfilar un contenido del principio de justicia tributaria formal y material, como normas cuya pretensión de justicia se concreta en una función distributiva y compensadora.

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA MATERIALIZACIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN COLOMBIA

En Colombia, la teoría de Robert Alexy ha sido tomada tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, 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 constitucional generando precedente judicial vinculante. La Corte Constitucional 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, y citó al teórico alemán para ilustrar cómo desde el derecho comparado se reconocían grados o intensidades diferentes en la evaluación de los derechos, como la igualdad.¹³ En 1996, para resolver una demanda por violación a la igualdad, hizo uso del principio

¹³ 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, a causa de que los saldos configuraban el pago de lo no debido; por tanto, la fijación del plazo violaba el principio de equidad y facilitaba el enriquecimiento ilícito (Sentencia C-445 de 1995).

de proporcionalidad desarrollando sus tres aspectos: 1. Adecuación de medios al fin perseguido. 2. La necesidad de los medios seleccionados al logro del fin. 3. Proporcionalidad medio a fin (el principio satisfecho por el logro del fin no sacrifica principios constitucionales más relevantes).¹⁴ Así, ha continuado con la aplicación de la teoría de Alexy, evidencia de ello son las siguientes sentencias: C-551 de 2015 donde la Corte Constitucional realiza un test de igualdad para definir la constitucionalidad del impuesto a la normalización tributaria fijado en la Ley 1739 de 2014; C-169 de 2014 juicio de proporcionalidad por vulneración a la equidad del arancel judicial en la Ley 1653 de 2013; C-833 de 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 de la Ley 1607 de 2012. Estos ejemplos aislados evidencian la posibilidad de la construcción de un contenido de justicia desde la óptica de la justicia tributaria como principio jurídico vinculante y límite de los principios tributarios y desde la teoría de la ponderación de derechos.

Sin embargo, al estudiar los principios jurídicos tributarios que consagra la Constitución Política y al tratar más profundamente la jurisprudencia nacional, se encuentran desarrollos normativos disímiles que proclaman justicia tributaria, pero que distan de practicabilidad, que amoldan la justicia al tenor de los intereses económicos y políticos de cada Gobierno con lo cual se alejan de la verdadera justicia tributaria, aquella que compensa y distribuye, manifestada en imposiciones ponderadas desde las posibilidades. Son declaraciones normativas y jurisprudenciales que requieren un mayor desarrollo jurídico al amparo del derecho comparado y que necesitan ser tratadas sistemáticamente por el derecho.

Una de las razones de la contrariedad en el desarrollo normativo se encuentra en la necesidad del recaudo tributario de los países deno-

14 El problema jurídico planteado se centraba en resolver si el artículo 40 literal b de la Ley 48 de 1993, al otorgar a los bachilleres que presten servicio militar con aspiraciones de ingreso a educación superior 10 % más en el puntaje de las evaluaciones de Estado del Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación, vulneraba el derecho a la igualdad de los demás aspirantes al ingreso en una institución de educación superior (Sentencia C-022 de 1996).

minados en vías de desarrollo como Colombia, donde la preocupación del derecho financiero y tributario se ha centrado en definir cuál es la mejor estructura tributaria que permita volver eficiente el recaudo, lo cual se traduciría en suficiencia del sistema financiero para la realización del Estado deseado. Pero ello debería contemplar siempre que la mejor estructura tributaria, la que satisface los fines, debe en su conjunto solventarse en la Constitución Política; es decir, ha de ser una expresión de los principios y valores que en ella se consagran, ya que solo así se contribuirá con equidad y justicia al desarrollo económico, y, por ende, a la realización de las pretensiones sociales consagradas en el Estado social de derecho y de los ciudadanos que lo componen.

LA JUSTICIA Y LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL EN LOS FALLOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

A. El deber de contribuir

Un punto de partida es el fundamento constitucional de la carga tributaria, es decir, el deber de contribuir. La Constitución Política lo estableció en el artículo 95.9 como un deber que enaltece al ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad”. En este sentido, la Corte Constitucional se ha pronunciado en diversas sentencias, en las que ha construido una línea jurisprudencial que la fundamenta como un principio de la tributación.

En las sentencias C-397 de 2011 y C-1060A de 2001, el alto tribunal recuerda que en el Estado democrático la cosa pública es cosa de todos, en virtud de ello todos tienen el deber de contribuir a la acción común con un sacrificio personal, en la medida de sus posibilidades, pero que ello no otorga la liberalidad absoluta del legislador en la configuración del tributo, sino que este siempre deberá respetar el criterio de justicia a fin de diseñar un régimen tributario general, solidario y progresivo. Reitera que la justicia y equidad como límites al deber de contribuir han sido objeto de estudios científicos que han orientado la concreción de la justicia hacia la capacidad contributiva; sin embargo este, aclara

la Corte Constitucional, no es el único principio por valorar del sistema. Así, afirma, que se debe observar integralmente los sujetos pasivos del tributo, lo cual deriva en el amparo de otros valores que se encuentran dentro de la Carta Política, a saber, los derechos fundamentales, como el trabajo, la familia, la protección a la libertad personal, que conmina el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar: mínimo vital, fundados como el verdadero límite a la presión fiscal individual, que deben complementarse con los principios consagrados en el Estado social de derecho, moderando las libertades personales y patrimoniales, no contrariándolas.¹⁵

Por tanto, el deber de contribuir con los gastos e inversión implica obligaciones tanto sustanciales (pago del tributo) como formales (cometidos que facilitan la administración fiscal), pero este ha de ser objeto de ponderación al tenor de los demás principios tributarios, como la equidad y la generalidad, porque en ningún caso el deber de contribuir puede menoscabar la esfera de los mínimos que se proclaman desde los derechos fundamentales.

El artículo 363 superior fija como principios fundantes del sistema tributario la equidad, la eficiencia, la progresividad y la no retroactividad de las normas. Es importante resaltar que la Corte Constitucional ha adoptado gran parte de la jurisprudencia y doctrina española; por tanto, un análisis del derecho comparado permite el entendimiento de la línea jurisprudencial marcada en estos principios.

¹⁵ En este sentido, la Corte Constitucional, en análisis de los artículos 3, 4, 7, 13 y 14 de la Ley 1607 de 2012: deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías, incentivo al ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción, determinación de la renta para servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, clasificación de las personas naturales para efectos de renta y establecimiento de los sistemas según categoría (empleados, trabajadores por cuenta propia y otros), plantea la vinculación del ordenamiento jurídico tributario al afectarse rentas de trabajo con los convenios internacionales de la Organización Internacional del Trabajo a través del bloque de constitucionalidad del artículo 93, para analizar la impuesto a la renta sobre las rentas de trabajo como un deber de contribuir exponiendo que se aplica sobre magnitudes de la renta, la riqueza, la propiedad y el consumo (propensión al consumo), porque son estas las reveladoras de las realidades económicas y jurídicas de la capacidad de pago del contribuyente, es decir, la medida de lo posible que ya había planteado en 2011 (Sentencia C- 492 de 2015).

Principio de equidad

La Corte Constitucional parece entender e interpretar la equidad desde la concepción aristotélica¹⁶ como una manifestación de la igualdad en los tributos que está íntimamente ligada con la generalidad, derivándose de tal postura que la equidad no es un principio propio del derecho tributario, sino un derecho que se transfiere del texto constitucional. El artículo 13 de la Constitución Política funda la igualdad legal: todas las personas son iguales ante la ley y el Estado promoverá condiciones para la igualdad real y efectiva para grupos con debilidad manifiesta. En este sentido, la Sentencia C-291 de 2015 recoge la jurisprudencia que argumenta aclarando tal posición: 1. La igualdad es un principio universal de protección, que en el derecho tributario limita el ejercicio de la potestad legislativa del legislador. 2. La igualdad, la equidad y la justicia tributaria son fundantes de la igualdad de trato e igualdad diferenciada justificada y es base de la idea de justicia tributaria. 3. Es un criterio de ponderación en la distribución de cargas y beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados, es decir que no consultan la capacidad económica del sujeto pasivo respecto de la naturaleza y el fin del tributo.

En esta providencia, la Corte sostiene que la equidad es criterio auxiliar en el juicio de igualdad, para determinar si una imposición o un beneficio cumplen o no con la condición de dar el mismo trato, bajo supuestos de hecho equivalentes o destinatarios en circunstancias similares, de modo tal que para la Corte los cargos por violación a la igualdad no serán jamás los mismos para el principio de equidad, pues no son idénticos y, por tanto, tienen exigencias jurídicas distintas.

Jurisprudencialmente, la Corte Constitucional ha planteado que la igualdad tiene un triple papel: valor, principio y derecho. Como va-

¹⁶ La Corte Constitucional expone la concepción aristotélica de equidad asimilada a la igualdad que preside tanto las relaciones personales como las hipótesis jurídicas, así el ordenamiento jurídico no es absoluto otorgando a todos igualdad de trato desde una concepción matemática, ignorando factores de diversidad, que imponen previsión y práctica de distinciones razonables evitando un igualitarismo ciego y formal (Sentencia C-1107 de 2001).

lor es una norma que establece fines para las autoridades creadoras de derecho y el legislador; como principio es una norma que fija un deber específico de aplicación inmediata por el legislador y el juez; y como derecho es subjetiva y se concentra en abstención y acción para la igualdad efectiva en beneficios, oportunidades y obligaciones. En este estricto sentido, debería evaluarse y ponderarse la igualdad tributaria para la construcción de un sistema tributario justo.

Sin embargo, aunque teóricamente se proclame, los fallos dejan cierto velo en la práctica. La Sentencia C-291 de 2015 es jurídicamente cuestionable en cuanto el alto tribunal, al hacer el análisis del cargo por inconstitucionalidad del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE),¹⁷ por violar el principio de equidad al no considerar la compensación de pérdidas en la depuración de la base gravable, argumenta que el CREE es un tributo de destinación específica (complemento del impuesto de renta) para aliviar las cargas tributarias de los empleadores, cuyos recursos se destinan a financiación del Sistema de Seguridad Social Integral,¹⁸ resalta que países como Chile y Perú tienen unos impuestos a la nómina que alcanzan 7.5 y 13.5 %, respectivamente, mientras que en Colombia llegan a 58.1 %, ¹⁹ y este es un factor de incompetitividad empresarial. Sin embargo, se resaltan tres problemas de tal análisis: 1. El artículo 359 constitucional es taxativo: “No habrá rentas nacionales de destinación específica”, puesto que las rentas son un sinónimo de impuesto (para el caso, el CREE es un impuesto nacional; el precepto normativo citado señala tres excepciones en las que no cabe la contribución en cuestión). 2. Solo se puede comparar lo comparable. Colombia es un Estado social de derecho que configura jurídicamente derechos y obligaciones disímiles de Estados como Chile y Perú

¹⁷ El CREE fue creado con la Ley 1607 de 2012 y se incorporó en el artículo 241 del Estatuto Tributario. El hecho generador del impuesto lo constituyen los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo, la base gravable se establece restando a los ingresos brutos costos y gastos permitidos en la ley, que no son los mismos del impuesto sobre la renta; en todo caso, la base gravable no podría ser menor de 3 %.

¹⁸ El Sistema de Seguridad Social Integral se plantea específicamente que 9 % del CREE se orientará al financiamiento de los programas del Servicio Nacional de Aprendizaje y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

¹⁹ La Corte Constitucional extracta estos datos de la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley 1607 de 2012.

(un análisis comparativo numérico sin rigor no genera sino distorsiones). 3. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones, a causa de su naturaleza jurídicamente disímil (es un adfesio jurídico justificar un impuesto que en esencia es una contribución).²⁰ La doctrina y la jurisprudencia del derecho comparado es contundente en tales planteamientos. Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril (2013, pp. 61-62) identifican dos diferencias: 1. El impuesto nace de un presupuesto de hecho (negocios o actos) de naturaleza jurídica y económica imputables al contribuyente. 2. Los hechos jurídicos consideran la capacidad económica del sujeto pasivo. Por su parte, Restrepo (2012, pp. 191) agrega una tercera característica: 3. Los impuestos, en principio, sirven para sufragar los costos de servicios de carácter indivisible que presta el Estado (rasgos que nunca tendrá una contribución como el CREE). Si bien fue un aserto de la Corte Constitucional reconocer la violación del principio de equidad por una omisión legislativa relativa, en la providencia los tres puntos señalados reflejan la falta de coherencia jurídica en la construcción de un contenido de la justicia desde la materialización de los principios tributarios en la imposición.

Principio de eficiencia

Este principio ha sido definido por la Corte Constitucional desde la relación costo-beneficio en consideración a dos aspectos: 1. Económico, mayor recaudo tributario con menor costo de operación. 2. Social, la imposición debe acarrear el menor costo social para el cumplimiento del deber fiscal. En palabras de la Corte, es un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia del recaudo tributario puede decantar en una injusta distribución de la carga fiscal, a causa del incumplimiento de la obligación por parte de algunos contribuyentes que conduce al soporte de gastos e inversión por parte de otros contribuyentes. No son admisibles conductas negligentes o tolerantes, porque ello atenta contra el principio de justicia que debe caracteri-

²⁰ El CREE se encuentra clasificado, a efectos presupuestales, como ingresos no tributarios específicamente en fondos especiales a ingresos tributarios, como se puede ver en la presentación del Proyecto de Ley Presupuesto General de la Nación 2015, del 10 de febrero de 2015, disponible en (http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_35722647.PPTX%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased)

zar el recaudo tributario. Así, un sistema tributario eficiente asegura el efectivo control de la recaudación de los dineros públicos, donde la eficiencia se comporta como un recurso técnico orientado al mayor recaudo.

Del enfoque del alto tribunal se podría plantear que el principio de eficiencia en la praxis tiene múltiples manifestaciones, entre ellas, en proporción de egresos necesarios para generar el ingreso, en tarifas impositivas moderadas sobre bases impositivas que obedezcan a la naturaleza misma de la imposición, en la determinación práctica del responsable del impuesto, en clasificaciones tributarias claras, exenciones con argumentación razonable y práctica, tratamientos diferenciados en atención a la equidad, entre otros.

Sin embargo, en Colombia, en pro de la eficiencia se han insertado normas tributarias que la Corte Constitucional consideró constitucionales, pero que en la práctica lesionan gravemente los principios tributarios. Este es el caso de la Sentencia C-264 de 2013 que analizó el artículo 775-1 del Estatuto Tributario, que limitó para efectos del impuesto sobre la renta la deducción de costos y gastos pagados en efectivo, a través de una progresión decreciente que comenzó con 85 % en 2014 y terminará con 35 % en 2017. El demandante planteó violación a la libertad de empresa y la buena fe, pero solo prosperó el primer cargo (por requisitos formales). De los dos intervinientes, el primero, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, solicitó declarar inexecutable el texto demandado, exponiendo la baja bancarización del país, el costo financiero y la informalidad económica, condiciones que hacían la disposición normativa un rechazo de un medio de pago (el efectivo) que va en contra de la realidad económica del contribuyente; el segundo, el Ministerio Público, igualmente instó la inconstitucionalidad por varias razones: condicionar el reconocimiento fiscal a un medio específico de pago (el financiero); no ser una medida exclusivamente necesaria para controlar la evasión, ya que para todo existe un medio de prueba idóneo; afectar los derechos de las personas que necesitan recibir el pago en efectivo, lo cual generaba una desventaja comercial; y alterar el valor primario del circulante. Pero, pese a las observaciones, la Corte Constitucional justificó la constitucionalidad desde el espíritu de la ley

en sus cuatro objetivos: 1. Generar mecanismos de control efectivos. 2. Incentivar el uso del sistema financiero. 3. Dar condiciones para la formalización empresarial. 4. Propender a la seguridad y la eficiencia de la administración y el contribuyente, conectándolos con el deber de contribuir y la concreción de los principios tributarios del artículo 363 de la Constitución Política.

La decisión de la Corte Constitucional fue aplaudida por el sector financiero, rechazada por el sector empresarial y debió ser cuestionada por la academia. En Colombia, 98 % de las empresas son mipymes, las cuales generan 81 % del empleo (Departamento Nacional de Planeación [DNP], 2011, pp. 81-98), funcionan a través de microestablecimientos, soportan la misma carga tributaria de las grandes empresas, pero tienen una estructura interna y externa muy disímil generadora de una dinámica en el flujo de caja para cubrir costos y gastos en extremo diferente de la gran empresa, no cotizan en bolsa y no tienen grandes capitales de trabajo. Aunado a ello, los gastos financieros que se imputan al cuentahabiente en Colombia se ubican entre los más altos de América Latina (Consejo Privado de Competitividad, 2013, pp. 142-157). La Corte Constitucional sostuvo en el fallo que no era necesario tratar el caso específico para determinar el ajuste del precepto demandado, desconociendo las circunstancias de realidad económica y financiera del vital sector empresarial de las mipymes. Así, se dio el mismo trato a sujetos de derecho en circunstancias diferentes, dándoles prevalencia a objetivos de carácter económico y político, como la bancarización planteada en el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014.²¹

²¹ El Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014 (Departamento Nacional de Planeación, 2011, t. 1, pp. 166-179) propuso como uno de los apoyos transversales a la competitividad: 1. Garantizar la oferta financiera formal en los lugares donde no se había logrado ampliar la cobertura. 2. Apoyar el acceso al sistema financiero de la población. 3. Profundizar y diversificar los productos financieros de acuerdo con el segmento poblacional. 4. Implementar acciones que garantizaran educación económica y financiera de calidad para la población. Estos objetivos, exclusivamente instrumentales propuestos por el gobierno, fueron caldo de cultivo de la decisión jurídica de la Corte Constitucional.

Principio de progresividad

La Corte Constitucional define el principio como una manifestación del principio de equidad, que se concreta en dos postulados: 1. equidad horizontal, que grava igual a quienes tienen la misma capacidad de pago y 2. equidad vertical, que grava de manera diferente a quienes tienen distinta capacidad de pago (Sentencia C-989 de 2004). La progresividad, en concreto, se deriva de la equidad vertical; este principio se predica de todo el sistema tributario en su conjunto, no de un impuesto en particular, tras lo cual se constituye en un parámetro de legitimidad del sistema tributario (Sentencia C-397 de 2011). Concurren el principio de equidad y progresividad en la distribución de las cargas y los beneficios tributarios, siendo la equidad un criterio más amplio de ponderación para determinar el efecto de una imposición sobre cada destinatario, en tanto que la progresividad consulta la modificación de la situación económica de un grupo de personas frente a otras (Sentencia C-397 de 2011). 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 solidaridad social, considere la capacidad contributiva de los sujetos y grupos que la componen, para desde allí determinar la carga fiscal que ha de asignar con el criterio jurídico de progresividad, y así contribuye efectivamente con una de las funciones de la imposición: la redistribución del ingreso nacional (Sentencia C-261 de 2002).

La Corte Constitucional, en un análisis de constitucionalidad de la Ley 1739 de 2014, en referencia a los artículos 35, 36, 37, 38 y 39, por vulneración a los principios del derecho a la igualdad del artículo 13, buena fe y la confianza legítima del artículo 83, el deber de contribuir del artículo 95.9, y los principios tributarios de equidad, eficiencia, progresividad del artículo 363; por establecer dicha norma el impuesto de normalización tributaria como complemento al impuesto a la riqueza, que a consideración del accionante generaba una suerte de beneficios en favor de los contribuyentes incumplidos, configurando una amnistía tributaria sin que medie una situación excepcional. La alta Corporación recuerda que las amnistías pervierten la regla de justicia

comprometiendo los principios de equidad e igualdad, porque pueden desequilibrar el reparto equitativo de la carga tributaria.

En el test de constitucionalidad, la Corte Constitucional acude a la jurisprudencia constitucional sobre las amnistías en la medida en que requieren un examen más estricto consistente en determinar: “i) la existencia de circunstancias especiales que justifiquen la expedición de la ley, a partir de la exposición de motivos y de los debates parlamentarios, y (ii) la idoneidad, necesidad y proporcionalidad, en sentido estricto, de las medidas adoptadas”. (Sentencia C-551 de 2015)

La Corte parte del propósito normativo: la lucha contra la evasión, esencialmente del impuesto de renta, atacando la erosión de la base tributaria, la distribución artificial de ingresos y la deducción entre estructuras corporativas internacionales, tras lo cual encuentra idónea la medida, porque hace eficiente el sistema tributario al permitir complementar la información de las riquezas y el patrimonio de los residentes fiscales, ligándolo con el deber de contribuir a los gastos, lo cual resulta imperioso dada la coyuntura económica deficitaria para el cumplimiento de los deberes sociales dentro del orden económico justo, propio del Estado social de derecho. Continúa con la ponderación de los principios comprometidos: equidad y progresividad, afirmando que, si bien se restringe el principio de equidad horizontal, esta es parcial y transitoria, y se compensa con beneficios permanentes que protegen y depuran la base gravable de los tributos para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes; por tanto, en la ponderación de los bienes constitucionales, el perseguido resulta de más alto valor y de mayor importancia, mientras que el sacrificado es importante, pero se afecta de manera temporal y transitoria, declarando constitucional el precepto demandado.

Al respecto, es preciso recordar que en Colombia el impuesto sobre la renta tiene múltiples sistemas para la depuración: 1. Renta ordinaria (artículo 26 del Estatuto Tributario). 2. Renta presuntiva (artículo 188 del Estatuto Tributario). 3. Renta por comparación patrimonial (artículo 236 del Estatuto Tributario). 4. Sistema presuntivo obligatorio de base gravable mínima para personas naturales (impuesto mínimo

alternativo nacional para empleados — artículo 333 del Estatuto Tributario—). 4. Sistema de determinación simplificado y definitivo (impuesto mínimo alternativo simple para trabajadores por cuenta propia — artículo 337 del Estatuto Tributario—). En 2002, se adoptó el Modelo Único de Ingreso Servicio y Control Automatizado, con el cual se esperaba mejorar el recaudo y la gestión de la administración tributaria. El déficit fiscal no es solo de carácter técnico, puede tener origen político (Restrepo, 2012, pp. 405) y no obedece a una situación momentánea. En Colombia, el déficit ha sido constante desde 1898 (Junguito y Rincón, 2004, pp. 4-142), hasta hoy que alcanza 2.4 % del PIB (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015, p. 11). En ese sentido, Colombia ha firmado múltiples convenios con los que ha buscado combatir la evasión. Desde estas consideraciones, se podría cuestionar la providencia respecto de otros elementos idóneos para combatir la evasión que no comprometieran la justicia del sistema tributario en virtud de la restricción impuesta al principio de equidad horizontal, que, aunque parcial y transitoria, puede desmotivar al contribuyente en cumplimiento de la obligación tributaria, máxime cuando se otorgan tratos preferentes a quien decidió no contribuir con lo que le correspondía (pasivos inexistentes que aminoran la base gravable), lo cual afecta de forma definitiva el impuesto de renta que debió declarar y pagar.

Por otra parte, jurídicamente no es factible garantizar que el impuesto de normalización tributaria sea más efectivo que el impuesto sobre la renta, respecto de suministrar información completa sobre el patrimonio y las riquezas del contribuyente, pues el impuesto de renta ha existido desde la época de la Colonia (Restrepo, 2012, pp. 130), y bien o mal, los colombianos concurren en el cumplimiento de la obligación; pero el impuesto de normalización tributaria es una más en las ya agobiantes cargas del sistema en conjunto. Se podría pensar que contribuiría más a la eficiencia del sistema la simplificación de los sistemas de determinación de la renta conjugado con el intercambio de información respecto del control y precisión del patrimonio y las riquezas de los residentes fiscales.

Estas son algunas de las posturas jurisprudenciales de la Corte Constitucional respecto de la interpretación y aplicación de los principios

tributarios de carácter constitucional en la concreción de la justicia. Pero, como se afirmó, se evidencian claras contradicciones jurisprudenciales. En este sentido, un camino viable para la construcción de un contenido de justicia tributaria desde la materialización de los principios tributarios puede ser mucho más viable científicamente desde la aplicación de una teoría específica en una imposición en concreto; tal es el caso de la teoría de la ponderación de derechos y la aplicación del principio de proporcionalidad en el impuesto de renta o cualquiera que se desee.

CONCLUSIONES

Las necesidades y pretensiones sociales consignadas en el texto constitucional, que configuran el Estado Social de Derecho, exigen para su materialización un sistema financiero estatal idóneo, que responda al requerimiento de los recursos para la efectivización de los derechos económicos, sociales, culturales y colectivos. Pero el Estado debe asumir responsablemente su gestión a través del gasto público con calidad, que, más allá de la legalidad, se fundamente en la legitimidad.

La Ley Especial de Presupuestos debe convertirse en una herramienta contundente de una buena planeación de ingresos y gastos, en consideración a las posibilidades reales y no imaginarias de recaudo, previniendo y evitando los desequilibrios internos que puede generar la deficiencia del recaudo o el exagerado gasto público, entre ellos, el endeudamiento, la inflación, el incremento de los tributos, hechos que tienen efecto directo en la inversión y el flujo de capitales, la generación de empleo, la competitividad y la productividad y, por ende, en la materialización del Estado Social de Derecho.

La Corte Constitucional ha planteado que la tributación debe reparar las diferencias de renta y riqueza sociales. Así, el deber fiscal es una expresión de la solidaridad social, pero la imposición debe fundamentarse en la capacidad contributiva del sujeto, sin atentar los mínimos fundamentales de categoría constitucional, como la vida digna, lo cual implica el imperativo constitucional de justicia tributaria, que se remite al estudio científico del deber de recíproco que rige la relación

tripartita: ciudadanos, Estado y sociedad, a fin de equilibrar las cargas que de ella se desprenden como deberes, derechos y obligaciones.

La complejidad de la construcción de un contenido de justicia tributaria exige que los principios jurídico tributarios de carácter constitucional se integren y analicen de manera totalizante y no fraccionada, que encuentra su vínculo y límite en el mismo principio de justicia.

El concepto clásico de justicia de dar a cada cual lo suyo planteado por Alexy, respecto de la pretensión de corrección del derecho, a través de fundamentos racionales que se expresan en normas relativas a distribuciones y compensaciones, con ajuste a un procedimiento de argumentación racional y no de decisión, que diferencia las reglas y los principios respecto del grado de cumplimiento total o parcial, en concordancia con una jerarquía de valores y la aplicación de tres tópicos: prioridad, ponderación y prioridades *prima facie*, para la solución de casos difíciles que exigen fundamentación extrajurídica, como sucede en los casos tributarios, hace plausible pensar que desde este fundamento teórico se analicen los casos complejos del derecho tributario, que demanden la ponderación de los principios tributarios de carácter constitucional, como el deber de contribuir, la equidad, la generalidad, la progresividad, la capacidad económica, la no confiscatoriedad, la no retroactividad, con lo cual se logra un entendimiento y la perfilación de un contenido del principio de justicia formal y material.

REFERENCIAS

- Alexy, R. (1988). Sistemas jurídicos, principios jurídicos y razón práctica. *Doxa*, 5, 139-151.
- Alexy, R. (1989). La justicia como corrección. *Doxa*, 26, 5-23.
- Arellano Gault, D. (2014). ¿Uno o varios tipos de gobernanza? Más allá de la gobernanza como moda: la prueba del tránsito organizacional. *Cuadernos de Gobierno y Administración Pública*, 1(2), 119-137.
- Barquero Estevan, J. M. (2002). *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Calvo Ortega, R. (2012). ¿Hay un principio de justicia tributaria? Madrid: Civitas.

- Chile, Dirección de Presupuestos. Evaluación financiera de la gestión financiera del sector público en el 2013 y actualización de la proyección 2014 (julio de 2014).
- Chile, Dirección de Presupuestos. Ley 20.641 de 2012. Ley de presupuestos del sector público del año 2013 (22 diciembre 2012).
- Chile, Dirección de Presupuestos. Ley 20.713 de 2013. Ley de presupuestos del sector público del año 2014 (18 diciembre 2013).
- Chile, Dirección de Presupuestos. Ley 20.798 de 2014. Ley de presupuestos del sector público del año 2015 (6 diciembre 2014).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1485 de 2011. Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2012 (14 diciembre 2011).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1593 de 2012. Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2013 (13 diciembre 2012).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1687 de 2013. Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2013 (11 diciembre 2013).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1737 de 2014. Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2015 (2 diciembre 2014).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1769 de 2015. Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2016 (24 diciembre 2015).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones (26 diciembre 2012).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1653 de 2013. Por la cual se regula un arancel judicial y se dictan otras disposiciones (15 julio 2013).
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean me-

- canismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones (23 diciembre 2014).
- Consejo Privado de Competitividad (2013). *Informe nacional de competitividad 2013-2014*. Bogotá. Recuperado de http://www.compitem.com.co/site/wp-content/uploads/2013/11/CPC_INC2013-2014-Informe.pdf
- Corte Constitucional. Sentencia C-445 de 1995 (4 octubre 1995).
- Corte Constitucional. Sentencia C-022 de 1996 (23 enero 1996).
- Corte Constitucional. Sentencia C-1107 de 2001 (30 enero 2001).
- Corte Constitucional. Sentencia C-1060A de 2001 (8 octubre de 2001).
- Corte Constitucional. Sentencia C-261 de 2002 (16 abril 2002).
- Corte Constitucional. Sentencia T-881 de 2002 (17 octubre 2002).
- Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2004 (12 octubre 2004).
- Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011 (18 mayo 2011).
- Corte Constitucional. Sentencia C-264 de 2013 (8 mayo 2013).
- Corte Constitucional. Sentencia C-833 de 2013 (17 junio de 2013).
- Corte Constitucional. Sentencia C-169 de 2014 (19 marzo 2014).
- Corte Constitucional. Sentencia C-291 de 2015 (20 mayo 2015).
- Corte Constitucional. Sentencia C-492 de 2015 (5 agosto 2015).
- Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015 (26 agosto 2015).
- Departamento Nacional de Planeación (2011). *Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014* (t. 1). Bogotá: PND. Recuperado de <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/PND/PND2010-2014%20Tomo%20I%20CD.pdf>
- Eseverri, E. (2006). *Derecho tributario parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Fernández Rodríguez, C. (2005). La Constitución financiera europea. *Revista De Derecho de la Unión Europea*, 8, 229-239.
- Ferreiroapatza, J. J. (2010). *Instituciones de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons.
- Gallego Peragón, J. M. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Madrid: Comares.
- García Dorado, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dikynson.
- Hollingsworth, J. R. y Lindberg, L. N. (1985). *The governance of the American economy: the role of markets, clans, hierarchies, and associative behavior*. Berlín: WZB.

- Lasalle, F. (1999). *¿Qué es una Constitución?* Elaleph.com.
- Junguito, R. y Rincón, H. (2004). La política fiscal en el siglo XX. *Borradores de Economía*, 318, 4-142.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015). *Presentación Proyecto de Ley Presupuesto General de la Nación 2015*. Recuperado de: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_35722647.PPTX%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2015). *Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Nación 2015: Prioridades sociales para el tiempo de Paz*. Recuperado en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_27796604.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Montesino Jerez, J. L. (2001). Reseña de “La calidad de vida”, de Marta C. Nussbaum y Amartya Sen. *Polis, Revista de la Universidad Bolivariana*, 1(2).
- Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2013). *Fundamentos de derecho tributario*. Madrid: Dykinson.
- Piza Rodríguez, J. R. (ed.) (2010). *Curso de derecho presupuestario*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- Presidente de la República de Colombia. Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales (30 marzo 1989).
- Presidente de la República de Colombia. Decreto 111 de 1996. Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto (18 enero 1996).
- Restrepo, J. C. (2012). *La Hacienda Pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rodríguez Bereijo, Á. (1970). *El presupuesto del Estado: introducción al derecho presupuestario*. Madrid: Tecnos.