Información Importante

La Universidad Santo Tomás, informa que el autor ha autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del Catálogo en línea del CRAI-Biblioteca y el Repositorio Institucional en la página Web de la CRAI-Biblioteca, así como en las redes de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan **finalidad académica**, nunca para usos comerciales, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación, CRAI-Biblioteca

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

Evolución del concepto de capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria, en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en el periodo 1992 – 2017

Alexandra Restrepo Gamboa

Trabajo de grado presentado como requisito para optar el grado de maestría en derecho

Director:

Dr. Oscar Hernando Carreño Gaitán

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División de ciencias Humanas

Maestría en Derecho

Bucaramanga

2018

Contenido

	Pág.
Introducción	8
1 Evolución del concepto de capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria, en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en el periodo 1992 – 2017.....	10
1.1 Descripción del problema.....	10
2 Precisión conceptual preliminar en torno a los fundamentos del sistema tributario	11
2.1 Noción de tributo.....	11
2.2 Noción de principio.....	15
2.2.1 Principios constitucionales como límite a la potestad impositiva del Estado.	20
2.2.1.1 El Poder Impositivo.....	20
2.2.1.2 Principio de legalidad.....	23
2.2.1.3 Principio de seguridad jurídica.....	25
2.2.2 Principios orientadores del sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad.....	26
2.2.2.1 Principio de equidad tributaria.	26
2.2.2.2 Principio de eficiencia tributaria..	29
2.2.2.3 Principio de progresividad..	31
3 Descripción de los conceptos de capacidad contributiva y justicia tributaria, y la forma como se relacionan entre sí, a partir de la doctrina y la jurisprudencia.....	35
3.1 Principio de Justicia tributaria.....	35
3.1.1 Justicia Material.....	39
3.1.2 Principios o criterios materiales de justicia tributaria.	41
3.2 Capacidad Contributiva.....	44
3.2.1 Definición.	45
3.2.2 Capacidad contributiva y fines extra-fiscales del tributo..	53
4 Línea jurisprudencial “concepto de capacidad contributiva como materialización del principio de justicia en el sistema tributario colombiano”.....	56
4.1 Metodología para el desarrollo de la línea jurisprudencial	56
4.1.1 Análisis estático de la jurisprudencia.	57
4.1.1.1 Formato para el análisis jurisprudencial.....	57
4.1.1.2 Problema jurídico.	57
4.1.2 Análisis dinámico de la jurisprudencia.....	58
4.1.2.1 Identificación de las sentencias hito o escenarios constitucionales.	58
4.1.2.2 Sentencia arquimédica.....	59
4.1.2.3 Ingeniería de reversa.	59
4.1.2.4 Puntos nodales de la jurisprudencia.	62

4.2	Línea jurisprudencial “concepto de capacidad contributiva como materialización del principio de justicia en el sistema tributario colombiano”	64
5	Conclusiones.....	87
	Referencias Bibliográficas	92
	Apéndices.....	100
	Apéndice A. Reconstrucción argumentativa de las sentencias que conforman la línea jurisprudencial.....	100

Listas de tablas

Tabla 1. Formato para el análisis jurisprudencial.	57
Tabla 2. Sentencias hito	58
Tabla 3. Ingeniería de reversa	60
Tabla 4. Puntos nodales de la jurisprudencia.	63
Tabla 5. Gráfico de línea jurisprudencial.....	87

Resumen

La siguiente es una investigación de carácter doctrinal y jurisprudencial que describe la dinámica del concepto de capacidad contributiva desde la óptica de la justicia tributaria, en la jurisprudencia de la Corte Constitucional durante el periodo 1992 – 2017. Responde a la necesidad de desentrañar la naturaleza jurídica de la capacidad contributiva para su aplicación coherente dentro del sistema tributario; estableciendo si es tratada como un elemento del tributo o como un principio que pone límites a la potestad impositiva. El estudio se presenta con un elemento introductorio y tres capítulos que desarrollan la temática investigada.

Palabras claves: Tributo, justicia tributaria, capacidad contributiva, justicia y equidad, progresividad, proporcionalidad.

Abstract

The text below is a dogmatic and jurisprudential research that describes the dynamic of the ability to pay concept from the standpoint of tax fairness, in the rulings of the Constitutional Court within the period 1992 to 2017. It responds to the need of unraveling the legal nature of the ability to pay for its coherent application in the tax system; establishing if it is treated as an element of the tribute or as a principle that sets limits to the taxing power. The study is presented with an introductory element and three chapters that develop the investigated theme.

Key words: Tax, tax fairness, ability to pay, justice and equity, progressiveness, proportionality.

Introducción

Con esta investigación se ambicionó extractar de nuestra jurisprudencia constitucional el concepto de capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria, lo cual, a la vez permitió determinar su aporte al sistema tributario colombiano a partir de la Carta Magna de 1991, asumida como preceptos de naturaleza normativa y de eficacia directa; dejándose de lado su concepción meramente programática u orgánica.

Este planteamiento obedece a los diferentes matices que la Corte Constitucional ha dado a la “capacidad contributiva” como concreción del principio de justicia tributaria pues, como se ha dicho, algunas veces es tratada por el alto tribunal como principio y otras como presupuesto material para asignar las cargas con las que se debe contribuir.

Tradicionalmente se ha tomado la capacidad contributiva como elemento de la tributación, y en ese sentido, se ha controlado la potestad impositiva del Estado; la posibilidad que sea considerada por el tribunal constitucional como un principio, automáticamente le otorga un carácter normativo exigible ante la jurisdicción constitucional; lo cual en un momento dado haría contrapeso al órgano que ostenta la potestad impositiva en el Estado colombiano.

En este orden de ideas, se estableció como problema de investigación determinar ¿Cuál es el concepto que ha predominado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional en el período de 1992 a 2017, referente a la capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria?

Para abordar el estudio de la mejor manera fue necesario hacer un recorrido conceptual previo por los preceptos que se relacionan con el tema investigado. Para el efecto se desarrollaron en el primer capítulo los conceptos generales de tributo, potestad impositiva y principio; así como las diferentes acepciones de justicia y de principio desde el punto de vista del

derecho tributario, consultando doctrina nacional y comparada; al igual que la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

En el segundo capítulo se desarrolla el tema de la Capacidad Contributiva y la forma en que se relaciona con la justicia tributaria y en el tercero se procede a develar la línea jurisprudencial propuesta, siguiendo la metodología del tratadista Diego López Medina.

La investigación va dirigida no sólo a la comunidad académica sino a la comunidad en general que en muchos casos es ajena a las implicaciones que se desprenden de su calidad de contribuyentes del sistema fiscal, por lo cual sería de gran utilidad una aproximación a los conceptos y principios que rigen nuestro sistema tributario.

1 Evolución del concepto de capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria, en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en el periodo 1992 – 2017

1.1 Descripción del problema

De acuerdo con la Constitución Política colombiana es un deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad los cuales se equiparan, la mayoría de las veces, a la capacidad contributiva.

Acorde con los desarrollos jurisprudenciales de la Corte Constitucional, referente a la capacidad contributiva se presenta una dicotomía pues en algunos contextos ha sido equiparada a los principios orientadores del sistema impositivo consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política y en otros ha sido tratada como un mero presupuesto material del sistema tributario.

Lo anterior conlleva a una incertidumbre generada por la forma como ha sido plasmada en la producción jurisprudencial, que en muchos casos limita la justicia del sistema tributario al criterio de capacidad contributiva para la asignación de las cargas tributarias; y en otros eventos trata indistintamente a la justicia y a la capacidad contributiva como principios con un contenido similar.

2 Precisión conceptual preliminar en torno a los fundamentos del sistema tributario

Previo al abordaje de la capacidad contributiva desde el lente de la justicia tributaria, tema central de la investigación, es fundamental entrar en contexto teniendo una noción de los conceptos y aspectos que subyacen el sistema tributario, tales como el tributo, la potestad para su imposición y los principios que guían nuestro sistema, que funcionan como límites que impiden que dicha potestad se desborde; aspectos a los cuales me dedicaré en las líneas siguientes.

2.1 Noción de tributo

“El tributo es un ingreso estable, regular y que se exige, como veremos, sobre la base de criterios de justicia tributaria y capacidad contributiva” (García, 2014). Según Restrepo (2005) tiene tres elementos genéricos: ser expedido por el legislativo como una ley; ser “una prestación de carácter personal y pecuniaria a favor del Estado y a cargo del contribuyente” y ser impuesto por el Estado en “ejercicio del poder de imperio y para atender fines estatales”.

Restrepo (2005) en su libro trae la definición que da Schindel de los tributos:

[...] son las obligaciones de derecho público consistentes en prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza -para el caso- sus funciones establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto fundamental, aunque no exclusivo, de contribuir al financiamiento de los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado, respetando el principio de capacidad contributiva.

Como carga impositiva que recae sobre los miembros de las distintas sociedades es una de las formas legítimas en que los gobiernos pueden asumir sus funciones de provisión de bienes y servicios públicos, de redistribución de la riqueza y estabilización de la economía, y en general

de propiciar el desarrollo económico y social, aspectos que la población no está en capacidad de cubrir por sí misma.

De acuerdo con nuestra Constitución Política es un deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, en la medida que corresponda a su capacidad económica; ya desde el preámbulo se consagró como uno de los objetivos de nuestro Estado el:

“asegurar a sus integrantes... la justicia... dentro de un marco jurídico... que garantice un orden político, económico y social justo...” (Preámbulo CN)

A su vez, el artículo primero constitucional estableció la solidaridad como principio fundante de nuestro Estado Social de Derecho, principio que legitima la contribución por parte de la comunidad nacional; que en un artículo posterior consagró el deber de:

“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” (Art. 95-9 CN)

La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas... Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.). (Sentencia C- 604 de 2.000 Corte Constitucional).

Es claro que para los asociados no es eficiente proveer la totalidad de bienes y servicios que requiere una comunidad, tales como el sistema legal, defensa, infraestructura, alumbrado público, etc. por los cuales las personas no están dispuestas a pagar directamente, debiendo el Estado asumir la tarea del recaudo para suplir estas necesidades sin costo alguno.

De tal forma que la primera finalidad del régimen tributario es la de obtener recursos económicos que le permitan al Estado cumplir plenamente con las funciones a él encomendadas en la Constitución, en especial el de asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso a los bienes y servicios básicos (artículo 334, C.P.) (Sentencia 776 de 2003).

Los fines redistributivos del recaudo tienen su razón de ser en que los recursos aportados por la comunidad nacional son dirigidos a la población de acuerdo con las necesidades particulares percibidas en los diferentes grupos que la conforman, a través de servicios sociales, subsidios e incluso dejando por fuera del universo de contribuyentes a ciertos sectores de la sociedad, que no considera con capacidad de tributación.

Otra función que cumplen los gobiernos a partir de los gravámenes es la de estabilizar la economía, cuando se ve afectada por las fluctuaciones en las tasas de empleo, de inflación o de cambio entre otros aspectos. En muchas ocasiones se deben modificar las cargas impositivas con el fin de controlar o al menos contrarrestar en cierta medida las diversas variables que afectan la economía.

Todos estos aspectos se encuentran regulados por las normas tributarias que tienen por objeto:

“el nacimiento, la determinación y el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias a favor del Estado y a cargo de los particulares para contribuir al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de sus obligaciones para la comunidad” (Sentencia C-785/2012, Corte Constitucional).

Ya desde la visión de Hobbes se consideraba el pago de los impuestos como algo inevitable, pues sólo de esta forma el gobierno podía asumir la ineludible carga pública de defender la ciudadanía en el ejercicio de sus múltiples negocios y cometidos.

For the impositions that are laid on the people by the sovereign power are nothing else but the wages due to them that hold to public sword, to defend private men in the exercise of their several trades and callings. Hobbes (Cfr. Miller and Oats, 2014, p.10).

Es innegable que en nuestra sociedad, la aplicación de las normas tributarias genera a menudo un impacto negativo, dada su connotación de carga económica ineludible; hecho acentuado por la rigidez formal que caracteriza el sistema; pero esto no es sólo a nivel doméstico, su incidencia sobre el aspecto económico, tan sensible para todas las sociedades generó la necesidad histórica de reglar al detalle cada uno de sus aspectos, desde la potestad impositiva que implica la creación de las normas, hasta su ejecución.

Es por esto que hablamos del principio de “no taxation without representation” o de legalidad del impuesto, que data desde su inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 como una limitación al poder real: derecho a que no se aumentaran los impuestos arbitrariamente sin la aprobación de la nobleza. Siglos más tarde fue consagrado en “the bill of rights” (Declaración de Derechos) de 1689 como una concesión de la monarquía inglesa al Parlamento, reconociendo su potestad legislativa y su condición de representante de los súbditos del reino.

Fue de tal relevancia la consagración de la legalidad del tributo que sirvió a los colonos americanos para iniciar su proceso de independencia, al oponerse a la Ley de la Estampilla (Stamp Act) de 1765 con la cual la corona inglesa gravó toda clase de material impreso. Los colonos consideraban que tal impuesto violaba “the bill of rights” toda vez que ellos no estaban representados en el parlamento inglés.

De acuerdo con los archivos del Parlamento del Reino Unido, esta ley fue la que más afectó las relaciones británico-estadounidenses siendo considerada por muchos como la chispa que condujo al estallido de la Guerra de Independencia.

The single most important piece of Parliamentary legislation to have affected British-American relations. The Stamp Act of 1765 is so significant in this context that many see it as the spark that lit the touch paper leading to the outbreak of the American Revolutionary War only ten years later in 1775, and ultimately to the recognition of American independence (Parlamento del Reino Unido, s.f.).

Sin ir tan lejos, en nuestra sociedad la imposición de tributos también ha sido detonante de procesos como la gesta comunera de 1781, en respuesta a la inconformidad de los criollos por la creación de nuevos impuestos:

“El 16 de marzo de 1781, la rebelión estalló en El Socorro cuando varios miles de personas irrumpieron en la población. La multitud protestaba contra el impuesto de la armada de Barlovento y se negó a pagar los nuevos impuestos...” (Biblioteca Nacional, s.f.)

2.2 Noción de principio

De acuerdo con el tratadista Marco Gerardo Monroy Cabra (2009) “*los principios son objetos culturales axiológicos por cuanto se fundan en los valores y tienen carácter normativo*” (p. 236); para ampliar su definición de principio jurídico, el tratadista cita las características dadas por Hernán Valencia Restrepo quien las considera

“normas fundamentales, imperativas, universales, tópicas, axiológicas, implícita o explícitamente positivas, que preceptúan o regulan cómo y con qué debe crearse, interpretarse e integrarse el ordenamiento.” (Cfr. Monroy, 2009. P. 236)

La Carta política actual introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una amalgama de principios que encarnan los más preciados bienes sociales de la comunidad y en torno a los cuales gira nuestro Estado social de derecho; con una concepción renovada de los principios, que

pasaron de ser una mera decoración del documento fundamental, a tener la contundencia necesaria para regular en forma eficaz, las relaciones jurídicas de los asociados.

En mención a este renovado concepto de principio, Quinche (2010) sostiene que

“Equivocadamente en el pasado, el sistema jurídico nacional y sus usuarios, consideraron a los principios como enunciados secundarios, más ligados a cuestiones morales que a normas jurídicas... que se excluían al momento de solucionar los casos concretos” (p. 44).

Como referencia obligada del constitucionalismo norteamericano y europeo debemos citar a Ronald Dworkin y a Robert Alexy, pues cada uno de estos autores construye una definición de principio, desde su óptica particular. Para estos teóricos del neo-constitucionalismo los sistemas jurídicos además de las reglas, están constituidos por principios que encierran desde el punto de vista moral los aspectos más preciados de una sociedad. Desde esta teoría los principios constitucionales son preceptos normativos que priman sobre las demás normas jurídicas, y cuyo contenido es de aplicación o eficacia directa.

Para Ronald Dworkin los principios son normas que deben ser observadas por ser una exigencia de justicia, equidad o alguna otra dimensión de la moralidad es por esto que para él nunca hay vacíos en un sistema jurídico, pues aún en los casos de oscuridad, vaguedad o ausencia de normas específicas, siempre va a existir la posibilidad de aplicar uno de los principios que rigen el ordenamiento jurídico como criterio que determine el sentido de la decisión; para este autor, “Los principios tienen una dimensión que falta en las normas: la dimensión del peso o importancia” (Dworkin, 1977, p. 77) pues ante una situación concreta en que se encuentren dos o más de ellos enfrentados, se prefiere aquel que tenga un mayor peso relativo.

Ahora bien, desde la óptica de Robert Alexy “el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas” (Cfr. Atienza, 2005, P. 31) de tal manera que:

“los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no solo depende, de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas” (Cfr. Atienza, 2005, p. 31).

De acuerdo con lo anterior, los principios pueden ser cumplidos en diferente grado, toda vez que no sólo dependen de los supuestos fácticos sino de las posibilidades jurídicas; para él autor en cita, las reglas son “mandatos definitivos” o, normas que sólo pueden ser cumplidas o no, dependiendo de su validez frente a una situación determinada; mientras que todos los principios son válidos, por lo cual a la hora de un conflicto entre ellos, debe ponderarse el peso de cada uno ganando el de mayor peso frente al caso concreto. Según esto, los conflictos entre reglas se resuelven teniendo en cuenta si son válidas o no; y entre principios, teniendo en cuenta el peso de los principios enfrentados.

Es muy evidente que la concepción de “principio” acogido por nuestra norma fundamental deviene del constitucionalismo europeo, y en especial del español que asume los principios como “reglas de vigencia y aplicación inmediata, vinculantes para todos los poderes públicos y capaces de ser empleados como parámetros de constitucionalidad de las leyes” (SSTC 4/1981, FJ. 1º b; 18/1981, FJ. 5º; y 21/1981, FJ. 17º.” (Cfr. Collado, 2015, p. 112)

Esta concepción normativa de los principios se deja ver en diversos pronunciamientos de la Corte Constitucional Colombiana, de los cuales tomamos como referencia, apartes de la Sentencia T-406 de 1992:

La Constitución está concebida de tal manera que la parte orgánica de la misma solo adquiere sentido y razón de ser como aplicación y puesta en obra de los principios y de los derechos inscritos en la parte dogmática de la misma... No es posible, entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto por la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales.

Según la alta Corte lo que da el carácter de normativo a las disposiciones constitucionales es su consagración como tal en el texto Superior:

“Los principios fundamentales del Estado son una pauta de interpretación ineludible por la simple razón de que son parte de la Constitución misma y están dotados de toda la fuerza normativa que les otorga el artículo cuarto del texto fundamental” (Sentencia T-406/92)

El tratadista Quinche permite reforzar la argumentación en torno a la concepción de “principio”, tomando el enfoque asumido por nuestra corporación constitucional:

... [l]a jurisprudencia de la Corte Constitucional desde 1.992, ha insistido en el carácter normativo que tienen los principios, así como en su valor e importancia en la solución de los casos concretos. Dentro de esta perspectiva, ha desarrollado la distinción entre los principios y las reglas, y siguiendo las tesis de Alexy, ha precisado que los conflictos entre principios son resueltos mediante la técnica de la ponderación, mientras que los conflictos entre reglas son resueltos por vía de aplicación. (Quinche, 2010, p. 51).

El autor en estudio, con el fin de delimitar el concepto de “principio” cita apartes de sentencias proferidas por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Así, en la sentencia C-818 de 2005, se le dota de tres atributos principales:

Los principios como lo reconoce la doctrina están llamados a cumplir en el sistema normativo los siguientes papeles primordiales: (i) Sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico; (ii) actúan como directriz hermenéutica para la aplicación de las reglas jurídicas; y finalmente, (iii) en caso de insuficiencia normativa concreta y específica, se emplean como fuente integradora del derecho. En estos términos, es indiscutible que los principios cumplen una triple función de fundamento, interpretación e integración del orden jurídico (cfr. Quinche, 2010, p. 51)

Estos mismos atributos son mencionados en la sentencia 24715 del Consejo de Estado de fecha 3 de diciembre de 2007, citada por el autor:

[l]os principios funcionalmente son soporte estructural del sistema, puesto que establecen los criterios esenciales que animan el ordenamiento de una determinada situación o relación que interesa al derecho, se convierten en pautas hermenéuticas para desentrañar el significado y alcance de las reglas jurídicas, y constituyen fuente formal para resolver situaciones o problemas concretos ante la falta o insuficiencia de las reglas jurídicas (cfr. Quinche, 2010, p. 51)

De esta manera, se considera que los principios constitucionales tienen el mismo valor que las normas jurídicas proferidas con las formalidades propias de la ley, y que incluso, tienen mayor capacidad de modular las diferentes situaciones jurídicas, por ser más flexibles al momento de aplicarlos a un caso concreto.

... [d]esde el punto de vista de las relaciones entre el legislador y la justicia constitucional, la incorporación de un amplio catálogo de valores, principios y derechos fundamentales tiene unos efectos devastadores que Zagrebelsky anuncia de forma rotunda: «la ley, un tiempo medida de todas las cosas en el campo del derecho, cede así el paso a la Constitución y se convierte ella misma en objeto de mediación» (Prieto, 2000, p. 173).

2.2.1 Principios constitucionales como límite a la potestad impositiva del Estado. Los principios constituyen límites a la actividad de los poderes públicos (Insignares, 2015), y encuentran dificultades por no tener una estructura fáctica preestablecida, siendo tarea del interprete darles un alcance en cada situación concreta, y deben tenerse en cuenta en la labor de configuración legislativa, ayudando además en la integración del ordenamiento, siendo cánones de interpretación que cubren los vacíos normativos posiblemente existentes. (Rodríguez, 2017, p. 199)

2.2.1.1 *El Poder Impositivo.*

“El poder tributario tiene su fundamento en el poder de imperio, en virtud del cual, en interés de los asociados, el Estado queda investido de la facultad de imponer reglas de forzoso acatamiento en el orden interno” (Plazas, 2000, p. 616). Obviamente, si hablamos de tributo debemos referirnos a quien ejerce la potestad de imponerlo: “El Estado se asienta en el principio político de la soberanía, principio político que, a partir del estado constitucional, se transformó en el principio jurídico de la supremacía constitucional.” (García, 2.008, cfr. Ferreiro Lapatza, p. 6).

Es en virtud de dicha soberanía que el Estado que ejerce su poder de imposición; “el poder tributario significa entonces emanación de normas jurídicas que disciplinan los ingresos del

Estado y demás entes públicos en un plano concreto, significa aplicación efectiva de esas normas jurídicas.” (García, 2008, cfr. Ferreiro Lapatza, p. 9)

De acuerdo con las palabras del autor García (2.008), la anterior acepción ha evolucionado a partir de la constitucionalización del “poder tributario o capacidad del Estado para cobrar tributos”; toda vez que ya no se deriva del Estado soberano, sino de las competencias tributarias atribuidas por la Constitución Política:

La gran innovación que supone la constitucionalización del tributo es, precisamente, trasladar al campo tributario la configuración de la soberanía, no como un supraconcepto político, sino como una atribución del propio texto constitucional. La Constitución dota de racionalidad al ejercicio del poder político, al ser una consecuencia de la identificación del poder soberano con el poder constituyente (Citado por Pérez-Serrano, p. 9).

La potestad impositiva del Estado es uno de los rasgos más característicos de este tipo de organización, toda vez que obliga a los asociados a contribuir con las cargas públicas, sin lo cual sería inviable su supervivencia. Pero este poder no es ilimitado; por el contrario, se encuentra demarcado por los principios constitucionales que no permiten que se ejerza en forma arbitraria sino obedeciendo a los acuerdos de la sociedad, en cabeza de sus representantes.

La potestad tributaria atribuida al Congreso de la República se proyecta sobre todos los ámbitos de la vida económica y de la actividad social. La política económica y social del Estado –en particular la política impositiva, en virtud del clásico principio según el cual no hay tributación sin representación, es dictada por el órgano democrático de representación popular dentro de los parámetros establecidos en la Constitución (Sentencia C- 776, 2003).

En nuestro Texto Supremo la potestad impositiva del Estado está plasmada principalmente en los artículos 150-12 y 338; parafraseando estas normas tenemos que le corresponde al

Congreso hacer las leyes y por medio de ellas establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. (Constitución Política de Colombia, art. 150-12, 1991). Solamente el congreso las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales tendrán la potestad de determinar, mediante la ley, las ordenanzas y los acuerdos, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (Constitución Política de Colombia, art. 338, 1991.)

Se evidencia así el principio de no imposición sin representación, toda vez que la potestad impositiva está en cabeza de quienes han sido escogidos por la comunidad para que los represente, interpretando sus intereses en pro del interés general. “Si el poder tributario es una manifestación del poder público, necesariamente debe reflejar el pacto político de la sociedad que se examine en concreto, aquel que limite y organice el ejercicio del poder público.” (Rodríguez, 2005, p. 175)

En la Constitución Política colombiana se hace evidente el mandato imperativo de la imposición de los tributos, limitada por principios constitucionales, es el caso de la norma que establece el deber de “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Constitución Política de Colombia, art. 95-9, 1991). Así, los principios enunciados obran como un condicionante de la acción del Estado, que puede desplegarse, mientras no se desborde el marco axiológico que ellos comprenden.

Como se señaló anteriormente, la potestad impositiva del legislador encuentra claros límites en los principios que, según lo dispuesto por el Constituyente, informan el sistema tributario; en lo que respecta al caso bajo estudio, estos principios son (i) el de legalidad, derivado de los artículos 150-12 y 338 Superiores, (ii) los de equidad, eficiencia y progresividad,

previstos en el artículo 363 de la Carta, y (iii) el de igualdad, establecido en el artículo 13 de la Constitución (Sentencia 776, 2003).

De igual manera, con la sentencia C-102 de 2015 la Corte deja claro que en materia tributaria, la justicia se consigue dando aplicación a los principios que permean todo el sistema fiscal y se concreta en la medida que se contribuya de acuerdo con las cargas que impone el Estado, para lo cual el legislador tiene la potestad de establecer los diferentes elementos del tributo y las formas de su recaudación: “El legislador cuenta con un amplio margen de configuración no sólo para fijar los distintos elementos del tributo, e imponer obligaciones tributarias formales y sustantivas, sino para disponer la manera de hacer el recaudo.” (Sentencia C-102 , 2015)

2.2.1.2 Principio de legalidad. “El principio de legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidos en una ley” (Citado por Alviar, 2001). Este principio por excelencia define el carácter de la contribución: “los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana”. (Plazas, 2000, p. 611)

En nuestro ordenamiento jurídico la potestad impositiva entregada al congreso se deriva del principio de legalidad en materia tributaria, el cual es propio de todo sistema democrático e implica la preexistencia de una ley, con todas las formalidades requeridas, para que se pueda imponer la obligación de determinado tributo antes de proceder a su exigencia; “las garantías de los ciudadanos están protegidas de una manera más rigurosa cuando de ingresos tributarios se

trata. Si la creación e imposición de éstos está sometida, a la observancia del principio de legalidad”. (Restrepo, 2005, p. 131)

Este principio se deriva, entre otras, de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, por virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano; de allí que, cualquier norma que establezca o modifique una obligación tributaria deba haber surtido todos los pasos necesarios para haber sido adoptada como ley de la República. (Sentencia 776, 2003).

Como se ha dicho con anterioridad, en materia tributaria el principio de legalidad surgió como una garantía para enfrentar la arbitrariedad de los regímenes absolutistas, estableciendo por un lado la obligación de contribuir con las cargas del Estado, bajo las reglas de la representación y; por otro, determinando las condiciones del tributo que le corresponde pagar a cada contribuyente. Este principio comprende: “a) la representación efectiva, b) la reserva de ley, c) la certidumbre sobre los elementos de los tributos, y d) la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas.” (Upegui, 2001, p. 138)

De otra parte, el principio de legalidad como base del derecho positivo es la senda por la que transitan otros principios como los de publicidad y seguridad jurídica, que permiten a los ciudadanos apropiarse de su realidad fiscal y controlarla de acuerdo con los mandatos constitucionales, llevándolos a una certidumbre acerca de sus obligaciones fiscales.

Así, el principio de reserva de ley garantiza la publicidad en la producción de las normas a través del procedimiento parlamentario y, en consecuencia, su aportación a la formación de opinión pública, que constituye un elemento de racionalidad y, en última instancia, de control. (Calvo, 2015, p. 19)

El principio de legalidad en materia tributaria no se limita sólo a la creación de los impuestos por el órgano legislativo, sino las formalidades establecidas por la ley para tal fin. “En esta creación debe buscarse la realización del principio de seguridad jurídica, de manera que los obligados tributarios sepan a qué atenerse y conozcan de la manera más clara y sencilla posible los efectos fiscales de sus actos” (Calvo, 2015, p. 19)

En la sentencia T-892 de 2014 la Corte Constitucional concluye que el principio de legalidad del tributo garantiza que toda carga impositiva sea aprobada previamente por los órganos de elección popular autorizados por la Constitución Política; y que estén debidamente definidos los elementos esenciales de la tributación, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravado, base gravable y tarifa.

2.2.1.3 Principio de seguridad jurídica. Íntimamente ligado al principio de legalidad, la seguridad jurídica constituye una base trascendental a nivel de la principalística constitucional dada la naturaleza de nuestro Estado Social de Derecho. En efecto, el tribunal encargado de salvaguardar la Constitución ha profundizado en varias oportunidades acerca de la importancia de la seguridad jurídica, baste citar las sentencias C-836 de 2001 y C-284 de 2015:

En nuestro Estado actual, es necesario que la estabilidad sea una garantía jurídica con la que puedan contar los administrados y que cobije también a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico. Sólo así se puede asegurar la vigencia de un orden justo (C.P. art. 2º). (Sentencia C-836 de 2001)

En la sentencia C-284 de 2015 la Corte enfatiza frente a la seguridad jurídica:

La estabilidad en la interpretación y aplicación del derecho es una condición necesaria de la realización de un orden justo y de la efectividad de los derechos y libertades de los ciudadanos (art. 2) dado que solo a partir del cumplimiento de esa garantía podrán identificar aquello que el ordenamiento jurídico ordena, prohíbe o permite. (Sentencia C-284/2015)

Es por lo que si bien, el principio de legalidad es trascendental para el mantenimiento del sistema tributario, también lo es que, el principio de seguridad jurídica permite que esos acuerdos políticos que dan certeza a las obligaciones tributarias se prolonguen en el tiempo con las mismas condiciones que fueron diseñados, en cumplimiento del mandato democrático hecho realidad por el poder legislativo.

2.2.2 Principios orientadores del sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad. El artículo 363 Constitucional reza: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Los principios tomados por esta norma, si bien son considerados como presupuestos de todo sistema tributario, adquieren especial relevancia, por haber sido elevados a rango constitucional.

2.2.2.1 Principio de equidad tributaria. Con frecuencia las leyes usan la expresión “equidad y justicia”, cual si fueran conceptos diferentes, como cuando la Constitución trata del deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado “dentro de conceptos de justicia y equidad”. En realidad no se trata de conceptos diferentes, sino de matices distintos, pues la equidad es la justicia atemperada por otras virtudes, según el decir de los filósofos. (Citador por Bravo, J. 2004).

Utilizando las palabras de Plazas (2.000), el principio de justicia subyace el profundo contenido de la tributación, que debe ser orientada por una concepción de justicia distributiva, y no simplemente sinalagmática o conmutativa”. (p. 611)

En el contexto fiscal es muy común que se utilicen indistintamente los términos de equidad y justicia como fines del sistema tributario; un claro ejemplo de ello es mostrado por los autores norteamericanos Miller and Oats (2014) que consideran que, hablando de impuestos, la equidad es similar a la justicia, ya que un buen impuesto es un impuesto justo; y que en este sentido, la percepción de justicia es más importante que la justicia real, pues es de común conocimiento que donde la población contribuyente cree que un impuesto o un sistema tributario es justo, es más probable el cumplimiento de las reglas y hay menos intentos de evadir el pago.

In the context of taxes, the term equity can be equated to fairness and it is possible to say that a good tax is a fair tax. In this regard, perceptions of fairness are as important, if no more so, than actual fairness as it is generally accepted that where a taxpaying population believes a tax or tax system to be fair, then they are more likely to comply with the rules and no attempt to evade payment (Miller and Oats, 2014, p. 5).

Así mismo, con frecuencia la Equidad es equiparada a la igualdad de trato que la ley debe dar a todos los obligados de un determinado impuesto:

El Principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, clases de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. (Torres Asomoza, 2006)

Si bien, en el texto anterior se mezclan varios conceptos relativos a principios tributarios, es clara la asociación que se hace entre equidad e igualdad, quizá por provenir del latín *aequitas*, *aequitatis* ‘igualdad’, derivado de *aequus* ‘igual’.

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. (Sentencia C-643, 2002)

Para nuestra Corte Constitucional la equidad es:

La equidad es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión (Sentencia C-734 de 2002).

A través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)” (Sentencia C-1003 de 2004)

Evaluando concretamente el Impuesto sobre la Renta en el Sistema Tributario Colombiano, la Comisión de Expertos sostuvo que:

No cumple con los principios de equidad horizontal y vertical, por la multiplicidad de regímenes y por amplios privilegios tributarios, y la alta evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes (empresas cerradas y personas naturales no asalariadas). Por estas razones

contribuye poco a la redistribución del ingreso y castiga en exceso el crecimiento económico en la medida en que grava mucho la inversión y crea distorsiones importantes para el funcionamiento de los mercados. (Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, 2015).

Ante este panorama es claro que, si bien desde la Corte Constitucional se hace un control de las normas impositivas, con base en los principios de nuestra Carta Magna, en la práctica no es tan fácil conseguir los resultados esperados por nuestros legisladores, toda vez que son evidentes las falencias que presenta nuestro sistema en cuanto al logro del ideal de equidad tributaria.

2.2.2.2 Principio de eficiencia tributaria. En términos generales “la eficiencia compara los resultados obtenidos con los medios empleados” (Collado, 2015, p. 134); entendiéndose que habrá mayor eficiencia en la medida que los resultados se hayan obtenido con el mínimo de costos.

Nuestro guardián constitucional contempla el principio de eficiencia tributaria, refiriéndose de una parte al diseño del impuesto por parte del legislativo, y de otra, a su recaudo, tomando como referente tanto a la entidad administrativa como al contribuyente; así quedó plasmado en la Sentencia 776 de 2003:

El principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo). (Sentencia 776, 2003)

El sistema tributario colombiano recientemente fue calificado como poco eficiente por la Comisión de expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria; para esta Comisión “El régimen es excesivamente complejo y en consecuencia impone costos e ineficiencias administrativas altas tanto a los contribuyentes como a la administración.” Los expertos concluyeron que la multiplicidad de impuestos genera sobre costos económicos para las empresas, lo que además de afectar su eficiencia afecta su competitividad. (Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, 2015).

De otra parte, sostienen que la reducida eficiencia con la que opera la autoridad tributaria dificulta la administración de los impuestos lo cual incentiva “los elevados índices de evasión” y desmotiva a los contribuyentes que tienen procesos en etapa de discusión ante la DIAN; así mismo ponen en evidencia que los múltiples beneficios otorgados generan ineficiencia toda vez que “reducen significativamente el recaudo”. (Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, 2015).

Para ilustrar en mejor forma aspectos que llevan a que un sistema sea ineficiente en materia tributaria, vale la pena traer un hecho muy peculiar de la historia mexicana, puesto en evidencia en el artículo Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México:

Corría el año de 1853 y bajo la presidencia de Antonio López Santa Anna se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y de perros; tales gravámenes ocasionaron, por una parte, el que la ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de estos amistosos, útiles e inocentes animales, con los mismos fines de elusión tributaria. (Upegui, 2001, p. 159)

El principio de eficiencia por el cual se rige nuestro sistema contributivo impone que para el recaudo correcto de los impuestos y su posterior redistribución, es menester hacer acopio de todas las prerrogativas del poder impositivo del Estado y en particular de las herramientas dadas a la administración tributaria para el logro de sus metas en materia de recaudación, entre las cuales se encuentran todas las propias de la jurisdicción coactiva.

En razón a las características propias del poder impositivo, se requiere que los organismos instituidos para su ejercicio cuenten con mecanismos y herramientas administrativos suficientes e idóneos. Sobre el particular, la Corte Constitucional señaló:

Esto significa entonces, que al poder impositivo resulta implícita la autotutela administrativa, pues la colaboración en el control de la evasión fiscal se torna en un asunto de interés público y por ende inexcusable para los diferentes estamentos del Estado. (Sentencia C-028, 1997)

2.2.2.3 Principio de progresividad. El tratadista español Collado Yurrita trae una definición del principio de progresividad acorde con la legislación española que en su texto superior lo ha consagrado como elemento orientador del sistema tributario justo.

La progresividad, como principio que debe inspirar el sistema tributario justo, se recoge por primera vez en el artículo 31.1 CE, inspirado en la Constitución italiana de 1947, y se reitera en el art. 3.1 LGT.

Se entiende por progresividad aquella “cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja” (Citador por Collado, 2015, p. 129)

Asimismo, el tratadista en cita se nutre de la doctrina del Tribunal Constitucional español, que se ha encargado de desarrollar el tema:

En lo que concierne al ámbito del principio de progresividad el supremo intérprete de la constitución ha declarado que la progresividad “debe apreciarse en términos globales y no en relación a un precepto aislado” (STC 27/1981, Fj.4º), es decir, se trata de un principio que opera en el conjunto del sistema tributario, pero no exige que sean progresivos todos y cada uno de los tributos que lo integran, siempre que no se vea afectada la progresividad global del sistema. (Collado, 2015, p. 130)

Se complementa lo anterior con la definición del principio de progresividad propuesta por el autor Rafael Calvo Ortega.

La aplicación en un impuesto sobre la renta o el patrimonio de un contribuyente persona física de un tipo de gravamen más elevado a medida que la base imponible aumenta. Ello hace que la cuota del impuesto aumente más que proporcionalmente al aumentar la base imponible. Se busca con ello igualar en la medida de lo posible el sacrificio de los sujetos ante la imposición; y se fundamenta también en la observación de que la utilidad de estas magnitudes (principalmente la renta) decrece en la medida que aumentan. (Calvo, 2012, p. 63)

Mediante la aplicación del principio de progresividad se busca que la contribución sea más acorde a la realidad económica de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, con miras al logro de una igualdad real, medida en términos del impacto que genera el pago del impuesto sobre cada contribuyente; es por ello que en ocasiones el legislador establece medidas que permiten, a ciertos obligados, aliviar sus cargas impositivas.

Por lo anterior el principio de progresividad constituye “un mandado para que el diseño de los tributos y del sistema tributario (mediante la introducción de exenciones, exclusiones, tasas diferenciales, etc.,) logre que el recaudo se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes.” (Upegui, 2001, p. 148)

Upegui (2001) hace énfasis en que el principio de proporcionalidad se relaciona directamente con el de capacidad económica, superándose el mero criterio de proporcionalidad entre el aporte que deben hacer los contribuyentes de diferente capacidad contributiva.

Nótese que la proporcionalidad se predica del aporte, y se establece en función de la capacidad económica. Se paga proporcionalmente en función de la capacidad económica (y esta proporcionalidad además es cualitativa, no cuantitativa). Así mismo la progresividad se predica es de las tarifas, serán pues progresivas (unas más altas que otras) en función de la capacidad económica, de tal forma que los más ricos no pagan proporcionalmente más que los más pobres, sino cuantitativamente más que los más pobres. (Upegui, 2001, p. 148)

Otra definición que nos permite tener más claridad sobre el alcance del principio de progresividad es la dada por el tratadista Enrique Low Murtra en su libro de *Teoría fiscal* “[...] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base.” (Low Murtra, 1996, p. 230)

El mismo autor explica:

En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) [...]. Los impuestos regresivos son aquellos

en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa) (Low Murtra, 1996, pág 230).

Por último, frente a la manera como se debe implementar un sistema tributario progresivo, el autor Collado Yurrita ha contemplado:

Dicho efecto se logra con la utilización de tipos de gravamen progresivos, esto es, aquellos cuya cuantía aumenta en mayor proporción que el incremento de la base imponible del tributo a que se aplican (es el caso del IRPF, que tiene una escala de gravamen progresiva). Ahora bien, debe tenerse presente que la progresividad también puede lograrse por medio del empleo de otras técnicas como, por ejemplo, determinadas exenciones. (Collado, 2015, p. 130)

En suma, la capacidad contributiva está directamente relacionada con la progresividad y conjuntamente contribuyen a la materialización de la justicia del sistema tributario; para lo cual se utilizan técnicas como el establecimiento de beneficios o de medidas fiscales regresivas a determinados sectores, acorde con las políticas económicas del Estado.

3 Descripción de los conceptos de capacidad contributiva y justicia tributaria, y la forma como se relacionan entre sí, a partir de la doctrina y la jurisprudencia

Por sistema tributario, entendemos los impuestos, tasas y contribuciones que representan cerca del 20% del PIB actualmente en Colombia y por el cual se define quiénes deben pagar, cuánto deben pagar y en función de qué factor de capacidad económica. (Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, 2015).

El concepto de capacidad económica o contributiva es de la esencia de nuestro sistema fiscal y dentro de este sistema, la justicia tributaria es el elemento que permite el engranaje y la interrelación entre cada uno de sus componentes.

3.1 Principio de Justicia tributaria

Utilizando las palabras de Diana María Ramírez,

Un concepto tradicional de justicia es el de Ulpiano: la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno su derecho –Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi. Tal vez sea la definición de justicia con más éxito en toda la historia del pensamiento jurídico. (Ramírez, 2007, pp. 167- 169).

De acuerdo con la autora la definición de Ulpiano corresponde a la justicia retributiva, “que se funda en el principio de igualdad -como equivalencia- entre lo que se da y lo que se recibe” concepción propia del “Estado Liberal de derecho, que se sustenta en concepciones formales, derechos individuales orientados a la libertad y a la igualdad de los hombres ante la ley.” (Ramírez, 2007, pp. 167- 169).

Sostiene la autora que en el Estado social de derecho se ha evolucionado hacia la justicia distributiva como “justicia material prevalente” que permite establecer “relaciones diferenciales entre el todo y las partes. Este concepto también se utiliza como justicia social, que contiene la idea de eliminar las desigualdades a través de la interpretación y la aplicación de principios y valores en la vida cotidiana”. (Ramírez, 2007, pp. 167- 169)

Para muchos hablar de justicia en el campo del derecho tributario parecería un contrasentido, independientemente de si hablamos de justicia retributiva o distributiva, toda vez que el tributo en sí implica la generalización de una carga que deben soportar todos los miembros de una sociedad, incluso aquellos que ocupan la base de la pirámide socio-económica, pues de una u otra forma deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, tal como se encuentra plasmado en nuestra normatividad superior, pues de lo contrario estaría en vilo la existencia misma del Estado.

Asumir la justicia como un principio que debe regir los sistemas tributarios es una tarea un tanto compleja dada la amplitud de sentidos en que se puede interpretar este término; pero básicamente es acudir a uno de los más altos ideales perseguidos por toda comunidad, por diversa que sea, y a pesar de que el resultado de esta búsqueda se quede sólo en la percepción de lo que cada uno considera como justo.

Si la justicia es un valor con un componente ideológico importante la justicia tributaria lo es aún más. Se parte de la base de que el impuesto es la herramienta más eficaz para reducir las desigualdades sociales y para la puesta en marcha de políticas orientadas a la igualdad. (Calvo, 2012, p. 16).

Rafael Calvo Ortega en su libro ¿Hay un principio de justicia tributaria? cuestiona sobre el alcance de la justicia como valor superior en materia impositiva, teniendo como referente la

constitución española que, circunscribe el tema fiscal a unos principios muy específicos dentro de un sistema tributario “justo”.

Crítica la óptica de la ética tributaria, pues considera que está limitada por el positivismo y el carácter cerrado de los ordenamientos fiscales, y más allá de esta visión, trata la justicia tributaria como una abstracción de lo que una comunidad considera la forma ideal de asumir las cargas que el Estado le impone y que están por encima de los supuestos normativos plasmados en las reglas o normas que hacen parte del ordenamiento positivo.

La justicia tributaria tiene también un cierto carácter instrumental y se inscribe, como criterio, al igual que otros principios constitucionales, en una conclusión o término: distribuir la carga tributaria general entre los ciudadanos de una comunidad política. En otras palabras, el fin es la distribución y la justicia es un principio, sin duda importante, para hacerlo junto con otros. (Calvo, 2012, p. 28)

Desde este punto de vista, y teniendo en cuenta la gran influencia que sobre nuestra constitución política ejerció la carta española, es importante ver cómo se plasmó en ella lo relativo a los principios que rigen el sistema tributario español, Título I “De los derechos y deberes fundamentales”, Capítulo 2º “Derechos y libertades”, Sección 2ª “De los derechos y deberes de los ciudadanos”, artículo 31.1: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. (Constitución Española, 1978)

Para el autor español en cita es poco afortunada la delimitación de estos principios al campo tributario en la constitución española, pues “su incidencia lógica y obligada sobre las leyes y normas reguladoras de cada tributo dejan un campo reducido para el juego de la ética tributaria”

(Calvo, 2012, p. 18) por lo cual sólo se podrían aplicar los preceptos allí establecidos ante situaciones concretas en materia fiscal.

Sostiene que el artículo 31.1 “fija la justicia tributaria como una cualidad del sistema, pero no la define y tampoco la considera como un principio” (Calvo, 2012, p. 24) y trae tres concepciones diferentes de lo que es “principio”. Empieza citando a Dworkin quien en su libro “Los derechos en serio” lo define como “estándar superior a las normas y, en consecuencia, con mayor peso o importancia”. (Calvo, 2012, p. 24).

Continúa citando a Aragón Reyes, para quien “los principios en contraposición con los valores pueden alcanzar proyección normativa tanto por parte del legislador como del juez” y la tercera de García de Enterría y Fernández Rodríguez: “los principios generales del derecho expresan los materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se construye como tal, las convicciones ético-jurídicas de una comunidad” (Calvo, 2012, p. 24).

Si trasladamos el significado de justicia al plano del derecho tributario, concluiríamos que independientemente de la concepción que se tenga de ella, su deber ser consistiría en ser plasmada en forma expresa en las cartas fundamentales, y ser el criterio a aplicar en cada situación concreta en que las normas aplicables carezcan validez; sin limitar unos pocos principios para estos fines; es decir, que en aras de la justicia tributaria pueda aplicarse cualquier principio del ordenamiento jurídico.

Empero, la falta de inclusión expresa de la “justicia tributaria” como norma constitucional, puede conjurarse tratándola como una norma de mandato, es decir como principios que, en términos de Quinche Ramírez “son verdaderas normas que contienen mandatos obligatorios y exigibles de modo inmediato”, y tienen carácter general pues se aplican en todas las especialidades jurídicas. (Quinche, 2010, p. 45).

Refiriéndonos a nuestra carta magna es completamente válido este razonamiento, pues, en ella no está consagrado explícitamente el principio de justicia tributaria; sólo se menciona en forma indirecta en los artículos 95-9 “Son deberes de la persona y del ciudadano: Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”; y 363, “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Esta mención en la norma superior hace que la justicia en materia tributaria adquiera la connotación de un principio constitucional implícito: “En otras palabras, se trata de normas de mandato que se derivan directamente de enunciados contenidos en la Constitución y aún, del propio constitucionalismo occidental en una tarea que desarrollan los tribunales constitucionales” (Quinche, 2010, p. 50).

3.1.1 Justicia Material

La expresión “justicia material” en múltiples oportunidades es asimilada a la prevalencia del derecho sustancial que en Colombia se fundamenta en el artículo 228 de la Constitución Política, y han sido en muchos casos contrapuestas con el proceso judicial. Estas son ideas diversas, pero que nutren el camino que sigue la justicia judicial hacia la justicia social (Ramírez, 2007, pág. 167)

El principio de justicia material ha sido tratado por la jurisprudencia constitucional como “el instrumento que permite la concreción de los derechos de los ciudadanos mediante la aplicación de los principios y valores constitucionales a las diferentes situaciones que se presenten” (Sentencia T-429, 2011). Así, la aplicación de este principio tendría que convertirse en el ideal de todo sistema jurídico y, de la autoridad tributaria colombiana.

Precisamente en este sentido se ha pronunciado la Corte Constitucional en varias oportunidades:

El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1). (Sentencia C-015, 1993)

Así mismo Masbernat (2.013) sostiene que el principio de justicia material “puede iluminar al resto de principios específicos (que son abstractos y graduables) para resolver problemas concretos (ajustándolos y modulándolos), o en definitiva hacerlo en caso de que los otros no operen”. (p.163).

Este autor estudia el principio de justicia material en materia tributaria, referido al sistema jurídico chileno.

La doctrina no se ha ocupado de estudiar los principios tributarios materiales y, por el contrario, ha enfatizado los análisis de los principios de carácter propiamente formal (reserva de ley bajo la denominación de principio de legalidad, irretroactividad de las sanciones, seguridad jurídica, etc.) (Masbernat, 2013, p. 156).

Así las cosas, las normas tributarias son percibidas generalmente como mandatos de naturaleza eminentemente formal pocas veces ligadas en forma efectiva a la justicia real.

En Colombia son muchos los preceptos que consagran lo que conocemos como justicia material concepto que implícitamente involucra la aplicación de reglas y principios de rango

constitucional, así como los desarrollos jurisprudenciales de los mismos y de la normatividad en general.

A manera de ilustración se cita un caso en que el Consejo de Estado suspendió el concepto de la DIAN No. 018128 del 19 de junio de 2015 por no acatar los preceptos plasmados en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, y citó expresamente la sentencia C-527 de 1996, que señaló: “Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución.” (Auto Consejo de Estado, 7 diciembre 2016)

En este caso se hizo evidente la aplicación efectiva del principio de justicia en una situación concreta, en la que se percibe que la aplicación de una norma puede aumentar la carga tributaria de un contribuyente.

3.1.2 Principios o criterios materiales de justicia tributaria.

La justicia es un agregado integrado por diversos componentes que pueden aislarse y, en consecuencia, diferenciarse. Más aún en el campo tributario, en el que, junto a aspectos materiales y de contenido estrictamente económico (como la distribución de la carga tributaria global), existen otros de naturaleza diversa (derechos personales, procedimentales y garantías de los contribuyentes) (Calvo, 2012, p.27)

Retomando el contenido del artículo 95 superior, vemos cómo el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado está limitado por la justicia y la equidad; es decir, si bien estamos obligados a soportar una carga tributaria, ésta no debe ser arbitraria o desmedida; por el contrario, debe ser justa y equitativa, en cumplimiento del mandato principio; pero, ¿cómo podemos establecer que determinada carga tributaria es justa o no? Para ello es

necesario acudir a lo que unos llaman principios materiales de la justicia tributaria y otros, presupuestos para la aplicación de las cargas impositivas.

Si consultamos a Rafael Calvo Ortega, encontramos que para él son cuatro los preceptos constitucionales que hacen efectivo el concepto de justicia.

¿Quién ofrece hoy una alternativa a la generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad? Se proponen matices, ajustes y modificaciones, pero no principios distintos.

A partir de la esencia de la obligación tributaria (pago coactivo de una suma dineraria a un Ente público) estos principios se apoyan en una lógica irrefutable. (Calvo, 2012, pág.19)

Al decir del autor, la generalidad y la capacidad económica son presupuestos inherentes a la aplicación de los tributos, “son elementos esenciales del sistema tributario justo que se cita” (Calvo, 2012, p. 25) distintos a “la igualdad y la progresividad, que pueden jugar o no en una figura tributaria concreta”. (Calvo, 2012, p. 23).

Quién debe tributar (todos), con arreglo a qué criterio (capacidad económica), se rechazan las discriminaciones en la ley y ante la ley (igualdad) y se permite una diferenciación cuantitativa en razón de la cuantía de la capacidad económica de cada contribuyente o de la importancia social de determinados bienes o productos (progresividad) (Calvo, 2012, p. 18)

Una forma de materializar la justicia es mediante el principio de igualdad en virtud del cual se da un trato igual ante situaciones tributarias similares, pero también permite dar un trato tributario desigual ante situaciones disímiles.

El Derecho Tributario ha seguido una línea de perfeccionamiento apoyada en gran parte en la diferenciación de situaciones desiguales: la esencialidad o no de los productos, el reconocimiento de entidades sin fin de lucro frente al carácter normal de éste en el tráfico económico, distinta dimensión de las empresas, las aportaciones voluntarias de los sujetos a

distintas entidades de previsión social, la distinción entre tráfico civil y empresarial de los bienes, la consideración especial de las personas discapacitadas dentro del círculo de los obligados tributarios, etc., son ejemplos de este tratamiento desigual plenamente justificado. (Calvo, 2012, p. 53)

En el ordenamiento jurídico español, éstas son diferenciaciones que permiten hacer más justo su sistema tributario, pero necesariamente, estas particularidades van a cambiar dependiendo de lo que cada Estado considere esencial para imprimir justicia en su sistema impositivo.

Para el caso colombiano en concreto, nuestra legislación contempla diferentes aspectos que denotan un trato diferencial entre los contribuyentes: por ejemplo, consagra la “deducción por dependientes económicos” (Decreto 1625, 2016) para las personas naturales declarantes de rentas de trabajo que tienen hijos, reconociendo así una erogación adicional que, por su puesto, afecta su capacidad económica.

De igual forma se consagran distinciones tendientes a favorecer a aquellas personas que sólo pueden satisfacer sus necesidades básicas, excluyendo del impuesto sobre las ventas o gravando con tasas muy bajas los productos de la canasta familiar y los servicios esenciales (Estatuto tributario art. 424, 476 y 468, 1989).

La ley 1819 de reestructuración Tributaria, vigente a partir del año 2017 estableció varias medidas diferenciales que tienen como objeto una mejor redistribución del ingreso. Así se creó el Monotributo como un mecanismo especial para las personas naturales que trabajan en la informalidad y que no tienen protección social ni acceso al sistema financiero (Estatuto tributario art. 903, 1989)

Como otros elementos tendientes a disminuir la desigualdad que introdujo la ley 1819 de 2016, tenemos: la disminución de las exenciones y deducciones que favorecían a quienes más recursos perciben, como por ejemplo a los empleados de más alto rango de las distintas ramas del poder público (Estatuto tributario, inciso 2º de los artículos 336, 339 y 341, 1989).

Se tomaron medidas para estimular las inversiones en educación, cultura e investigación (Estatuto tributario, arts. 46, 125, 158-1, 256 y 255, 1989); en el sistema general de seguridad social en salud (Estatuto tributario art. 56, 1989); en la construcción, mediante la ampliación del incentivo de ahorro a largo plazo, cuentas AFC (Estatuto tributario, art. 126-4, 1989).

Igualmente, para fomentar las inversiones en el mejoramiento del medio ambiente se podrá descontar del impuesto a cargo, el 25% del valor invertido (Estatuto tributario, art. 255, 1989); este mismo descuento del valor que se done a entidades sin ánimo de lucro (Estatuto tributario, art. 257, 1989)

La Ley 1819 de 2016 también dispuso la posibilidad de inversión directa del impuesto sobre la renta en proyectos de trascendencia social en los municipios que constituyen las ZOMAC, según lo dispuesto por los artículos 236 y 237 y sus decretos reglamentarios. De igual manera para fortalecer las empresas estableció la deducción por prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos. (Estatuto tributario, art. 115-1, 1989)

3.2 Capacidad Contributiva

3.2.1 Definición. El tratadista Español César García Novoa da cuenta de la evolución histórica del concepto de “capacidad contributiva”, indicando que fue incluido por primera vez en un texto constitucional en el año 1947 con la Carta política italiana, estableciendo que “todos concurrirán al sostenimiento del gasto público en razón de la “capacidad contributiva”; y plasmando que “el sistema tributario se rige por criterios de progresividad”. (García, 2008, p. 53)

El autor sostiene que con esta declaración no se buscaba “establecer una medida concreta de la carga tributaria, sino formular solemnemente un deber público que, tras la Revolución Francesa, afecta por igual a todos los ciudadanos” con la intención “que la capacidad económica fuese una guía que permitiese servir de orientación al legislador para lograr la justicia tributaria.” (García, 2008, p. 53)

García Novoa citando a TIPKE, relata que en la doctrina alemana “El principio de capacidad contributiva sólo es una denominación abreviada para ‘principio de imposición igual según la capacidad contributiva’: “dado que los impuestos únicamente pueden obtenerse de la renta acumulada, el principio de capacidad contributiva proporciona el criterio para determinar qué parte de la renta tienen los ciudadanos que entregar como impuestos”. Se trata de un principio que al legislador corresponde determinar, sirviendo como auténtico límite a su discrecionalidad. (García, 2008, p. 54)

Así mismo el autor indica que LANG, fue quien le dio a la capacidad contributiva la connotación de “instrumento de protección de los derechos fundamentales del contribuyente frente al Estado, cuestión muy importante en lo relativo a los límites a la confiscatoriedad” (García, 2008, p.54)

Por su parte, relata que LIEBHOLZ dio un aire moderno al concepto de capacidad contributiva a partir del principio de igualdad.

La capacidad contributiva es la expresión de la igualdad como elemento negativo de control de la legislación fiscal que, por definición, ha de recaer sobre índices objetivos de riqueza. Y el principio de igualdad es, simplemente, un instrumento que prohíbe discriminaciones arbitrarias, de manera que siempre que se vulnere el principio de capacidad contributiva se están violando las exigencias de no discriminación e incurriendo en arbitrariedad. (García, 2008, p. 54)

Continúa planteando que “con un concepto de tan difícil concretización como el de capacidad contributiva” equipararla al principio de igualdad “la descarga de presión al dejar de ser el único criterio de justicia tributaria”, y “justifica de manera satisfactoria la legislación con fines extrafiscales”. Y además, es respetuosa de la esfera de discrecionalidad política propia del legislador.” (García, 2008, p. 55)

Juan Camilo Restrepo relaciona la capacidad contributiva con el principio de igualdad ante la ley, y con el principio de generalidad; para el efecto cita a Ferreiro Lapatza:

Tres principios ligados íntimamente entre sí destacan por su difusión y aceptación en las constituciones actuales respecto a dicho reparto o distribución: el principio de generalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo, el principio de capacidad...Pero la capacidad económica más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de la igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla universalmente consagrado. (Restrepo, 2005, p. 163)

Según García Novoa,

Ello resuelve la falta de positivización de la capacidad contributiva en muchos ordenamientos tributarios, en especial en Latinoamérica, donde ha de apoyarse en el principio

de igualdad, y entre los que se encuentra el caso de Colombia, con referencia al art. 13 de su Constitución. Entendiendo así el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva es un criterio indispensable en el enjuiciamiento de la legislación fiscal desde la perspectiva del principio de igualdad, porque está integrado en la idea de justicia propia de las sociedades de nuestra misma cultura jurídica. (García, 2008, p. 55)

Dando un salto a la doctrina tributaria norteamericana encontramos que la capacidad contributiva es definida como un criterio para determinar el valor del impuesto equivalente a la renta que poseen los contribuyentes; aspecto que es considerado como característica de un sistema tributario justo: “There is broad, if not universal, agreement that fair taxation should be in accordance with “ability to pay”, or the capacity of the taxpayer to bear the tax burden. (Utz, 2002) Así, un contribuyente tiene capacidad contributiva en la medida que pueda soportar las cargas fiscales que recaen sobre él.

Se evidencia también la íntima relación entre justicia tributaria y capacidad contributiva con el principio de progresividad, que permite alcanzar la equidad vertical; por la cual una persona con mayor capacidad contributiva debe ser gravada con un impuesto mayor comparado con el de un contribuyente con menor capacidad. “A system of progressive taxation apportions the tax burden based on ability to pay—higher income taxpayers can pay more and are therefore taxed at a higher rate than lower income taxpayers. (Dodge, 2005, págs. 399-449)

De otro lado, Miguel Ángel Collado Yurrita profundiza en el concepto de capacidad económica o contributiva, vista como un principio material de justicia tributaria: “El principio de capacidad económica significa que los tributos deben recaer sobre quienes pueden afrontar la carga económica derivada de su aplicación.” (Collado, 2015, p. 115).

El autor español le asigna tres funciones al principio de capacidad económica: como “presupuesto que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”; como “límite para el legislador en la configuración de los tributos” y, como “medida, razón o proporción de cada tributación”. (Collado, 2015, p. 115).

En términos del autor la capacidad contributiva “es expresión de la igualdad objetiva en la ley” en la medida que “modula la aplicación de los tributos, conforme a la situación patrimonial y personal de los obligados a satisfacerlos; y también es “manifestación de progresividad tributaria, ya que a iguales índices de capacidad económica, la presión tributaria soportada debe ser la misma, pero una mayor capacidad económica debe ser sometida a una presión tributaria mayor” (Collado, 2015, p. 115).

Refiriéndose a la Constitución española sostiene que en su artículo 31 “se recogen los denominados principios o criterios materiales de justicia tributari” (principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) (Collado, 2015, p. 113)

El artículo 31.1. CE establece la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero ciñe esa obligación a unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. (Collado, 2015, p. 116)

Sostiene el autor que “la capacidad económica es un criterio al que debe atenderse no sólo en la configuración del hecho imponible, sino también en los elementos de cuantificación del tributo.” (Collado, 2015, p. 116) Para lo cual trae como referencia al Tribunal Constitucional español, que la define como “[c]apacidad real, individual y efectiva o cierta”.

Así mismo, afirma que la capacidad contributiva opera también respecto de la “riqueza potencial o virtual” la cual no se debe confundir con la “inexistente o ficticia”, toda vez que un gravamen impuesto sobre esta última violaría desde todo punto de vista el principio de capacidad económica. (Collado, 2015, p. 117).

Frente al “alcance del principio de capacidad económica, es decir, si este principio ha de operar en todos los tributos o, al menos, en qué tipo de tributos y de qué forma” (Collado, 2015, p. 117); el autor sostiene que en el Tribunal Constitucional español se abre camino una nueva línea jurisprudencial cuya tesis consiste en que “cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, posición que se aleja de aquella consistente en que la capacidad contributiva solo puede predicarse del “sistema tributario” en su conjunto. (Collado, 2015, p. 119). “Sin embargo, en los últimos pronunciamientos del TC se insiste en la proyección del principio de capacidad económica sobre «cada uno» de los tributos que integran el sistema (Citado por Collado, 2015, p. 120).

De otra parte, el autor ha tratado “la compatibilidad del principio de capacidad económica con las finalidades extrafiscales de los tributos”, trayendo al respecto la doctrina del tribunal constitucional que sostiene que «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (Collado, 2015, p. 120).

Lo anterior indica que la mera contemplación de la capacidad económica será descartada siempre que ello contribuya al cumplimiento de fines constitucionales superiores, que tienen que ver en la mayoría de los casos con el desempeño de la economía en general.

Refiriéndose a la capacidad contributiva en la legislación colombiana, Rodríguez (2017) sostiene que “es una norma no expresa del ordenamiento jurídico que se forma a partir de otras normas explícitas presentes en la carta política, como son los principios tributarios” (p. 219).

Así, la Corte Constitucional colombiana ha tratado a la capacidad económica como contenido del principio de justicia tributaria, tal como se evidencia en el siguiente extracto:

Ha dicho la Corte que “el tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo). (Sentencia C-913, 2011).

De igual manera en la sentencia C-1003 de 2004 se estableció que “a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.) (Sentencia C-1003, 2004).

La Corte relaciona la Capacidad contributiva con el principio de equidad al establecer que

Se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir que, a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica. (Sentencia C-913, 2011).

Así mismo la sentencia C-333 de 1993 habla del deber de ayudar con las cargas del Estado, en virtud de la solidaridad principio fundante de nuestro estado social de derecho, de acuerdo con la capacidad contributiva de los ciudadanos.

El deber de solidaridad que corre a cargo de cada miembro de la comunidad sirve de sustento a todo género de tributación. A este respecto, ordena la Constitución: "Son deberes de la persona y del ciudadano: (...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. (CP art. 95-9). (Sentencia C-333, 1993)

En este sentido, puede afirmarse que una de las formas más palpables de concreción del principio de justicia tributaria, es mediante la aplicación del criterio de capacidad económica, de forma que nadie esté obligado a aportar más allá de sus posibilidades. Así lo sostuvo Piza Rodríguez, en su artículo Capacidad económica como principio del sistema tributario:

Los criterios de distribución de la carga tributaria toman una importancia relevante y por ello, la capacidad económica como principio esencial en la distribución de la carga tributaria toma el adjetivo de capacidad contributiva y tiene dos sentidos, como criterio material de justicia tributaria y como medida de la imposición individual" (Piza, 2011. Pág. 62)... "Si bien los principios constituyen una condición de justicia formal, la justicia material exige no sólo principios sino criterios para lograr una imposición igualitaria y socialmente justa. (Piza, 2011. p. 63)

En el artículo "El principio de capacidad económica como aportación alemana al moderno derecho tributario", el autor muestra lo que significa la justicia tributaria para el Tribunal Constitucional Alemán:

Es un principio fundamental de la justicia tributaria que la tributación debe regirse según el principio de capacidad económica. Esta consideración es especialmente válida para el Impuesto sobre la Renta... “Del principio de la tributación según la capacidad económica deriva, en cualquier caso, que en el Impuesto sobre la Renta también son relevantes aquellos gastos que caen fuera de la esfera de la obtención de los ingresos —es decir, dentro del ámbito privado— y que son inevitables para el contribuyente”. (Herrera, 2.004, p.215)

Todo lo dicho con anterioridad, lleva a confirmar que la capacidad contributiva mantiene una íntima relación con la justicia tributaria; la cual se hace palpable siempre que se dispongan las cargas impositivas acorde a la realidad económica de los contribuyentes; obviamente, esta consideración no se hace en una forma aislada, sino teniendo en cuenta el conjunto del sistema y los demás principios que permiten que se materialice el sistema tributario justo.

En ese orden de ideas es necesario relacionar la capacidad contributiva con la progresividad, principio que, posibilita una contribución más acorde a la situación económica de los obligados dentro de un grupo determinado.

Para el tratadista Calvo Ortega la definición del principio de progresividad consiste en, la aplicación de un impuesto sobre la renta o el patrimonio de un contribuyente persona física de un tipo de gravamen más elevado a medida que la base imponible aumenta. Ello hace que la cuota del impuesto aumente más que proporcionalmente al aumentar la base imponible. Se busca con ello igualar en la medida de lo posible el sacrificio de los sujetos ante la imposición; y se fundamenta también en la observación de que la utilidad de estas magnitudes (principalmente la renta) decrece en la medida que aumentan (Calvo, 2012, p. 63) (...) “La otra base del principio de progresividad es un impuesto general sobre el consumo que, al contemplar la totalidad de

éste, permita inducir pautas de discriminación formal y, por tanto, de progresividad.” (Calvo, 2012, p. 67)

3.2.2 Capacidad contributiva y fines extra-fiscales del tributo. La crisis del Estado liberal de derecho y la asunción por parte del Estado de nuevas funciones provocaron una mayor intervención de éste en la vida económica de la sociedad. Así, de la concepción liberal del impuesto como toda detracción de riqueza destinada únicamente al sostenimiento de los gastos públicos del Estado se pasa, con el desarrollo de las doctrinas intervencionistas, a un concepto más amplio en el cual el tributo es entendido como instrumento de política económica de manera que con su establecimiento, además, de recaudar ingresos se pretende intervenir de manera directa en la vida económica de la sociedad. (Villegas, 1996, pág. 69).

Lo anterior permite dilucidar cómo por medio de los impuestos se impacta no solo lo relativo al aspecto fiscal, que comprende los ingresos y los gastos a cargo del Estado, sino también lo concerniente al sistema económico en su conjunto, mediante la utilización de medidas que estimulan ciertos sectores de la sociedad con miras a que sea el sistema económico en general el que muestre un desarrollo armónico, acorde con los principios que rigen el Estado.

El autor Héctor B. Villegas en el artículo en comento cita a SALINAS ARRAMBIDE quien sostiene que en torno al tema se distinguen dos posiciones:

La primera de ellas centra su atención en la justicia financiera o tributaria que consiste en la distribución o reparto de los costos de la actividad pública según el poder económico de cada contribuyente; mientras que la segunda es la que encuentra en el tributo su virtud para incidir en el sistema económico y social a través de la cual se pretenden incrementos del bienestar material y social de la comunidad. (Villegas, 1996, p. 69).

De acuerdo con lo anterior, atendiendo a los elementos intrínsecos del sistema tributario, el impuesto debe obedecer estrictamente a la capacidad contributiva de la persona a quien se imponga; pero si se mira desde un ámbito extrafiscal, el tributo debe responder a los fines generales del Estado; lo cual, dicho de otra manera, implica que se ha dado un cambio en la concepción tradicional del tributo, trascendiendo la dupla de ingreso - gasto público; hacia un nivel de mayor influencia en la vida de la sociedad en general, toda vez que además de los fines clásicos de los tributos, éstos permiten entre otros intervenir diferentes renglones de la economía, proteger el medio ambiente con medidas que desestimen el uso o consumo de agentes que le sean adversos; y en general establecer controles que equilibren la vida en sociedad.

De esta manera, si se adopta la primera de las posturas mencionadas las medidas extrafiscales se opondrían claramente al interés fiscal del Estado por cuanto el impuesto constituye el instrumento destinado a recaudar los medios económicos con los cuales solventar el desempeño del Estado en su conjunto, o sea, la concepción clásica de la hacienda *neutral*. Si se adoptase la segunda de las posturas se podría considerar que las medidas extrafiscales, de los cuales los beneficios fiscales constituyen su máxima expresión, no se establecen necesariamente contra ese interés fiscal sino como un instrumento que tiene como regla general moderar dicho interés fiscal frente a otro interés distinto pero que encuentra tutela en el ordenamiento jurídico (Villegas, 1996, pág. 69).

En nuestra Carta Magna se plasmó que “la dirección general de la economía estará a cargo del Estado” (art. 334 CN) y se legitimó su intervención en la economía en pos de llevar a cabo los fines del Estado Social de Derecho. Es en ejercicio de este papel que se han establecido varios institutos jurídicos que constituyen medidas extrafiscales; entre ellos las exenciones, los

beneficios tributarios, los descuentos, etc., y que en suma constituyen privilegios de algunos sujetos frente a la carga tributaria.

Parafraseando al autor, se dirá que las exenciones se apoyan en finalidades ajenas a las que justifican un hecho imponible, teniendo como efecto jurídico que no nace la obligación tributaria; así se hablará de exenciones o de beneficios tributarios en general “cuando la razón de ser o el motivo de la norma sea ajena al fundamento del impuesto, o lo que es lo mismo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo entendida como una proyección del principio de igualdad al campo del derecho tributario. (Villegas, 1996, p. 70).

La norma de exención encierra ese contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de los cuales la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo”, para los efectos de nuestro Estado Social de Derecho las exenciones hacen patentes principios superiores que no se restringen al sistema tributario, sino que abarcan una finalidad de mayor cobertura en el sistema económico nacional. (Villegas, 1996, pág. 70).

De acuerdo con lo anterior, si sólo se mira la capacidad contributiva en relación con el tributo, se diría que las exenciones están al margen de la justicia tributaria; pero si se toman estos beneficios en conjunto con las políticas económicas del Estado, se diría que su implementación permite la materialización de la justicia tributaria, pues se parte de la capacidad económica como un todo dentro de la comunidad nacional.

4 Línea jurisprudencial “concepto de capacidad contributiva como materialización del principio de justicia en el sistema tributario colombiano”.

Se busca mostrar la evolución que ha tenido en nuestra jurisprudencia constitucional el concepto de capacidad contributiva como materialización de la justicia tributaria, determinando cómo se ha caracterizado en el sistema impositivo nacional, desde la entrada en vigencia de la Carta Magna de 1991, asumida como preceptos de naturaleza normativa y de eficacia directa, de acuerdo con la visión neo constitucionalista.

4.1 Metodología para el desarrollo de la línea jurisprudencial

Se trabajó en la elaboración de la línea enunciada utilizando la técnica propuesta por el tratadista Diego López Medina, en su libro “El derecho de los jueces”, que inicia con el establecimiento del “escenario constitucional” o patrón fáctico concreto; es decir, el análisis estático de la jurisprudencia; y culmina con el análisis dinámico que comprende: “i) El punto arquimédico de apoyo; ii) Ingeniería en reversa, y iii) La telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia.” (López, 2015, p.168)

Como producto final se expondrán en forma gráfica las diferentes soluciones que el juez constitucional ha dado al problema planteado, con lo que en forma global se podrá evidenciar a simple vista la existencia o no de patrones en las decisiones jurisprudenciales y la evolución que éstas han tenido con el transcurso del tiempo, en torno a la capacidad contributiva como materialización del principio de justicia tributaria.

4.1.1 Análisis estático de la jurisprudencia. Consiste en una síntesis de los hechos, de los argumentos y de la decisión de la Corte Constitucional en cada una de las sentencias seleccionadas.

4.1.1.1 Formato para el análisis jurisprudencial. Se diligenciará con las sentencias hito, y harán parte del material anexo al presente trabajo

Tabla 1.

Formato para el análisis jurisprudencial.

1. Identificación de la Sentencia:
2. Hechos:
3. Problema Jurídico:
4. Argumentos de la Corte:
5. Decisión:

4.1.1.2 Problema jurídico.

¿Cuál es el concepto de Capacidad Contributiva, que ha predominado en las decisiones proferidas por la Corte Constitucional colombiana en el período 1992 – 2017, visto desde la óptica de la justicia tributaria?

El objeto de nuestro estudio se ubica más dentro del campo conceptual que fáctico, por lo cual el problema planteado tiene un amplio campo de abstracción; no obstante se delimitó con base en los hechos materiales objeto de las “ratio decidendi” de las sentencias analizadas; lo cual es coherente con la técnica de la línea que se emplea: “[u]na línea jurisprudencial no puede partir de un concepto muy abstracto, pero tampoco de las particularidades de cada caso concreto.” (López, 2015, p. 148).

4.1.2 Análisis dinámico de la jurisprudencia. Se realizará con las sentencias más relevantes determinadas a partir del nicho citacional conformado.

4.1.2.1 Identificación de las sentencias hito o escenarios constitucionales. Se estudiaron alrededor de 250 sentencias, desde los albores de la Jurisdicción Constitucional hasta la actualidad, es decir, en el lapso comprendido entre 1992 y 2017, buscando escenarios constitucionales similares no sólo desde el punto de vista de los derechos afectados, sino desde el punto de vista fáctico.

Tabla 2.

Sentencias hito

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
1	C-549	C-015	T-232	C-029	C-037	C-252	C-160	C-916	C-108	C-058	C-007	C-153	C-461
2	C-580	C-040	T-445	C-823	C-138	C-521	C-183	C-987	C-427	C-093	C-227	C-229	C-823
3	T-460	C-094	C-335	C-910	C-409	C-221	C-228	C-709	C-485	C-096	C-261	C-250	C-910
4	C-575	C-103		C-989	C-511	C-197	C-341	C-505	C-597	C-172	C-506	C-432	C-989
5	T-532	C-144		C-1003	C-690	C-219	C-065	C-740	C-1383	C-673	C-616	C-485	C-1003
6		T-145		C-084	C-583	C-185		C-139	C-925	C-711	C-643	C-681	C-226
7		C-260		C-445	C-412	C-353		C-741	C-369	C-804	C-734	C-690	C-266
8		C-333		C-537	C-220				C-1371	C-922	C-876	C-717	C-075
9		T-381		C-349	C-413				C-488	C-1060A	C-1074	C-733	C-990
10		T-452		C-109	C-390				C-569	C-1115	T-1021	C-776	C-887
11		C-465		C-106	C-080				C-391	C-1170	C-538	C-913	C-075
12		C-556		C-419					C-922	T-754	C-873	C-939	C-315
13		C-427							C-1144	T-1263	C-1067	C-1114	C-992
14		C-364							C-1714	C-1197	C-504	C-1149	C-821
15		C-490							C-1320	C-1295		C-1201	C-577
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	C-426	C-508	C-809	C-315	C-748	C-173	C-397	C-076	C-249	C-169	T-084	C-052	C-333
2	C-929	C-114	C-017	C-398	T-757	C-571	C-875	C-198	C-528	C-892	C-102	C-209	
3	C-543	C-121	C-018	C-1153	C-815	C-768	C-913	C-1021	C-833	C-587	C-492	C-388	
4	C-243	C-536	C-517	C-1120	C-664	C-402	T-429	C-891	C-766	C-100	C-600	C-155	

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
5	C-1171	C-925	C-950	C-385	C-430	T-103	C-822	C-606	C-459	C-107	C-668	C-201	
6	C-032		C-480		C-287	C-594	C-300	C-716	C-621	C-161	C-260	C-178	
7	C-875		C-621		C-321	C-709	C-243		C-1023	C-503	C-218	C-642	
8	C-448		T-710		C-134		C-635				C-657	C-015	
9	C-533		C-720		C-035		C-368				C-449		
10	C-151				C-812						C-602		
11	C-1261										C-585		
12											C-726		
13											C-493		
14											C-622		
15											C-743		

4.1.2.2 Sentencia arquimédica. Luego de tener el panorama general de las sentencias que tratan el tema de capacidad contributiva en relación directa con el principio de justicia tributaria se escogió como punto de apoyo para el inicio de la investigación la sentencia C-209 de 2016, que según López, se constituye en la “sentencia arquimédica”; por aportar doctrinalmente al tema discutido, partiendo de tesis sostenidas por la Corte Constitucional en fallos precedentes en contextos en los que se analiza el alcance de los principios constitucionales que orientan el sistema tributario justo; a los cuales se les da un verdadero alcance normativo, en consonancia con el artículo 4° del texto fundamental.

4.1.2.3 Ingeniería de reversa. Con esta técnica se estableció el “nicho citacional” que se desprende de la sentencia arquimédica C-209 de 2016, de la cual se extrajeron las citaciones de sentencias anteriores, tomando cada una de ellas para hacer lo propio, realizándose un análisis retrospectivo, hasta llegar a las primeras providencias de la jurisdicción constitucional; obteniéndose el nicho que a continuación se presenta:

Tabla 3.

Ingeniería de reversa

Sentencia C-209 DE 2016										
C-776 2003	C-600 2015	C-668 2015	C-913 2011	C-492 2015	C-426 2005	C-711 2001	C-183 1998	C-250 2003	C-260 2015	1060A 2001
C-597 2000	C-913 2011	C-776 2003	C-776 2003	C-776 2003	C-776 2003	C-040 1993	C-109 1995	C-804 2001	C-353 1997	
C-183 1998	C-1021 2012	C-804 2001.	C-183 1998	C-876 2002	C-335 1994	C-183 1998	C-445 1995	C- 183 1998	C-987 1999	
C- 1060A 2001	C- 1060A 2001	C-876 2002	C-664 2009	C- 1060A 2001	C-597 2000	C-449 1992	C-690 1996	C- 1060A 2001		
C-419 1995	C-419 1995	C-664 2009	C-419 1995	C-426 2005	C-637 2000	C-575 1992				
C-333 1993	C-430 1995	C-333 1993	C-368 2011	C-333 1993	C-333 1993	C-490 1993				
C-643 2002	C-252 1997	C-643 2002	C-643 2002	C-252 1997	C-643 2002					
C-734 2002	C-734 2002	C-734 2002	C-989 2004		C-734 2002					
C-925 2000	C-748 2009	C-748 2009		C-748 2009						
C-409 1996	C-409 1996	C-409 1996	C-804 2001							
C-250 2003	C-169 2014	C-169 2014		C-169 2014						
C-094 1993	C-690 1996	C-1021 2012		C-690 1996						
C-341	C-1003	C-1003	C-1003							

Sentencia C-209 DE 2016										
C-776	C-600	C-668	C-913	C-492	C-426	C-711	C-183	C-250	C-260	1060A
2003	2015	2015	2011	2015	2005	2001	1998	2003	2015	2001
1998	2004	2004	2004							
C-349	C-1170	C-291								
1995	2001	2015								
C-261	C-876	C-261	C-261							
2002	2002	2002	2002							
C-335	C-711									
1994	2001									
C-637	C-833									
2000	2013									
C-364	C-218									
1993	2015									
C-556	C-249									
1993	2013									

Sentencia C-209 de 2016									
C-169	C-1003	C-397	C-508	C-173	C-1021	C-643	C-734	C-583	C-419
2014	2004	2011	2006	2010	2012	2002	2002	1996	1995
C-776	C-776	C-989	C-711	C-776	C-748				
2003	2003	2004	2001	2003	2009				
C-426	C-643		C-183	C-183	C-183		C-183		
2005	2002		1998	1998	1998		1998		
C-409	C-409	C-409	C-461	C-094		C-409			
1996	1996	1996	2004	1993		1996			
C-1060A		C-1060A	C-1060A	C-426					
2001		2001	2001	2005					
C-1003	C-419	C-419	C-250	C-333					
2004	1995	1995	2003	1993					
C-720	C-261	C-261							
2007	2002	2002							
C-876	C-876								
2002	2002								

Sentencia C-209 DE 2016										
C-776	C-600	C-668	C-913	C-492	C-426	C-711	C-183	C-250	C-260	1060A
2003	2015	2015	2011	2015	2005	2001	1998	2003	2015	2001
C-252	C-252									
1997	1997									
C-748										
2009										
C-734										
2002										

4.1.2.4 Puntos nodales de la jurisprudencia. Una vez conformado el nicho citacional, con las sentencias más citadas se constituyen los “puntos nodales” con los cuales se conformará finalmente la línea jurisprudencial, extractándose las subreglas que permiten resolver los contextos constitucionales en conflicto.

Estos puntos nodales, que incluso en líneas abundantes y complejas no son muchos, coinciden, para todos los efectos prácticos, con las sentencias hito de la línea. Esta metodología, como se ve, reduce la masa decisional, de un material demasiado extenso, a un pequeño número de decisiones en las que se define y da contorno a las subreglas. (López, 2015, p.177).

Tal como se plasmó, con el ejercicio de “ingeniería de reversa” se destacaron las sentencias cuyas subreglas fueron utilizadas en fallos posteriores, de las cuales las más citadas son las que forman los puntos nodales, cuya selección se realizó teniendo en cuenta los fallos citados en cuatro o más sentencias, así:

Tabla 4.

Puntos nodales de la jurisprudencia.

C- 776 2003 (8)	C- 183 1998 (8)	C- 1060A 2001 (8)	C- 734 2002 (6)	C- 643 2002 (6)	C- 333 1993 (5)	C- 419 1995 (5)	C- 1003 2004 (5)	C- 748 2009 (5)	C- 876 2002 (5)	C- 261 2002 (4)	C- 169 2014 (4)	C- 426 2005 (4)
--------------------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	---------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

De estas providencias las que considero más relevantes en la consolidación del concepto de capacidad contributiva son la C-333 de 1993, la C-183 de 1998, la C-1060A de 2001, la C-776 de 2003 y la C-209 de 2016; en cuanto “*tienen un peso estructural fundamental*” (López, 2015, p. 162) toda vez que demarcan la dinámica de los conceptos que la Corte ha establecido en torno a nuestro tema de estudio, representando un rol específico como se indica a continuación:

Sentencia Hito-fundadora de línea:

Es la C-333 de 1993 del magistrado ponente Eduardo Cifuentes Muñoz. Esta providencia, contrario a lo que comúnmente se cree referente a la vigencia pragmática de los primeros fallos de nuestro Tribunal Constitucional, tiene plena actualidad, toda vez que los preceptos en ella desarrollados siguen siendo citados como fundamento de fallos recientes; como es el caso de las sentencias C-173 de 2010, C-668 de 2015 y C-492 de 2015, en las cuales la Corte soporta sus argumentos con subreglas establecidas en nuestra sentencia fundante.

Sentencia Hito-confirmadora de línea: C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

La importancia de este fallo radica principalmente en que la Corte reconoce la inconstitucionalidad de la norma fiscal que estaba siendo demandada, pero en vez de declararla como tal, la moduló acorde con los preceptos superiores, con el fin de materializar el principio de justicia tributaria; es decir, en vez de declarar su inexecutable, la integró aplicando la eficacia

normativa de los contenidos constitucionales para hacerla parte del ordenamiento jurídico nacional, por esto recibe el nombre de integradora (Sentencia C-333, 1993)

Sentencias hito reconceptualizadoras o modificadoras de línea:

Estas sentencias contienen variantes de las subreglas que conforman la línea jurisprudencial y son la C-1060A de 2001 de la Conjuez Ponente Dra. Lucy Cruz de Quiñonez y la C-776 de 2003 Magistrado Ponente Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Sentencia Arquimédica: C-209 de 2016 M.P. Dr. Jorge Iván Palacio Palacio

Como se ha dicho, este fallo es el punto de partida para la construcción de la línea jurisprudencial que ahora nos ocupa, por ser uno de los más recientes que presentan el patrón fáctico y los derechos enfrentados en el problema jurídico que le da sentido a esta investigación.

4.2 Línea jurisprudencial “concepto de capacidad contributiva como materialización del principio de justicia en el sistema tributario colombiano”.

El problema jurídico que orienta este ejercicio gira en torno a **¿Cuál es el concepto de Capacidad Contributiva, que ha predominado en las decisiones proferidas por la Corte Constitucional colombiana en el período 1992 – 2017, visto desde la óptica de la justicia tributaria?**

Con el desarrollo de la línea se observa el tratamiento que jurisprudencialmente se le ha dado al concepto de capacidad tributaria; por lo cual la respuesta al problema definido estará necesariamente orientada por una de las dos posiciones que han guiado la doctrina constitucional; de una parte, como criterio orientador de los principios consagrados en los

artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política y por otra, como presupuesto material para la asignación de las cargas impositivas en el sistema tributario colombiano.

El grupo de sentencias que le da estructura a la línea demarca los grandes momentos que se han dado alrededor de la definición de la capacidad contributiva por parte de la Corte Constitucional, providencias que se han consolidado en la medida que son reiteradas en otros fallos; es por esta razón que procedemos a determinar su aporte jurídico dentro de la línea estudiada.

Sentencia C- 333 de 1.993. Empezamos nuestro recorrido ubicándonos en esta sentencia que consideramos fundadora de línea. Antes de este fallo la Corte avocó el conocimiento de varios hechos en busca de balance constitucional en torno al principio de justicia tributaria y capacidad contributiva; no obstante, debido a la gran variedad de situaciones fácticas que comprende estos preceptos, se observa una total carencia de citas analógicas que evidencien reiteración de la jurisprudencia.

Se examinó en la sentencia C-333/93 un caso tributario que gira en torno a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, concretamente de los notarios, a quienes la ley 135 de 1992 les impuso un tributo especial demandado por violar el principio de equidad (CP art. 363), por no tener en cuenta la real capacidad de pago de las diferentes categorías de notarías.

La Corte demostró que en forma alguna el tributo especial resultaba inequitativo, pues “la situación económica de las notarías, por razón del gravamen, ex ante y ex post, permanece inalterada en términos de igualdad sustancial”. (Sentencia C-333, 1993) toda vez que, el pago del nuevo tributo se haría de acuerdo con los ingresos de cada ente notarial, dependiendo de su categoría, sin que varíe su situación económica por este hecho.

En esta providencia la “ratio decidendi” que corresponde a “los hechos materiales de la sentencia”, (López, pág.147) permite evidenciar que para la Corte hay una inescindible relación entre justicia y equidad, con capacidad contributiva.

“La capacidad contributiva de las notarías está dada por la posibilidad cierta y objetiva de recabar ingresos a partir de los servicios que prestan y a cambio de los cuales reciben distinta suerte de contraprestaciones pecuniarias... Luego, en términos generales, no desconoce este **primer presupuesto material de la tributación**, exigido por los principios de justicia y equidad.” (Sentencia C-333, 1993).

Nótese que la Corte, en esta providencia trata la capacidad contributiva como “el primer presupuesto material de la tributación” el cual se convierte en una exigencia acorde con los principios de justicia y equidad. En este sentido, se empiezan a dar respuestas a nuestro problema jurídico; pues si bien el fallo pone en evidencia el lazo inescindible entre los principios que orientan el sistema tributario y la capacidad contributiva; la Corte es muy clara al considerar esta última como un “presupuesto de la tributación”.

El presupuesto al cual se supedita necesariamente el deber de solidaridad es la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas. Debe existir una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. En este orden de ideas, carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas.

Acorde con lo anterior, la sentencia establece que para la asignación de las cargas públicas se requiere que haya correspondencia entre el tributo y la capacidad económica del contribuyente

y, por lo cual una persona que apenas gane para satisfacer sus necesidades mínimas carece de capacidad y por ende no se le puede hacer exigible tributo alguno. (Sentencia C-333, 1993)

La sentencia en mención estudia amplia y detalladamente el contenido de la capacidad contributiva en relación con el principio de justicia tributaria, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 95-9 superior que erige los principios de Justicia y Equidad como límite del deber de contribuir a la financiación de las cargas del Estado; y también en desarrollo del artículo 363 de la Constitución Política, la Corporación se refiere a los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Vemos que este fallo concibe los principios de justicia y equidad como si fueran una sola entidad o voces sinónimas; toda vez que, la Corte equipara la equidad con lo que hoy conocemos como justicia retributiva y distributiva; o, con los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical en materia de tributación:

Así, mientras los contribuyentes ostenten capacidad económica, la imposición debe ser proporcional a aquélla, de modo que,

Por lo menos tendencialmente, a igual capacidad de pago se establezca una carga igual (equidad horizontal) y a mayor capacidad de pago - a fin de propender por un cierto grado de redistribución de la riqueza - se ordene una contribución más que proporcional (equidad vertical). (Sentencia C-333, 1993)

Esto permite avizorar cómo la equidad o justicia tributaria tiene una relación directa con la capacidad contributiva, lo que denota que aquella se materializa en la asignación de cargas impositivas acordes a la capacidad económica de los contribuyentes, como un elemento sin el cual sería imposible hablar de justicia en materia fiscal.

Como toda sentencia fundante, la C-333 de 1993, en su “ratio decidendi” hace un gran aporte a la principalística constitucional, al establecer que el sistema tributario está regido por unos preceptos superiores que no pueden escapar a la evaluación de cualquier asunto de carácter fiscal, y establece que la Constitución además del principio de legalidad, impone los principios que guían el sistema tributario como “límites sustanciales” a la potestad impositiva. “El sistema tributario en Colombia se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Constitución Política de Colombia, art. 363, 1991). La eficacia de estos principios demanda su efectiva traducción en el diseño del sistema tributario.” (Sentencia C-333, 1993)

Es clara la especial relevancia que se le confiere al papel de “límite” de los principios constitucionales en esta sentencia.

La **naturaleza prevalentemente más de límites** que de objetivos de los mentados principios, impiden que a partir de una sola ley o de un específico tributo pueda erigirse un juicio general sobre la totalidad del sistema tributario en lo que concierne a su equidad, eficiencia o progresividad” (Sentencia C-333, 1993).

De todo lo anterior se tiene que, la Corte en la sentencia C-333 de 1993 establece que la capacidad contributiva está estrechamente ligada a los principios que orientan el sistema tributario, mas no es considerada como uno de ellos, sino como un presupuesto de asignación de carga tributaria: “primer presupuesto material de la tributación” que permite que pueda hablarse de un sistema tributario justo.

La sentencia 419 de 1995, del magistrado ponente Antonio Barrera Carbonel se caracteriza por ser consolidadora o reiteradora de línea; fue proferida en desarrollo de la acción de inconstitucionalidad contra el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 que estableció exenciones

tributarias a favor de las empresas de servicios públicos domiciliarios del orden municipal, excluyendo de dicho beneficio a las de orden nacional; por lo cual la norma fue demandada por violar el principio de equidad tributaria artículo 363 superior.

En el caso tratado por esta sentencia se evidencia una protección especial a las empresas de servicios públicos municipales, lo cual “encuadra perfectamente dentro del criterio que informa el principio de la equidad vertical, en la medida en que se dispensa por la ley un tratamiento especial a un sector de contribuyentes que se encuentran colocados en una situación también especial.” (Sentencia C- 419, 1995)

La Corte declaró exequible la norma demandada tomando en consideración que las empresas de servicios públicos municipales carecen de las ventajas con las que cuentan las de carácter nacional, y por ello busca equilibrar su condición mediante la creación de una exención que permita “la satisfacción de necesidades básicas insatisfechas de la población en la célula municipal.” (Sentencia C- 419, 1995)

En esta oportunidad, la Gardiana de la Constitución se pronunció sobre la capacidad contributiva en el contexto del Estado social de derecho, destacando el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado consagrado en el ordinal 9º del artículo 95 Superior:

Como lo advierte la Constitución, la contribución fiscal debe obedecer a criterios de justicia y equidad, lo cual supone que su determinación es el resultado de criterios racionales que consulten tanto los intereses estatales como los de los propios contribuyentes... se acude a criterios de justicia distributiva que reconocen, como base del tributo, unas veces el beneficio que se recibe del Estado y, otras, simplemente la capacidad de pago del contribuyente. (Sentencia C- 419, 1995)

Se observa que en este pronunciamiento de la corporación Constitucional se trata la capacidad de pago o capacidad contributiva como un elemento del tributo, continuando con la línea establecida en la sentencia C- 333 de 1993 basada en la “imposición equitativa que se soporta sobre la capacidad de pago del contribuyente... de manera que a igual capacidad de pago igual contribución - equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución - equidad vertical (Sentencia C- 419, 1995).

Aquí, se toman como referencia los principios de igualdad, justicia y equidad; relacionándolos con la capacidad contributiva, como elemento del tributo, más no como principio en sí mismo pues sólo se tiene en consideración las características económicas de los beneficiarios de la medida tributaria avalada por la Corte Constitucional.

La Corte resaltó que en ejercicio de la potestad constitucional de imposición fiscal se pueden definir beneficios tributarios en favor de los contribuyentes, siempre que se den en el marco de los principios que rigen el ordenamiento tributario, en ejecución de las “políticas macro económicas” que rigen el Estado. “Por ello, se admite que, con base en el principio de equidad, aunado a imperativos de técnica tributaria, sean de recibo las exenciones, en cuanto éstas aparezcan como necesarias para el desarrollo de dichas políticas”. (Sentencia C- 419, 1995).

Sentencia C-183 de 1998. Es otra sentencia confirmadora de línea, con ella la Corte Constitucional falló una demanda contra una norma del E.T. que concedía una exención del IVA a las sociedades comisionistas de Bolsa respecto de operaciones similares a las que realizan las sociedades fiduciarias, entidades que, con dicha norma, se encontraban excluidas del referido beneficio.

La ratio decidendi de esta sentencia estableció:

El hecho imponible, que en un caso se grava y que en el otro caso se excluye del impuesto, es material y formalmente semejante sin que esto obedezca a finalidades extra-fiscales que expliquen razonablemente la diversidad de trato, lo que denota una injustificada y desigual distribución de la carga tributaria, por lo cual se ve quebrantado el principio de igualdad en la carga tributaria. (Sentencia C-183, 1998)

Para la Corte las exenciones o beneficios fiscales sólo pueden introducirse como “instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa” (Sentencia C-183, 1998); por esta razón, en este caso, se modularon los efectos de la sentencia, integrando la norma acusada con los principios constitucionales.

En este orden de ideas, se profirió un fallo en el que se tomó la norma acusada por inconstitucional, en los términos dispuestos por el legislativo, integrándola con los preceptos constitucionales de eficacia normativa, para hacer real el principio de justicia tributaria; de esta manera, la Corte declaró exequible el beneficio de “exclusión del IVA” condicionándolo a que se extendiera a las sociedades fiduciarias cuando ejecuten operaciones similares a las excluidas del impuesto para las sociedades comisionistas de Bolsa. (Sentencia C-183, 1998)

Es decir, la Corte tomó la norma que consideró violatoria de la Constitución, por consagrar una desigualdad, y le introdujo una condición en su aplicación con la cual desaparecería la inequidad generada con dicho precepto.

Esta decisión generó gran controversia toda vez que la Corte en su afán de dar aplicación a los principios de justicia y equidad, marco del sistema contributivo, consideró que era necesario:

Formular una sentencia integradora mediante la cual se haga efectivo no sólo el valor normativo de la Carta sino, también, el principio de efectividad de los valores, principios y derechos constitucionales (C.P., artículo 2º) y la función de guarda de la integridad y

supremacía de la Constitución confiada a la Corte Constitucional (Constitución Política de Colombia., artículo 241, 1991, Sentencia C- 183, 1998)

La polémica generada se constata en el salvamento de voto del magistrado José Gregorio Hernández, toda vez que no estaba de acuerdo con que fuera la Corte la que estableciera un nuevo sujeto beneficiario de la exención tributaria, facultad que para él es exclusiva del Congreso de la República en virtud del principio de representación en materia tributaria “no imposición sin representación”.

El sustento de la decisión del máximo tribunal constitucional en esta sentencia giró en torno al principio que denominó “igualdad en la carga tributaria”.

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 y, 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 C-183, 1998).

El hecho que la Corte haya extendido la exención demandada, a un sujeto pasivo diverso del establecido por el legislador, obedece a su afán de mantener la justicia del sistema tributario, haciendo valer la eficacia normativa de los preceptos constitucionales acorde con el mandato del artículo 4º de la Constitución Política, y a los dogmas del neoconstitucionalismo.

De acuerdo con lo anterior diremos que, con esta sentencia la Corte retoma la capacidad contributiva como un presupuesto del deber fiscal para la asignación de la carga tributaria, en cumplimiento de los preceptos que orientan el sistema impositivo, mas no como un principio, siguiendo de esta manera la línea de la sentencia fundadora y de fallos posteriores.

La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. (Sentencia C-183, 1998).

Es reiterativo que la Corte relacione la capacidad contributiva con diversos principios constitucionales; sin que por este hecho le esté dando el mismo estatus jurídico.

A diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos como el español o el italiano que sí la contemplan, en Colombia la capacidad contributiva no cuenta con una norma expresa que la consagre en la Constitución, de forma que el concepto sub examine surge a partir de la interpretación de los principios tributarios constitucionales, en particular los correspondientes a la equidad, generalidad y progresividad (Rodríguez, 2017, p. 200)

Las sentencias hasta ahora analizadas, esto es la C-333 de 1993, C-419 de 1995 y C-183 de 1998, comparten la forma en que consideran la capacidad contributiva, pues, en ellas este precepto es tratado principalmente como un elemento material de la tributación el cual se identifica con los principios de igualdad y progresividad como materialización de la justicia tributaria.

Estas providencias muestran la primera forma de pronunciamientos de nuestra Corte Constitucional, caracterizada por una “citación por analogía fáctica permisiva o abierta” es decir “se citan precedentes que tienen relación fáctica amplia” (López Pág.112) Esto indica que si bien el patrón fáctico no es idéntico, sí hay coincidencia en el “asunto constitucional” toda vez que se desarrollan en torno a la capacidad económica y los principios que rigen el sistema tributario

colombiano. Es por esto que las citas de la Corte Constitucional en estas sentencias son bastante escasas y las existentes muy generales.

Sentencia modificadora de línea

Con la sentencia C-1060A de 2001 se sometió a balance constitucional las rentas de trabajo exentas consagradas en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, a partir de la adición introducida por el artículo 20 de la ley 488 de 1998, que establecía exenciones tributarias para los más altos funcionarios del Estado; con miras a determinar si esta modificación violaba los principios de igualdad, equidad y progresividad, principios Constitucionales que rigen el sistema tributario (art. 363) y al deber de contribuir con el funcionamiento de los gastos públicos (art. 95.9) (Sentencia 1060 A, 2001).

En este caso dicha norma no pasó el control de constitucionalidad, pues la Corte consideró que de permitirse su incursión en la legislación tributaria se estaría “[g]ravando sobre una base más amplia las rentas de trabajo menores, y rompiendo la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios”. (Sentencia 1060 A, 2001). Lo que en otras palabras implica el desborde de los principios que rigen el sistema tributario, para dar un trato fiscal más benigno a quienes ganan más, en detrimento de quienes reciben salarios menores; motivación que para nada tiene que ver con los fines del Estado o los principios del sistema tributario.

Las exenciones no pueden constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para honrar o socorrer a los exonerados. Su propósito, de mayor altruismo, debe responder a un relevante interés social o económico nacional o a una circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse un imperativo de justicia... no son simplemente instrumentos de política económica y por tanto inmunes al control de constitucionalidad como simples opciones políticas. (Sentencia 1060 A, 2001).

Esta sentencia habla de los límites constitucionales al poder impositivo; por una parte, se refiere al deber ciudadano de solidaridad el cual está condicionado por la justicia y la equidad; y por otra a la construcción del sistema tributario por parte del legislador, el cual tiene como límite la equidad, la eficiencia, la progresividad y la no confiscatoriedad. (Sentencia 1060 A, 2001)

En atención a los límites enunciados es factible el establecimiento de exenciones que obedezcan a las políticas tributarias del Estado. “Es decir, la configuración normativa de las exclusiones totales o parciales al deber de contribuir también debe respetar criterios de justicia, con el fin de diseñar un régimen tributario general, solidario y progresivo.” (Sentencia 1060 A, 2001)

Por otro lado, la exención ya no se estudia ni se comprende como una simple dispensa del pago del tributo, sino como un imperativo de justicia tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria, o la minora... Las exenciones admisibles corresponden a ciertos hechos en los cuales no se hace exigible el gravamen, o se valora la capacidad contributiva relacionada con el hecho generador como merecedora de una protección especial que la libera total o parcialmente, de tributación. (Sentencia 1060 A, 2001)

De acuerdo con la Corte el establecimiento de exenciones por fuera de los principios y fines constitucionales “deroga un deber general de contribuir según la capacidad de cada cual” (Sentencia 1060 A, 2001) es claro entonces que las exenciones pueden darse en virtud de la capacidad de pago de los contribuyentes, pero también por factores extrafiscales que tienen más relación con la política económica del Estado que busca proteger o impulsar ciertos sectores económicos o sociales.

Los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad

contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, **la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema.** (Sentencia 1060 A, 2001) Se hace énfasis.

Vemos acá que, la Corte le otorga a la capacidad contributiva el carácter de “principio” asociado directamente con la justicia tributaria; lo que indica que el principio de justicia se hace palpable en la medida que la tributación se realice con base en la capacidad de pago de los obligados; en otras palabras equipara la justicia tributaria a la capacidad contributiva; lo que marca una diferencia en cuanto a la interpretación que venía realizando la Corporación frente al tema e introduce una nueva visión sobre los principios que deben tenerse en cuenta a la hora de controlar normas de carácter fiscal.

Es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas (Sentencia 1060 A, 2001).

Con este argumento la Corte da paso a un análisis de la capacidad de los obligados tributarios, no sólo desde el punto de vista económico sino centrado en su dignidad humana; entendiéndose con esto que, no bastaría con establecer que un contribuyente tenga cómo sufragar una carga fiscal en un momento dado, si ello va en detrimento de su vida en condiciones dignas.

Para el método jurídico los hechos económicos subyacentes en la exención, o en otras instituciones que son objeto de la ciencia económica, son antecedentes fácticos de la regla jurídica, que motivan la intervención normativa, pero adoptada una determinada solución

legal, el método jurídico por el cual se le examina debe trascender el simple fenómeno económico para hallar el valor justicia que debe legitimarlas (Sentencia 1060 A, 2001).

Según esto, no debe someterse a consideración sólo el factor económico, sino establecer si el contribuyente puede subsistir dignamente y además contribuir a financiar las cargas del Estado, como expresión del principio de solidaridad.

La Sentencia C-261 de 2002 es Reiteradora de Línea. Se observa en esta providencia una citación analógica es decir citas jurisprudenciales realizadas por la Corte que obedecen a precedentes con un patrón factico muy similar “[u]na cita jurisprudencial analógica es aquella en la que un fallo más reciente cita la ratio decidendi o subregla de una sentencia anterior como norma jurídica aplicable prima facie al caso que se está decidiendo” (López, 2015, p. 112). El fallo toma subreglas de sentencias anteriores que han controlado casos en los que se debate si el establecer beneficios de carácter fiscal viola el principio de justicia tributaria por desconocer la capacidad contributiva de los sujetos pasivos destinatarios.

Dio origen a esta sentencia la demanda de constitucionalidad de los artículos 147 y 351 del E.T. que consagran para las empresas el término de cinco períodos gravables siguientes a aquel en el que se han generado pérdidas, para proceder a su compensación. El cargo se concreta a la violación de los principios de justicia y equidad; y de los que rigen el sistema tributario consagrados en el artículo 363 constitucional; por poner en desventaja a las empresas con pérdidas en un ejercicio fiscal, respecto de las que mantienen sus balances positivos; pues no siempre se alcanza la recuperación en un período de cinco años. (Sentencia C-261, 2002)

La Corte resolvió esta demanda en forma adversa a los intereses del accionante, argumentando que el beneficio de compensación de las pérdidas se estableció consultando la capacidad contributiva de las empresas.

En estos términos, queda establecido que la compensación regulada en las normas impugnadas está orientada a configurar materialmente la carga tributaria que representa el impuesto de renta para las sociedades, de manera técnica, justa y equitativa puesto que el beneficio fiscal se configuró atendiendo la capacidad de pago de las sociedades, realizando el principio de equidad en la carga tributaria. (Sentencia C-261, 2002)

Al argumentar sobre el caso, la Corte considera que el presupuesto de toda imposición es la capacidad de pago de quienes son obligados tributarios:

Lo anterior pone de presente que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical.

Y refuerza este concepto trayendo un argumento de la sentencia C-183 de 1998:

El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. (Sentencia C-183 de 1998)

Proseguimos con la sentencia C-776 de 2003 caracterizada por ser reconceptualizadora o modificadora de línea; esta providencia marcó un hito jurisprudencial en cuanto al aporte dado por la Corte Constitucional al contenido y alcance de la Capacidad Contributiva en nuestro sistema tributario.

Esta sentencia resuelve la demanda por inconstitucionalidad, entre otros, del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, por vulnerar los artículos 1°, 95-5 y 363 de la Constitución, toda vez que ampliaba la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad, entendidos estos

como los que se “requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia” (Sentencia C-776, 2003) gravando con la misma tarifa contribuyentes con capacidad económica diferente.

Con este fallo la Corte declara inexecutable la norma acusada y deja claro que por ningún motivo puede equipararse la capacidad adquisitiva con la capacidad de contribución a la financiación de las cargas del Estado.

No se puede afirmar, que quien agota todo su ingreso en adquirir lo necesario para subsistir, tiene una capacidad contributiva reflejada en su posibilidad de adquirir bienes y servicios que ineludiblemente debe comprar para sobrevivir. Por ello, el deber general y universal de toda persona de contribuir a financiar los gastos del Estado se enmarca dentro de los conceptos de justicia y equidad (Constitución Política de Colombia, artículo 95 numeral 9, 1991).

La Corte, en esta sentencia es clara al establecer que en el caso de los impuestos indirectos, no es posible tener en cuenta la capacidad contributiva de quien lo realiza, toda vez que gravan el hecho económico y, “al recaer sobre actos ocasionales y no sobre síntesis económicas no permite auscultar las condiciones personales de los sujetos ni establecer diferencias de acuerdo con las capacidades contributivas individuales” (Sentencia C-776, 2003) No obstante, sostiene que al gravar de manera indiscriminada bienes y servicios necesarios para la subsistencia en condiciones dignas, violan los principios que guían el sistema tributario, pues desconoce la condición de quienes apenas alcanzan a cubrir sus necesidades básicas.

Para la solución del caso, la Corte parte de los principios superiores que comprenden el deber de colaborar con la financiación de las cargas del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95 numeral 9 C.P.)”, y se pronuncia sobre los preceptos de “Equidad, eficiencia y progresividad” comprendidos por el artículo 363 de la misma Carta, considerándolos

como los “parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario”. (Sentencia C-776, 2003).

Es precisamente en el marco de los principios aludidos que se ubica a la “capacidad contributiva”, y acude la Corte a este concepto para justificar que, en efecto, la norma acusada va en contravía de los preceptos que guían el sistema tributario.

Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva. (Sentencia C-776, 2003)

El alto Tribunal se refiere a la **equidad** como el producto de un aporte acorde a la capacidad económica de los contribuyentes:

Criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Sentencia C-776, 2003).

Así mismo, define el principio de progresividad como “criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva” (Sentencia C-776, 2003); lo anterior indica que la progresividad permite determinar un aporte más acorde a la capacidad de los obligados, teniendo en cuenta la mella que haga en su economía.

Esta providencia realiza una descripción de la forma como ha sido tratada la capacidad contributiva por el alto tribunal, lo cual nos lleva a concluir que, para la Corte Constitucional, este precepto es una de las formas más relevantes en que se materializa el principio de Justicia Tributaria, pero no es la única; dado que la justicia se manifiesta en toda una gama de principios que rigen nuestro sistema impositivo.

No obstante, la citación y aplicación de sub-reglas de fallos anteriores en la sentencia C- 776 de 2003 se marca un enfoque diferente en la forma de concebir la capacidad contributiva, al considerarla como la esencia de la justicia tributaria:

El concepto de capacidad contributiva –que es **uno de los componentes de la justicia tributaria**–, está estrechamente vinculado al de mínimo vital. La capacidad contributiva es la posibilidad económica tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos” (Sentencia C-776, 2003). (Énfasis añadido)

De acuerdo con el anterior fragmento, en esta sentencia la Corte cataloga la Capacidad Contributiva como un principio que, a su vez, forma parte del precepto de justicia tributaria; y va mucho más allá en cuanto lo considera ligado al Mínimo Vital, precepto que tiene el rango de derecho fundamental que orienta el ordenamiento jurídico nacional.

Y es que el concepto de mínimo vital está íntimamente relacionado con la capacidad contributiva, en la medida que establece el punto cero para determinar si un asociado puede ser contribuyente o no; esto indica que no puede hablarse de capacidad económica de alguien que perciba unos ingresos que sólo le permitan cubrir sus necesidades básicas para vivir en condiciones dignas. Una vez se supere el punto del mínimo vital puede decirse que el contribuyente posee algún grado de capacidad contributiva.

Hasta este punto hemos analizado seis sentencias de la línea, en las cuales se han visto dos formas diversas en que la Corte Constitucional ha tratado el precepto de Capacidad Contributiva a lo largo de su producción jurisprudencial, hecho que se había enunciado al comienzo de este estudio.

Vemos entonces que, de las sentencias comentadas, hasta el momento, cuatro parten del concepto de “capacidad contributiva” como un presupuesto material para la asignación de la carga tributaria que corresponde a los ciudadanos en virtud del principio fundante de solidaridad que orienta nuestro estado social de derecho y dos de ellas tratan dicho precepto como un principio mediante el cual se hace patente la justicia tributaria, y el cual se erige como límite a la potestad impositiva del Estado.

Se hace evidente en estas sentencias que, el concepto de “capacidad contributiva” que ha predominado en la jurisprudencia de la Guardiana Constitucional es el de “presupuesto material del tributo”, lo cual es reiterado en las sentencias C-734 de 2002 del magistrado ponente Manuel José Cepeda Espinosa, la C-876 de 2002 con magistrado ponente Álvaro Tafur Galvis, C-1003 de 2004 magistrado ponente Jaime Córdoba Triviño; C- 426 de 2005 del magistrado ponente Marco Gerardo Monroy Cabra; C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil y la C-169 de 2014 magistrada sustanciadora María Victoria Calle Correa.

Estas sentencias retoman las subreglas y principios relevantes que permitieron dirimir las diferentes situaciones constitucionales, para la solución de los problemas jurídicos en ellas planteado, relacionado con un patrón similar en cuanto a la determinación de los principios que orientan el sistema tributario nacional en casos en que se cuestiona si la imposición de cargas o el establecimiento de beneficios de carácter tributario, guardan correspondencia con la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Por estas razones, las sentencias antes relacionadas son reiteradoras de la jurisprudencia toda vez que “se apoyan en una analogía fáctica estricta, por lo cual “su fundamentación con frecuencia puede reducirse, por razones de economía, a una referencia de los casos anteriores que han sido fallados por la corporación” (López, 2015, pág. 114) Es por ello que en estas providencias se observa que en muchos casos se limitan a citar las subreglas establecidas en casos precedentes, sin innovar con argumentos diferentes.

Sentencia C-209 de 2016 magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio. Esta providencia desarrolla el concepto de “capacidad contributiva” como principio; es decir, con la acepción menos acogida por la Corte Constitucional en su historia jurisprudencial. Con esta sentencia iniciamos el proceso de determinación de la línea jurisprudencial y con ella, a su vez, lo culminamos, pues como se ha indicado, se constituyó como la sentencia arquimédica o punto de partida de la línea jurisprudencial ahora expuesta.

Con la sentencia C- 209 de 2016 se estudió constitucionalmente si el legislador había violado entre otros el artículo 363 superior por incluir en el impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato (art. 71, Ley 1607, 2012) sin excluir a “quienes por su condición económica o de discapacidad no tienen acceso efectivo a los bienes y servicios básicos, que son aquellos contratos celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social (Sentencia C-209, 2016).

La Corte Constitucional llegó a la conclusión que efectivamente la norma acusada violaba los principios propios del Estado social de derecho como alimentación, mínimo vital, igualdad, equidad y justicia del sistema tributario por gravar “indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población.” (Sentencia C-209 de 2016).

Retomando argumentos de la sentencia C-776 de 2003, en este fallo se estableció que “al Estado le está prohibido desconocer la supervivencia digna de las personas, en particular de aquellas que solo cuentan con lo indispensable para sobrevivir, y así evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano”. (Sentencia C-209, 2016). Es por ello que, en estos casos, en vez de capacidad contributiva, la Corte habla del derecho fundamental al Mínimo Vital.

Esta posición de la Corte ha sido reiterada en varias oportunidades como en la sentencia C-492 de 2015, que al referir al derecho al mínimo vital como límite al ejercicio del poder fiscal añadió: “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”. (Sentencia C-209, 2016).

Se observa que, en este caso, la Corte asocia la capacidad económica con el precepto del Mínimo Vital, teniendo como eje la dignidad humana, en virtud de la cual se da el principio de solidaridad, pero ya no enfocado en la obligación de contribuir con el financiamiento de las cargas del Estado, sino con la obligación del Estado de proteger a quienes su situación no les permite contribuir con dichas cargas; garantizando su supervivencia en condiciones dignas.

Los argumentos utilizados como subreglas en esta providencia son los mismos esgrimidos por la Corte en las Sentencias T-734 de 2002 y reiterada en la C-169 de 2014:

La equidad tributaria ha sido entendida como un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

De igual manera, retoma los argumentos expuestos en la sentencia 492 de 2015 en cuanto a las tres implicaciones de la equidad tributaria, entendida como justicia fiscal:

Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual. Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias (Sentencia 492, 2015)

En este fallo, la Corte trae apartes de las sentencias C-183 de 1998 y C-776 de 2003: la capacidad contributiva es la posibilidad económica de tributar, esto es, “la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”. Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva. (Sentencia C-209, 2016)

También se hace evidente que para la Corte Constitucional la capacidad contributiva no es la única forma en que se materializa el principio de justicia tributaria, pues sostiene que ésta es “una síntesis de todas las exigencias que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado” ... Luego, además de la equidad y progresividad, también exige el principio de eficiencia para otorgar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos que asegure una justa distribución de la carga fiscal; argumentos traídos de las Sentencias C-492 de 2015 y C-776 de 2003. (Sentencia C-209, 2016)

De esta manera, se deja delineada la posición de nuestra Corte Constitucional en torno a la capacidad contributiva, en lo que lleva de existencia esta corporación. Es claro que dicho precepto ha sido tratado mayoritariamente como el elemento del tributo que permite establecer cuál es la carga tributaria que debe asumir un obligado dentro del sistema impositivo

colombiano; orientado o relacionado íntimamente con los principios de justicia y equidad, generalidad y progresividad.

Con el simple avistamiento del esquema gráfico de la línea develada, se determina que en sólo tres de las trece sentencias que la conforman, la Corte Constitucional le dio tratamiento de principio a la capacidad contributiva. Estas sentencias disonantes de la línea son de gran valor en cuanto a su contenido pletórico de elementos que resaltan los principios propios del Estado Social de Derecho, esto es, la dignidad humana y la solidaridad. En estas sentencias, se le ha dado la categoría de principio a la capacidad contributiva y se ha relacionado íntimamente con el derecho fundamental del Mínimo Vital, de modo que, acorde con sus contenidos, no puede predicarse capacidad económica de una persona que no tenga solucionada en condiciones dignas su supervivencia.

Con todo, tratándose de la capacidad contributiva se cumple en gran medida lo afirmado por Buehler traído por Rodríguez (2017):

Resulta poco fácil determinar la naturaleza jurídica de ese concepto y, así mismo, asignarle un contenido. De ahí que las aproximaciones al tema sean casi siempre intuitivas, bajo el entendido de que la capacidad contributiva es un sinónimo de la justicia tributaria, pero que cuando se le intenta definir, la dificultad de la tarea es similar a la definición de conceptos como “verdad”, belleza” y “justicia”. (p. 194)

¿Cuál es el concepto de Capacidad Contributiva, que ha predominado en las decisiones proferidas por la Corte Constitucional colombiana en el período 1992 – 2017, visto desde la óptica de la justicia tributaria?

Tabla 5. Gráfico de línea jurisprudencial.

5 Conclusiones

Con el ejercicio académico desarrollado se desentrañó de las fuentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional el tratamiento jurídico dado a la “capacidad contributiva”, en su íntima relación con el principio de justicia tributaria; presentando una descripción de la forma como ha evolucionado la dogmática constitucional en torno al tema de estudio, a partir de la Constitución de 1991 que en su artículo 95-9 incluyó los principios de justicia y equidad como eje del sistema contributivo colombiano.

Con la descripción de la línea jurisprudencial descrita se dieron a conocer las dos orientaciones principales respecto del concepto de capacidad contributiva en la jurisprudencia de nuestra Corte Constitucional: por una parte, su tradicional acepción de presupuesto material para la imposición del tributo y por otro, el estatus de principio; aspectos que, si bien se conocían antes de iniciar la investigación, no se tenía la noción del impacto de cada una de estas concepciones en la dogmática constitucional.

El estudio adelantado permitió evidenciar que mediante el control constitucional de los asuntos tributarios se ha ido introduciendo la aplicación de los principios fundamentales como reguladores de las diferentes controversias que se suscitan; haciendo que la interpretación meramente silogística ceda un poco, en un ámbito como el impositivo caracterizado por la extrema formalidad.

Al respecto es conveniente retomar las palabras de Alexy, citado por García Obando: “Ya nadie puede afirmar en serio que la aplicación de las normas jurídicas no es sino una subsunción lógica bajo premisas mayores formadas abstractamente”. (García, 2011. Pág. 105) Para Alexy, desde el neoconstitucionalismo, es claro que este tipo de razonamiento está quedando atrás y por ello se abre “la posibilidad de decidir incluso contra el tenor literal de una norma en casos especiales” (García, 2011, p. 105)

Por lo anterior, se buscó en torno a la capacidad contributiva y la justicia tributaria, lo que en palabras de López Medina constituye el “balance constitucional”, “esto es, una doctrina jurisprudencial vigente más o menos definida que sirva como regla de conducta y estándar de crítica a la actividad de jueces, funcionarios y litigantes interesados en aplicar el derecho jurisprudencial a casos futuros.” (López, 2015, p. 140).

El “Patrón fáctico” de las providencias estudiadas coincide con acciones constitucionales que buscan la protección de los derechos que orientan el sistema tributario colombiano: justicia y equidad como límite a la carga fiscal (acorde a la capacidad contributiva), consagrado por el numeral 9 del artículo 95 constitucional, y los consagrados en el art 363 del mismo texto normativo, equidad, eficiencia y progresividad.

A medida que se iba profundizando en nuestro estudio se fue estructurando la noción de capacidad contributiva estableciéndose como “doctrina jurisprudencial vigente”, frente a la capacidad contributiva los aspectos que se pasan a enunciar, teniendo como referente las tesis mayoritarias de la Corte Constitucional en la línea anteriormente descrita.

En primer lugar, se observa que la capacidad contributiva es considerada junto con la justicia tributaria como una unidad compleja e inescindible que, a su vez, está intrínsecamente ligada a los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario. (C- 333 de 1993, C- 419 de 1995, C-183 de 1998 y C- 261de 2002)

De acuerdo con la doctrina mayoritaria de la Corte Constitucional la Capacidad de pago es considerada como el primer presupuesto material de la tributación, exigido por los principios de justicia y equidad; en consecuencia, la tributación debe ser igual ante sujetos pasivos con capacidad de pago igual, configurándose así la equidad horizontal; y debe ser mayor ante una capacidad de pago mayor, criterio basado en la equidad vertical y en el principio de

progresividad, que prescriben que la ley tributaria debe dar un tratamiento especial a los contribuyentes que se encuentren en una situación también especial (Sentencia C- 419 de 1995).

La Corte estableció que en aplicación del criterio de capacidad contributiva y de equidad tributaria se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados (Sentencia T-734 de 2002, reiterada en la sentencia C-169 de 2014)

Así mismo, en la línea determinada se dejó claro que, al configurar la imposición es posible hacer excepciones a la aplicación de la capacidad contributiva; siempre que ello obedezca a “finalidades extra-fiscales que expliquen razonablemente la diversidad de trato” a contribuyentes con la misma capacidad contributiva; pues de lo contrario se violaría flagrantemente el principio de igualdad en la carga tributaria. (Sentencia C-183 de 1998)

De otra parte, las tesis minoritarias de la línea tratan a la capacidad contributiva como un principio que, aunado a la dignidad humana y a la solidaridad, tiene la virtud de modular las diferencias económicas que se presentan en la sociedad, logrando “una carga fiscal con criterios de progresividad, es decir, que más allá de la proporcionalidad, apunte a un sacrificio económico similar para todos los contribuyentes, lo cual representa un mayor logro en cuanto a la redistribución de los recursos nacionales . (Sentencias C-1060A de 2001, C-776 de 2003 y C-209 de 2016).

Las anteriores sentencias si bien son minoría dentro de la línea, crearon la relación jurídica entre la capacidad contributiva y el derecho al Mínimo Vital, lo cual lleva a establecer que, si el ingreso de una persona sólo es suficiente para cubrir sus gastos mínimos, no puede decirse que tiene capacidad para aportar a la financiación de las cargas del Estado; y en cambio, es éste el que debe contribuir a su supervivencia en condiciones dignas. Aspecto que está consagrado en la

legislación tributaria al establecer para las personas naturales un tramo exento del impuesto sobre la renta, dependiendo de si se trata de ingresos laborales y de pensiones, o de ingresos no laborales y de capital, tal como dispuso la ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 241 del Estatuto Tributario colombiano.

Referencias Bibliográficas

- Alexy, R. citado por Atienza M y Ruiz Manero J. (2005) “Las Piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos”, Editorial Ariel, Barcelona,
- Alviar, H (2007). Una mirada distinta a las transformaciones del derecho administrativo. Revista de derecho público 19, Universidad de los Andes.
- Atienza, M. y RUIZ Manero J. (2005) “Las Piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos”, Editorial Ariel, Barcelona.
- Biblioteca Nacional. (s.f.). La rebelión de los comuneros en el proceso comunero en la Nueva Granada. Recuperado de:
<http://bibliotecanacional.gov.co/Pages/PageNotFoundError.aspx?requestUrl=http://bibliotecanacional.gov.co/content/la-rebeli%C3%B3n-de-los-comuneros-el-proceso-comunero-en-la-nueva-granada,%202015>
- Bravo, J. (2.004). Memorias XXVIII (vigesimal octavas) Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Tomo I, Instituto Colombiano de Derecho Tributario 2004, pág. 215.
- Brewer, A. (2011). Los principios del procedimiento administrativo en la ley 1437 de 2011 a la luz del derecho comparado Latinoamericano. Seminario internacional de presentación del nuevo código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Calvo, Ortega, R. (2012). ¿Hay un Principio de Justicia tributaria? Aranzadi, S.A; Pamplona - España.
- Coelho Pasin. J. B. (2005) Aspectos semióticos y éticos de la nueva ley general tributaria en el sistema fiscal español. Revista: Temas actuales de derecho tributario. 1(2): 207-238.
- Collado, Yurrita. M. Á. (2015). Derecho Financiero y Tributario. Editorial S.A. Atelier Libros. 700 pp.

Concepto DIAN No. 018128 del 19 de junio de 2015 Oficina Jurídica DIAN

Concepto DIAN No. 002010 del 4 de enero de 2011 Oficina Jurídica DIAN

Cote, Peña. G. (2003). Procedimiento tributario. Centro Interamericano jurídico– financiero, Medellín.

Cote, Peña. G. (2003). Procedimiento tributario. Centro Interamericano jurídico– financiero, Medellín.

Dodge, J. M. (2005). Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit. Partnership, and Ability-to-Pay Principles, 58 Tax L. Rev. 399, 449.

Dworkin, R. (1977) Los derechos en serio. Ed. Ariel. Barcelona

García, C. (2008) Ponencia Internacional “La mutación del poder tributario en el siglo XXI desde la perspectiva europea e internacional. Consecuencias para Colombia.”

XXXII Jornadas colombianas de derecho tributario. pág. 53.

García, P. A. (2011) “Los casos difíciles en el derecho. Tres argumentos”.

Herrera Molina, P. M. (2004) “El principio de capacidad económica como aportación alemana al moderno derecho tributario”. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memorias XXVIII (vigesimal octavas) Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Tomo I, pág. 215.

Hobbes, T.s. (2014). Leviathan 1651. Citado en: Miller and Oats. *Principles of International Taxation*.

Las razones del derecho (2005) Teorías de la argumentación jurídica. Universidad Nacional Autónoma de México, México,

López Medina, D. E. (2008). Teoría impura del derecho. Bogotá, Legis.

López Medina, D. E. (2015). El derecho de los jueces. Bogotá, Legis

- Masbernath, P. (2013). “Reglas Y Principios De Justicia Tributaria: Aportes Del Derecho Español Al Derecho Comparado”. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*. 20(1): 155-191.
- Miller and Oats. (2014). *Principles of International Taxation*. Bloomsbury. Hampshire.
- Monroy Cabra, M. (2009) *Introducción Al Derecho*. Duodécima Edición. Editorial Temis.
- Parlamento del Reino Unido. (s.f.). Recuperado de: <http://www.parliament.uk/business/publications/parliamentary-archives/archives-highlights/archives-stamp-act>
- Piza, Rodríguez. J. R. (2011). “*Capacidad económica como principio del sistema tributario*”. *Revista Derecho Fiscal No. 1*. Universidad Externado De Colombia. Pág. 62 -76.
- Piza y Sánchez (2017). Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria. “Delimitación conceptual de la noción de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana”. *Cristian Camilo Rodríguez*. Universidad Externado de Colombia. Pág. 193 -224.
- Plazas, M. A. (2005) *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- Prieto Sanchís, L. (2000). “Tribunal Constitucional y positivismo jurídico”. *Doxa*. N. 23 ISSN 0214-8876, pp. 161-195.
- Quinche Ramírez, M. (2010) *Derecho Constitucional Colombiano*. De la carta de 1991 y sus reformas. Cuarta edición. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Bogotá.
- Ramírez, D. (2007). “A propósito de la Justicia Material (Reflexiones sobre la justicia en el proceso vs. la justicia material)” *Revista: Opinión Jurídica – Universidad de Medellín*.

- Vol. 6, No. 12, pp. 165 – 185 - ISSN 1692-2530, Julio- Diciembre de 2007 / 208 p.
Medellín, Colombia.
- Restrepo, J. C. (2.005) Hacienda pública 7.^a ed., Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Revista Ambiente Jurídico. (2011) Centro de investigaciones sociojurídicas. Universidad de Manizales. pág. 97-115.
- Rodríguez Gutiérrez, C. E. (2005) Poder tributario y entidades territoriales. *El caso colombiano en la Constitución de 1991*, Estudios Socio-Jurídicos, vol.7 no.2 Bogotá July/Dec. *Print version* ISSN 0124-0579 (Artículo de investigación)
- Santofimio, O. (2011). Fundamentos de los procedimientos administrativos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011. Memorias Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011. Consejo de Estado, pág. 233-244 y 463-502.
- Simón Otero, L. (2011). “Los Principios De Justicia Tributaria En La Historia Constitucional Cubana” Revista Cuestiones Constitucionales, (25): 201-266, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Torres Asomoza, L. E. (2006). La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales. Tesis Licenciatura. Derecho con área en Derecho Fiscal. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla. Agosto. Derechos Reservados © 2006.
- Utz, S. (2002). Ability To Pay. Whittier Law Review, Summer, 23 Whittier L. Rev. 867, Length: 41734 words.

- Valencia, Restrepo. H. (1999). Nomoárquica, principalística jurídica o los principios generales del derecho, 2ª ed, Santa Fe de Bogotá. Edit. Temis, pág. 58
- Vasco, R. (2009). Procedimiento tributario, aspectos prácticos. Centro Interamericano jurídico – financiero, Medellín.
- Villegas. H. B. (1996) Fines extrafiscales de los tributos, Memorias XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II, Bogotá, págs. 68 a 76.
- Zambrano, W (2011) La protección de los derechos en sede administrativa y la eficacia de los principios constitucionales de la función administrativa. Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Memorias Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011. Consejo de Estado, pág. 233-244 y 463-502.

Bibliografía**Jurisprudencia****Sentencias**

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2013. Expediente 18682. Consejera Ponente: Dra. Martha Teresa Briceño De Valencia.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 3 de diciembre de 2007. Expediente 22421. Consejera Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Constitución Política. (1991) Preámbulo, Artículos 1, 95-9, 150-12, 334, 338 y 363

Corte Constitucional (2000) Sentencia C-604. Magistrado Ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz

Corte Constitucional (2012) Sentencia C-785. Jorge Iván Palacio Palacio

Corte Constitucional (1992) Sentencia T-406. Magistrado Ponente: Dr. Ciro Angarita Barón

Corte Constitucional (2005) Sentencia C-818. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil

Corte Constitucional (2015) Sentencia C-102. Magistrado Ponente: Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Corte Constitucional (1993) Sentencia C-103. Magistrado Ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

Corte Constitucional (2014) Sentencia T-892. Magistrada Ponente: Dra. Maria Victoria Calle Correa

Corte Constitucional (2001) Sentencia C-836. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil

Corte Constitucional (2015) Sentencia C-284. Magistrado Ponente: Dr. Mauricio González Cuervo

Corte Constitucional (2002) Sentencia C-643. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño.

Corte Constitucional (1997) Sentencia C-028. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero

Corte Constitucional (2011) Sentencia T-429. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Corte Constitucional (1996) Sentencia C-527. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía

Corte Constitucional (2011) Sentencia C-913. Magistrado Ponente: Dr. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo

Corte Constitucional (1993) Sentencia C-333. Magistrado Ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional (1995) Sentencia C- 419. Magistrado Ponente: Dr. Antonio Barrera Carbonel

Corte Constitucional (1998) Sentencia C-183. Magistrado Ponente: Dr. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional (2001) Sentencia C-1060A. Conjuez Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñones

Corte Constitucional (2002) Sentencia C-261. Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández

Corte Constitucional (2002) Sentencia C-734. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda

Corte Constitucional (2002) Sentencia C-876. Magistrado Ponente: Dr. Alvaro Tafur Galvis

Corte Constitucional (2003) Sentencia C-776. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda

Corte Constitucional (2004) Sentencia C-1003. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño

Corte Constitucional (2005) Sentencia C-426. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy
Cabra

Corte Constitucional (2009) Sentencia C-748. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil

Corte Constitucional (2014) Sentencia C-169. Magistrada Ponente: Dra. Maria Victoria Calle Correa

Corte Constitucional (2016) Sentencia C-209. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Iván Palacio Palacio

Apéndices

**Apéndice A. Reconstrucción argumentativa de las sentencias que conforman la línea
jurisprudencial**

1. Reconstrucción argumentativa de la sentencia C-333 DE 1993

1. Identificación de la Sentencia:

REF: Demandas N° D-217 y D-225 acumuladas

Actores: Jacobo Pérez Escobar y Luis Carlos Sáchica

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 135 de la Ley 6ª de 1992

Aporte de las Notarías en favor de la Administración de Justicia

Magistrado Ponente: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

12 de agosto de mil novecientos noventa y tres (1993)

2. Hechos:

Los ciudadanos Jacobo Pérez Escobar y Luis Carlos Sáchica interpusieron una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 135 de la ley 6ª de 1992.

El actor, Jacobo Pérez, considera que el inciso primero del artículo viola los principios de progresividad y equidad, en tanto no consultan la capacidad contributiva de cada notaría, que cambia según su categoría.

El demandante, Luis Carlos Sáchica considera la totalidad del artículo violatorio de la constitución en sus numerales 114, 131, 150-12, 157, 161 y 338; y del artículo 181 de la Ley 5ª de 1992. Por: i) no haber sido considerado en ningún debate durante el proceso de aprobación en el Congreso de la Ley que lo contiene (arts. 157 y 161), ii) por haber sido propuesto en el

informe de la comisión accidental o de mediación de Senado y Cámara, que no tiene iniciativa legislativa (arts. 114 y 150, y el art. 181 de la Ley 5ª de 1992) y iii) que el aporte se estableció en una ley tributaria común y no en una ley especial sobre notariado, como lo establece el art. 131 de la Constitución

3. Problemas Jurídicos:

- a. ¿El artículo demandado se ajusta a los preceptos Constitucionales formales?
- b. ¿Puede la capacidad contributiva, desde la perspectiva de la equidad fiscal, limitar la facultad impositiva del Estado, tanto para crear un gravamen, como para exigirlo?

4. Argumentos de la Corte:

- a. En anales del Congreso N°106 del 25 de junio de 1992 la Corte encontró prueba de que el artículo fue propuesto y aprobado por el Senado de la República en plenaria, y no en la Cámara. La Comisión Accidental de acuerdo con su competencia preparó el texto, conciliando las diferencias entre los textos aprobados en cada cámara. Éste fue aprobado el 24 de junio de 1992 en la Cámara y en el Senado.
- b. La Corte establece que siempre debe existir una correlación entre la imposición (gravamen) y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. Y, carecerá de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas.

La tributación especial a cargo de las notarías es de origen constitucional, y asume de manera general la capacidad contributiva de las mismas. Lo último debido a que tienen la capacidad cierta y objetiva de recabar ingresos a partir de los servicios que prestan; si el flujo de ingresos no se presentara no se daría el hecho imponible y no se estaría en la obligación de hacer el aporte. Es importante resaltar también que todas las categorías notariales tienen la posibilidad de que sus egresos sobrepasen sus ingresos; la Corte resalta que esta posibilidad no puede llevar a eliminar su capacidad la capacidad contributiva, sino que representa un factor que incentiva la eficiencia necesaria de esta actividad.

El análisis de una ley específica que modifique el sistema tributario debe hacerse mirando si aporta una dosis manifiesta de inequidad, ineficiencia o regresividad, no si es en ella

misma equitativa, eficiente o progresiva, dada la cualidad sistemática de los principios. Ninguno de estos principios puede ser interpretados en términos absolutos pues debe haber una coexistencia de ellos en el sistema, aunque en algunas disposiciones de la ley deba dar una posición más débil a uno de ellos para mejorar otro. En este caso se ven especialmente beneficiados los principios de eficiencia y equidad, y, aunque existen diferentes categorías de notaría, en este aspecto, todas comparten las mismas características, por lo que se deben tratar de manera semejante. En cuanto al principio de progresividad, los subsidios dados a las distintas categorías de notariado subsanan suficientemente el requerimiento constitucional y sería redundante y anti técnico que el tributo especial también tuviera esa responsabilidad.

Así, esta disposición no introduce elementos que afecten la progresividad, la eficiencia ni la equidad del sistema.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 135 de la Ley 6ª de 1992.

2. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-419 de 1995

1. Identificación de la Sentencia:

REF: Expediente D-784

Actor: Armi Judith Escandón Rojas

Norma Acusada: Ley 142 de 1994, artículo 24.

Magistrado Ponente: ANTONIO BARRERA CARBONELL.

Veintiuno (21) de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995)

2. Hechos:

La ciudadana Armi Judith Escandón Rojas interpuso una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 por considerar que va en contra de los artículos 158, 333, 338, 363 y 48 transitorio de la Constitución por las siguientes razones:

Primero, considera que la norma viola el principio de equidad al excluir del impuesto de renta y complementarios las entidades de orden departamental, distrital y municipal, mientras que las de orden nacional que prestan los mismos servicios públicos si son gravadas.

Segundo, por la misma razón considera que la norma demandada no permite la distribución equitativa de las oportunidades.

Tercero, viola los principios de justicia, equidad e igualdad de oportunidades al gravar a las empresas públicas nacionales y no a las privadas municipales que prestan la misma clase de servicios.

Cuarto, viola el artículo 48 transitorio y el 158 al tratar aspectos tributarios en una ley sobre el régimen jurídico de los servicios públicos domiciliarios.

Finalmente, la demandante dice que la norma viola el principio de no retroactividad.

3. Problema Jurídico:

¿Es la norma demandada violatoria de los principios de equidad, unidad de materia o de la irretroactividad de la ley tributaria, y desconoce el mandato contenido en el artículo 48 transitorio de la Constitución?

4. Argumentos de la Corte:

Para resolver el asunto la corte considera pertinente resaltar algunos conceptos respecto de los principios aplicables al sistema tributario: en primer lugar dice que se utilizan dos criterios en la asignación de tributos, el de concepto de beneficio, por el que cada contribuyente queda gravado de acuerdo a su demanda y a su percepción efectiva de servicios públicos, y el principio alternativo de imposición equitativa, basada en la capacidad contributiva; en segundo lugar, la Corte aclara el concepto de equidad horizontal -igual capacidad de pago, igual contribución- y de equidad vertical -a mayor capacidad de pago, mayor contribución-; resulta en tercer lugar que de la equidad vertical se deduce el principio de progresividad, de modo que se puede otorgar un trato diferencial entre los diferentes niveles de capacidad contributiva; por último, la corte resalta el principio técnico de la eficiencia -recaudar la mayor cantidad de impuestos al menor costo estatal-. En un segundo punto, la corte resalta que las exenciones son medidas excepcionales que hacen parte de un sistema de estímulos fiscales, normalmente dirigidos a lograr ciertos resultados de política económica y social; y por lo tanto no contradicen el principio de equidad.

Por último en el análisis concreto del caso, la Corte expresa que la norma demandada es un dictamen del legislador, claramente dirigido a satisfacer la necesidad de promover el fortalecimiento y desarrollo económico y el eficiente funcionamiento de las empresas públicas domiciliarias, y en especial a las de orden municipal, al tener éstas menores perspectivas económicas, técnicas y funcionales frente a las otras empresas de ésta índole que se mueven en un ámbito más amplio; mejorando sus condiciones de competitividad. Por lo anterior, no se está violando el principio de equidad. Sobre los demás principios, la Corte dice que no existe violación a: la unidad de materia ni al artículo 48 transitorio, por cuanto el artículo hace parte esencial del régimen jurídico propio de los servicios públicos domiciliarios; ni a la no retroactividad, puesto que el vigor de la exención no fue dado por la ley, sino por una presunción de la misma Carta Política.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 24 de la Ley 142 de 1994

3. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-183 DE 1998

1. Identificación de la Sentencia:

REF: Expediente D-1801

Actor: Patricia Mier Barros

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 476 (parcial) del Decreto 624 de 1989, “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Temas: Legislación tributaria y sus efectos en la libre competencia y en el mercado

Intensidad del juicio de igualdad en materia tributaria cuando se presenta un indicio objetivo de inequidad en la distribución de las cargas públicas

Principio de igualdad en la carga tributaria

El mercado como objeto de garantía constitucional

Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Mayo seis (6) de mil novecientos noventa y ocho (1998)

2. Hechos:

La ciudadana Patricia Mier Barros interpuso una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 476 (parcial-numerales 3 y 11) del Decreto 624 de 1989. Por concepto de violar el principio de igualdad, afecta la libertad económica y la neutralidad tributaria, y todas esas violaciones sin ningún fundamento objetivo y razonable para gravar y otorgar beneficios a una determinada actividad económica sin incluir a los entes o personas que la desarrollan. El Estatuto Tributario determina que los ingresos de las instituciones financieras y del mercado de valores son excluidos del pago del impuesto sobre las ventas en las actividades enunciadas en los incisos demandados. Al haber una excepción parcial para las sociedades fiduciarias la actora advierte una discriminación contra este tipo de entidades.

3. Problemas Jurídicos:

-
- a. ¿Son las operaciones llevadas a cabo por las sociedades comisionistas de Bolsa semejantes a las realizadas por las sociedades fiduciarias, es decir, es un mismo hecho imponible con un trato tributario diferente?
 - b. ¿Puede el legislador excluir del pago del IVA la percepción de comisiones por concepto de determinados servicios que presta una institución del mercado de valores, cuando niega dicho beneficio a otro tipo de institución financiera que ofrece los mismos servicios?

4. Argumentos de la Corte:

- a. Existen tres operaciones por las cuales las sociedades fiduciarias deben pagar IVA y las sociedades comisionistas de bolsa no está obligada: i) servicios de asesoría financiera, ii) servicios de administración de valores, y iii) la fiducia mercantil para estructurar procesos de titularización de activos.
- b. La corte resalta que para el análisis de constitucionalidad en aspectos económicos se debe acudir al criterio de inconstitucionalidad manifiesta (“solo si de manera directa la norma vulnera derechos fundamentales, o viola claros mandatos constitucionales, o incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma”). La Corte establece que el límite de lo normal, en cuanto al principio de igualdad, cuando una subvención, exoneración o beneficio se niega a un contribuyente en la misma situación formal de quienes se ven favorecidos por la norma.

Aparece entonces la regla de la generalidad del tributo, por la cual, haciendo a un lado a las personas que no tienen capacidad contributiva, todos los ciudadanos quedan obligados a contribuir a los gastos del Estado –elemento subjetivo- en tanto se configure un hecho indicativo de riqueza actual o potencial –elemento objetivo-. Éste último debe ser establecido para todos los hechos equiparables, a menos que existan razones de política fiscal o extra-fiscal relevantes.

La corte encuentra que los artículos no son por sí mismos inconstitucionales, pero sí una violación a la libre competencia y al derecho a la igualdad por eximir del pago del IVA a

las sociedades comisionistas de bolsa y no a las sociedades fiduciarias por la prestación de los servicios mencionados anteriormente.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE el numeral 3° del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995.

Declarar EXEQUIBLE el numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995, bajo el entendido de que la expresión "las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por concepto de la administración de fondos comunes", se interprete, en los términos de esta sentencia, en el sentido de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de (1) servicios de asesoría financiera; (2) servicios de administración de valores; y, (3) fiducia mercantil -sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos.

4. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-1060A DE 2001

1. Identificación de la Sentencia:

REF: Expediente D-2975

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 206 numeral 7 del Estatuto Tributario; Ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas.

Actor: María Lugari Castrillón

Conjuez Ponente: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES

a los ocho (8) días del mes de octubre de dos mil uno (2001)

2. Hechos:

La ciudadana María Lugari Castrillón demandó el artículo 206. Numeral 7, del Estatuto Tributario como fue modificado por el artículo 20 de la ley 488 de 1998, por desconocer el concepto de igualdad traducido en igualdad de protección de derechos sin ningún fundamento objetivo ni razonable, la equidad, tanto vertical como horizontal y la progresividad del sistema tributario.

Adicionalmente considera violado el procedimiento del artículo 154 de la Constitución pues las exenciones de impuestos solo pueden ser dictadas o reformas por iniciativa del gobierno, lo que no se cumplió; y el artículo 158 de la misma por que se refiere a más de una materia, ya que tácitamente intenta transformar conceptos de derecho laboral

3. Problemas Jurídicos:

- a. Establecer si la disposición que otorga la calidad de rentas de trabajo exentas a los gastos de representación en ciertos funcionarios públicos viola los conceptos constitucionales de igualdad, equidad y progresividad; y al deber de contribuir con el financiamiento de los gastos públicos.
- b. Establecer si la presunción de que este tipo de gastos, a efectos tributarios equivalen a un porcentaje fijo de sus salarios, viola los conceptos constitucionales de igualdad, equidad y progresividad; y el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos públicos.

4. Argumentos de la Corte:

- a. Las exenciones se comprenden común imperativo de justicia tributaria, y su validez se constituye dentro del hecho generador, dándole contenido propio para romper la uniformidad que requiere el valor justicia y lograr la equidad. Si no hay razones de peso como objetivos económicos o sociales en personas o actividades por las que se les reconoce capacidad contributiva, dicha exención debe rechazarse por inconstitucional. Así, aunque el legislador desee llamar con otro nombre a cierta porción salarial, no se puede ignorar que en realidad está llamada a aumentar el patrimonio de su perceptor y así mismo su capacidad contributiva; y por lo tanto no se ajusta a ninguna razón relevante para que le aplique una exención del tributo.
- b. La parte de cualquiera que sea la remuneración laboral que resulte disponible para cualquier funcionario para subvenir las necesidades propias, y no las de su labor, forman parte del ingreso privado de cada funcionario y se considera retributivo para efectos pensionales. Y, al ser ingreso privado, debe ser demostrativo de capacidad contributiva y por ende gravable.

Con la presunción que considera gastos de representación el 50% de los salarios, se observa una absoluta falta de razonabilidad y proporcionalidad; no hay razones justas que incorporen tal porcentaje al hecho legitimador de la exención, violando los principios de progresividad y proporcionalidad, y así, la igualdad material.

5. Decisión:

Declarado INEXEQUIBLE, el numeral 7 el artículo 206 del Estatuto tributario, tal como fue adicionado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998 en los apartes demandados.

5. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-261 de 2002

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D- 3705

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989 “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrativos por la Dirección General de Impuestos Nacionales*”.

Actor: Jesús Orlando Corredor Alejo

Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Dieciséis (16) de abril de dos mil dos (2002)

2. Hechos:

El ciudadano Jesús Orlando Corredor Alejo interpuso una acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989.

En la demanda se enuncia una violación a los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, en tanto la fijación del término de cinco años contemplado para efectos de compensar las pérdidas fiscales viola los principios de igualdad, respecto de la capacidad contributiva global de aquellos contribuyentes que no han generado rentas suficientes, y de equidad, por lo cual se pone en una situación mucho más ventajosa a los sujetos que no sufren pérdidas o que tienen oportunidad de recuperarse antes de vencerse el plazo.

También considera que la consideración por la cual la capacidad contributiva se analiza en cada ejercicio impositivo viola los principios constitucionales del sistema tributario, y que debe considerarse a lo largo de los años por la durabilidad por la cual se caracteriza el hecho generador del impuesto de renta.

Por último, denuncia que estas violaciones representan una extralimitación en el poder impositivo del Estado en cabeza del legislador.

3. Problema Jurídico:

Establecer si el término de cinco años o periodos gravables siguientes, fijado en las normas acusadas para compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o periodo fiscal por las sociedades, es inconstitucional en la medida en que viola el derecho a la igualdad y los principios que rigen el sistema tributario consagrado en la carta fundamental.

4. Argumentos de la Corte:

En primer lugar, la corte considera pertinente establecer ciertos conceptos que utilizará después en el análisis del caso concreto:

Primero, el deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado tiene como fundamento el principio de reciprocidad y es necesario para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho.

Seguidamente, destaca algunos aspectos de los principios que rigen el sistema tributario: la equidad, donde resalta su carácter práctico encarnado en la utilización de tarifas progresivas y no proporcionales; la progresividad, derivado de la equidad vertical, que permite el trato diferencial en relación con contribuyentes con diferentes capacidades contributivas; y la eficiencia, que busca un equilibrio entre los recursos que se recaudan y los costos que el recaudo implica.

Finalmente, la Corte resalta que la previsión de un determinado beneficio tributario en favor de un sector de contribuyentes no es una extralimitación de las funciones del legislador, en tanto no desconozca o niegue los principios constitucionales, en especial, los que rigen el sistema tributario.

Para el caso concreto la Corte señala que contraria a la interpretación del demandante, este mecanismo compensatorio imprime eficacia y justicia al impuesto sobre la renta para las sociedades, en tanto evita que las pérdidas fiscales sufridas en cada periodo fiscal afecten la fuente generadora de la renta o utilidad. Resalta también que este beneficio tributario fue legislado dentro de los límites constitucionales, sin que factores prácticos, como el uso que hagan

las sociedades que entren en este supuesto hagan de él o el monto de las rentas que puedan generar, puedan entrar a ser considerados en la labor de la Corte.

Por último, la corte resalta que el término de cinco años corresponde a un adecuado término, que encuentra un equilibrio entre las necesidades de financiamiento del aparato estatal y las exigencias constitucionales de incentivar el desarrollo, la productividad y la competitividad.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE las expresiones "cinco" contenidas en los artículos 147 y 351 del Decreto 624 de 1989.

6. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-734 de 2002

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-3943

Norma Acusada: Artículos 1º, 2º, 3º y 55 inciso primero de la Ley 633 de 2000

Demandante: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Diez (10) de septiembre de dos mil dos (2002)

2. Hechos:

El ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño interpuso una acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 1º, 2º, 3º y 55 inciso primero de la Ley 633 de 2000.

El actor considera en la demanda dos cargos comunes a todos los artículos demandados. El primero es que el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) es un impuesto que solo cubre a un sector de la sociedad, violando los principios de generalidad, igualdad y equidad tributaria; y además establece una renta nacional de destinación específica que no se ajusta al artículo 359 de la Constitución.

El segundo cargo denuncia que el legislador mezcló las características de los impuestos y de las contribuciones parafiscales.

3. Problema Jurídico:

- a. ¿Reúne el GMF las características de los impuestos establecidas en la Carta Política o, por el contrario, contraviene el artículo 359 de la Constitución por ser una contribución parafiscal que no cumple las condiciones constitucionales de estas exacciones?
 - b. ¿Responden las erogaciones que se contemplan en el artículo 2 de la Ley 633 de 2000 a la condición de inversión social en los términos prescritos en el numeral 2º del artículo 359 de la Constitución?
 - c. ¿Es el GMF contrario a la igualdad y a la equidad en materia tributaria?
-

4. Argumentos de la Corte:

- a. La Corte determinó los elementos del GMF de la siguiente manera: i) el sujeto activo es la nación; ii) los sujetos pasivos son los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman; iii) el hecho gravable o generador consiste en la realización de transacciones financieras que describe la norma; iv) la base gravable es el monto de las transacciones realizadas y v) la tarifa es un porcentaje de tales transacciones.

Por lo anterior, la Corte considera que el GMF si cumple con las características de los impuestos, y no se asemeja a las contribuciones parafiscales.

Adicionalmente la Corte aclara que el principio de generalidad de los impuestos no significa que todos los impuestos tengan como sujeto pasivo a todas las personas, sino que todas ellas puedan potencialmente llegar a ser sujeto pasivo de cada impuesto, lo que sucede en el GMF.

- b. Para efectos de ésta investigación no es relevante analizar esta parte de la sentencia
- c. La corte se inhibe de analizar las presuntas violaciones a la igualdad por no haber claridad ni especificidad en los cargos sobre este respecto.

Al referirse al principio de equidad, la Corte ha sostenido que, aunque las normas demandadas hacen referencia a un sector social, no significa que los sujetos pasivos solo puedan ser de éste, pues el hecho generador es la realización de transacciones financieras. Y, no es necesario que se requiere de un beneficio en contraprestación del impuesto por su misma naturaleza.

Por último, el actor considera inequitativo el GMF por que no es deducible de la renta bruta, lo cual eleva su tarifa al 135%, convirtiéndola en una carga excesiva. La Corte considera esta afirmación como falsa pues la verdadera tarifa del GMF es del tres por mil, una tarifa muy reducida; y si se dedujera de la renta bruta, de violaría el principio de la progresividad, y por lo mismo, de la equidad vertical, y terminaría gravando

únicamente a las personas naturales de los menores ingresos, pues los demás podrían descontarlo al declarar renta.

5. Decisión:

La Corte se inhibió de conocer sobre la exequibilidad de los artículos 879, 880 y 881 de Estatuto Tributario, adicionados por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, y de los artículos 3 y 55 de la misma ley; al ser éstos ni pertinentes ni específicos.

Declaró EXEQUIBLES los artículos 870 a 878 del Estatuto Tributario, adicionados a éste por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, por los cargos analizados en la sentencia.

Declaró la EXEQUIBILIDAD del artículo 2° de la Ley 633 de 2000 en el entendido de que la dotación en salud y educación a la que se hace referencia en dicho artículo corresponde a objetos que constituyen inversión social.

7. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-876 de 2002

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente R.E. 117

Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1838 de 2002 *“por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática”*

Magistrado Ponente: Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Dieciséis (16) de octubre de dos mil dos (2002)

2. Hechos:

El señor Presidente de la República remitió a la Corte Constitucional copia auténtica del Decreto 1838 de 2002 dentro del término fijado en el artículo 214 numeral 6 de la Constitución.

3. Problema Jurídico:

¿Existe alguna violación a la Constitución Política en el Decreto 1338 de 2002?

NOTA: Para efectos de esta investigación sólo se analizarán las consideraciones sobre los principios y reglas que resultan aplicables, en cuanto a los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se relacionen con la capacidad contributiva.

4. Argumentos de la Corte:

En este pronunciamiento la Corte Menciona los siguientes conceptos de principios constitucionales que rigen el sistema tributario:

Progresividad: es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente

en relación con su capacidad contributiva, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional.

Equidad: implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.

En un primer punto se dice que la presunción introducida en el artículo 4º del Decreto (por la cual los contribuyentes que hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio que en realidad no poseen), no se ajusta al concepto de equidad. Para que se ajustara a la Constitución debería ser una presunción de hecho.

Al analizar el artículo 6 del decreto la corte resalta su concordancia con la equidad horizontal, en tanto todos los sujetos pasivos están sometidos al mismo porcentaje de tributación, y a la equidad vertical, por cuanto el sujeto pasivo se limita a quienes reúnen las condiciones para ser declarantes der impuesto de renta y complementarios, o sea, las personas que tienen la mayor capacidad contributiva. Y el Legislados estableció un solo rango se contribuyentes, se ajusta al principio de progresividad por la libertad impositiva que se le da al mismo.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 1º del Decreto Legislativo 1838 de 2002, bajo el entendido que los gastos deberán estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, en los términos de la parte motiva de esta sentencia.

Declarar EXEQUIBLES los artículos 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 del Decreto Legislativo 1838 de 2002.

Declarar EXEQUIBLE el artículo 4º del Decreto Legislativo 1838 de 2002, con excepción de la expresión "el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado el 31 de diciembre de 2001" que se declara INEXEQUIBLE.

Declarar EXCEQUIBLE el artículo 5º del Decreto Legislativo 1838 de 2002 con excepción del inciso segundo del mismo artículo que se declara INEXEQUIBLE.

8. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-776 de 2003

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-4429

Norma acusada: Ley 788 de 2002 y contra los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73, 73, 114 y 116 de la misma

Demandante: Andrés de Zubiría Samper

Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Nueve (9) de septiembre de dos mil tres (2003)

2. Hechos:

Andrés de Zubiría Samper interpuso una acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 114 y 116 de la ley 788 de 2002. Los cargos son los siguientes:

1). Errores e el procedimiento de expedición de la ley. 2). Los artículos 34 y 116 demandados van en contra del Estado Social de Derecho. 3). el artículo 34 va en contra de la protección especial de la protección de alimentos, al beneficiar actividades recreativas sobre ella. 4). Vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria por los artículos 34 y 116. 5). La asignación de funciones públicas a por un tiempo indefinido a entidades de derecho privado. 6). La prohibición de los impuestos anticipados, que dice el accionante, son la verdadera naturaleza del pago anticipado de impuestos que se establece en los artículos acusados. 7). la prohibición de referirse a más de una materia en un proyecto de ley, y el hecho de que esta ley configure normas de derecho penal además de derecho tributario. 8). Viola los postulados constitucionales sobre que las exenciones fiscales del nivel territorial es competencia exclusiva de las asambleas departamentales y de los concejos municipales o distritales y el de la protección constitucional de los bienes y rentas del nivel territorial

3. Problema Jurídico:

a. ¿Debía el Congreso, al aprobar el proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado,

“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones”, seguir la prescripción del artículo 160 Superior, según la cual entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra, deberán transcurrir por lo menos quince días o, por el contrario, en atención a que el Presidente de la República había solicitado el trámite de urgencia respecto de ese proyecto, podía obviarse dicho término?

- b. ¿Son el remate de bienes –artículo 8° de la Ley 788 de 2002– y la liquidación y el recaudo de los impuestos de los departamentos –artículo 57 de la Ley 788 de 2002– funciones que no pueden ser realizadas indefinidamente por los particulares, según lo prescrito en el artículo 123 Superior?
- c. ¿Vulneran los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002 –los cuales son de naturaleza penal– el principio de unidad de materia ya que la ley a la que pertenece se refiere a cuestiones tributarias?
- d. ¿La modificación introducida por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 al artículo 115 del Estatuto tributario, en virtud de la cual es deducible de la renta bruta el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente –y no el cien por ciento (100%) tal como lo preveía la norma antes de que fuera modificada–, concede exenciones a impuestos distritales y municipales en violación del artículo 294 de la Carta y desconoce así la garantía que proporciona el artículo 362 Superior a los bienes y rentas de las entidades territoriales?
- e. ¿Establecen los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 impuestos contrarios a los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario dentro de un Estado social de derecho (arts. 363 y 95-9 de la C.P. en concordancia con el art. 1° de la C.P.)?

NOTA: Debido a que el tema principal de esta investigación recae sobre el quinto problema jurídico, sólo se analizará éste en el presente cuadro.

4. Argumentos de la Corte:

En primer lugar, la corte resalta que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, sin el mínimo de deliberación pública, ignorando el principio de no tributación sin representación; adicionalmente, dichos productos habían sido exentos o excluidos hasta el momento, y al taxarlos, se está modificando ampliamente el sistema tributario. El Congreso tiene la más alta discrecionalidad, siempre que lo haga razonablemente y conforme a la Constitución.

Seguidamente la corte pasó a analizar los contenidos de los principios de equidad, progresividad, eficiencia, igualdad; el Estado Social de Derecho, el derecho al mínimo vital, la capacidad contributiva y la naturaleza del IVA. Finalmente, tras este análisis, la corte concluyó que: los bienes y servicios configurados en el artículo 116 habían sido excluidos con la finalidad de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho y al incorporarlos al sistema tributario hace que el mismo viole los principios de progresividad y equidad consagrados en la Constitución.

Lo anterior debido a que de la adquisición de los bienes y servicios excluidos no se puede equiparar la capacidad para adquirir estos bienes con la capacidad contributiva, y al poderse presumir ésta de los adquirientes de los bienes y servicios en el artículo 116, ya que incluso las personas más pobres se ven en la necesidad de adquirirlas, el sistema tributario no podrá ser progresivo, ni equitativo.

Equidad: es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión; impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho.

En cuanto a progresividad, la corte se basa en el concepto dado en el análisis de la sentencia C-876 de 2002.

5. Decisión:

El artículo 116 es violatorio de la Constitución, por lo que ha de declararse INEXEQUIBLE.

9. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-1003 de 2004

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-5140

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 61 de la Ley 863 de 2003, a través del cual se adicionó el Estatuto Tributario

Actor: Luis Jaime Salgar Vegalara

Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Catorce (14) de octubre de dos mil cuatro (2004)

2. Hechos:

El ciudadano Luis Jaime Salgar Vegalara interpuso una acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 61 de la Ley 863 de 2003, a través del cual se adicionó el Estatuto Tributario. El accionante dice que la reducción del porcentaje reducible, del 10% al 80%, conlleva a tres efectos desfavorables para el contribuyente: i) aumenta la base gravable de los impuestos de industria y comercio y de predial y elimina las deducciones por el pago de otros impuestos, ii) conduce al pago de impuestos sobre impuestos, y iii) la tarifa real del impuesto varía según las características de cada contribuyente. Todo lo anterior hace que esta modificación viole los principios de legalidad, democracia, eficiencia, certeza, igualdad, buena fe, confianza legítima, progresividad y equidad tributaria; y la prohibición de impuestos confiscatorios.

3. Problema Jurídico:

¿Viola los cánones constitucionales 1, 13, 40, 58, 83, 95-9, 317, 333, 338 y 363 el artículo 61 de la Ley 863 de 2003?

4. Argumentos de la Corte:

Para tal fin la Corte analizó tres aspectos relevantes:

i) La potestad impositiva del legislador para establecer impuestos y beneficios, y derogarlos: la Corte resalta que el establecimiento y derogación de las deducciones son propias del desarrollo de las atribuciones propias del legislador en materia tributaria y no implica un impuesto confiscatorio ni una violación al principio de equidad.

ii) La diferenciación entre el impuesto de renta para personas naturales y para sociedades: sobre este aspecto la Corte resalta dos diferencias clave para el caso concreto, la primera, en las sociedades es proporcional a la renta líquida y no al tamaño de la misma, mientras que en las personas naturales se aplica claramente el principio de progresividad; la segunda, en las sociedades la base gravable está constituida de utilidades y en las personas naturales, de sus ingresos.

iii) La posibilidad de limitar deducciones: las deducciones por sí mismas están reduciendo la renta líquida, base gravable del impuesto de renta y gracias al mandamiento constitucional por el cual le corresponde al Estado la dirección general de la economía, no se está desconociendo la libre competencia, ni la libertad económica, ni se está desprotegiendo la propiedad e iniciativa privada. Resalta también la Corte que la modificación no es retroactiva, ya que rige desde la expedición de la ley en adelante, ni desconocen los principios de buena fe y confianza legítima. Tampoco viola la equidad tributaria, ya que el sistema debe tener un trato diferencial en tanto las situaciones de cada contribuyente sean diferentes si no utiliza criterios discriminatorios ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE por los cargos en esta Sentencia, el artículo 61 de la Ley 863 de 2003.

10. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-426 DE 2005

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-5419

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo segundo del artículo 35 de la Ley 788 de 2002” *por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal, de orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones*”.

Actor: Juan Manuel Díaz Guerrero

Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Veintiséis (26) de abril de dos mil cinco 2005

2. Hechos:

El ciudadano Juan Manuel Díaz Guerrero interpuso una acción pública de inconstitucionalidad contra el parágrafo segundo del artículo 35 de la Ley 788 de 2002 por los siguientes cargos:

- i) Establece un gravamen desproporcionado en cabeza de un sector de la sociedad, impidiendo el alcance del orden justo que busca el preámbulo de la Constitución, violando además los artículos 3 y 95 numeral 9°.
 - ii) Se viola el derecho a la igualdad al dar un trato diferente y menos favorable a los servicios de telefonía móvil que a otros servicios equiparables de comunicaciones, ignorando la realidad social del país. Adicionalmente se viola el principio de equidad al gravar a un sector de la sociedad arbitrariamente (los usuarios de la telefonía móvil) mientras que los
-

usuarios de otros servicios de telecomunicaciones están obligados en una proporción mucho menos, aunque no represente, esta diferenciación, una clasificación motivada por ninguna razón objetiva.

- iii) Viola también la prohibición de las rentas de destinación específica, ya que en este caso específico no se configura ninguna de las excepciones aplicables.
- iv) Por último señala un vicio de forma en la expedición de la norma pues éste apartado no fue evaluado en el primer debate, y por lo tanto no tuvo la deliberación adecuada.

3. Problema Jurídico:

Si existe una verdadera similitud entre los servicios de telefonía fija y móvil, ¿está facultado el legislador para favorecer a uno sobre el otro en un escenario de mercado de competencia?

4. Argumentos de la Corte:

En cuanto al cargo por vicios de forma, la Corte no puede pronunciarse por haber caducado la acción a la fecha de interposición de la demanda.

Para la adecuada resolución del problema jurídico la Corte consideró relevante aclarar algunos conceptos de los principios que rigen el sistema tributario y su aplicación en gravámenes indirectos como lo es el IVA, seguidamente trata de identificar si en realidad los servicios de telefonía fija y móvil tienen la misma naturaleza. En este punto la Corte concluyó que no satisfacen las mismas clases de necesidades, por tener características diferentes, y que los costos de la telefonía móvil siguen siendo mayores que los de la telefonía fija; de ahí la Corte presume una capacidad contributiva diferente de los usuarios de uno u otro servicio, y a partir de ello se configura un supuesto objetivo que le permite al legislador imponer una tarifa mayor frente a una presunta capacidad contributiva mayor, haciendo efectivo, adicionalmente, el principio de progresividad. Todo esto configuran hechos diferentes que, por ello mismo merecen un trato tributario diferenciado.

Con respecto al cargo sobre la violación a la prohibición de las rentas de destinación específica la Corte considera que no debe prosperar en tanto el deporte y la recreación configuran gasto

público social, ajustándose a la excepción del numeral segundo del artículo 359 de la Constitución política.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE el párrafo segundo del artículo 35 de la Ley 788 de 2002, por los cargos analizados en la presente sentencia.

11. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-748 DE 2009

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-7365

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 206 (parcial) del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

Demandante: Jairo José Saade Cotes

Conjuez Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Veinte (20) de octubre de dos mil nueve (2009)

2. Hechos:

El ciudadano Jose Jairo Saade Cotes interpuso una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 206 (parcial) del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989). La actora considera que el apartado demandado contempla una exención tributaria para los magistrados de tribunales, excluyendo a otros funcionarios como los Magistrados Auxiliares de la Altas Cortes, los que integran la Sala Jurisdiccional y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura; todo, sin tener una justificación constitucional. Por lo anterior el actor advierte una violación a los principios de igualdad, equidad, eficiencia y progresividad (artículos 13, 95-9 y 363)

3. Problema Jurídico:

¿Se violan los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria al darle una exención tributaria a los Magistrados de Tribunales y o a los de los Consejos Seccionales de la Judicatura, ni a los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes?

4. Argumentos de la Corte:

La Corte comienza por dar un recorrido por lo que hasta el momento ha considerado ella misma sobre el derecho y principio de igualdad, el principio de equidad tributaria y la naturaleza constitucional de las exenciones tributarias, y afirma que a menos que la norma demandada no pase el test de igualdad. Esta prueba comparativa se realizó usando como criterio de comparación el régimen salarial y prestacional, del cual son titulares tanto los magistrados auxiliares de las altas cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, como los magistrados de tribunal.

Al hacer el análisis del caso concreto la Corte reitera la constitucionalidad del apartado en cuanto a que se ajusta al principio de igualdad vertical, juzgado en la sentencia C-250 de 2003. Pero al evaluar el principio de igualdad horizontal encuentra una violación a la norma suprema en tanto se puede inferir de los ordenamientos jurídicos, que rigen los salarios y prestaciones de todos los magistrados de los que habla la demanda, que estos funcionarios y empleados públicos están puestos en la misma situación fáctica y jurídica con respecto a este criterio comparativo; y no se encontró ninguna razón objetiva que diferenciara a estas personas que caben dentro de un mismo supuesto de hecho.

Para reparar los efectos de esta regulación la Corte encuentra pertinente que los efectos sean aditivos en la presente sentencia, en la manera como lo indica en el resuelve de la misma.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados, el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en el entendido que la exención allí prevista se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.

12. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-169 DE 2014

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expedientes D-9806 9811, 9814, 9815, 9820, 9832, 9833 y 9835 (acumulados)

Actores: Fernando Alberto García Forero y Eudoro Echeverri Quintana (D-9806), Manuel Antonio Suarez Martínez (D-9811), Duvier Alfonso López Ortiz (D-9814), Pedro Felipe Gutiérrez Sierra (D-9815), Carlos Eduardo Paz Gómez (D-9829), Ramiro Bejarano Guzmán y Juan David Gómez Pérez (D-9832), Carlos Iván Moreno Machado y Nicolás Lobo Pinzón (D-9833) y Jorge Humberto Muñoz Castelblanco (D-9835)

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1 (parcial), 2, 3, 4, 5 (parcial), 6, 7, 8, 9, 10 (parcial), 11, 12 y 13 de la Ley 1653 de 2013 “*Por la cual se regula un arancel judicial y se dictan otras disposiciones*”, así como contra la misma Ley en su integridad.

Magistrada Sustanciadora: MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Diecinueve (19) de marzo de dos mil catorce (2014)

2. Hechos:

Los demandantes Fernando Alberto García Forero y Eduardo Echeverri Quintana, entre otros, interpusieron un total de ocho acciones públicas de inconstitucionalidad contra, en suma, los artículos 1 (parcial), 2, 3, 4, 5 (parcial), 6, 7, 8, 9, 10 (parcial), 11, 12 y 13 de la Ley 1653 de 2013.

3. Problema Jurídico:

- a. ¿Podía regularse mediante ley ordinaria el arancel judicial previsto en la Ley 1653 de 2013?
 - b. ¿Desconoce el arancel judicial regulado en la Ley 1653 de 2013 la cláusula del Estado Social de Derecho, los fines esenciales del Estado, la supremacía constitucional, los
-

derechos al debido proceso, a acceder a la administración de justicia, a la igualdad, a la paz, a la prevalencia del derecho sustancial sobre el adjetivo, a la reparación integral del daño antijurídico causado por el Estado, y los principios tributarios de legalidad, progresividad, equidad y justicia?

NOTA: solo es relevante para la investigación analizar el segundo problema jurídico.

4. Argumentos de la Corte:

Primero la Corte aclara que el arancel del cual hablan las normas demandadas es una contribución parafiscal, por lo que no le aplica la prohibición de crear rentas nacionales con destinación específica, que solo aplica para impuestos. Luego establece que el arancel judicial respeta el principio de legalidad en tanto es cierta y clara la identificación de la contribución. Pero encuentra unos principios por los cuales considera inconstitucional el arancel.

Es inequitativo por cuanto gravan una realidad que no consulta la capacidad contributiva del contribuyente, no establecen medidas para evitar escenarios confiscatorios, ni tampoco impiden que dos personas con la misma capacidad contributiva sean gravadas en cantidades desiguales, sin ningún fundamento constitucional.

Introduce una dosis manifiesta de regresividad al sistema tributario al no hacer las cargas de quienes tienen mayor capacidad de pago tan gravoso como las que le impone a los que tienen menor capacidad. Esto porque le pone un límite máximo al valor a pagar en las demandas de mayor cuantía que para personas con poca capacidad contributiva serían mucho más gravosas que para quienes tienen mayor capacidad.

Por todas éstas razones la Corte determinó que se afectan los derechos de acceso a la justicia y al debido proceso, en especial de las personas de bajos recurso, pero considera que por sí mismas, estas consideraciones no le permiten establecer la inconstitucionalidad del arancel. Para inequívocamente determinar su exequibilidad debe determinar si persigue un fin imperioso, si es conducente y efectivo, y si afecta otras prácticas diferentes a la administración de justicia.

En primer lugar, se establece que las causas para su implementación persiguen fines legítimos,

encontrar una mejor fuente de recursos para la administración de justicia y desestimular demandas infundadas o temerarias, y así mejorar la administración de justicia. En segundo lugar, encuentra el arancel inconducente e inexacto, por cuanto es más eficiente con las personas de menor capacidad de pago, en su segunda motivación. Y por último dice que es innecesario y desproporcionado, al existir otros medios posibles para alcanzar los fines, y aunque represente una ventaja en eficiencia, esto no justifica los sacrificios de otros derechos y principios.

Para terminar la corte argumenta la inconstitucionalidad de algunos apartados de artículo 5 de la Ley 1653 de 2013: en inciso 5, pues el único destinatario, según la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, es la rama judicial, no una entidad administrativa; y el párrafo 1, al no establecer el tipo de responsabilidad que se requiere para configurar la sanción.

Puesto que las violaciones a la Constitución se extienden a los artículos definatorios del arancel, éste no puede ser implementado en ninguna de sus partes

5. Decisión:

Declarar INEXEQUIBLE la Ley 1653 de 2013 “*Por la cual se regula un arancel judicial y se dictan otras disposiciones*”.

13. Reconstrucción argumentativa de la Sentencia C-209 de 2016

1. Identificación de la Sentencia:

REF: expediente D-10885

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 3, parcial, del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

Actor: Jorge Enrique Rodríguez Rojas.

Magistrado Ponente: JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Veintisiete (27) de abril de dos mil dieciséis (2016)

2. Hechos:

El actor, Jorge Enrique Rodríguez Rojas, interpuso una acción de inconstitucionalidad contra el numeral 3, parcial, del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012. Advierte que se está vulnerando el Estado Social de Derecho y los artículos 1, 2, 13, 44, 46 y 47 de la Constitución al no proteger a los sectores vulnerables como principal razón. Estos cargos surgen a partir de la creación del impuesto nacional al consumo sobre servicios de alimentación bajo contrato, incluso aquellos que están dirigidos a la población más vulnerable.

3. Problema Jurídico:

¿Se vulneran los artículos 1, 2, 13, 44, 46, 47 y 363 de la Constitución al gravar con el impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir a quienes por su condición económica o de discapacidad no tienen acceso efectivo a los bienes y servicios

básicos, que son aquellos contratos celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social?

4. Argumentos de la Corte:

En primer lugar, la Corte establece que las facultades impositivas del legislador son amplias en función del principio democrático, pero siempre va a estar limitado por: i) el reconocimiento del Estado Social de Derecho, en cuanto a que el Estado está obligado a buscar el bienestar de todas las personas contravirtiendo los efectos de las desigualdades sociales, a partir de los principios de igualdad, solidaridad dignidad humana y trabajo; ii) la exigibilidad de los derechos sociales y la prohibición de regresividad, en especial con los derechos a la alimentación y al mínimo vital para este caso; y iv) los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia que rigen el sistema tributario.

La corte considera que todas estas limitaciones son violadas por las tesis del accionante, por cuanto se genera el impuesto al consumir un producto, sin consideración de la persona que lo adquiere, ni su capacidad contributiva, y sin ninguna justificación suficiente, causando una desigualdad negativa para la sociedad. Por todo lo anterior la Corte recurre a una sentencia integradora, para subsanar las omisiones del legislador.

5. Decisión:

Declarar EXEQUIBLE, por el cargo examinado, la expresión: “*los servicios de alimentación bajo contrato*”, contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.