

## El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos\*

María Alejandra Mora Muñoz\*\*✉

Omar Andrés Bernal Ortiz\*\*\*

**Cómo citar este artículo / To reference this article / Para citar este artigo:** Mora, M. y Bernal, O. (2016). El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *Revista UNIMAR*, 34(2), 201-219.

**Fecha de recepción:** 03 de febrero de 2016

**Fecha de revisión:** 07 de marzo de 2016

**Fecha de aprobación:** 26 de agosto de 2016

### RESUMEN

El concepto y práctica del tributo no es algo nuevo, muy por el contrario, desde el momento en que el hombre comenzó a actuar como ser social, se pudo observar que parte de sus bienes debían ser cedidos a los dioses, a un gobernante y actualmente, al Estado moderno. Con la evolución en la organización social, económica y política de los pueblos, los tributos han sufrido grandes transformaciones en su esencia, finalidad, formas o mecanismos de recaudación y los modelos de tributación se han consolidado en el devenir histórico desarrollando diferentes conceptos, que hoy en día se comportan como pilares que fundamentan el actuar tributario del país.

Lograr que un sistema tributario sea armónico y justo, exige que esté basado en una serie de principios que, por una parte, den fundamento a la existencia de las obligaciones tributarias y por otra, convoquen a los administrados a su cumplimiento. Los principios y su contenido axiológico han sido abordados ampliamente, y en su desarrollo han representado un papel preponderante las fuentes jurídicas como la doctrina y la jurisprudencia de las altas cortes.

El propósito del presente artículo es revisar los desarrollos teórico-conceptuales sobre: los tributos, los sistemas tributarios en los estados democráticos y los principios en que se fundamenta el sistema impositivo del país, para orientar la reflexión sobre la coherencia entre la práctica impositiva y los principios que la sustentan; metodológicamente se hace una revisión diacrónica de literatura apoyándose en el análisis documental sobre la temática a desarrollar.

**Palabras clave:** contribuciones, impuestos, Principios del Sistema Tributario, Sistema Tributario, tasas, tributo.

## Colombian Tax System, development and basic principles

### ABSTRACT

The concept and practice of tribute is not something new; on the contrary, from the moment that man began to act as a social being, it was observed that a part of his property had to be ceded to the gods, to a ruler and, presently, to the modern State. With the evolution in the social, economic and political organization of the peoples, the tributes have undergone great transformations in their essence, purpose, forms or mechanisms of collection, and the models of taxation have been consolidated in the historical evolution, developing different concepts, that nowadays they are considered pillars that base the tax act of the country.

To ensure that a tax system is harmonious and fair requires that it be based on a series of principles that, on the one hand, give grounds to the existence of tax obligations and, on the other hand, call on the administered to

\*Artículo de Revisión de Tema. Este artículo es producto del avance de la investigación profesoral titulada: *Iniciativas de recaudo basadas en cumplimiento voluntario que utiliza la DIAN de Pasto para el recaudo de los tributos a los contribuyentes del municipio de Pasto.*

\*\*✉Docente investigadora Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad Mariana, San Juan de Pasto, Nariño, Colombia. Correo electrónico: mamora@umariana.edu.co

\*\*\*Docente tiempo completo Programa de Derecho, Institución Universitaria CESMAG, San Juan de Pasto, Nariño, Colombia.

comply. The principles and their axiological content have been widely discussed, and in their development legal sources such as doctrine and jurisprudence of the high courts have played a preponderant role.

The purpose of this article is to review the theoretical-conceptual developments on: taxes, tax systems in democratic states and the principles on which the country's tax system is based, to guide reflection on the coherence between tax practice and the principles that support it. Methodologically, a diachronic revision of the literature is made, based on the documentary analysis on the theme to be developed.

**Key words:** contributions, taxes, Principles of the Tax System, Tax System, rates, tax.

## O Sistema Fiscal colombiano, desenvolvimiento e princípios básicos

### RESUMO

O conceito e a prática do tributo não é algo novo; pelo contrário, desde o momento em que o homem começou a agir como um ser social, uma parte de sua propriedade devia ser cedida aos deuses, a um governante e, atualmente, ao Estado moderno. Com a evolução da organização social, econômica e política dos povos, os tributos sofreram grandes transformações em sua essência, finalidade, formas ou mecanismos de arrecadação, e os modelos de tributação se consolidaram na evolução histórica, desenvolvendo conceitos diferentes, que hoje em dia são considerados pilares que baseiam o ato tributário do país.

Para garantir que um sistema fiscal seja harmonioso e equitativo, exige que se baseie numa série de princípios que, por um lado, dêem fundamento à existência de obrigações fiscais e, por outro lado, exortem os administrados a cumprirem. Os princípios e seu conteúdo axiológico têm sido amplamente discutidos e, em seu desenvolvimento, fontes legais como a doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores desempenharam um papel preponderante.

O objetivo deste artigo é revisar os desenvolvimentos teórico-conceituais sobre: impostos, sistemas tributários nos estados democráticos e os princípios em que se baseia o sistema tributário do país, orientar a reflexão sobre a coerência entre a prática tributária e os princípios que a sustentam. Na parte metodológica, é feita uma revisão diacrônica da literatura, com base na análise documental sobre o tema a ser desenvolvido.

**Palavras-chave:** contribuições, impostos, princípios do sistema tributário, sistema fiscal, taxas, impostos.

### I. Introducción

En la actualidad no se desconoce la importancia que tienen los impuestos para el funcionamiento del Estado y el cumplimiento de los fines sociales que un estado social de derecho, como el colombiano, se propone. Sin embargo, tampoco es desconocido que las cargas tributarias son percibidas por los administrados como exacciones a su patrimonio y por ende, no concurren voluntariamente a su cumplimiento; lograr un cambio de percepciones en los contribuyentes exige, entre otros, la existencia de un sistema tributario basado en una serie de principios que lo hagan equitativo y justo.

Los tributos desde la antigüedad se han considerado como imposiciones odiosas, derivan su origen de la existencia del hombre como ser social; su concepción,

su esencia, sus formas de recaudo han evolucionado a lo largo de la historia, adquiriendo en el estado moderno caracteres reconocibles, convirtiéndose hoy en día en un complejo entramado de diferentes normas y principios que regulan la tributación a nivel nacional e internacional.

En este artículo se hace, en primer lugar, un breve recorrido sobre la evolución de los tributos en diferentes épocas, para centrarse en la revisión de las concepciones y principios que sobre la tributación y sus sistemas se han desarrollado con el advenimiento del Estado moderno. Así entonces, se abordan los conceptos de tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales, haciendo especial hincapié en el Sistema Tributario colombiano, cuyas bases jurídicas están arraigadas en

el mandato constitucional dado por la Carta Política de 1991, y con base en la cual se han dado importantes avances dogmáticos, nutriendo copiosamente a la jurisprudencia y a la doctrina nacional y foránea sobre la materia. Pero además, el sistema tributario para poder llevar a cabo sus fines y tener legitimidad frente a los administrados, debe estar basado en un contenido teleológico y axiológico, por lo tanto, sus fundamentos principales están dados por los principios que lo constituyen; aquí se abordan, entre otros, los de legalidad, equidad, progresividad, eficiencia e irretroactividad de la ley. Finalmente, se presenta una visión general sobre el Estatuto Tributario del país a la luz de los principios expuestos.

Metodológicamente, el escrito presenta una revisión teórico-conceptual, que se hace de forma diacrónica sobre documentos, artículos y textos que abordan las temáticas tratadas. Sentencias de las altas cortes del País han constituido un valiosísimo soporte, sin desconocer a las visiones de importantes tratadistas nacionales e internacionales especializados en la materia.

## 2. Los tributos: su origen y evolución

El hombre es un ser social. En su origen, formación, intereses, carencias y aspiraciones necesita relacionarse con los demás seres humanos; es en esta interrelación donde logra alcanzar el pleno desarrollo personal. De la convivencia con los otros se precisa la existencia de una institución que haga posible la satisfacción de las necesidades básicas y fundamentales de los miembros de la colectividad; para ese efecto surge el Estado como ente regulador de las relaciones entre sus integrantes. El Estado asume una serie de obligaciones que implican un complejo entramado organizativo y administrativo para viabilizar el desarrollo de la sociedad, lo cual es sustentable siempre que haya la disponibilidad de recursos económicos que le permitan cumplir eficazmente la función pública; una fuente importante de los recursos proviene de la imposición que el Estado hace a sus gobernados de entregar parte de su riqueza, es decir de pagar lo que se conoce como *tributo*, *contribución* o *impuesto*. Pero como se verá en seguida, el surgimiento de los tributos no es exclusivo del Estado moderno, sino que se ha presentado en toda forma de Estado a lo largo de la historia.

Como lo señalan Fino y Vasco (2001), Sarduy, Leyva, y Paz (2011), Benegas y Dania (2002), la imposición de tributos con objeto de solventar los gastos públicos ha afligido a la humanidad desde siempre. Su origen se remonta a la historia misma de las sociedades políticas. “Impuestos como recursos extraordinarios existen en cualquier lugar en donde se forma un poder público, sostiene Gerloff e inmediatamente agrega que también en todas partes su empleo ha conducido siempre al abuso” Gerloff (1961, p. 200, citado por Benegas y Dania, 2002, p. 3). Antiguamente, los móviles estaban relacionados por una parte, con la necesidad de aplacar o agradar a los dioses con ofrendas de animales o personas y por otra, con las guerras que los pueblos adelantaban contra sus enemigos. Ya en la Biblia se hace referencia a los tributos a través de pago de los “diezmos” para cubrir las necesidades de los sacerdotes y por medio de ellos, la iglesia llegó a tener en la Edad Media un poder económico y político sin precedentes. En Egipto y Persia se encuentran impuestos de carácter industrial y aduanero, con “un sistema de contabilidad pública para registrar, controlar y vigilar los recaudos de impuestos, según consta en papiros que datan de 3600 a. C.” (Fino y Vasco, 2002, p. 39). En la Grecia antigua inicialmente los impuestos se imponían a los extranjeros. Hacia el año 594 a. C., Solón gobernante de Grecia promulgó su Código de leyes con tratamiento igualitario para los ciudadanos y determinó que las obligaciones tributarias fueran proporcionales a la riqueza, puede apreciarse aquí el primer vestigio del principio de progresividad. La más remota referencia al impuesto de Renta se encuentra en el Imperio Romano, los comerciantes, los prestamistas y las industrias tenían la obligación de contribuir con este impuesto (Fino y Vasco, 2002).

Según dice Joseph E. Stiglitz (1995, citado por Sarduy et al., 2011), hay una diferencia sustancial entre la tributación feudal y la moderna. En la primera, se obliga a los individuos a permanecer en el feudo y trabajar para su señor; en la segunda, en cambio, solo deben concurrir con el Estado con parte de los ingresos que hayan obtenido, sea cual sea la fuente que los origina. Continuando con Sarduy et al. (2011), la evolución de la imposición ha sido abordada por diversos autores y se encuentran diferentes percepciones al fenómeno, así por ejemplo, para

Brochier (1952, citado Sarduy et al., 2011) los sistemas de tributación están relacionadas con el desarrollo económico, el autor distingue tres tipos: el de los países subdesarrollados, el de los países con desarrollo intermedio y el de los países desarrollados.

En cambio, Leonard, Musgrave y Case (1993) plantean que la evolución no solo está asociada a factores económicos sino que además tienen en cuenta aspectos políticos y sociales; distinguen dos períodos esenciales: el primero con predominio de la agricultura, escaso desarrollo fabril e insuficiente desarrollo de la contabilidad empresarial, la imposición recae en los productos agrícolas y en las actividades comerciales que implican circulación de bienes; el segundo caracterizado por el crecimiento del desarrollo empresarial, de la contabilidad y la influencia de factores políticos y sociales hace posible la aparición del impuesto sobre la renta y de un sistema tributario de mayor complejidad. La visión de Leonard et al. (1993) avanza más allá de la descripción que hace Brochier (1952, citado por Sarduy et al., 2011) para adentrarse en explicaciones y causas de la evolución.

Para otros tratadistas como Enrique Fuentes Quintana el problema se enfoca desde otra perspectiva, relacionada más con los tipos de impuestos y su peso en los ingresos, señala como hitos importantes en la evolución: la aparición del impuesto de renta, el decrecimiento de los impuestos sobre la propiedad y mayor protagonismo de los gravámenes sobre las ventas (Sarduy et al., 2011).

Al ritmo de los cambios producidos en la organización social, económica y política de los pueblos, los tributos han sufrido grandes transformaciones en su esencia, objeto, finalidad y formas y técnicas de recaudación, Gerloff (1961, p. 200, citado por Benegas y Dania, 2002) manifiesta que se puede afirmar que:

[...] los impuestos han evolucionado: 1) de medio para la cobertura de necesidades eventuales o extraordinarias, a fuente financiera permanente; 2) de prestaciones para fines determinados, a recursos sin asignación específica, destinados a un fondo común y regular para solventar gastos públicos generales; 3) desde una prestación a cargo de ciertos grupos de personas solamente, hasta la obligación general que no reconoce excepciones; 4) desde la entrega en especie

o en servicios, hasta la prestación monetaria; 5) de fuente financiera complementaria, a ser la principal fuente de ingresos públicos; 6) de medio puramente financiero de la hacienda pública, a instrumento para el logro de fines políticos extra-fiscales: redistribución de la riqueza, promoción de actividades económicas determinadas o del desarrollo de específicas regiones geográficas seleccionadas por el poder político, etc. (pp. 5-6).

Si bien los impuestos han sido considerados en las diferentes épocas como una carga impositiva odiosa, no se puede negar el papel que han jugado en el desarrollo de las civilizaciones y en particular, en la época moderna en el desarrollo del Estado. Así Benegas y Dania (2002), afirma que Dino Jarach asocia el nacimiento del Estado de Derecho a razones de orden tributario, tomando como sustentos dos grandes acontecimientos: el primero, la famosa Carta Magna inglesa de Juan sin Tierra que es considerada como la fuente primigenia del principio de legalidad; el segundo, la emancipación americana que exigió, que en materia impositiva, se dé a los ciudadanos norteamericanos el mismo tratamiento que a los ingleses. No es de olvidar que en la Revolución Francesa se plasmó el principio de generalidad en la tributación, exigiendo que todos los ciudadanos contribuyan con las cargas impositivas, terminando con las exenciones a grupos privilegiados (Benegas y Dania, 2002).

Como puede apreciarse son diferentes las perspectivas desde las cuales se aborda la evolución del sistema impositivo; mientras Brochier se detiene en el examen de los impuestos según el grado de desarrollo de los países, otros como Musgrave, Leonard y Case, observan que si bien los factores económicos son determinantes, también es cierto que los factores políticos, en un momento determinado pueden influir decididamente en el sistema tributario; realidad que se observa en el país cuando de discutir una reforma se trata. Es llamativa la perspectiva de Jarach cuando señala hitos importantes, relacionados con la tributación, para el surgimiento del Estado de Derecho; otros tratadistas como Gerloff estudian la evolución desde el punto de vista de la esencia y de los fines para los cuales se crean. Es conveniente puntualizar que las diferentes miradas expuestas no se contraponen, por el contrario, muestran las diferentes aristas



desde las cuales se puede considerar este fenómeno, mostrando la complejidad del mismo y la importancia vital que tiene cuando de consolidar un estado democrático se trata.

Sin desconocer el origen milenario de los tributos, es, como se observa, en el Estado moderno donde la tributación adquiere caracteres reconocibles y el sistema tributario se convierte en fuente primordial de ingresos del gobierno. Los conceptos y las características, que en la actualidad, se reconocen tanto al *sistema tributario* y por ende, al *impuesto* se abordan en los apartados siguientes.

### 3. Tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales

La actividad financiera que los estados diariamente realizan requieren, entre otras, la recaudación de las contribuciones o tributos impuestos a los gobernados; estos se constituyen en un elemento esencial para el logro de los fines propuestos. Las tareas básicas que permiten la convivencia entre los miembros de la comunidad como son, entre otras, la impartición de justicia a través de los juzgados y tribunales, la seguridad ciudadana, el ofrecimiento de los servicios públicos, la educación, la seguridad social, la construcción de la infraestructura física y tecnológica, tienen como una fuente de financiación los tributos.

La justificación en el cobro de las contribuciones atiende por tanto a la existencia de una serie de gastos por parte del Estado para prestar servicios de gran importancia a la sociedad. El estado deberá obtener recursos económicos para tales fines, especialmente de las aportaciones que hagan los gobernados a través de las contribuciones. (García, 2010, p. 30).

En Colombia la Constitución Política (CP) de 1991 en su Artículo No. 1 establece que el modelo del Estado colombiano es el Estado Social de Derecho, y textualmente menciona “[...] fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general” y en el Artículo No. 2 entra a indicar cuáles son los fines que persigue, de manera muy general estatuye:

Servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios,

derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Los recursos para el logro de los fines propuestos se derivan de diversas fuentes, entre ellas están los tributos y en el Artículo No. 95 numeral 9 de la Carta citada, se señala además la obligación de los ciudadanos de contribuir con los gastos del Estado.

Los términos tributos, impuestos, tasas, contribuciones, por lo general, se toman como sinónimos para referirse al fenómeno tributario; se los usa sin distinción por cuanto históricamente encierran la idea de obtener recursos de los ciudadanos para que el gobierno cumpla con la función pública; “el tributo es una exacción coactiva de riqueza. Allá donde exista una manifestación de la capacidad económica, puede exigirse un tributo” (Martínez-Carrero, 2014, p. 137). Este término con origen en la edad media, hacía referencia al pago pecuniario que los vasallos debían hacer al señor feudal en reconocimiento del señorío, sin embargo ha hecho tránsito hasta la actualidad, entendiéndose de forma genérica como el conjunto de los impuestos establecidos en un país, en una época determinada.

Para Marín Crowe en *The Moral Obligation of Paying Just Taxes*, tributo es una contribución obligatoria impuesta por el gobierno en aras del interés común, con el propósito de sufragar los gastos en que incurre en el ejercicio de sus funciones públicas o impuesto con el propósito de regulación, sin que haya referencia alguna sobre beneficios especiales para quienes lo pagan, (McGee 2004, p. 3, citado por Masbernat 2014, p. 147). De la definición se desprenden los siguientes elementos: i) es una imposición del gobierno hacia sus gobernados, ii) se basa en el interés común de todos, iii) tiene por objetivo primordial el desarrollo eficaz de la función pública, iv) se impone además con objeto de establecer regulaciones, como por ejemplo, a la venta de tabaco o licor, sin que conlleve algún beneficio particular al aportante. Así entonces, esta definición abarca no solamente los tributos que pagan los ciudadanos por concepto de renta, sino que además incluye aquellos

producto de regulaciones. Distingue entre los que pagan y los que se benefician, no siempre quien paga se beneficia. Sin embargo, en esta definición no se encuentran aquellas contribuciones que tienen un interés particular o específico, como son las que se imponen a importaciones de un producto en particular para proteger a un sector industrial, a expensas de millones que se beneficiarían por los precios más bajos de dicho producto.

Así entonces, un concepto de tributo sería: “la expropiación forzosa por parte del gobierno de una parte de la riqueza del contribuyente sin importar si los ingresos se utilizan para promover el interés público o el privado” (McGee, 2004, p. 17). En esta definición se mantiene la idea de coerción, de apropiación forzosa por parte del Estado de una parte de los bienes de los contribuyentes, sin importar si el beneficio de esa exacción es general o particular. A pesar de, el propio McGee (2004) señala que debe avanzarse por una idea que incluya el costo directo de las regulaciones (regulaciones que impliquen menores ingresos o mayores gastos). En España por ejemplo, de acuerdo con la Sentencia 182/1997 del Tribunal Constitucional Español, tributo se define como “prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (Gómez-Ferrer, 2015, p. 5). En esta definición se observa que se preserva el poder del Estado de exigir las teniendo como finalidad el desarrollo de la función pública.

En Colombia, la Constitución Nacional, emplea indiscriminadamente los términos tributo, renta, contribución, impuesto; frente a esta falta de rigurosidad en el lenguaje tan necesaria para los efectos tributarios, la doctrina, siguiendo a los principales tratadistas de la materia señala que *tributo* es el género que abarca tres especies que son: impuesto, contribución y tasa (Bravo, 1997).

Por otra parte, la jurisprudencia de la Corte Constitucional (2009) en la Sentencia C – 134 define tributo de la siguiente manera:

Son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los

tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad. (Corte Constitucional, 2009, Sentencia C - 134).

En la definición anterior se aprecian los siguientes elementos: i) son ingresos que percibe el Estado, ii) el Estado puede obligar coactivamente a su cumplimiento, iii) el Estado los imputa por el poder de imperio, “en cuya virtud impone contribuciones forzosas a los particulares. Frente a los tributos, el Estado actúa como autoridad en el ejercicio de su poder de imperio, por lo que el contribuyente se encuentra frente a un pago forzado, impuesto en forma unilateral y cuyo incumplimiento es sancionado” (Masbernat, 2014, p. 303). iv) El poder de imperio debe estar regulado dentro de los límites constitucionales para evitar abusos y arbitrariedades por parte de la autoridad; iv) la finalidad de los tributos es la financiación de los objetivos genéricos del Estado, sirven para que el gobierno satisfaga las necesidades colectivas. “Esto implica que la finalidad esencial de la tributación es sufragar los gastos de la sociedad” (García, 2010, p. 28).

La definición adoptada por la Corte Constitucional, al igual que la de Crowe, no comprende aquellos tributos que son destinados a satisfacer intereses particulares de ciertos grupos, basta recordar el origen del gravamen financiero o comúnmente llamado 4 por mil; tampoco se tiene en cuenta el pago en especies que en muy raras ocasiones ocurre. Sin embargo, contiene los elementos esenciales que deben cumplir cualquier tipo de tributo, además de aquellos que la ley señale.

En general, las definiciones expuestas, muestran puntos de encuentro que constituyen los elementos esenciales de la definición de tributo adoptada en los países democráticos: las cargas tributarias son impuestas por el poder de imperio del Estado y tienen como finalidad el bien común. Sin embargo, tratadistas como McGee sostiene que las definiciones clásicas se quedan cortas a la hora de abarcar las diferentes clases de tributos y propone una definición en la que se contemple que la finalidad de éstos, además del interés general es también satisfacer intereses privados. La Corte Constitucional Colombiana en cambio diferencia unos tributos de otros no por la finalidad, sino por

el grado de obligatoriedad de los mismos y de poder de coacción del estado.

En síntesis, lo expuesto hasta aquí conlleva a la idea de que los tributos son una institución jurídica, económica y política para regular las relaciones entre los ciudadanos y el Estado, quien haciendo uso de sus potestades puede exigir a los primeros el cumplimiento de las obligaciones impuestas para el financiamiento de las necesidades comunes de la sociedad.

Es entonces cuando se muestra imprescindible la existencia de una norma en materia tributaria que sirva de base a los tributos, norma ceñida a los principios constitucionales para evitar situaciones de inequidad e injusticia e impedir que en ejercicio de su poder tributario, la autoridad competente cometa abusos. Pero además, en la normatividad se debe establecer con absoluta claridad cuál es el hecho generador de la obligación fiscal y solo puede causarse cuando el contribuyente se adecúe a las hipótesis planteadas en tal hecho, igualmente se requiere que se establezcan los deberes de carácter formal y procedimental, es decir, hay que considerar que el tributo requiere desde el punto de vista de su establecimiento (imposición) y de su operatividad (recaudación) ciertos pasos previamente positivizados.

En la sentencia de la Corte Constitucional anteriormente citada, *tributo* es la expresión genérica porque ella encierra todas las características que permiten individualizar las distintas clases o especies. Así entonces, tributo es el género cuyas especies son: impuesto, tasas y contribuciones especiales (Fino y Vasco, 2002). “Tanto el género como la especie representan un ingreso para el Estado, obtenido de los contribuyentes mediante una imposición obligatoria reconocida por la ley, sin embargo presentan algunas diferencias” (García, 2010, p. 28).

La jurisprudencia colombiana siguiendo al tratadista Esteban Jaramillo, define con precisión cada uno de los términos:

[...] son *Tasas*, las exacciones a que, para la realización de ciertas actuaciones suyas, la administración somete a las personas, que en casos determinados promueven su actividad; y *contribuciones especiales* las que se

satisfacen con motivo o para la ejecución o mantenimiento de instituciones de interés comercial, por quienes con ellas han de resultar beneficiados. Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre solo por el hecho de pertenecer a una comunidad. (Sentencia Corte Suprema de Justicia, 1966, citada por Bravo, 1997, p. 46).

De lo expuesto se colige que las tasas son tributos que conllevan un menor grado de obligatoriedad, puesto que dependen de la voluntad del contribuyente de acceder a un servicio del Estado, conociendo que hay una obligación de pagar por él y que existe un ente que dará la contraprestación directa a quien la paga. Así, la tasa es una obligación *ex lege*, su establecimiento y características esenciales deben estar formuladas en la ley, es una prestación coactiva, quien accede al servicio y no paga podrá ser requerido coactivamente; guarda una relación directa con el beneficio que va a recibir; es divisible con objeto de particularizar el beneficio (Gorospe, 2013).

La **contribución** en los términos de la jurisprudencia se caracteriza por los siguientes elementos: i) el hecho imponible es la realización de una obra pública o el establecimiento o la ampliación de servicios públicos; ii) hay una retribución especial para un contribuyente o grupo de contribuyentes además del beneficio general, sin descartar que algunas veces ese beneficio no es directo pero sí se puede identificar, como por ejemplo, el impuesto por la construcción de un puente elevado en el entorno de su residencia (Fino y Vasco, 2002).

Las principales características de los **impuestos** pueden esbozarse de la siguiente forma: i) unilateridad: los impuestos son un aporte económico que hacen los ciudadanos (sujetos pasivos) de manera unilateral, sin esperar una contraprestación particular y definida por parte del Estado; la retribución que se deriva de ellos es colectiva. ii) Obligatoriedad del impuesto: este tributo es obligatorio derivado del poder de imperio del Estado; el ciudadano está obligado a cumplir, de lo contrario la administración tributaria puede exigirla de manera coactiva. iii) Los impuestos deben estar expresamente establecidos en la ley, *ex lege*, señalándose en la misma quienes están obligados al pago, cuáles son los supuestos que los causan, sobre qué cantidad se va a grabar, cuál es la



tarifa a aplicar, la forma y la fecha de pago y las sanciones en caso de incumplimiento (Dorantes y Gómez, 2014); “el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Se exige sin referencia a ninguna actividad administrativa: no tiene otro fundamento que la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público se modula según la capacidad económica” (Gorospe, 2013, p. 51). iv) Es una prestación que, por lo general se paga en dinero; con contadas excepciones en casos muy particulares, la administración de impuestos puede recibir un bien mueble o inmueble como pago de una deuda fiscal.

La Corte Suprema de Justicia colombiana en una sentencia de febrero de 1937, vigente en la actualidad y que según Fino y Vasco (2002), se constituye en una pieza clásica para referirse a la naturaleza de los impuestos, dice:

[...] El impuesto no puede ser considerado hoy como una carga que pesa sobre el patrimonio de las personas, ni como un ataque a la propiedad de éstas. Es solo la obligación específica en cabeza de cada individuo, por razón inherente a toda sociedad política.

Al mismo tiempo se infiere de lo dicho que con el impuesto, por su naturaleza, siempre se produce una consecuencia económica que afecta la vida comercial de la nación que lo paga. (p. 126).

En el Código Tributario para América Latina, siguiendo la misma línea de los conceptos formulados por la Corte Suprema, los impuestos aparecen definidos así:

1. El impuesto tiene como justificación la necesidad de cubrir el valor del funcionamiento de la actividad estatal que beneficia a la comunidad en general y no al contribuyente en particular.
2. La contribución tiene como justificación exigir el tributo a quien se beneficia de una determinada actividad estatal.
3. La tasa tiene como justificación en demandar su costo a quien utiliza un determinado servicio público del Estado. (Bravo, 1997, p. 46).

Si bien en la Constitución Nacional no se aborda la naturaleza de los tributos, sí se resalta el principio de legalidad que es clave en un país que se considere democrático; relaciona las tasas con los costos que demanda un servicio, las contribuciones con la participación en los beneficios que les proporcionan, pudiéndose inferir que su justificación está ligada al deber ciudadano de contribuir con el bienestar general (Bravo, 1997).

#### 4. El Sistema Tributario y sus principios

Se entiende por Sistema Tributario “al conjunto de tributos, en especial de impuestos, coordinados y armonizados entre sí en función de objetivos fiscales o extra-fiscales determinados” (Benegas y Dania, 2002, p. 8); como lo señala García (2002) al hablar de Sistema Tributario se hace referencia a un conjunto coherente de tributos iluminados por unos principios que le son aplicables a todos, que se convierte en un camino apto para que los ciudadanos cumplan con la obligación de tributar, contribuyendo al sostenimiento de los gastos del estado y a la satisfacción de determinados fines constitucionales. Se colige entonces, que una característica esencial del sistema es su coherencia interna que obliga que todos los tributos, sean cuales fueren, se originen con base en los mismos fundamentos, de manera que conformen un todo ordenado hacia un fin que no es otro que lograr un sistema justo (CP 1991, art. 95, numeral 9).

Los sistemas tributarios en los dos últimos siglos, según Schmolders (1961, citado por Benegas y Dania, 2002) se puede tipificar en dos básicos: objetivo y personal. El primero fue el sistema predominante en Francia, Prusia y el Sur de Alemania durante el siglo XIX y hasta el final de la primera guerra mundial:

[...] expresado en una fórmula, el sistema de los impuestos objetivos logra llegar a todas las fuentes tributarias, en forma más o menos completa, mediante la utilización más o menos total de todos los **objetos** que sirven para obtener utilidades sin tener en cuenta a qué personas favorecen o pertenecen dichas utilidades; terrenos y edificios, establecimientos agrarios e industriales, en ciertos casos, también valores mobiliarios como capitales y títulos y acciones, se gravan en lo posible sin excepción y uniformemente. (p. 10).<sup>4</sup>

<sup>4</sup>Negrillas fuera del texto.



Como se ve claramente en esta formulación, el Sistema Tributario Objetivo busca las fuentes tributarias en los objetos, en las cosas de las cuales se puede derivar alguna utilidad, sin considerar las personas beneficiarias o propietarias de dichas utilidades. El segundo, el Sistema Tributario Personal, se impuso en el mundo en el siglo XX:

[...] basando la imposición **en la persona** como centro de relaciones jurídicas y no en un conjunto de cosas. Su verdadera espina dorsal es formada por el progresivo impuesto a la renta de las personas físicas al que pueden asociarse gravámenes al patrimonio y a la herencia; [...] de la distribución de la carga tributaria entre las clases inferiores, menos gravadas por el impuesto a la renta, se encarga el sistema complementario de los impuestos al consumo y de los aranceles aduaneros". "Sin embargo", señala Schmolders (1961), por razones fiscales no se mantiene casi nunca esta sencilla estructura básica del sistema de impuestos personales el cual, por el contrario, se complica más por la adición de numerosos gravámenes a la circulación y a la transmisión de bienes, por la conservación del anterior sistema de impuestos objetivos y por siempre nuevos impuestos al consumo y a los gastos. (Schmolders, 1961 p. 302, citado por Benegas y Dania, 2002, p. 11).<sup>5</sup>

Ahora, los sistemas tributarios combinan los dos tipos básicos, así por ejemplo, se encuentra la extensión del impuesto a la renta de las personas jurídicas, la difusión del impuesto al valor agregado y la parafiscalidad es una característica de los actuales sistemas (Benegas y Dania, 2002).

Pero además, como lo señala Martín (2012) los sistemas tributarios en la época moderna han evolucionado a la par de la evolución del Estado y son una expresión de los derechos fundamentales que se van consagrando en las constituciones políticas. Señala que la Revolución Francesa produjo un modelo de estado basado en los principios de libertad, igualdad y fraternidad. A la primacía de la libertad sobre los otros dos corresponden los derechos de primera generación o derechos civiles y el Estado de Derecho; este estado no es intervencionista y en consecuencia, su sistema tributario es de pocos tributos y de baja capacidad recaudatoria. Cuando el principio de igualdad adquiere primacía sobre el de la libertad, surgen los Estados Sociales de Derecho

que consagran en sus cartas magnas, además de los derechos civiles, los derechos económicos, sociales y culturales conocidos como de segunda generación. Los sistemas tributarios se hacen complejos con gran cantidad de tributos, por cuanto el Estado asume un papel preponderante en la vida económica y social. En la actualidad se está abriendo paso, el principio de la fraternidad o de la solidaridad, con los derechos colectivos o de tercera generación para dar paso a un estado que empieza a perfilarse como Estado Global y Solidario, donde el sistema impositivo empieza a sufrir grandes modificaciones que exigen que los estados actuales flexibilicen sus regímenes para adaptarse a los grandes cambios y transformaciones que se están produciendo en un mundo globalizado y de mercados abiertos (Martín, 2012).

Los sistemas tributarios de los países democráticos se basan en una serie de principios consagrados en las constituciones o en las leyes, las cuales sirven de sustento para la creación de nuevas normas jurídicas; los principios "trascienden a las normas, establecen una armonía racional entre ellas, y constituyen una orientación en la interpretación de los textos legales" (Bravo, 1997, p. 44). En Colombia, a nivel constitucional es importante destacar que la Constitución Nacional contiene principios fundamentales para el Sistema Tributario como el de la reserva de la legalidad en su origen, los de equidad, progresividad y eficiencia en su configuración y el de retroactividad en la aplicación de las leyes tributarias, contenidos en los artículos 338, 363, 150 numerales 11 y 12, 300 numeral 4, 313 numeral 4 todos de la Constitución Nacional. Por su parte, la jurisprudencia constitucional y la doctrina han derivado los de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad (Bravo, 2012, citado por Plazas, 2012). En seguida se desarrollan de manera sucinta los principales de ellos.

**1. Deber de Tributar.** El Artículo 95 Numeral 9 de la Constitución Nacional, CP, señala entre los deberes de los colombianos "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad". Se destaca aquí, que la contribución al bien común es un deber de todos los integrantes de

<sup>5</sup> Negrillas fuera del texto.

la comunidad, y es allí donde se legitima el pago de los tributos; sin embargo, es de anotar que es en este deber donde se concretan los principios de equidad, igualdad, generalidad, progresividad para lograr una imposición justa. En la idea de deber:

[...] concurren tres factores: el comportamiento de pagar los tributos por parte de los ciudadanos considerado necesario y exigible, por un lado; una razón, móvil o fundamento en virtud del cual se establece la necesidad y se determina cómo llevar a cabo dicho comportamiento, por otro; y finalmente, la existencia de una norma jurídica que lo contemple para aplicarlo a la realidad social con eficacia jurídica. (García, 2002, p. 34).

**2. Principio de Legalidad.** (CP, art. 150 numerales 10, 11, 12 y art. 338). Este es un principio decisivo en el ordenamiento tributario. Se refiere al hecho de que todo tributo debe estar regulado por mandato legal. “Desde la famosa Magna Charta arrebatada al Rey Juan sin Tierra en Inglaterra en 1.215 se ha establecido como requisito cofundador del Estado de Derecho que no habrá impuestos sin representación” (Hincapié, 2014), significando con ello que no es dado imponer tributos al ciudadano si previamente no ha habido un proceso deliberativo, abierto a la opinión pública, cuyo debate se lleva a cabo en los escenarios de actuación de la representación política, tanto a nivel nacional, como regional y local. La doctrina comparada da cuenta del apotegma “*nullum tributum sine lege*” en la exigencia de una ley formal, y no en su sentido material.

[...] La carga tributaria y la forma en que esta se distribuye entre los distintos grupos sociales (no agentes económicos) es, ante todo, resultado de complejos juegos de poder, que se visibilizan en diferentes escenarios: los órganos representativos (Congreso, Asambleas, Concejos), los organismos financieros multilaterales (Banco Interamericano de Desarrollo, BID; Fondo Monetario Internacional, FMI; Banco Mundial), el poder y la capacidad del órgano ejecutivo (presidente, alcaldes y gobernadores) y la academia en cuyo seno se condensa el conjunto de creencias y visiones ideológicas y técnicas que analizan los fenómenos del mundo económico. (Bautista, 2011, p. 48).

La Corte Constitucional colombiana ha dicho al respecto del principio de Legalidad que:

[...] comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. (Corte Constitucional, 2002, Sentencia 227, citada por Hincapié, 2014, p. 49).

Este principio, como se observa, encierra un significado político y otro jurídico; por el primero, como ya se anotó, los representantes del pueblo determinan los alcances de la tributación y por el segundo, el principio de legalidad exige que la formulación de los tributos sea de alcance general con el fin de evitar arbitrariedades. El Artículo 338 de CP establece que la ley defina con claridad los elementos esenciales que constituyen la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y las tarifas.

[...] El principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la ley, y la reserva de ley. Distinción que tiene su origen en el hecho de que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del derecho. (Torruco Salcedo, s.f., p. 1, citada por Dorantes y Gómez, 2014, p. 69).

El primero se refiere a que los tributos deben estar contemplados en la ley y abarca los elementos esenciales constitutivos del mismo; el segundo se refiere a que dada la importancia de “algunos asuntos que afectan los derechos de los gobernados, los tributos solo pueden ser realizados por el Congresos, las Asambleas departamentales o los Consejos municipales” (Dorantes y Gómez, 2014, p. 70), concediéndoles así mayor legitimidad, afectando posiblemente menos la libertad patrimonial y excluyendo con mayor probabilidad las arbitrariedades (Masbernat, 2006). Todos los tributos del Sistema Tributario colombiano están cobijados por este principio.

3. **Principio de Equidad** (CP, 1991, art. 363). Es llamado por Zavala (2001, citado por Masbernat (2014) como principio de equidad o justicia tributaria, y lo entiende en el sentido de que:

[...] el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va a aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado. (p. 321).

Evans (1997, citado por Masbernat (2006) manifiesta que “la equidad se traduce en la determinación adecuada o racional de la carga tributaria, y tiene dos aspectos fundamentales: El tratamiento racional de las personas en iguales circunstancias. El trato relativo de las personas en distintas circunstancias” (p. 322). Para la doctrina constitucional colombiana la Equidad está íntimamente ligada al principio de igualdad, para que una medida impositiva sea equitativa y justa ha de respetar el principio de la igualdad de la carga entre los contribuyentes, es decir, que los mismos impuestos se paguen por todas las personas que se encuentren en idéntico supuesto de hecho. El principio de equidad sugiere además que para que la igualdad sea efectiva, es imperante dar tratamientos diferentes a individuos y grupos sociales con necesidades y recursos diferentes, mediante políticas de estado basadas en la solidaridad y la justicia, disminuyendo la brecha entre los que tienen en demasía y aquellos innumerables ciudadanos que siguen siendo excluidos del disfrute de los bienes que la sociedad produce. Sin embargo, Arrow y Vickrey (premios Nóbel de Economía) señalan la ambigüedad en el postulado que pregona la igualdad de tratamiento a los contribuyentes frente a los tributos; expresamente dicen:

[...] Los beneficios que recibe el individuo de un determinado gasto del gobierno dependen de las características de la persona, por esa razón es ambigua la norma según la cual el gobierno debe tratar a los ciudadanos de la misma manera; el mismo gasto en diferentes individuos no produce beneficios iguales para todos. (Arrow 1971, p. 409 citado por Bonilla 2014, p. 21).

Por otra parte, la Corte Constitucional colombiana hace referencia además a la naturaleza estructural

e individual de este principio como fundamento tanto del sistema tributario como de cada uno de los tributos que el legislador imponga. (Corte Constitucional, 2014 “Sentencia C-169”), y teniendo en cuenta la difusa línea que marca las fronteras entre equidad e igualdad ha precisado su naturaleza y los escenarios de aplicación cuando manifiesta:

La equidad tributaria 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. (Corte Constitucional, 2015, “Sentencia C-291).

Los tratadistas modernos así como la jurisprudencia distinguen entre equidad horizontal y equidad vertical. La primera hace referencia a que los contribuyentes con bases gravables iguales tendrán igual tratamiento tributario, y la segunda es la relacionada con los principios de capacidad de pago y progresividad (Corte Constitucional, 2015, “Sentencia C-291”). Es esta doble dimensión del principio de equidad la que permite explicar que a pesar de la preponderancia del componente estructural del mismo, se pueda analizar a la luz del principio de progresividad si un tributo particular está incidiendo negativamente o aportando elementos regresivos al sistema.

4. **El principio de Progresividad.** Hace referencia a la capacidad de pago del contribuyente; es decir:

[...] el volumen de su riqueza. Este elemento ha servido como fundamento de la progresividad, y prescribe que no todos los que obtienen servicios (beneficios) por parte del Estado solventarán su costo; y algunos que no obtienen beneficios, sin embargo, solventarán el costo de otorgárselos a otros. (Masbernat, 2014, p. 153).

Este principio entonces, busca que los gravámenes recaigan, en mayor proporción, en aquellos ciudadanos que tienen mayores rentas y haberes, es decir en aquellos que puedan soportar la carga que les impone el Estado. Según la consideración de Arrow



et al. (1991, citado por Bonilla, 2014), “la progresividad del tributo y del gasto debe tener como punto de referencia la capacidad de pago del contribuyente; y, que por tanto, siempre es una medida relativa” (p. 21). Los principios de Equidad y progresividad van estrechamente unidos e implican una serie de consecuencia que a juicio de Bravo (1997) son:

[...] Los tributos deben fundarse en hechos reveladores de la capacidad económica del sujeto; los tributos deben afectar a los contribuyentes con base en una medida de igualdad; y esa igualdad debe corresponder al sacrificio que para cada uno representa el pago del tributo, de manera que a los sectores más ricos de la población, y en la medida de esa riqueza, se detraiga mayor cantidad de tributo, al tiempo que ocurra lo contrario en la parte más pobre de la comunidad. (p. 58).

La progresividad se aplica para que la redistribución de la riqueza sea efectiva y para que la justicia tributaria tenga un asidero real. Sin embargo, si bien el principio de progresividad no se aplica a todos los tributos, ello no implica que el sistema deje de ser justo, lo sería en el caso en que se afecte la progresividad del sistema (Martínez-Carrasco, 2014).

**5. Principio de Irretroactividad de la ley** (CP, 1991, art. 363). Este principio consagrado en la Constitución Nacional establece una garantía para la estabilidad de las situaciones económicas alcanzadas por el ciudadano en un momento determinado. Como lo señala Bravo (1997) con este principio quiso el constituyente garantizarle a los contribuyentes que no habrá sorpresas respecto de sus obligaciones patrimoniales. Significa que las normas tributarias que regulan un tributo solo pueden aplicarse a partir de la vigencia de la ley y no para períodos anteriores a su promulgación.

**6. Principio de eficiencia** (CP, art. 363). Este principio es más de orden gerencial y administrativo antes que del tributo en sí. Con él se pretende facilitar al contribuyente el pago de sus obligaciones, sin trámites complejos que impliquen pérdida de tiempo y de recursos tanto a los sujetos pasivos como a la administración. Se espera que el caudal recaudado se acerque o supere lo esperado, con el objeto de que el Estado pueda realizar adecuadamente la función pública en beneficio general.

Hasta aquí, se ha hecho alusión a los principales principios que la Carta de 1991 establece. Sin embargo, concordando con “Adolfo Wagner la expresión sistema impositivo resulta un eufemismo muy inadecuado para el «caos de tributos» que vemos en la realidad” (Wagner, citado por Benegas y Dania., 2002, p. 9). Si bien el comentario hace referencia al Sistema Tributario argentino, puede decirse que la cita es aplicable a Colombia; en el país, si bien ha habido avances en la dirección anotada, aún hace falta recoger un largo trecho para que se consolide un verdadero sistema tributario; los tributos, en raras oportunidades se han originado para integrarse a un conjunto coherente guiados por los mismos principios fundamentales establecidos en la Carta, sino que factores como los cambios de criterios y doctrinas jurídicas, los intereses políticos y económicos en juego, las necesidades del gobierno en un momento dado, han sido determinantes en su establecimiento.

Pero además, el sistema tributario está formado por los tributos, que como ya se analizó, comprende los impuestos, las tasas y las contribuciones dificultando, por la heterogeneidad de estas categorías, lograr la coherencia debida. De allí que pueda afirmarse que el Sistema Tributario, es aún una obra no acabada.

De otra parte, según plantea Plazas (2012) en su obra la *Codificación tributaria*, en Colombia no se ha adoptado un Código orgánico general, que desde su visión debe seguir las orientaciones de la relación jurídica entre el Estado, a través de la Administración tributaria, y el contribuyente como deudor tributario, fundamentado en la igualdad de las partes, (Plazas, 2012). Por su parte, Bravo (2012) plantea que el panorama de la codificación en el país debe ser considerado a nivel constitucional y a nivel legal. En el primer nivel, se encuentran los principios contenidos en la CP y los derivados de la jurisprudencia y la doctrina, arriba mencionados. A nivel legal, en su criterio, hace falta una ley estatutaria que regule los derechos y deberes fundamentales de las dos partes de la relación jurídica y a un nivel superior al de la ley ordinaria, los principios citados. El Estatuto Tributario promulgado desde 1989 contiene, entre otras, las regulaciones sobre el impuesto de renta y complementarios, el impuesto sobre las ventas, el gravamen a los movimientos financieros, así como las normatividades aplicadas a



los procedimientos administrativos y las sanciones. En la parte procedimental las disposiciones rigen también para los tributos departamentales y municipales, cuyos estatutos tributarios han sido expedidos por los respectivos entes legislativos, regulando lo de sus competencias en materia sustantiva y procedimental, sin apartarse de lo previsto a nivel nacional.

[...] El Estatuto Tributario Nacional, en general, ha funcionado en debida forma, aunque es preciso advertir al menos tres defectos que deberían ser corregidos, a saber, 1º: La redacción de algunas normas no sigue el estilo propio legislativo, lo cual se debe a la precipitación con que son discutidas y aprobadas

las leyes en el Congreso. Para solucionar este problema debería crearse una comisión de estilo que revise la redacción de las leyes de manera que tengan el lenguaje y la forma propia de la normatividad jurídica. 2º No todas las reformas del Estatuto Tributario han quedado incorporadas en el mismo, lo cual dificulta el entendimiento y la consulta de esas reformas. 3º La ubicación de las reformas en el texto del Estatuto Tributario no siempre resulta lógica, con lo cual se hace difícil la búsqueda de nuevas disposiciones. (Bravo, 2012, p. 20 en Plazas, 2012).

En la Tabla 1, se muestran las 12 reformas tributarias que en los últimos 24 años se han dado, la finalidad siempre es la misma: que el país financie el desarrollo social, económico y físico.

Tabla 1. Las 12 reformas tributarias de Colombia desde 1990

Ley No.	Año	Impuestos	Impacto PIB
49	1990	Renta: reducción en el número de contribuyentes obligados a declarar. IVA: aumentó la base (eliminación exenciones) Tarifa general del 10% al 12%. Otros: Reducciones arancelarias	0,9% aumento
6	1992	Renta: aumentó la base - se incluyen Empresas Industriales y Comerciales del Estado (EICE) IVA: incluyó nuevos servicios a la base del IVA. Excluyó bienes de la canasta familiar. Tarifa general del 12% al 14% en 5 años. Otros: Eliminación del impuesto al patrimonio.	0,9%
223	1995	Renta: tasas marginales del 20% y 35% a PN y del 35% a PJ. IVA: Tarifa general al 16% Otros: se creó el impuesto global a la gasolina.	1.3%
488	1998	Renta: exonera los ingresos de las EICE, cajas de compensación y fondos gremiales. IVA: se gravó transporte aéreo nacional Tarifa general al 15% a finales de 1999. Otros: creación del GMF (2 X 1000 temporal).	0.4%
633	2000	IVA: se gravó transporte aéreo internacional, transporte público, cigarrillos y tabacos. Tarifa general del 16%. Otros: GMF del 3 X 1000 permanente.	1.8%

788	2002	<p>Renta: sobretasa del 10% en 2003 y 5% desde 2004.</p> <p>- Nuevas rentas exentas.</p> <p>- Marchitamiento gradual de tratamientos preferenciales.</p> <p>IVA: ampliación de la base.</p> <p>Aumento de tarifa de 10 %a 16% para algunos bienes.</p> <p>-Tarifa de 20% para telefonía celular.</p>	0.8%
863	2003	<p>Renta: sobretasa en renta del 10% (2004-2006).</p> <p>Creación de la deducción por inversión del 30%.</p> <p>IVA: algunos excluidos pasan a ser gravados al 7%</p> <p>- Nuevas tarifas del 3% y 5% (cerveza y de suerte y azar)</p> <p>Otros: aumento del GMF a 4 X 1000 (2004-2007)</p> <p>- Creación del impuesto al patrimonio (2004-2006): (tarifa de 0.3% del patrimonio &gt; \$3.000 millones.)</p>	1.7%
1111	2006	<p>Renta: eliminación de la sobretasa a partir del 2007.</p> <p>Reducción a la tarifa de renta de PJ al 34% en 2007 y 33% en 2008.</p> <p>Aumento del 30% al 40% para la deducción por inversión</p> <p>Eliminación del impuesto de remesas.</p> <p>IVA: algunos bienes pasan del 10% al 16%.</p> <p>Otros: Impuesto al patrimonio a partir de 2007 (tarifa de 1.2% del patrimonio &gt; \$3.000 millones).</p> <p>GMF de 4 X 1000 permanente.</p>	-0.4%
1370	2009	<p>Renta: reducción del 40% al 30% para la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos.</p> <p>Otros: impuesto al patrimonio a partir de 2011 (tarifa de 2.4% del patrimonio &gt; \$3.000 millones y del 4.8% para patrimonios &gt; \$5.000 millones) - ocho cuotas iguales entre 2011 y 2014.</p>	0.3%
1430	2010	<p>Renta: eliminación de la deducción por inversión.</p> <p>Otros: cerrar focos de evasión y eliminación progresiva del GMF, 2 X 1.000 en 2014, 1 X 1.000 en 2016 y desaparecerá en 2018.</p> <p>Fiscalización de la DIAN al recaudo de IVA</p> <p>Retención a pago de intereses de crédito externo</p> <p>Eliminación de la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica del sector industrial.</p> <p>Reforma arancelaria.</p>	1%

1607	2012	<p>Renta: creación del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas para el ICBF.</p> <p>IVA: impuestos a personas naturales, impuestos a las sociedades, reforma del Impuesto al Valor Agregado (IVA), e impuesto al consumo, ganancias ocasionales, y normas anti evasión y anti elusión.</p> <p>Exclusión de algunos bienes susceptibles de pagar IVA</p> <p>Otros: servicios gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%)</p> <p>Impuestos descontables:</p> <p>a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.</p> <p>b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.</p>
1607	2013	<p>Renta: impuesto sobre la renta para personas naturales</p> <p>Se establece una clasificación de personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia.</p> <p>Creación de dos sistemas presuntivos de determinación de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) e Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS).</p> <p>IVA: el primero de enero de 2013 solamente estará permitido cobrar tres valores del IVA: 0% que se debe aplicar para toda la canasta básica familiar.</p> <p>5% para la medicina prepagada que antes estaba en 10%.</p> <p>El 5% también será para algunos alimentos procesados como embutidos.</p> <p>Otros: restaurantes que operan como franquicia y grandes cadenas pagarán un impuesto al Consumo del 8%.</p> <p>Quienes ganen más de \$3'600.00 deberán pagar el IMAN.</p>
1739	2014	<p>IVA: Mantuvo gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) con una tarifa de 4 X 1.000 hasta 2018, para iniciar su desmonte gradual a partir de 2019.</p> <p>Objetivo: recaudo de \$53 billones</p> <p>Creación del impuesto a la riqueza: estará a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios</p> <p>Creación de la sobretasa al CREE: este tributo tendrá aplicación desde el año 2015 hasta el 2018.</p>

Fuente: *Revista Dinero* (2015).

En la Tabla anterior se muestra cómo la gran mayoría de las reformas se han ocupado, entre otros, del IVA, ya sea para ampliar la base gravable, incluir nuevos bienes y servicios o aumentar la tasa; como se conoce, este impuesto es un impuesto regresivo por cuanto no consulta la capacidad económica del contribuyente, afectando fuertemente a las personas de bajos ingresos y en consecuencia, perturba la

progresividad del sistema. Por otra parte, el alto nivel de evasión de este impuesto (22% en 2015) muestra que aún hace falta profundizar en la eficiencia del sistema para combatir la corrupción. El hecho que un importante porcentaje de recursos no llegue a las arcas oficiales afecta la equidad que debe caracterizar al sistema tributario.

La reforma de 1998 introdujo el impuesto conocido como Gravamen a los movimientos financieros (2 por mil), en la reforma del año 2000 se incrementó al 3 por mil, en el 2003 se elevó al 4 por mil pero de manera temporal, el 2006 se aprueba que sea permanente, vigente en la actualidad. Este impuesto, cuyo objetivo ha sido apoyar al sistema financiero, muestra la falta de equidad de las reformas, todos los contribuyentes concurren con este gravamen en beneficio de uno de los sectores más poderosos del país.

En la reforma de 2002 se consagran nuevas actividades generados de rentas exentas y descuentos tributarios para poderosos sectores económicos, y en cambio las rentas de trabajo se vuelven más gravosas, afectando la equidad y la progresividad. Sobre la Reforma del 2003 Rafael Arenas afirma:

[...] Si bien es cierto que se reconoce la urgencia por recabar más recursos para el Estado, a lo que se hizo referencia en un comienzo, no es factible aceptar que ello se haga con el sacrificio de caros principios que informan el sistema imperante. (Arenas, 2004, citado por Lewin, s.f., p. 28).

Así entonces, como puede observarse son muchas las reformas tributarias que se han implementado en los últimos años, sin embargo, ello no significa que el Sistema Tributario del país haya avanzado en la consolidación de un sistema justo, equitativo, progresivo y eficiente; sin embargo, las reformas implementadas han logrado el aumento de los recaudos fiscales medido en proporción a su participación en el PIB (Lewin, s.f.).

Las reformas tributarias a la vez que hacen más complejo (confuso) el sistema tributario, por la cantidad y modalidad de disposiciones, que como lo señala Bravo (2012), muchas de ellas no logran incorporarse al Estatuto Tributario, o se hacen de manera que no guardan una relación lógica con las preexistentes, no han logrado los resultados formalmente planteados; en el juego de poderes económicos y políticos donde se negocian las normas, se establecen privilegios y exenciones a cierto grupo de contribuyentes, por lo general a los grandes, en desmedro de los pequeños, quienes sobrellevan una mayor carga. Así, tanto Bautista (2009) y Ossa-Escobar y Garay (2002), señalan que los grandes contribuyentes, en términos de la Administración

de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) son fundamentalmente grandes recaudadores de la retención en la fuente que contribuyentes del impuesto de renta; este impuesto está soportado básicamente en la rentas de trabajo, y en especial de aquellos que provienen de mecanismos flexibles de contratación.

Las reformas tributarias al decir de importantes estudiosos y tratadistas son de bajo impacto estructural y han sido ante todo orientadas al lograr el saneamiento de la balanza fiscal (Clavijo, 2005). De otra parte, los resultados de las reformas rara vez son sometidos a evaluación. Muchas veces, los objetivos explícitos de las reformas no llegan a cumplirse y:

[...] lo cierto es que, no obstante la frecuente discusión de las bondades esperadas de las reformas, pocas veces se evalúan sus resultados, puesto que una vez realizada una reforma se inicia la discusión de la siguiente sin tener una idea clara de la efectividad de la anterior. (García y Gómez, 2005, pp. 44-45).

De las últimas reformas tributarias merece especial mención la introducida mediante la Ley 1607 de 2012, en ella se plasma importantes cambios para el régimen de las personas naturales como son el concepto de residencia fiscal y las reglas de tributación que se aplican a las rentas obtenidas por fuentes nacionales como extranjeras.

[...] Este cambio acercó a Colombia a los principios generales de tributación bajo los cuales se firman los convenios de doble imposición con fundamento en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y a la legislación aplicable en otros países de la región, sin dejar de lado la mezcla propia del sistema de residencia con el sistema de la fuente que ha sido la base del régimen colombiano de tributación de las personas naturales. (Domínguez, 2014, p. 15).

Sin embargo, el país sigue reclamando una verdadera reforma estructural del sistema tributario que distribuya con equidad las cargas tributarias y redistribuya los beneficios, que de esta obligación se derivan con base en los principios de solidaridad y del bien común.

Lo expuesto hasta aquí reafirma la necesidad de avanzar hacia un estatuto tributario y mejor aún,



hacia un sistema tributario como un instrumento que facilite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, que acerque al Estado, a través de la administración tributaria, al ciudadano, de tal forma que éste sienta que hay una relación de igualdad entre las partes, cumpla con sus obligaciones de manera voluntaria en el entendido, y que a la vez es su deber como miembro de la sociedad, hacer su contribución, donando parte de su riqueza, se dirige hacia el logro de los fines esenciales del estado. Si bien la Carta del 91, la jurisprudencia y la doctrina plantean los principios esenciales para el logro de un sistema equitativo y justo, en Colombia se está lejos de su cumplimiento. La equidad y la justicia pilares esenciales del sistema no se materializan en la acción práctica; Colombia ocupa el 14º lugar dentro de 134 países, con mayor desigualdad, según el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). Así entonces, el crecimiento económico del país en los últimos años está beneficiando a las personas de más altos ingresos, y en esto, el sistema tributario tiene especial incidencia, puesto que además de ser una fuente principalísima de financiación estatal, es también un mecanismo para distribuir la renta y la riqueza entre los diferentes grupos sociales. Además, como lo señala Bautista (2011):

[...] la carga tributaria está concentrada en los sectores de la población diferentes a los grandes capitales y que estos han mantenido y ganado una amplia gama de exenciones y beneficios tributarios que amplían sus ventajas económicas y sociales, lo cual amplía la brecha de ingresos y riquezas. (p. 71).

Igualmente, el principio de progresividad, está muy ligado con la equidad y la capacidad económica, no se observa para todos los tributos, perdiéndose así la coherencia interna, requisito indispensable en la configuración del sistema.

Pero además, como lo señala Ruiz y Moreno (2013), el principio de progresividad o de capacidad contributiva exige implícitamente que se realice en la práctica, que sea efectivo y no una simple formalidad de la norma. Los fenómenos constantes y regulares de la evasión, elusión y la planeación agresiva de las empresas con el fin de no cumplir con las disposiciones tributarias, aunadas a la corrupción generalizada a nivel público y privado,

hacen que una de las principales fuentes con que cuenta el Estado para el logro de sus objetivos genéricos, se ve sensiblemente disminuida y por ende, el beneficio general no llega a amplias capas de la población. Deja así de ser efectivo el principio mencionado, puesto que los sujetos que tienen riqueza económica, es decir capacidad contributiva, no concurren con su obligación, siendo un deber de las administraciones tributarias emprender la lucha contra estos fenómenos. Este compromiso es reciente en la historia, ya que solo a mediados del siglo XX es cuando estas instituciones se centran en combatir las conductas negativas de los contribuyentes y luchar contra los flagelos de la evasión y la elusión (Ruiz y Moreno, 2013).

Las administraciones tributarias no solo en Colombia, sino en Latinoamérica y en los países desarrollados, han dirigido su mirada hacia prácticas y estrategias tendientes a controlar y mitigar los fenómenos señalados; en particular plantean la necesidad del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, para lo cual han diseñado diversas iniciativas en la búsqueda de acercarse al contribuyente y hacer que éste los perciba como igual en su relación, buscando la formación de la conciencia de la tributación a través del fomento de la cultura tributaria. Sin embargo este requiere, entre otros factores, contar con un sistema equitativo y justo como lo señala la Carta Política Colombiana.

## 5. Conclusiones

El desarrollo de los impuestos en los diferentes modelos de Estado y a lo largo de la historia, se ha constituido en un tema de suma importancia para la implementación y efectividad de las políticas públicas y del sostenimiento del sector público.

Las obligaciones tributarias a diferencia de las obligaciones civiles, que tienen fundamento en la autonomía privada, se presentan con origen en la ley, es así como en Colombia, la base misma del sistema tributario se encuentra plasmada a nivel constitucional y se desarrolla mediante leyes que, de forma continua, reglamentan las condiciones en las que éstas deben ser satisfechas, por lo que es el legislador quien según su juicio dicta qué impuestos serán los que los administrados deberán satisfacer.

Ningún sistema que crea cargas a las personas, tanto naturales como jurídicas, puede ser desmedido, es por esto que necesita principios que dirijan sus actuaciones y que fundamenten la creación de nuevas normas aplicables cuando situaciones novedosas se presentan. En el sistema tributario, principios como la legalidad, la equidad, la progresividad, la eficiencia e irretroactividad de la ley juegan el papel de directores del sistema. Sin embargo, como se señaló antes, los tributos en raras ocasiones se han originado guiados por los principios establecidos en la Carta, factores como los intereses de importantes grupos económicos y políticos en juego, cambios en los criterios jurídicos y las necesidades del gobierno, entre otros, han decidido su establecimiento.

Las continuas reformas tributarias que se han adoptado en los últimos años no han logrado simplificar el sistema impositivo, por el contrario, lo han hecho cada vez más complejo y su propósito esencial ha sido el aumento de las tasas, y en algunos casos la ampliación de la base impositiva. No obstante, la reforma estructural que amplios sectores reclaman, sustentada esencialmente en el principio de progresividad, ha sido aplazada de forma indefinida atendiendo a las demandas de importantes grupos de poder económico y político.

## 6. Conflicto de intereses

Los autores de este artículo declaran no tener ningún tipo de conflicto de intereses del trabajo presentado.

### Referencias

- Arrow, K. (1971). A Utilitarian Approach to the Concept of Equality in Public Expenditure. *Quarterly Journal of Economics*, 85(3), 409-415.
- Bautista, J. (2009). La carga impositiva en Colombia: impacto sobre la distribución del ingreso. En: R. Quevedo, Á. Gallardo y M. Perrilla, *Crisis del modelo neoliberal y desigualdad en Colombia: dos décadas de políticas públicas*. Bogotá, Colombia: CESDE.
- \_\_\_\_\_. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990 – 2002. *Cuadernos de contabilidad*, 12(30), 45 -76.
- Benegas, A. y Dania, R. (2002). *Sistemas tributarios, un análisis en torno al caso argentino - Libertas* 33. Argentina: Eseeade.
- Bonilla, E. (2014). La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá. *Revista Ciudades, Estados y Política* 1(1), 21-35.
- Bravo, J. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Ediciones Rosarinas.
- Clavijo, S. (2005). Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado. *Revista Banco de la República*, 78(927), 28-41.
- Corte Constitucional. (2009). “Sentencia C – 134”. M. P. Mauricio Gonzáles Cuevo, Bogotá, Colombia.
- \_\_\_\_\_. (2014). “Sentencia C-169”. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva, Bogotá, Colombia.
- \_\_\_\_\_. (2015). “Sentencia C-291”. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado, Bogotá, Colombia.
- Constitución Política de Colombia* (CP). (1991). (2da. ed.). Bogotá, Colombia: Editorial Legis.
- Domínguez, F. (2014). El régimen tributario de las personas naturales después de la Ley 1607 de 2012. *Revista de Derecho Privado*, (51). Recuperado de <http://dx.doi.org/10.15425/redepriv.51.2014.04>
- Dorantes, L. y Gómez, M. (2014). *Derecho fiscal*. México: Larousse - Grupo Editorial Patria.
- Fino, G. y Vasco, R. (2002). *Elementos Básicos de la Tributación en Colombia*. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda.
- García, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. España: Dykinson.
- García, L. (2010). *Derechos de los contribuyentes*. México: IPN / IJ – UNAM.
- García, M. y Gómez, A. (2005). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia?. *Revista de Economía Institucional*, REI, 7(12), 43-61.
- Gómez-Ferrer, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria. *X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. Madrid, España.
- Gorospe, J. (2013). *Derecho financiero y tributario: parte general, esquemas y resúmenes* (2a. ed.). España: Dykinson.
- Hincapié, M. (2014). Los principios rectores del derecho tributario. *Nuevo Derecho*, 10(15), p. 47-54.

- Leonard, H., Musgrave, A. y Case, K. (1954). "The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits". *Public Finance Quarterly* (2). Recuperado de <http://pfr.sagepub.com/content/2/3/259.short>.
- Lewin, A. (s.f.). Historia de las reformas tributarias en Colombia. Recuperado de: [http://www.larepublica.co/sites/default/files/larepublica/HISTORIA%20DE%20LAS%20REFORMAS%20TRIBUTARIAS%20EN%20COLOMBIA%20-%20ALF%20\(3\).pdf](http://www.larepublica.co/sites/default/files/larepublica/HISTORIA%20DE%20LAS%20REFORMAS%20TRIBUTARIAS%20EN%20COLOMBIA%20-%20ALF%20(3).pdf)
- Martín, J. (2012). *Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal. Medidas y procedimientos contra el Fraude Fiscal*, 23-32. España: Editorial Atelier.
- Martínez-Carrasco, J. (2014). *Derecho financiero y tributario I*. España: Editorial Reus.
- Masbernat, P. (2006). *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*. Chile: Red Ius et Praxis.
- \_\_\_\_\_. (2014). Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. *Dikaion*, 23(1), 135-169. doi:10.5294/DIKA.2014.23.1.6.
- McGee, R. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. New York: Springer Science+Business Media.
- Revista Dinero* (2015). Las 12 tributarias de Colombia. Recuperado de <http://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248>.
- Ossa-Escobar, C. y Garay, L. (2002). *Colombia entre a exclusión y el desarrollo: propuesta para la transición al Estado Social de Derecho*. Bogotá, Colombia: Editorial Alfaomega.
- Plazas, M. (2012). *La codificación tributaria*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario.
- Ruiz, L. y Moreno, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, (72), 257-279.
- Sarduy, M., Leyva, G. y Paz, Y. (2011). *Hacienda pública*. Cuba: Editorial Félix Varela.