

**APLICACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE “EQUIDAD
TRIBUTARIA” EN LOS IMPUESTOS DE RENTA Y SU COMPLEMENTARIO
DE GANANCIAS OCASIONALES, IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA
EQUIDAD CREE, IVA E IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO EN LAS
REFORMAS TRIBUTARIAS DE LOS AÑOS 2010 A 2016**

Jhon Dayron Monsalve García
John Fredy Arango Gaviria
Jorge Eliécer González Parra

Trabajo de grado para optar al título de:
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Dirigida por:
CP. Jairo Serna Restrepo



UNIVERSIDAD DE
MANIZALES

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
MANIZALES, COLOMBIA
MARZO DE 2017

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a Dios por permitirnos continuar preparándonos como profesionales y estar culminando esta maestría; a nuestras familias por el apoyo y entendimiento brindado a cada uno de nosotros y por estar a lo largo del camino hasta el momento de nuestro grado. También agradecemos a nuestro director de trabajo de grado Cp. Jairo Serna Restrepo, por su acompañamiento y asesoría, y a la Universidad Manizales por aportar en nuestra vida profesional.

TABLA DE CONTENIDO

Página

LISTADO DE FIGURAS	6
LISTADO DE TABLAS	7
INTRODUCCIÓN	8
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	10
2. OBJETIVOS	12
2.1. OBJETIVO GENERAL	12
2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
3. JUSTIFICACIÓN	13
4. DISEÑO METODOLÓGICO	14
5. DELIMITACIÓN Y ALCANCE	15
5.1. ESTADO DEL ARTE	15
5.1.1. DOCUMENTOS Y ARTÍCULOS CIENTÍFICOS	15
5.1.2. TESIS Y TRABAJOS DE GRADO	18
6. MARCO DE REFERENCIA	20
6.1. ESTRUCTURA DEL PODER EN COLOMBIA	20
6.1.1. CONGRESO DE LA REPÚBLICA	20
6.1.2. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA	21
6.1.3. ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES Y CONCEJOS MUNICIPALES Y DISTRITALES	21
6.1.4. CORTE CONSTITUCIONAL	22
6.1.5. CONSEJO DE ESTADO	23
6.2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	23
6.2.1. CONVENIOS INTERNACIONALES- CDI	23
6.2.2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA	26
6.2.3. LA LEY	26
6.2.4. DECRETOS	29
6.2.4.1. DECRETOS CON FUERZA DE LEY	29
6.2.4.2. DECRETOS REGLAMENTARIOS	30
6.2.5. LA JURISPRUDENCIA	32
6.2.6. RESOLUCIONES DIAN	32

6.2.7.	DOCTRINA.....	33
6.3	PODER TRIBUTARIO EN COLOMBIA.....	33
6.3.1.	CARACTERÍSTICAS DEL PODER TRIBUTARIO.....	34
6.3.2.	CLASIFICACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO	34
6.4.	PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO	35
6.4.1.	PRINCIPIO DE EQUIDAD	37
6.4.1.2.	CONCEPTO GENERAL	37
6.4.1.2.	PRINCIPIO DE EQUIDAD EN COLOMBIA	38
6.4.1.3.	CLASIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD	38
6.4.1.4.	PRINCIPIO DE EQUIDAD EN OTROS MODELOS.....	39
6.4.2.	PRINCIPIO DE EFICIENCIA.....	42
6.4.3.	PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	42
6.4.4.	PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.....	43
6.5.	EL GASTO PÚBLICO	43
6.5.1.	GASTOS DE FUNCIONAMIENTO.....	44
6.5.2.	GASTOS DE OPERACIÓN	44
6.5.3.	SERVICIO DE LA DEUDA	45
6.5.4.	GASTOS DE INVERSIÓN	45
6.6.	INGRESOS DEL ESTADO.....	45
6.6.1.	IMPUESTOS	46
6.6.1.1.	IMPUESTO DE RENTA Y SU COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES.....	47
6.6.1.2.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD – CREE.....	54
6.6.1.3.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA.....	55
6.6.1.4.	IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO	56
7.	ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	61
7.1.	SENTENCIAS RELACIONADAS CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA	61
7.2.	SENTENCIAS DE CONSTITUCIONALIDAD EN LAS REFORMAS TRIBUTARIAS 2010-2016.....	63
7.3.	SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES	78
7.3.1.	SENTENCIA C-249/2013.....	78
7.3.2.	SENTENCIA C-665/2014.....	80

7.3.3.	SENTENCIA C-833/2013.....	82
7.3.4.	SENTENCIA C-668/2015.....	83
7.4.	SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD- CREE.....	85
7.4.1.	SENTENCIA C-291/2015.....	85
7.5.	SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA	87
7.5.1.	SENTENCIA C-657/2015.....	87
7.5.2.	SENTENCIA C-100/2014.....	88
7.5.3.	SENTENCIA C-168/2014.....	91
7.6.	SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO	93
7.6.1.	SENTENCIA C-209/16	93
7.6.2.	SENTENCIA C-743/2015.....	96
7.7.	ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA.....	99
7.7.1.	APLICACIÓN DE LA EQUIDAD HORIZONTAL	99
7.7.2.	APLICACIÓN DE LA EQUIDAD VERTICAL	100
7.7.3.	MARGEN DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR.....	101
7.7.4.	FINES Y MEDIOS DE LA NORMA	101
7.7.5.	PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD	103
7.7.6.	VOLUNTAD DEL CONTRIBUYENTE O CONSUMIDOR	104
7.7.7.	ATENCIÓN DE LOS MÁS VULNERABLES	104
8.	CONCLUSIONES.....	106
	REFERENCIAS	108

LISTADO DE FIGURAS

Figura 1. Número de sentencias de la Corte Constitucional que evalúan el principio de equidad tributaria en el período 1993-2016.	61
---	----

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1. Normas demandadas en las sentencias del periodo 2010-2017.	62
Tabla 2. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1429 de 2010.....	64
Tabla 3. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1430 de 2010.....	65
Tabla 4. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1450 de 2011.....	71
Tabla 5. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1607 de 2012.....	72
Tabla 6. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1739 de 2014.....	76

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de Colombia de 1991 consagra en su Artículo 363 que el sistema tributario debe regirse por los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad (Const., 1991, art. 363).

Mediante el presente trabajo de grado se pretende abordar el principio constitucional de equidad desde su fundamentación histórica y conceptual, y hacer un análisis de la aplicación del mismo en las reformas tributarias de los períodos 2010 a 2016 en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, IVA e impuesto nacional al consumo, esto con el fin de demostrar que las normas aplicadas a estos impuestos en las reformas tributarias de estos períodos están fundamentadas en este principio, respetando así el legado de nuestra Constitución Política.

Dicho análisis se realizara a partir de la interpretación de todas las sentencias de la corte constitucional, en las cuales hayan sido demandadas las reformas tributarias con respecto a los impuestos de interés para este estudio; cabe anotar que en Colombia, a pesar de la innegable presencia de los impuestos en la vida cotidiana, el análisis de los efectos tributarios desde la óptica de la equidad, y en particular de la forma en que afectan la distribución del ingreso requiere de mayor documentación, toda vez que es limitada la literatura sobre este tema.

Este trabajo consta de dos etapas: en la primera etapa se abordará la equidad tributaria desde los siguientes escenarios: Las fuentes del derecho tributario, la estructura del derecho tributario en Colombia, características y clasificación del poder tributario, el gasto público, los tributos, los elementos esenciales del impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, IVA e impuesto nacional al consumo, desarrollo histórico de la equidad tributaria desde la conceptualización de autores y aspectos etimológicos, la equidad tributaria desde la óptica de otros modelos en países como: España, Chile y México y la clasificación de la equidad tributaria.

En la segunda etapa se estudiará la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la aplicación del concepto de equidad en las reformas tributarias de los años 2010 a 2016, identificando y consolidando los criterios que se destacan en las sentencias para definir si una norma demandada viola o no el principio de equidad tributaria.

La importancia de abordar este aspecto surge del hecho de que la tributación es uno de los temas de mayor relevancia pública, pues nos implica a todos y cada uno en la medida en que como deber constitucional todo ciudadano debe cumplir con la obligación tributaria sustancial, es decir el pago de los impuestos de manera equitativa, de acuerdo a su capacidad de pago.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Cada nación puede poseer una estructura tributaria particular, donde se determina quiénes deben o no pagar tributos, la forma, el monto y el motivo; esto se rige por las políticas de cada gobierno y la dinámica de su economía.

Reformar la estructura tributaria de una Nación puede cambiar en más de un aspecto, buscando variar la cantidad de dinero que le ingresa al Estado por el concepto de tributos. Cuando el Estado tiene sanas las finanzas públicas, no recargará mayores tributos a su población puesto que posiblemente no esté necesitando más ingresos de los que ya recibe, y en casos contrarios, puede buscar, a través de reformas tributarias, recaudar mayor cantidad de dinero, situación en la cual podrá aumentar o crear tributos, incluir personas u organizaciones que no pagaban por algún beneficio, así mismo como gravar productos a los que no se les cargaban impuestos.

La discusión inicia en la determinación de la carga tributaria, para lo cual se suelen tomar dos pilares que son: los beneficios recibidos y la capacidad de pago. En los beneficios recibidos, a los ciudadanos, empresas u organizaciones se les debe cargar más si están siendo beneficiadas en mayor proporción de los bienes públicos provisionados por el Estado, sin embargo, en la práctica resulta complicado determinar la magnitud y en sí, que parte de la sociedad está siendo beneficiada en mayor proporción, situación que puede generar desviaciones en la equidad que debe caracterizar el sistema tributario.

Respecto a la capacidad de pago, las cargas tributarias deben estar supeditadas al ingreso y/o patrimonio del contribuyente, así pues, al reformar la estructura tributaria bajo este pilar no se espera afectar la dinámica económica en términos de eficiencia, es decir, que las decisiones de los agentes económicos se desvíen por motivo de los tributos y se subutilice el capital en el aparato de producción. En el caso colombiano, cualquier reforma a la estructura tributaria, es presentada ante el Congreso de la República que representa los intereses del colectivo Nacional.

Así mismo, todo ciudadano colombiano tiene la obligación de dar cumplimiento a lo consagrado en la Constitución Política y en el ordenamiento jurídico, por lo cual todas las personas y ciudadanos deben contribuir con los tributos a financiar el gasto público, fundamentado en el principio de justicia y principio de equidad como lo ordena el numeral 9 del Artículo 95 de la Carta (Const., 1991, art. 95).

El sistema tributario colombiano, es bondadoso en beneficios y exenciones, como lo son los ingresos que no constituyen renta, los bienes o rentas exentas, los descuentos tributarios, bienes excluidos, las deducciones, o la exoneración de la obligación tributaria sustancial a ciertos sectores económicos o personas. Estos beneficios abren una brecha en la aplicabilidad de la equidad tributaria porque dos personas que tengan una capacidad de pago similar, deberían terminar tributando lo mismo, empero, una de ellas podría terminar pagando menos que la otra, por acceder a algún beneficio tributario no aplicable en el segundo caso.

La equidad tributaria se vulnera desde dos perspectivas: desde las cargas exageradas de tributos creados por las autoridades fiscales, cuyo espíritu ha sido el recaudo, y desde la exageración de beneficios. Es por ello que la estructura tributaria de nuestro país, genera efectos desiguales para el colectivo nacional, confrontaciones de algunos sectores por incrementos diferenciales en las cargas impositivas. Todo esto son motivos que podrían llevar a afirmar que la equidad tributaria de nuestro país no es clara como se promueve.

Este puede ser uno de los múltiples motivos para la incertidumbre de la creación de empresas, la sostenibilidad económica de estas, la inversión nacional, la inversión extranjera y el aumento de la evasión.

Dado lo anterior, el presente trabajo buscará analizar los criterios tenidos en cuenta en la jurisprudencia colombiana para determinar si las reformas tributarias del periodo 2010-2016 cumplen el principio de equidad tributaria, desde sus dimensiones vertical y horizontal, tomando como referencia el impuesto directo y progresivo y el impuesto indirecto y regresivo; esto es: impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la equidad cree, impuesto al valor agregado IVA e impuesto nacional al consumo, respectivamente.

2. OBJETIVOS

2.1. OBJETIVO GENERAL

Analizar la aplicación del principio de equidad tributaria en las reformas tributarias de los años 2010 al 2016, en lo concerniente a los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto para la equidad cree, impuesto al valor agregado IVA e impuesto nacional al consumo.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conceptualizar el principio de equidad tributaria dentro de la estructura del estado colombiano y su aplicación en el contexto histórico.
- Explicar la concepción e implementación de los tributos desde el principio de equidad.
- Identificar los criterios usados por la Corte Constitucional para analizar el principio de equidad tributaria en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad cree, IVA e impuesto nacional al consumo, desde las reformas tributarias de los años 2010 a 2016.

3. JUSTIFICACIÓN

A través de la historia, nuestro país ha apelado a la creación de tributos y la modificación de los existentes, en los cuales se podría inferir un espíritu netamente recaudatorio.

En efecto, para lograr equilibrar las finanzas públicas por medio de la tributación tanto en el corto, mediano y largo plazo, Colombia, en el período 2010 - 2016, ha intervenido en cinco (5) veces su sistema tributario, estableciendo leyes, decretos reglamentarios y decretos con fuerza de ley que han creado tributos, los cuales parecen estar creados con el ánimo de suplir deficiencias económicas en las finanzas públicas.

Estas reformas tributarias deben estar regidas por el espíritu constitucional de los principios de equidad, eficiencia, progresividad, e irretroactividad, y una de las inquietudes que surgen al analizar el sistema tributario colombiano es la aplicación de dichos conceptos, cuestión que se ha visto reflejado en la cantidad de demandas de inconstitucionalidad instauradas al conjunto de normas que hacen parte del sistema tributario.

Respecto al principio de equidad, la cantidad de exenciones, beneficios y la ambigüedad en las normas tributarias, conllevan a la preocupación de pensar que el sistema tributario colombiano no está siendo equitativo, dado que en la realidad se observa que aquellos que tienen más capacidad de pago, personas con más riqueza que otras, terminan pagando igual o menos que los contribuyentes de capacidad económica menor, e incluso, personas con riqueza similar y capacidad de pago similar terminan efectivamente pagando de manera distinta. Dado lo anterior, los impuestos suelen tener mala fama entre los ciudadanos, contribuyentes y tributaritas.

En vista de lo descrito, se considera necesario analizar las reformas tributarias de los años 2010 a 2016, específicamente lo relacionado con los impuestos directos de Renta y su complementario de ganancias ocasionales y CREE e impuestos Indirecto de IVA y Nacional al consumo, con el fin de emitir un concepto sobre si estos han aplicado el principio de equidad tributaria o si por el contrario este ha sido vulnerado, análisis que se realizará a partir de los conceptos emitidos por la Corte Constitucional en las sentencias.

4. DISEÑO METODOLÓGICO

En primera instancia se realiza la revisión del estado del arte para identificar investigaciones, artículos o trabajos de grado, que hayan realizado estudios similares al presente documento, resumiendo las conclusiones de los mismos, e identificando si son de utilidad para el presente trabajo.

Posteriormente, se presenta la conceptualización del principio de equidad tributaria dentro de la estructura del estado colombiano, para lo cual se desarrollan cinco ítems: estructura del derecho tributario en Colombia, fuentes del derecho tributario, poder tributario en Colombia, principios del sistema tributario, el gasto público y los ingresos del estado.

Por último, se desarrolla la investigación inherente a este trabajo la cual es descriptiva, con análisis teórico-documental, a través de la consulta de información basadas en revisiones bibliográficas, como libros, tesis, monografías, documentos, y Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia, a fin de determinar los criterios que regularmente se usan para definir si una norma tributaria violenta el principio de equidad, para derivar de allí el análisis de la aplicación del mismo, en las reformas tributarias de los periodos 2010-2016.

5. DELIMITACIÓN Y ALCANCE

El alcance del presente trabajo se limita dentro del contexto normativo de las reformas tributarias de los años 2010 a 2016, que corresponden en orden cronológico a la Ley 1429 de 2010, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014 y Ley 1819 de 2016, a la luz de las cuales se analizará la aplicación del principio de equidad tributaria referente a los impuestos de Renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad Cree, el IVA e impuesto nacional al consumo, a partir de los criterios que define la Corte Constitucional sobre la aplicabilidad o no de este principio.

Para lograr el objetivo del presente trabajo se desarrollan las siguientes etapas:

- Exploración y recopilación de bibliografía existente sobre el tema específico a tratar.
- Análisis del contexto histórico y conceptual alrededor del principio de equidad tributaria.
- Evaluación de la jurisprudencia desde el principio objeto de estudio, en el período 2010 – 2016.

5.1. ESTADO DEL ARTE

Como punto de partida de esta investigación se presenta el estado del arte, a través de la presentación de los documentos, artículos, tesis y trabajos de grado, que se hayan aproximado al análisis del principio de equidad tributaria en Colombia, para lo cual se relaciona de cada uno de estos el título, autores, fecha de publicación, y objeto del documento.

5.1.1. DOCUMENTOS Y ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

- Tributación y Equidad en Colombia
 - Autores: Roberto Steiner y Alex Cañas.
 - Fecha de publicación: 24 mayo de 2013.
 - Objeto del documento: en este trabajo se realizó un análisis de los impuestos de renta y el Impuesto al valor agregado (IVA), con el fin de determinar qué tan equitativos son, desde 3 perspectivas, en la primera se realizó una conceptualización de la relación impuestos – equidad, y la eficiencia de la aplicación de los mismos. En la segunda se realizó una descripción histórica de la carga tributaria y se presenta un análisis de los principios de equidad, eficiencia y simplicidad de los impuestos en

Colombia. Y por último, los autores presentan una propuesta de reforma tributaria. En la conclusión del documento los autores exponen que el sistema tributario colombiano presenta inequidades tributarias verticales y horizontales, fundamentado en el análisis realizado (Steiner y Cañas, 2013).

- Evaluación de la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado IVA y el impuesto a la renta y su complementario de ganancias ocasionales: El impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos de Ecuador, Guatemala y Paraguay
 - Autor: Michel Jorratt.
 - Autor institucional: Comisión Económica para América Latina y del Caribe (CEPAL). División de Desarrollo Económico. Agencia española de Cooperación Internacional para el Desarrollo. Comisión Europea.
 - Fecha de publicación: junio de 2011.
 - Objeto del documento: esta investigación tuvo como objetivo el diseño de una metodología para evaluar la equidad horizontal y vertical en el impuesto al consumo (IVA) y el impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales, aplicada en Ecuador, Guatemala y Paraguay, con miras a los posibles cambios impositivos que permitan obtener un sistema tributario más equitativo (Jorratt, 2011).

- Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002
 - Autor: Jairo Alonso Bautista.
 - Fecha de publicación: 2011.
 - Objeto del documento: este artículo presenta un análisis de la distribución de la carga tributaria del impuesto de renta en el período 1990-2002 en Colombia. El autor concluye que existe inequidad en la contribución del impuesto de renta, basado en la aplicación de una metodología que evalúa los contribuyentes y su magnitud (Bautista, 2011).

- Evasión y equidad en América Latina
 - Autores: Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabaini, y Andrea Podestá.
 - Autor institucional: Comisión Económica para América Latina y el Caribe. CEPAL.
 - Fecha de publicación: enero de 2010.
 - Objeto del documento: en este documento se realiza una compilación de estudios realizados por la CEPAL para Argentina, Chile, Ecuador, El

Salvador, Guatemala, México y Perú, en los cuales se analiza la equidad distributiva en los impuestos de renta y patrimonio, y la evasión de estos. Además, este estudio presenta los desafíos y retos que tienen estos países en política tributaria (Jiménez *et al.*, 2010).

- Equidad tributaria y reorganizaciones empresariales
 - Autor: Juan Antonio Gaviria Gil.
 - Fecha de publicación: 2009.
 - Objeto del documento: el artículo expone por qué la legislación tributaria colombiana es inequitativa en materia de reorganizaciones empresariales. Para ello se muestra cómo la discriminación entre fusiones y escisiones, por una parte, y las demás formas de reorganización empresarial, de otro lado, no tiene una justificación jurídica o económica válida, sino que simplemente es un anacronismo legislativo que debe ser corregido. Por consiguiente, se propondrá que los privilegios tributarios otorgados actualmente a las fusiones y escisiones se confieran también a las demás reorganizaciones empresariales, siempre y cuando tanto aquéllas como éstas tengan un propósito de negocios (Gaviria, 2009).

- El rol del estado y el dilema entre eficiencia y equidad
 - Autor: Mariano A. Ricciardi.
 - Autor institucional: Comisión de Estudios sobre Finanzas Públicas, Argentina.
 - Fecha de publicación: abril 2008.
 - Objeto del documento: en este artículo se desarrolla el tema de las políticas de redistribución y equidad entre los ciudadanos, evaluando el cumplimiento del principio de beneficio y principio de capacidad de pago, desde una visión de justicia, concluyendo que un sistema tributario óptimo es el cual minimiza las ineficiencias económicas (Ricciardi, 2008).

- Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia: Guía para salir de un Sistema Tributario Amalgamado
 - Autor: Sergio Clavijo.
 - Fecha de publicación: febrero de 2005.
 - Objeto del documento: esta publicación tuvo como objeto principal analizar la estructura tributaria colombiana, desde dos contextos: en principio desde el contexto regional, es decir en relación a América Latina, y en segundo lugar se analiza históricamente. Se concluye que el sistema tributario

colombiano esta Amalgamado y las posibles tendencias para que este mismo sistema sea equitativo y eficiente (Clavijo, 2005).

- El problema fiscal colombiano: ¿se trata de una presión tributaria?
 - Autor: Remberto Rhenals Monterrosa.
 - Fecha de publicación: febrero 2003.
 - Objeto del documento: el autor realiza un análisis del sistema tributario colombiano y la reforma tributaria del momento. Analiza el efecto recaudatorio de este proyecto para los años 2003 a 2006, y concluye que ésta es una solución parcial, y compromete a mediano y largo plazo la economía del país (Rhenals, 2003).

- El impuesto a las operaciones financieras y la equidad tributaria
 - Autor: Jorge Armando Rodríguez.
 - Fecha de publicación: diciembre 2002.
 - Objeto del documento: el documento realiza un análisis de la equidad vertical del impuesto a las operaciones financieras, conocido primero como dos por mil y posterior a Ley 633 de 2000 denominado tres por mil. El autor concluye que este impuesto tiene un efecto cascada, que quiere decir que las personas puede estar siendo gravadas varias veces por el mismo impuesto (Rodríguez, 2002).

- Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica
 - Autor: Victorio Valle Sánchez.
 - Fecha de publicación: 2001.
 - Objeto del documento: existe un cierto consenso entre los tratadistas de Hacienda Pública de que la creación o modificación de los impuestos debe respetar un conjunto de criterios generales que se refieren como “principios” de la imposición, y cuyo cumplimiento global por un sistema impositivo definiría un cuadro “ideal” de imposición, al margen del grado de su plasmación real en la legislación fiscal de países concretos (Valle, 2001).

5.1.2. TESIS Y TRABAJOS DE GRADO

- Aplicación del principio de equidad en el sistema Tributario Colombiano y sus efectos en los tributos Nacionales, Departamentales y Municipales entre los años 1993-2009. Tesis para optar al título de abogado en la Universidad de Antioquia, Facultad de Derecho y ciencias Políticas, Medellín.

- Autor: Diana Marcela Madrid Ochoa.
 - Fecha de publicación: 2010.
 - Objeto del documento: esta tesis realiza un análisis de la aplicación del principio de equidad en el sistema tributario colombiano a partir de la revisión de sentencias del consejo de estado (Medellín, 2010).
- Distribución de la Carga Tributaria En Colombia: Aproximación a partir de las categorías de la Contabilidad Tributaria. Trabajo de grado para optar al título de Magister en administración Pública de la Escuela Superior de Administración Pública –ESAP- Maestría en Administración Pública, Bogotá D.C.
- Autor: Jairo Alonso Bautista.
 - Fecha de publicación: 2009.
 - Objeto del documento: El objeto de esta investigación se encaminó a dos situaciones: en principio se demuestra como las cifras que sustentan los recaudos tributarios esconde la tragedia de una profunda inequidad del sistema tributario en Colombia, desde el análisis de la distribución de la carga tributaria en Colombia entre 1990 y 2006. Y por otra parte, se hace un aporte de los elementos para la comprensión del fenómeno tributario en Colombia, y particularmente su impacto en la distribución de la carga tributaria que es un factor importante en la determinación de la distribución del ingreso (Bautista, 2009).

6. MARCO DE REFERENCIA

En el presente capítulo se desarrolla una conceptualización del tema tributario en Colombia, con el fin de generar un entendimiento al objeto de la investigación y fundamentar, en esta información, las conclusiones del actual trabajo.

Para realizar el acercamiento al sistema tributario colombiano se presenta a continuación una explicación de los siguientes elementos: estructura del derecho tributario, fuentes del derecho tributario, poder tributario, principios del sistema tributario, el gasto público, e ingresos del estado (impuestos).

6.1. ESTRUCTURA DEL PODER EN COLOMBIA

En este numeral se presenta una descripción de la estructura del poder en Colombia, y la relación de la misma con el sistema tributario.

El poder público en Colombia se divide en poder legislativo, ejecutivo y judicial (Const., 1991, art. 113). La rama ejecutiva se compone por la Presidencia, Gobernaciones y Alcaldía, la rama legislativa se compone por el Congreso de la República y la rama judicial se compone por la Corte Constitucional, Corte Suprema de Justicia, Consejo Superior de la Judicatura, Consejo de Estado y Fiscalía general de la Nación.

A continuación, se explican en relación con el poder legislativo las funciones del Congreso de la República, en relación con el poder ejecutivo las funciones del Presidente, las Asambleas departamentales y Concejos municipales, y de la rama legislativa se explica las funciones de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, con especial énfasis en el tema tributario.

6.1.1. CONGRESO DE LA REPÚBLICA

El Congreso de la República representa el máximo órgano del poder legislativo, en cuanto es su función crear las leyes (Const., 1991, art. 114). Dado lo anterior, tiene la potestad, de acuerdo al principio de legalidad y demás principios constitucionales, de crear tributos a través de leyes, facultad que se consagró expresamente en los numerales 11 y 12 del artículo 150 de la constitución política.

Esta facultad fiscal ha sido reiterada por la Corte constitucional, que ha dicho que la competencia de determinar los tributos, así como sus exenciones, es del Congreso, sin embargo, dado que estamos en un estado democrático y participativo, los impuestos es un reflejo de la decisión de todos los ciudadanos

que se materialice por la elección de sus representantes (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-510, 1992).

A lo anterior, es importante sumarle que en relación con el principio de democracia el Congreso es elegido por el pueblo, por lo cual es certero indicar que la imposición tributaria es concebida como un consenso del pueblo que se logra a través de sus representantes.

6.1.2. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

El Presidente de la República es la máxima autoridad administrativa del Estado (Const., 1991, art. 115), y en conjunto con los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos, conforman el Gobierno Nacional (Const., 1991, art. 115), y constituye la cabeza del poder ejecutivo en Colombia.

Dentro de las funciones del presidente en materia tributaria se consagra el velar por la recaudación y administración de los tributos (Const., 1991, art. 189). Adicionalmente, justificado en el estado de excepción el poder ejecutivo en cabeza del Presidente de la república puede modificar tributos existentes o establecer nuevos por medio de decretos legislativos apoyado además con la firma de todos los ministros en virtud de las atribuciones que le concede la Constitución política en el artículo 215, sí y solo si estas contribuciones fiscales sean necesarias para aliviar la perturbación económica, social o ecológica; o evitar la extensión de sus efectos.

A lo anterior, cabe anotar que en tiempos de paz, el presidente no podrá imponer tributos, dado que no se encuentra dentro de sus funciones, y pese a que el Congreso puede otorgar funciones extraordinarias al presente, se consagró en el numeral 10 del artículo 150 de la constitución política, la imposibilidad de usar este mecanismo para decretar impuestos (Const., 1991, art. 150).

6.1.3. ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES Y CONCEJOS MUNICIPALES Y DISTRITALES

Las Asambleas Departamentales en Colombia son corporaciones públicas de carácter político y administrativo que gozan de autonomía administrativa y presupuesto propio a nivel departamental, mientras que los Concejos Municipales es la encargada de ejercer control político sobre la administración municipal.

Dentro de sus funciones, Las Asambleas departamentales y Concejos municipales tienen facultades para imponer tributos, lo cual quedó consagrado en el artículo 338 de la constitución política (Const., 1991, art. 338), lo cual ha sido reiterado en el numeral 7 del artículo 32 de la Ley 136 de 1994.

Pese a lo anterior, la Corte Constitucional, fundamentándose en lo consagrado en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución política, señala que la creación de tributos es una facultad exclusiva del Congreso de la República como Órgano Legislativo, negando a las Asambleas y Concejos la posibilidad de crear tributos en sus respectivos departamentos y municipios (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-246, 1995), de donde surge entonces el interrogante ¿dónde queda la autonomía que a los entes territoriales les otorga la Constitución en el citado Artículo?, lo cual se responde a la luz de los artículos 300 y 313 de la Constitución Política, en cuanto se da la facultad a los entes territoriales de decretar los impuestos requeridos para los fines de la gestión administrativa, pero estos deben estar conformes con la Constitución y las leyes (Const., 1991, art. 300, art. 313).

Lo anterior entonces indica que sin la Ley, que es expedida por el Congreso, no es posible establecer los tributos a nivel departamental y local.

6.1.4. CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es el organismo creado por la Constitución Política de Colombia de 1991 para velar y salvaguardar la aplicación de la Carta Magna. El artículo 241 de la Constitución política establece que dentro de las funciones del ente están el decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que promuevan los ciudadanos contra los actos reformatorios de la Constitución, contra leyes, decretos con fuerza de ley, decretos legislativos, y revisar las decisiones judiciales tomadas en las acciones de tutela (Const., 1991, art. 241).

Dado lo anterior, la Corte Constitucional emite Sentencias de tipo: T, C y SU, las primeras (T) constituyen las revisiones que realiza la Alta Corte a las decisiones que han tomado jueces respecto a soluciones de acciones de tutela, las sentencias C son la resolución de las demandas de inconstitucionalidad, y las SU son sentencias de unificación de conceptos, las cuales se emiten cuando un mismo tema ha tenido pronunciamientos divergentes por la corte (cosa juzgada), a fin de unificar el concepto.

En el tema tributario, la Corte Constitucional juega un papel muy importante pues es el organismo encargado de evaluar la aplicación de la carta magna en

las leyes y decretos que presentan las reformas tributarias, y determinar si se violentan o no los principios del sistema tributario.

6.1.5. CONSEJO DE ESTADO

El Consejo de Estado es en Colombia el máximo órgano de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es decir, el ente que se encarga de dar solución en última instancia a los procesos judiciales que como partes involucren mínimamente al Estado, es decir estado con particular o a dos entidades del estado.

Son funciones del Consejo de Estado el decidir sobre acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional, preparar y presentar proyectos de actos reformativos de la Constitución y proyectos de ley (Const., 1991, art. 237).

6.2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Después de presentar la estructura del poder en Colombia en relación con el sistema tributario, se realiza una explicación de las fuentes del derecho tributario, que como lo indica el término, hace referencia a los elementos donde nace el sistema tributario, que constituyen la regulación de los tributos o impuestos en Colombia, que son de carácter jurídico.

6.2.1. CONVENIOS INTERNACIONALES- CDI

Si bien, los países son Estados soberanos, estos pueden suscribir tratados para convenir temas. En el tema tributario, Colombia ha adherido a convenios y acuerdos bilaterales, con la finalidad de evitar la doble tributación o imposición, y prevenir la evasión y elusión fiscal de los ciudadanos colombianos y residentes (DIAN, 2010).

Los convenios internacionales, también denominados CDI, suscritos en el tema tributario, establecen entonces unos acuerdos entre los estados suscritos para determinar el reparto de los impuestos definiendo la potestad tributaria de cada uno en temas de renta o patrimonio (González Povéda (1993) citado en Herrán (2000)), por lo cual se entiende que no pretenden modificar la soberanía impositiva de cada país, sino más bien son un mecanismo para establecer la correlación de dos o más países frente al hecho que genera la potestad tributaria.

En la actualidad Colombia tiene vigentes los siguientes convenios o acuerdos bilaterales sobre doble tributación internacional:

- Ley 124 de 1961: mediante esta ley se aprueba acuerdo entre el Gobierno de Colombia y Estados Unidos de América para eliminar la doble tributación en el transporte aéreo y marítimo.
- Ley 16 de 1970, vigente desde el 14 de junio de 1971: mediante la cual se acoge convenio con la República Federal de Alemania para evitar la doble tributación de las empresas de navegación marítima y aérea en el sector de impuestos sobre la renta y sobre el capital.
- Ley 14 de 1981, con vigencia a partir del 9 de octubre de 1987: aprobación de convenio con el gobierno de la República de Italia para evitar la doble tributación sobre las rentas y sobre el patrimonio derivada del ejercicio de la navegación marítima y aérea.
- Ley 21 de 1972: convenio con la República de Chile para evitar la doble tributación de las empresas de navegación aérea y marítima en el sector de impuestos sobre la renta y el capital.
- Ley 16 de 1976: convenio con Venezuela para regular la tributación de la inversión estatal y de las empresas de transporte internacional.
- Ley 15 de 1970, con vigencia desde el 22 de mayo de 1971: aprueba Convenio con la República Argentina, para la exención de doble tributación de las empresas marítimas y aéreas.
- Ley 71 de 1993: acoge acuerdo con Brasil para la exención de doble tributación a favor de las empresas marítimas o aéreas de ambos países.
- Ley 1082 de 2006, con aplicación desde octubre 23 de 2008: aprueba convenio con España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Ley 1261 de 2008, vigencia desde diciembre 22 de 2009: convenio con la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.
- Ley 1265 de 2008, en vigencia desde el 23 de noviembre de 2009: se aprueba convenio con el Gobierno de la República de Panamá para evitar la

doble imposición en la explotación de aeronaves en el transporte aéreo internacional.

- Ley 1344 de 2009, con vigencia desde enero 1 de 2012: convenio con la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Ley 1459 junio 29 de 2011, aplicable desde junio 12 de 2012: convenio entre la Republica de Canadá para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Ley 1568 de 2012: adopta convenio con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Ley 1667 de 2013: adopta convenio con la República de Corea para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta.
- Ley 1668 de 2013: acoge acuerdo con la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta.
- Ley 1661 de 2013: adopta convenio aprobado por los países miembros del Consejo de Europa y los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.
- Ley 1666 de 2013: adopta acuerdo con el Gobierno de los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria.
- Ley 1690 de 2013: adopta acuerdo con la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta.
- Ley 1692 de 2013: convenio con la República Portuguesa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta.

Adicional a los convenios y acuerdos mencionados, se resalta el Acuerdo de la Comisión de la Comunidad Andina, Decisión 578 del 2004, el cual está vigente desde el 1 de enero de 2005 para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

6.2.2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA

En Colombia la Constitución Política se modificó drásticamente por última vez en el año 1991, luego de más de 100 años con la Constitución de 1886; ésta modificación fue elaborada por la Asamblea Nacional Constituyente.

La Constitución Política en Colombia es la norma de superior jerarquía, por lo cual ante conflictos de normas jurídicas se aplican las disposiciones constitucionales (Const., 1991, art. 4), por lo tanto, es la más importante fuente de derecho del país, incluyendo el derecho tributario, el cual se desarrolla en numerosos artículos de la misma.

En la constitución política se consagran facultades y atribuciones en el tema tributario, que rigen todo el sistema, y que se relaciona directamente con la estructura del poder determinado en Colombia, el cual ya fue explicado en el numeral 6.1 del presente documento.

Cabe resaltar que en la Constitución Política de Colombia se rezan principios pilares de toda la normativa, los cuales rigen el sistema tributario. Estos principios se desarrollan en un numeral posterior del presente marco de referencia, puesto que entre estos se encuentra el principio de equidad, objeto de estudio del trabajo de este documento.

6.2.3. LA LEY

En Colombia, las leyes constituyen una norma general de carácter secundario, las cuales son creadas por el Congreso, dada las facultades otorgadas en la Constitución Política, específicamente en los artículos 114 y 150 (Const., 1991, art. 114, art. 150).

Las leyes en Colombia pueden ser orgánicas, estatutarias o marco. Las leyes orgánicas, la Constitución Política de Colombia establece que son aquellas que rigen la actividad legislativa (Const., 1991, art. 151).

En cuanto a las leyes estatutarias, la Constitución Política de Colombia indica que son aquellas normas que rigen los derechos fundamentales consagrados en la carta, además de la administración de justicia y estados de excepción (Const., 1991, art. 152).

Por su parte, las leyes marco, como lo indica el numeral 19 del Artículo 150 de la constitución política corresponden a normas de tipo general, y funciones de ordenamiento de la administración pública (Const., 1991, art. 150).

Para el tema tributario específicamente, en Colombia, el Congreso sanciona leyes que constituyen las llamadas Reformas Tributarias. Desde el año 1990 se han efectuado 13 reformas al sistema tributario colombiano. A continuación se mencionan las leyes que han aprobado estas y su cambio más significativo, sin ahondar en el tema dado que como ha sido expresado en capítulos anteriores, hace parte del objeto del presente trabajo analizar las reformas tributarias de 2010 a 2016.

- Ley 49 de 1990: aumenta el IVA del 10% al 12% y elimina exenciones.
- Ley 6 de 1992: en esta reforma se incluye en el impuesto de renta los ingresos de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado (EICE), se aumenta el IVA del 12% al 14% (en 5 años), se gravaron nuevos servicios con IVA y se excluyó productos de la canasta familiar. Adicionalmente, eliminó impuesto al patrimonio.
- Ley 223 de 1995: crea tasas marginales del 20% y 35% a PN y del 35% a PJ en el impuesto a la renta, e impone IVA del 16%. Además, se impone el impuesto global a la gasolina.
- Ley 488 de 1998: esta reforma eximió del impuesto a la renta los ingresos de las EICE, cajas de compensación y fondos gremiales, e impuso IVA de 15% al transporte aéreo nacional, y creó el gravamen de movimientos financieros denominado 2 X 1000 (temporal).
- Ley 633 de 2000: se impone IVA del 16% al transporte aéreo internacional, transporte público, cigarrillos y tabacos, y se crea el impuesto 3 X 1000 de manera permanente.
- Ley 788 de 2002: respecto a la renta se crea la sobretasa del 10% en 2003 y 5% desde 2004, y se aumenta el IVA para algunos productos del 10% al 16%, y un 20% para telefonía celular.
- Ley 863 de 2003: respecto a la renta se crea la sobretasa del 10% (2004-2006), se crea la deducción por inversión del 30%. También, se gravan con IVA productos excluidos con 7% y se impone 3% de IVA a la cerveza y 5% a los juegos de azar. Se aumenta el gravamen a los movimientos

financieros 3 X 1000 a 4 X 1000 (2004-2007), y se crea el impuesto al patrimonio (2004-2006) con un 0.3% del patrimonio > \$3.000 millones.

- Ley 1111 de 2006: se elimina la sobretasa en impuesto a la renta a partir de 2007 y el impuesto de remesas. Se disminuye el IVA de productos de 10% al 1.6%, aunque se modifica la base gravable. Se aumenta el impuesto al patrimonio a partir de 2007 con un 1.2% del patrimonio > \$3000 millones. Se establece el 4 X 1000 permanentemente.
- Ley 1370 de 2009: esta reforma redujo del 40% al 30% la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos, y se aumenta el impuesto al patrimonio a partir de 2011 con 2.4% del patrimonio > \$3000 millones y con 4.8% para patrimonios > \$5000 millones entre 2011 y 2014.
- Ley 1429 de 2010: esta ley no constituye propiamente una reforma tributaria, sin embargo, es tenida en cuenta en el presente trabajo y es objeto de análisis en el mismo, dado que promulga unos incentivos y beneficios tributarios para la legalización o creación de empresas, por lo cual se crean unas exenciones y descuentos en impuestos de renta y complementarios.
- Ley 1430 de 2010: en esta reforma se elimina la deducción en renta por inversión, y se impone la aplicación de retención a pago de intereses de crédito externo, y se elimina sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica del sector industrial.
- Ley 1607 de 2012: se crea el 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. Se establece como impuestos descontables: el impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y el impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Se impone el impuesto sobre la renta para personas naturales sin residencia, y se crean dos sistemas para determinación de la base gravable de Impuesto Mínimo Alternativo -IMAN e Impuesto Mínimo Alternativo Simple IMAS. Se establece el cobro del Impuesto Mínimo Alternativo, IMAN, a personas que ganen más de 1.548 UVT (correspondientes a 3.600.000).
- Ley 1739 de 2014: se crea el impuesto a la riqueza y la sobretasa al CREE (desde el año 2015 hasta el 2018). Se brinda la posibilidad de descontar de IVA en renta para personas jurídicas en la adquisición e importación de bienes. Y se mantiene el gravamen por movimientos financiero 4 X 1.000 hasta 2018, para iniciar su desmonte gradual a partir de 2019.

- Ley 1819 de 2016: se aumenta la tarifa general del IVA al 19%, se deroga el artículo 4 de la Ley 1429 del 2010 que indicaba la progresividad del pago de impuesto sobre la renta a las sociedades anónimas simplificadas, se hacen determinaciones respecto a la retención de la fuente para personas naturales independientes, se modificó el impuesto nacional a la gasolina, y se crea el impuesto nacional al carbono, entre otras.
Además se suprime los sistemas alternativos conocidos: IMAN e IMAS, para la determinación del impuesto de renta de las personas naturales, y en su reemplazo, se establece un sistema de cédulas para liquidar el impuesto por separado según el tipo de Renta.

6.2.4. DECRETOS

Los decretos son normas que representan la voluntad del Gobierno en cabeza del Presidente, y que avalado por uno o varios de los Ministros que guarden relación con el tema involucrado (Urrego Ortiz y Quinque Ramírez, 2008). Esta facultad fue conferida en la Constitución Política de Colombia, en el numeral 11 del artículo 189 (Const., 1991, art. 189).

Los decretos en el sistema normativo colombiano, pueden ser de tipo legislativo o administrativo; el primer grupo hace referencia a generar material de ley, y hacen parte de este los decretos con fuerza de ley, decretos legislativos expedidos en estados de excepción, decretos estatutarios, y decretos autónomos o reglamentos. Por su parte, los administrativos tienen un carácter normativo, que pueden ser decretos reglamentarios, decretos que desarrollan leyes marco y decretos ejecutivos (Urrego Ortiz y Quinque Ramírez, 2008).

Para el objeto de la presente investigación, se explicarán a continuación los decretos con fuerza de ley y los decretos reglamentarios.

6.2.4.1. DECRETOS CON FUERZA DE LEY

Como se indicó anteriormente, los decretos con fuerza de ley son textos legislativos que tienen una intención o fuerza material de ley (Urrego Ortiz y Quinque Ramírez, 2008), los cuales son expedidos por el Presidente gracias a facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso, acción que es permitida según lo consagrado en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución Política (Const., 1991, art. 150).

En relación con lo anterior, el sistema tributario colombiano tiene un Estatuto tributario que es Decreto con fuerza de ley, que corresponde al Decreto 624 de 1989, el cual no nació bajo la Constitución Política de 1991, sino bajo la Constitución Política de 1886, el cual fue expedido por facultades extraordinarias otorgadas a Presidente en los Artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987 (Decreto 624, 1989).

6.2.4.2. DECRETOS REGLAMENTARIOS

Estos decretos son la respuesta a la potestad reglamentaria que tiene el Gobierno Nacional en cabeza del Presidente, sin apartarse de lo ordenado por el legislador, es decir por el Congreso en las leyes (Urrego Ortiz y Quinque Ramírez, 2008). Tiene un objeto diferente a la ley, en cuanto busca dar disposiciones para la aplicación de la ley.

Como se indica en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, el Presidente de la República reglamentará las leyes, mediante la expedición de actos administrativos obligatorios y/o necesarios para detallar y desarrollar el contenido de la ley (Const., 1991, art. 189), siendo los de carácter obligatorio entendidos como los que la misma ley remite o autoriza su aplicación a lo dispuesto en el reglamento, es decir, la ley es inaplicable hasta que sea reglamentada, y los necesarios los que se consideren requiere para cumplir el fin de la ley, fijando el sentido y alcance de la norma legal.

En el sistema tributario, predominan una numerosa cantidad de decretos reglamentarios. En primera instancia se resaltan los decretos que reglamentan parcialmente el estatuto tributario (Decreto 624 de 1989), algunos de los cuales se enuncian a continuación:

- Decreto 422 de 1991
- Decretos 847, 1333 y 1960 de 1996
- Decretos 3050, 700 y 124 de 1997
- Decretos 841, 1514 y 2201 de 1998
- Decretos 558, 1345, 1737 y 2577 de 1999
- Decreto 531 de 2000
- Decretos 333 y 406 de 2001
- Decreto 4400 de 2004.
- Decretos 1070, 3026, 3028 y 3032 de 2013
- Decreto 2193 de 2013.
- Decreto 1966 de 2014.
- Decreto 1625 de 2016, es un decreto único reglamentario, el cual constituye una compilación de reglamentaciones pre-existentes, por ende, los

considerando de los decretos fuente se entienden incorporados en este texto así no estén transcritos en él, para cual en cada artículo se indica el origen del mismo.

Por otra parte, las leyes enunciadas en el numeral 6.2.3. del presente documento, que constituyen las reformas tributarias que ha efectuado el Congreso al Estatuto Tributario, en uso de las facultades otorgadas en el numeral 11 del artículo 189 de la constitución política, que dice textualmente “11 . *Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.*” (Const., 1991, art. 150), han sido en su mayoría reglamentadas, como se relaciona a continuación:

- Ley 49 de 1990: esta ley ha sido reglamentada parcialmente doce (12) veces, con los decretos 836/1991, 1167/1991, 824/1999, 1133/2000, 1746/2000, 1042/2003, 975/2004, 4407/2004, 973/2005, 1924/2009, 2190/2009, y 1160/2010.
- Ley 6 de 1992: reglamentada parcialmente por los Decretos 1107, 1372 y 1983 de 1992.
- Ley 223 de 1995: reglamentada parcialmente por el Decreto 782 de 1996.
- Ley 488 de 1998: no tiene decretos reglamentarios.
- Ley 633 de 2000: reglamentada parcialmente por los decretos 300/2001, 406/2001, 556/2001, y 1626/2001.
- Ley 788 de 2002: reglamentada parcialmente por los decretos 522/2003, 779/2003, 1308/2003, 2440/2005, y 541/2007
- Ley 863 de 2003: no tiene decretos reglamentarios.
- Ley 1111 de 2006: reglamentada parcialmente por el Decreto 4676 de 2006.
- Ley 1370 de 2009: no tiene decretos reglamentarios.
- Ley 1429 de 2010: reglamentada parcialmente por los decretos 4910 de 2011, y 489 de 2013.
- Ley 1430 de 2010: reglamentado por el Decreto 660 de 2011.

- Ley 1607 de 2012: reglamentada parcialmente por los decretos 2763 de 2012, 862 de 2013, 803 de 2013, 568 de 2013, 1793 de 2013, 1794 de 2013, 2418 de 2013, 2701 de 2013.
- Ley 1739 de 2014: reglamentado parcialmente por los decretos 1123 de 2015, 1302 de 2015.
- Ley 1819 de 2016: por ser la última norma a la fecha de elaboración de este trabajo no existen pronunciamientos de la corte constitucional sobre exequibilidad o inexecuibilidad al respecto de esta ley.

6.2.5. LA JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia en Colombia corresponde a los fallos o decisiones de las altas cortes, que sugieren o guían sobre la aplicación de la ley (Urrego Ortiz y Quinque Ramírez, 2008).

El artículo 330 de la Constitución Política, indica que tanto la jurisprudencia como la doctrina constituyen criterios auxiliares de la actividad judicial (Const., 1991, art. 230). Sin embargo, este criterio ha sido replanteado a través de los precedentes jurisprudenciales emitidos, los cuales han tomado una fuerza vinculante de la jurisprudencia que corresponde a las sentencia de unificación (SU) de la corte constitución y concejo de estado.

Con respecto al tema tributario, en Colombia existe una amplia jurisprudencia, siendo importante resaltar que al consultar la Relatoría de la Corte Constitucional de Colombia se encuentran cerca de 382 sentencias con la palabra “tributario”. En el presente trabajo se desarrolla un análisis en torno a jurisprudencia relevante en relación con las reformas tributarias 2010-2016.

6.2.6. RESOLUCIONES DIAN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN- tiene la facultad de emitir resoluciones en función de su competencia de fiscalización e investigación, facultad que se fundamenta en los artículos 631, 684, 684-2 y 688 del Estatuto Tributario, y en el artículo 6 del Decreto 4048 de 2008 que establece como funciones de la DIAN la de impartir instrucciones en materia aduanera (Decreto 4048, 2008, art. 6).

6.2.7. DOCTRINA

La Doctrina constituye el conjunto de opiniones emitidas por los expertos en ciencia jurídica. Si bien la doctrina no es una fuente formal del derecho, tiene una indudable transcendencia en el ámbito jurídico.

Hacen parte de la doctrina jurídica, los conceptos emitidos por la DIAN, los cuales no constituyen una fuente formal de derecho, empero, la DIAN suele tomar decisiones motivadas y sustentadas en ellos. Al respecto, el Consejo de Estado se ha pronunciado de la siguiente forma:

“...Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” (Sección cuarta del Consejo de estado, Sentencia del 12 de mayo de 2010, expediente 16534).

Dado lo anterior, los conceptos emitidos por la DIAN no vinculan al contribuyente, pero son válidos en la medida que los funcionarios pueden o deben actuar conforme a su propia Doctrina, motivando incluso con sus interpretaciones, los actos administrativos.

De igual manera, hace parte de la doctrina jurídica los conceptos emitidos por la DAF (Dirección de Asuntos Financieros y Empresariales) y aquellas que correspondan a lo expuesto por tratadistas en sus obras.

6.3. PODER TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Para conceptualizar sobre el poder tributario, definimos, en primera instancia, el concepto de política fiscal; la cual se entiende como la disciplina que estudia la determinación del plan, el tiempo y el procedimiento a seguir, en la realización de los gastos públicos y en la obtención de los ingresos públicos, esto tiene como objeto determinar los gastos públicos a realizarse y de los recursos a obtener para sufragar aquellos, en circunstancias de tiempo y lugar determinados (Subgerencia Cultural del Banco de la República, 2015).

La política fiscal se puede clasificar en políticas expansionistas o políticas contraccionistas. La Subgerencia Cultural del Banco de la República (2015) define la política fiscal expansionista como aquella que como objeto tiene el ampliar los gastos públicos, o variar los impuestos, y la política fiscal contraccionista se da cuando se tiene como objetivo disminuir el gasto público, o aumentar los impuestos.

Para precisar las relaciones de la política fiscal con el poder tributario es conveniente indagar sobre su ubicación, como hemos señalado al referirnos a la política fiscal, nos estamos limitando al aspecto tributario dentro del más amplio espectro de la política financiera que incluye, el gasto, el endeudamiento, el presupuesto y en general las finanzas públicas, formado así parte de la política económica del país.

Siendo así, el poder tributario es el medio constitucional por el cual se adopta una política fiscal, la cual debe considerar en sus fines el cumplimiento de los deberes y derechos de la constitución política, además, de tener en cuenta en sus criterios los principios tributarios establecidos en la carta política.

El poder tributario es la facultad que tiene el estado para crear, modificar o mantener los tributos a personas jurídicas, personas naturales o a bienes que contribuyan al sostenimiento del estado.

6.3.1. CARACTERÍSTICAS DEL PODER TRIBUTARIO

El poder tributario tiene cuatro (4) características, la primera es que es abstracto de aplicación concreta, en el sentido de que debe materializarse en un sujeto; la segunda característica es que es permanente, en cuanto el poder tributario no desaparece, y de serlo será porque no exista el estado; además es irrenunciable, ya que el estado no puede inhibirse del mismo; y por último, es indelegable puesto que el estado no puede delegar su mandato de recaudo (Prieto, 2015).

6.3.2. CLASIFICACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

Como ya fue mencionado en numerales anteriores, en Colombia, el ente público que ejerce la función del poder tributario en tiempos de paz es el Congreso, esto es lo que se denomina poder tributario originario, dado que esta facultad es consagrada así en la constitución política de Colombia (Prieto, 2015).

Por otra parte existe el poder tributario derivado, que se refiere, en el caso de Colombia, a los que se den por orden del poder originado, es decir el caso de Asambleas departamentales y concejos municipales , que tienen esta facultad regido por las leyes que expidan el Congreso, o el presidente en un caso extraordinario (Prieto, 2015).

Sin embargo, sea cual sea el tipo de poder tributario ejercido, esta potestad debe acogerse a lo consagrado en la Constitución Política, no solo a las facultades del poder público, tema que ya se abordó en los numerales anteriores, sino que debe limitarse por los principios constitucionales, entre los que se encuentran el Principio de Legalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Generalidad, y Principio de Igualdad (Prieto, 2015).

6.4. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La palabra “principio” proviene del latín *principium* “el principio”, y se define como el comienzo de la existencia de alguna cosa. En tema legislativo, esta palabra es usada para referirse a los fundamentos y/o leyes sobre cómo funciona una ideología, teoría, doctrina, religión o ciencia.

A través de la historia, los principios tributarios han sido estudiados por diversos autores, inicialmente escritores y economistas de la tendencia cameralistas de los siglos XVII y XVIII quienes elaboraban y transmitían una primera construcción de lo que se consideraba como los principios de un sistema impositivo “ideal” para cualquier Estado, algunos de estos conceptos han perdurado hasta hoy (Valle Victorio, 2001).

Así, Kasper Klock en 1634, considerado como el fundador de la Hacienda cameralista en Alemania, afirma que toda figura impositiva o sistema tributario para la actualidad debe ser proporcional y uniforme, concepto que se fue mejorando con posterioridad, como fue el caso del autor Adam Smith que su obra “La Riqueza de las Naciones” escrita en 1776, describió sus cuatro reglas de la imposición como son: certeza, comodidad, economicidad y justicia, principios que se volvieron habituales en la literatura financiera y económica para la época (Valle Victorio, 2001).

Posteriormente Stuart Mill en 1871 fue, tal vez, el primero de los grandes economistas clásicos en desarrollar nuevos conceptos, específicamente sobre el principio de la equidad impositiva que plasmó en su célebre principio del “sacrificio igual”, debido al planteamiento de una reforma social (Valle Victorio, 2001).

Siguiendo su evolución, en el siglo XIX, no se aportan nuevos principios, sino una ampliación de los ya existentes a la luz de la evolución de las ciencias económicas y financieras (Valle Victorio, 2001).

Siguiendo lo planteado por A. Smith, David Ricardo en 1817, indaga en el principio de neutralidad impositiva refiriéndose a que el crecimiento económico no debe ser frenado por la imposición. Y Stuart Mill (1871), defendió un concepto de equidad impositiva que expresa en su principio de “sacrificio igual”, en donde en lugar de defender la progresividad, más bien la crítica (Valle Victorio, 2001).

El último cuarto de siglo ha aportado un importante cambio de orden a la consideración política de los principios impositivos, así en 1988, el profesor Joseph Stiglitz en el “Manual de Economía Pública” tercera edición, coloca a la eficiencia de primero en el orden de los principios impositivos y por último a la equidad, de aquí que comienza a hablarse de equidad horizontal y equidad vertical (Valle Victorio, 2001).

En relación con lo anterior, el autor Valle Victorio (2001) en su trabajo “Nota sobre los principios impositivos desde una perspectiva histórica” deja algunas reflexiones al respecto, siendo importante resaltar la siguiente: “*Los impuestos deben buscar el grado más avanzado posible de neutralidad, respecto a las decisiones del mercado, sin dañar gravemente la equidad.*” (Valle Victorio, 2001).

El sistema tributario, así como cualquier sistema normativo de Colombia, debe regirse por los principios constitucionales o demás que se deriven en la legislación, los cuales tienen como finalidad guiar o dar sentido, así como limitar tanto el poder y la actuación en el sistema tributario, tanto de contribuyentes como del Estado.

Adicionalmente debe prevalecer el espíritu de justicia que implique dar a cada uno lo que le corresponde dentro de la sociedad (equidad), por el esfuerzo de que los tributos sean fáciles de administrar y recaudar, pero a un costo mínimo (eficiencia), por la garantía de la capacidad económica de los ciudadanos (progresividad), y confianza en que los cambios en el sistema tributario no tenga efectos hacia el pasado (irretroactividad) (Const., 1991, art. 363).

Estos principios constituyen factor importante en cuanto a que permiten dar mayor claridad y mejor respuesta a las dificultades que puedan surgir al momento de interpretar o aplicar las correspondientes normas.

Es relevante resaltar que los tributos deben regirse además por el principio de legalidad, el cual define que la estructura impositiva va de acuerdo a lo que determina la ley y expedido por el órgano autorizado, y el principio de igualdad que exige no se conceda a ningún individuo excepciones o privilegios en similares o iguales circunstancias (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. T-432, 1992).

A continuación, se presenta una explicación de la aplicación de estos principios en el sistema tributario, iniciando con el de equidad, el cual atañe a la presente investigación, y posteriormente se continúa con una breve explicación del principio de eficiencia, progresividad e irretroactividad.

6.4.1. PRINCIPIO DE EQUIDAD

6.4.1.2. CONCEPTO GENERAL

La palabra equidad proviene del latín “*aequitas*”, que se define como “igualdad de ánimo; justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva; disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece” (Real Academia Española, 2014). En tal sentido todos los intentos por reformar la estructura tributaria en Colombia deberían impulsar la equidad distributiva para promover el argumento de que el Estado recibirá de cada ciudadano lo que merece, en la medida en que este dispone.

Este término ha tenido diversas connotaciones a través de la historia y se ve fundamentado en tres valores sociales: igualdad, cumplimiento de derechos y justicia, pues defiende las mismas condiciones y oportunidades para todas las personas, de allí que puede tratarse en términos jurídicos, filosóficos, así como también en el contexto económico se habla de equidad como la justicia que debe aplicarse al tratamiento de impuestos de las personas, es decir, que las cargas impositivas deben variar según cada caso particular, siempre teniendo en cuenta este principio.

El término equidad ha sido denominado por los autores Jiménez *et al.* (2010) como multidimensional, en el sentido que es muy valorado y ha sido empleado para referirse a la relación igualitaria que debe existir entre el poder público y el ciudadano ante la ley.

En conclusión, el principio de equidad, independiente del ámbito en el que se aplique busca obtener un trato igualitario en grupos de personas que estén en igual o similar situación (Arrijoja, 2000).

6.4.1.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD EN COLOMBIA

La primera Constitución política Colombiana, firmada el 6 de octubre de 1821 por el Libertador Simón Bolívar, estableció en su artículo 3 lo siguiente: “*Es un deber de la Nación proteger, por leyes sabias y equitativas, la Libertad, la Seguridad, la Propiedad y la igualdad de todos los colombianos*” (Const., 1821, art. 3). Así mismo, la Constitución política actual (1991) hace mención a este principio en varios de sus artículos, como en el art. 363 para referirse a la aplicación en el sistema tributario.

Pese a lo anterior, ni en la constitución ni leyes colombianas se ha dado un concepto del principio de equidad, por lo cual se hace necesario acudir a la doctrina y jurisprudencia de las altas cortes, que en varias ocasiones se ha referido a la aplicación de éste en el sistema tributario colombiano.

La Corte Constitucional ha definido la equidad tributaria como el criterio mediante el cual se deben ponderar la distribución de las cargas, y beneficios entre los contribuyentes, con el fin de evitar que se impongan cargas desproporcionadas o beneficios extralimitados, refiriéndose este último al caso en el que no se tiene en cuenta la capacidad económica y la naturaleza del tributo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-734, 2002; Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-385, 2008).

En conclusión, la Corte Constitucional ha señalado que no solo quienes tengan igual capacidad de pago, deberán contribuir igual, sino que también que debe ser mayor la contribución en quienes tengan mayor capacidad económica (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-913, 2011).

Lo anterior permite observar que en Colombia históricamente se ha reconocido la equidad como el medio para aplicar la justicia en las decisiones de Ley en el tema tributario, y que más aun ha sido adoctrinado por la alta corte.

6.4.1.3. CLASIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de equidad se ha analizado desde dos puntos de vista: desde el beneficio y desde la capacidad de pago. El primero consigna la doctrina del pago de los tributos de acuerdo con los intereses que tenga el Estado, sin importar la capacidad de pago de las personas; en el segundo caso, La equidad se puede ver desde dos puntos de vista, relacionado con la capacidad de pago: equidad horizontal o equidad vertical. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-804, 2001).

La equidad horizontal, es un criterio que hace referencia al tratamiento de los individuos en circunstancias similares, en el sentido que de que las personas que se encuentren en una situación semejante o similar deben ser tratadas de la misma manera, es decir, que las personas que tengan un nivel de ingresos similares, un nivel de riqueza similares, deben terminar tributando de la misma manera (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-748, 2009). Lo anterior, sugiere que para que sea posible una equidad horizontal deben definirse en el marco de la ley los criterios que hacen un diferente un grupo de personas de otro, para de esta forma obtener un trato igualitario entre semejantes.

Por su parte, La equidad vertical indica que el tratamiento de los individuos en circunstancias distintas debe ser de manera distinta, es decir, que las personas que tengan un nivel de ingresos o riqueza mayor que otras deben terminar tributando más; en otras palabras, la persona con mayor capacidad económica debe contribuir más al gasto público que el de menor capacidad económica (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-748, 2009).

Los autores Iyer, Schmidt y Seetharaman (2008) definen la equidad desde su dimensión horizontal, como la noción de que los contribuyentes con iguales capacidades para pagar los impuestos deben pagar impuestos iguales, y el principio de equidad vertical proporciona justificación de las tasas de impuestos graduales o progresivos.

6.4.1.4. PRINCIPIO DE EQUIDAD EN OTROS MODELOS

La equidad tributaria en otros países no es diferente al espectro colombiano, no vamos hacer una definición de equidad en este capítulo sino más bien un breve recuento del estado del concepto de equidad tributaria en Chile, México y España:

Para el caso chileno, el autor José Antonio Fernández (2011), indica lo siguiente:

“El constituyente chileno ha previsto en el Artículo 19 N° 20 CPol. Un amplio marco dentro del que puede ejercerse el poder tributario. El principio de igualdad para contribuir a los gastos públicos es el criterio de distribución, pero especifica la jurisprudencia, no ha de ser sólo una igualdad formal, sino que debe incluir elementos materiales (varios, v.g., la no confiscatoriedad). El criterio para esa igualdad lo fijará el legislador entre los varios existentes en la doctrina económica: capacidad económica, origen de rentas, beneficio del contribuyente y otros. No obstante, se considera que es esencia de la

norma tributaria gravar de acuerdo con la capacidad económica. Ello conduce a evidenciar una paulatina mutación en la comprensión de la categoría de la capacidad económica desde un criterio de carácter económico a un principio jurídico implicado en la Constitución, inserto en el principio de igualdad constitucional.” (Fernández, 2011).

Este concepto de José Antonio Fernández Amor nos da razones para determinar que igual a Colombia, el principio de equidad está más ligado a un tema conceptual que está en las dos constituciones, pero en su realidad no se cumple dicho principio ya que todos los tributos son progresivos a los más pobres.

Para el caso mexicano, según Eduardo Ramírez Cedillo (2007), indica lo siguiente:

“En la teoría tributaria se manejan dos tipos de equidad, la equidad horizontal y la vertical. En la primera se reconoce que individuos que son iguales en los aspectos fundamentales deben recibir un mismo trato; no obstante, la segunda menciona que algunos individuos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuesto y que por lo tanto deben hacerlo. Sin la intención de profundizar en aspectos filosóficos al respecto de la igualdad y la justicia se avanzará en la idea bajo la cual la estructura tributaria puede obrar con equidad.

La equidad vertical supondría que los impuestos que pagan los individuos con mayores ingresos son mayores a los que pagan los individuos con menores ingresos. Los impuestos que logran la equidad vertical son aquellos que son denominados progresivos ya que recaudan un porcentaje mayor del ingreso cuanto mayor sea éste; mientras que los regresivos recaudan un porcentaje mayor cuanto menor es el ingreso. Si se desea mantener la equidad del sistema se tendrá que incurrir en dos situaciones por lo menos: la distorsión económica negativa que origina un impuesto progresivo y los costos administrativos asociados a la complejidad relacionada a los impuestos progresivos. Ambas situaciones podrían ser corregidas mediante la utilización de los impuestos regresivos a cambio de incumplir con la equidad.” (Ramírez, 2007).

Para el caso español se resalta que en la Constitución Política de este país no se menciona el término equidad, por lo cual se toma el contenido donde se menciona el término igualdad, los cuales se presentan a continuación.

“Artículo 1.

1. *España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político...* (Constitución Española, 1978).

“Artículo 14

Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.” (Constitución Española, 1978).

“Artículo 23

2. Asimismo, tienen derecho a acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos, con los requisitos que señalen las leyes.” (Constitución Española, 1978).

“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).

“Artículo 138

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.” (Constitución Española, 1978).

“Artículo 139

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.” (Constitución Española, 1978).

“Artículo 149

1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1.ª La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales” (Constitución Española, 1978).

Como se observa, respecto de la igualdad, la doctrina española, como muchos otros, hace una asociación con la capacidad contributiva; situación que, desde nuestro punto de vista, tienen que ver más con aspecto de igualdad tributaria formal que sustancial o material.

Se aprecia que, la concreción de equidad en diferentes modelos tributarios se encuentra indiscutiblemente unida a la vigencia de las ideas e ideología políticas (períodos fiscales), que casi todas tienen una regulación legal dada por la constitución, dando un marco jurídico acorde a cada país, pero esto sí da un verdadero relacionamiento al concepto filosófico de equidad.

Habría entonces una interrelación directa entre capacidad contributiva y capacidad económica, siendo este último término más amplio. La capacidad contributiva representa la parte disponible de la capacidad económica para aportar al gasto público.

6.4.2. PRINCIPIO DE EFICIENCIA

El principio de eficiencia, constituye una guía, referente y delimitación para el legislador en el tema tributario, sin embargo, la interpretación de este principio no es sencilla, por lo cual es necesario acudir a la doctrina y jurisprudencia aportada por la Corte Constitucional que, frente al tema, ha expresado que este principio busca lograr un mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación, sin embargo, también ha indicado que el mismo tiene un objeto social en el sentido de que debe propender porque la imposición de los tributos impliquen menores gastos para llevar a cabo el pago del mismo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-419, 1995).

De lo anterior se deduce que, el principio de eficiencia tributaria tiene dos pilares, el primero en referencia al objetivo de recaudo del Estado y el segundo en relación con no provocar distorsión económica en el sentido social, es decir con el contribuyente.

Adicional a lo anterior, la Corte Constitucional ha señalado en el Sentencia C-733 de 2003, que el principio de eficiencia no solo debe entenderse como una función de recaudo de impuestos con el menor costo, sino que debe tenerse en cuenta que los ciudadanos colombianos tienen el deber de cumplir la constitución política y la ley, y de contribuir al gasto público (Const., 1991, art. 95), por lo cual la eficiencia se debe entender también como el cumplimiento del deber fiscal del contribuyente (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-733, 2003).

6.4.3. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad en materia tributaria hace referencia a la determinación de la carga tributaria en relación con la capacidad de pago de

los contribuyentes, en el sentido de que debe pagar más quien tenga mayores ingresos y mayor patrimonio (Bravo, 1997).

Dado lo anterior, el principio de progresividad está estrechamente relacionado con el principio de equidad horizontal, en el sentido de que al cumplirse, se está siendo justo en la imposición y, se está dando un tratamiento entre iguales (Bravo, 1997).

Al respecto, el Corte Constitucional ha indicado que la equidad y la progresividad son diferentes, en el sentido de que la progresividad involucra la forma en que el tributo o beneficio modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-385, 2008).

6.4.4. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

El principio de irretroactividad indica que los efectos de una reforma al sistema tributario solo actúan después de la fecha de su promulgación, es decir, no tiene efectos retroactivo o hacia atrás en el tiempo. Pese a lo anterior, la Corte Constitucional se ha pronunciado en el caso que la modificación tributaria beneficie al contribuyente, expresando que en este caso no se viola el artículo 338 de la constitución política (Corte Constitucional de Colombia, *Sentencia C-785, 2012*).

En conclusión, este principio evita que una ley tenga efectos retroactivos, con excepción de que los mismos sean positivos para el aportante.

6.5. EL GASTO PÚBLICO

El concepto de gasto público hace referencia a todas las erogaciones que el Gobierno hace para el buen funcionamiento de la Nación. El artículo 345 de la Constitución Política, establece que todo gasto público debe estar previsto en el presupuesto, sea a nivel de Congreso, o de Asambleas Departamentales y Concejos municipales (Const., 1991, art. 345).

En relación con lo anterior, se hace especial énfasis en que el gasto público debe regirse por el principio de legalidad, aplicado en dos sentidos, en primera instancia corresponde por sus facultades al Congreso autorizar el gasto público, y en segunda medida estos gastos deben ser los adecuados al presupuesto necesario (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-772/98).

El gasto público se divide en gastos de funcionamiento, de operación, servicio de la deuda, y gastos de inversión (Minhacienda, 2011), los cuales a su vez presentan una clasificación que se presenta y explica a continuación.

6.5.1. GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

Los gastos de funcionamiento que se incluyen en el presupuesto colombiano constituyen los dineros que se requieren para que los órganos asociados al estado puedan operar y desarrollar las funciones que se les ha asignado, es decir cumplir con su objeto social (Minhacienda, 2011). Los gastos de funcionamiento se clasifican en:

- Gastos de personal: constituyen el pago de los servicios personales asociados a la nómina, servicios personales indirectos, y contribuciones inherentes a la nómina a los sectores privado y público (Minhacienda, 2011).
- Gastos generales: pago por adquisición de bienes y servicios, impuestos y multas (Minhacienda, 2011).
- Transferencias: corresponde en principio a las transferencias al Sector Público en el sentido de la Administración pública central, empresas públicas nacionales no financieras, empresas públicas nacionales financieras, Departamentos, empresas públicas departamentales no financieras, empresas públicas departamentales financieras, Municipios, empresas públicas municipales no financieras, empresas públicas municipales financieras, y Otras entidades públicas del orden territorial. Además corresponde a las Transferencias al exterior que se debe realizar a Organismos internacionales, Gobiernos extranjeros, y Otras transferencias al exterior. Adicionalmente, las Transferencias de previsión y seguridad social, es decir en relación con Pensiones y jubilaciones, Cesantías, y Otras transferencias de previsión y seguridad social. Y pueden darse otras transferencias relacionadas con Sentencias y conciliaciones, o Destinatarios de otras transferencias (Minhacienda, 2011).

6.5.2. GASTOS DE OPERACIÓN

Los gastos de operación corresponden a los dineros requeridos por los órganos del estado para adquirir activos y servicios operacionales (Minhacienda, 2011), y se clasifican en las siguientes:

- Gastos de comercialización: corresponden a la compra de bienes para la venta, compra de servicios para la venta, y otros gastos de operación (Minhacienda, 2011).

- Gastos de producción: Industrial, Agrícola, y otros gastos de producción (Minhacienda, 2011).

6.5.3. SERVICIO DE LA DEUDA

Corresponde a los gastos destinados a atender las deudas internas y externa del estado, las cuales se requieren para el cumplimiento de las obligaciones adquiridas (Minhacienda, 2011), y se clasifican así:

- Deuda pública interna: dineros destinados al pago de la amortización de deuda pública interna, Intereses, comisiones y gastos de la deuda pública interna (Minhacienda, 2011).
- Deuda pública externa: dineros destinados al pago de la amortización de deuda pública externa, Intereses, comisiones y gastos de la deuda pública externa (Minhacienda, 2011).

6.5.4. GASTOS DE INVERSIÓN

Corresponde al presupuesto susceptible a ser destinado en proyectos de inversión, como construcción de infraestructura social, Adquisición de activos fijos duraderos, Inversión Social para la satisfacción de necesidades básicas: Educación, Vivienda, Agua, Salud, Recreación, etc, Inversiones Financieras: Adquisición de CDT, CDAT, Bonos, Tes, etc (Minhacienda, 2011).

6.6. INGRESOS DEL ESTADO

El gasto público se financia con los ingresos del estado, los cuales se dividen en corrientes y no corrientes.

Ingresos corrientes: estos se conforman por ingresos tributarios y no tributarios (Const., 1991, art. 358).

- Ingresos tributarios: son los ingresos que provienen de los gravámenes o rentas fijadas por leyes, es decir que corresponde a los impuestos, y se dividen en impuestos directos e indirectos (Decreto 111, 1996, art. 27).
- Ingresos no tributarios: están compuestos por las multas, tasas, contribuciones, participaciones y rendimientos contractuales (Decreto 111, 1996, art. 27).

Ingresos no corrientes o de capital: el artículo 31 del Decreto 111 de 1996 indica que estos recursos están compuestos por los recursos del balance, los

recursos del crédito interno y externo con vencimiento mayor a un año de acuerdo con los cupos autorizados por el Congreso de la República, los rendimientos financieros, el diferencial cambiario originado por la monetización de los desembolsos del crédito externo y de las inversiones en moneda extranjera, las donaciones, el excedente financiero de los establecimientos públicos del orden nacional y de las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional, y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga, y las utilidades del Banco de la República, descontadas las reservas de estabilización cambiaria y monetaria (Decreto 111, 1996, art. 31).

Dado el objeto de la presente investigación, se presenta una explicación de los impuestos, específicamente del impuesto de renta, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el impuesto al valor agregado – IVA e impuesto nacional al consumo.

6.6.1. IMPUESTOS

Tributar, hace mención a los tributos que ciudadanos, empresas u organizaciones deben pagar al Estado por varios aspectos: compra de productos, posesión de propiedades, finalidad de actividades, generación de ingresos, entre otros; que conforman la mayoría de ingresos del Estado para poder financiar el gasto público, el cual consiste en las erogaciones que el Estado debe hacer para el buen funcionamiento del país.

Como lo estipula el numeral 9 del artículo 95 de la constitución política, toda persona tiene en Colombia la obligación de dar cumplimiento a la constitución y la ley, en las cuales exigentes obligaciones de tributar o pagar los impuestos gravados por el estado (Const., 1991, art. 95).

Los impuestos pueden clasificarse en directos e indirectos, así:

- Impuestos directos: son los impuestos que se fijan sobre la renta, ingreso o patrimonio de personas naturales o jurídicas, tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente (Sánchez, 2014).
- Impuestos indirectos: son impuestos que se fijan sobre el consumo, y no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente (Sánchez, 2014).

A su vez, según la territorialidad donde se apliquen, pueden ser nacionales, departamentales o municipales:

- Impuestos Nacionales: son aquellos que son creados por el Congreso de la República mediante una Ley y son retribuidos a toda la nación, tales como impuesto de renta, o el IVA, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, Impuesto Nacional al consumo.
- Impuestos Departamentales: son aquellos que son creados por el congreso de la Republica mediante una Ley y reglamentados por la Asamblea Departamental mediante una Ordenanza y son retribuidos a un Departamento, tales como: impuestos a la gasolina, a los licores, estampillas.
- Impuestos Municipales: son aquellos que son creados por el Congreso de la República mediante una Ley y reglamentados por el Consejo Municipal mediante un acuerdo y son retribuidos a un Municipio, tales como: impuesto predial, impuesto de rodamiento, industria y comercio.

También, los impuestos pueden clasificarse según la temporalidad, en Permanentes y Transitorios:

- Impuestos Permanente: son por ejemplo el Impuesto sobre la renta y complementarios de remesas y ganancias ocasionales, y el Impuesto al valor agregado (IVA) (DIAN, 2006).
- Impuestos Transitorios: ejemplo el Gravamen a los movimientos financieros (4x1000), y el Impuesto al patrimonio (DIAN, 2006).

A continuación se profundiza en el Impuesto de Renta, el Impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto sobre la renta para la equidad CREE y el impuesto nacional al consumo, en cuanto son los tributos objeto de la presente investigación.

6.6.1.1. IMPUESTO DE RENTA Y SU COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES

El impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales es un impuesto directo, nacional, y permanente, consagrado en el artículo 5 del Estatuto tributario de Colombia). Los elementos del impuesto de Renta son:

- A. Hecho Generador: corresponde a la obtención de una renta gravable (SDDE y CCB, 2007a), para ello se debe cumplir los siguientes requisitos:
- Que el ingreso se haya realizado.
 - Que el ingreso sea susceptible de producir enriquecimiento.
 - Que el ingreso no esté exceptuado por la Ley.

- El ciclo del hecho generador es Anual o puede ser fraccionado, por ejemplo en sociedades constituidas en el mismo año.
- B. Sujeto Activo: el sujeto activo del impuesto de Renta y su complementario de ganancias ocasionales es el Estado (SDDE y CCB, 2007), recaudado a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ejerciendo funciones de recaudo, fiscalización, control, liquidación, discusión y cobro.
- C. Sujeto Pasivo: es el contribuyente, sea persona natural o jurídica, sobre quien recae el pago del tributo (SDDE y CCB, 2007).
- D. Base Gravable: es el valor sobre el cual se cuantifica o calcula el impuesto. La base gravable se puede determinar mediante la asociación de los ingresos, los costos y las deducciones o gastos (Estatuto Tributario, art. 26) o mediante el proceso de renta presuntiva (Estatuto Tributario, art. 188 y 189).

Normalmente la base gravable se determina mediante la asociación de unas partidas en un proceso de depuración similar a un estado de resultados, pero en materia fiscal, así:

Ingresos ordinarios
+ Ingresos Extraordinarios
- Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional
= Ingresos Netos
- Costos
= Renta Bruta
- Deducciones
= Renta Líquida ordinaria Vs renta presuntiva
- Rentas exentas
= Renta Líquida Gravable
x Tarifa
= Impuesto básico de Renta
- Descuentos Tributarios
= Impuesto Neto de Renta
+ Impuesto de ganancias ocasionales
= Impuesto a Cargo
- Retenciones en la fuente
+/- Anticipos
+ Sobretasa
= Total a Pagar

E. Tarifas: en el Impuesto a la renta existen tarifas progresivas y proporcionales, a continuación se explican:

- Tarifas progresivas: Tarifas para personas naturales declarantes Artículo 241 y 242 ET.

La ley 1819 de 2016 modificó la determinación del impuesto de renta para personal Naturales. Para el cual se apela al sistema cédular, es decir, clasificar los ingresos o rentas de las personas naturales en 5 cédulas, las cuales tienen su propia depuración y su propia tarifa de impuesto. Las cédulas son: rentas de trabajo, rentas por pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y renta por dividendos.

La Ley 1819 de 2016, modificó el régimen tarifario para las personas naturales, emitiendo que para las rentas de trabajo y las rentas por pensiones se les aplicará la tarifa progresiva estipulada en el numeral 1 del artículo 241 del ET, para las rentas de capital y las rentas no laborales se les aplicará la tarifa progresiva del numeral 2 del artículo 241 del ET, (Ley 1819, de 2016, art. 5) y para las rentas por dividendos se les aplicará la tarifa progresiva del artículo 242 del ET (Ley 1819, de 2016, art. 6).

Este régimen tarifario aplicará a partir del año gravable 2017. Para el año gravable 2016 se aplicará la tarifa progresiva del artículo 241 del ET, antes de la modificación realizada por la ley 1819 de 2016.

Para personas naturales no declarantes la tarifa: es igual a las retenciones de la fuente que se les practicó durante el año (Estatuto Tributario, art. 6).

- Tarifas proporcionales: la ley 1819 de 2016 modificó el régimen tarifario de las personas jurídicas:
 - a) Tarifa sociedades Nacionales: 25% para el año gravable 2016 (Estatuto Tributario, art. 240). 34% para el año gravable 2017 y a partir del año gravable 2018 y siguientes 34% (Ley 1819, de 2016, art. 100).
 - b) Tarifa usuarios zonas francas: 15% para el año 2016 (Estatuto Tributario, art. 240-1). 20% a partir del año gravable 2017, excepto zonas francas ubicadas en Cúcuta, cuya tarifa es del 15% (Ley 1819, de 2016, art 100).
 - c) Tarifa para sociedades extranjeras o atribuibles a sucursales o establecimientos permanentes: 33% (Ley 1819, de 2016, artículo 100).
 - d) Tarifa para personas naturales sin residencia: 35% (Estatuto Tributario, art. 247).

- e) Tarifa para sociedades del régimen tributario especial: 20% (Estatuto Tributario, art. 356).
- f) A partir del año gravable 2017, las siguientes rentas estarán gravadas con el impuesto de renta a una tarifa del 9%:
 - Servicios Hoteleros
 - Servicios de ecoturismo
 - Contratos leasing financiero con opción de compra de inmuebles construidos para vivienda.
 - Igualmente, las sociedades industriales y comerciales del estado estarán gravadas a esta tarifa (Ley 1819, de 2016, art. 100).

Complementario a lo anterior, es importante ahondar en los sujetos pasivos del impuesto de renta con el fin de comprender quienes son los contribuyentes obligados en este tributo, por lo cual es importante resaltar que según el artículo 74 del Código Civil colombiano, persona natural es "... es todo individuo de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición" (Ley 57, 1887, art. 74).

Por su parte, el artículo 633 del Código Civil colombiano (Ley 57 de 1887), establece que la Persona Jurídica es una figura ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representado judicialmente y extrajudicialmente (Ley 57, 1887, art. 633).

Con respecto a las personas naturales, éstas pueden estar obligadas al impuesto de renta y complementario, es decir, ser contribuyentes de este tributo, por lo cual el artículo 9 del Estatuto tributario de Colombia indica que las mismas sólo están sujetas al respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país." (Estatuto Tributario, art. 9), teniendo en cuenta que además se debe determinar la residencia fiscal de las personas naturales según los criterios consagrados en el Artículo 10 del Estatuto Tributario.

Para determinar si una persona natural no está obligada a declarar impuesto de renta y complementario se debe analizar los siguientes requisitos, contemplados en los Artículos 592, 593, 594-1 y 594-3 del Estatuto Tributario:

- No ser responsable de IVA.
- Poseer ingresos en el período gravable inferior a 1.400 UVT.
- Poseer Patrimonio Bruto en el periodo gravable inferior a 4.500 UVT.
- Poseer compras en el periodo gravable inferior a 2.800 UVT. Para el año 2017, 1400 UVT (Ley 1819, de 2016, art. 19).

- Poseer compras en el periodo gravable con tarjetas débito y/o crédito inferior a 2.800 UVT. Para el año 2017, 1400 UVT (Ley 1819, de 2016, art. 19).
- Poseer movimientos financieros en el periodo gravable inferior a 4.500 UVT. Para el año 2017, 1400 UVT (Ley 1819, de 2016, art. 19).

Una persona natural no estaría obligada a declarar impuesto de renta si cumple con la totalidad de los requisitos anteriores, empero, si posee retenciones en la fuente que le generen saldos a favor susceptibles de devolución podría voluntariamente presentar la declaración, la cual tendrá efectos jurídicamente legales, así lo contempla el Artículo 6 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, el artículo 11 del Estatuto tributario de Colombia, indica que la persona que recibe un bien como asignación o donación modal usufructúa directamente éste, deberá declararlo en cabeza propia.

A lo anterior cabe agregar que menores de edad que tengan bienes o derechos adquiridos, que hayan sido donados y/o heredados, también son sujeto gravable a través de la persona que ejerza la patria del mismo (Decreto 187, 1975, art. 24).

En relación a la persona jurídica, se debe resaltar que existen personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y no contribuyentes. Igualmente existen personas jurídicas con un régimen tributario especial. A continuación, se presenta una aproximación de cada caso.

Personas Jurídicas Contribuyentes: el Estatuto Tributario establece que son personas jurídicas contribuyentes las sociedades y entidades nacionales, las cual son gravadas sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y externas a Colombia. También son contribuyentes las sociedades y entidades extranjeras que adquieran rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (Estatuto Tributario, art. 12).

Personas Jurídicas No contribuyentes: corresponden a:

- Consorcios y Uniones temporales (Estatuto Tributario, art. 18, art. 18-1).
- Entes estatales (Estatuto Tributario, art. 22).
- Las siguientes entidades privadas:

“a) Las siguientes entidades sin ánimo de lucro: los sindicatos, instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, asociaciones de padres de

familia, sociedades de mejoras públicas, hospitales, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal, asociaciones de exalumnos, religiosas y políticas, y los fondos de pensionados;

b) Las cooperativas y demás entidades previstas en el Artículo 15, cuando destinen sus excedentes en la forma estipulada en la legislación cooperativa vigente;

c) Las entidades contempladas en el numeral 3º del Artículo 19, cuando no realicen actividades industriales y de mercadeo.” (Estatuto Tributario, art. 23).

- Los Fondos de pensiones y cesantías (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 23-2).

Personas Jurídicas del Régimen Tributario Especial: este régimen ha estado regido por el artículo 19 del Estatuto Tributario, reglamentado por el Decreto 4400 de 2004 y modificado posteriormente por el Decreto 640 de 2005. La Ley 1819 de 2016 introdujo nuevos aspectos en la normatividad de este régimen, pendiente por reglamentación por parte del Gobierno Nacional. Las entidades que pueden pertenecer al régimen tributario especial son:

- Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones sin Ánimo de Lucro: Son contribuyentes del impuesto de renta, y podrán pertenecer al régimen especial si presentan solicitud a la DIAN para pertenecer a este régimen, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 19).

A. Que estén legalmente constituidas.

B. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad.

C. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1.

Estas entidades están sometidas a retención en la fuente sobre rendimiento financieros (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 19-1).

1. Las cajas de compensación están sometidas al impuesto de renta y complementario por las actividades comerciales, industriales y financieras. No están sometidas a renta presuntiva (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 19-2).

2. Fogafin y Fogacoop son contribuyentes del impuesto de renta (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 19-3) Las Cooperativas y todo el sector cooperativo son contribuyentes del impuesto de renta así:

- Para el año 2017 a una tarifa del 10%. (Otro 10% será para financiar programas de educación superior de forma autónoma)

- Para el año 2018 a una tarifa del 15% (Otro 5% será para financiar programas de educación superior de forma autónoma)

- Para el año 2019 y siguientes a una tarifa del 20%

Esta contribución será tomada del 20% del fondo de educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.

Estas entidades no estarán sometidas a renta por comparación patrimonial, renta presuntiva y anticipo de renta.

Estas entidades estarán sometidas a retención en la fuente por rendimientos financieros.

3. Son contribuyentes del impuesto de renta las propiedades horizontales que destinen algún o algunas de sus áreas comunes a la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta. Se excluyen las propiedades horizontales residenciales (Estatuto Tributario, art. 23-1, art. 19-5).

Ahora bien, el impuesto complementario de ganancias ocasionales se genera por la obtención de los siguientes ingresos extraordinarios:

- Utilidad en Venta de Activos poseídos por más de dos años (Estatuto Tributario, artículo 300 y 311-1))

- Utilidad originada en la liquidación de sociedades. (Estatuto Tributario, artículo 301)

- Herencias, Legados y Donaciones. (Estatuto Tributario, artículo 302, 303 y 307)

- Loterías, Premios, Rifas, Apuestas y Similares. (Estatuto Tributario, artículo 304)

La tarifa de este impuesto es del 10%, excepto para las mencionadas en el artículo 304 del Estatuto Tributario, la cual es del 20%.

Los sujetos pasivos de este impuesto son todas las personas naturales nacionales o extranjeras, con o sin residencia en Colombia, al igual que todas las personas jurídicas con o sin domicilio en el país.

6.6.1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD – CREE

El impuesto sobre la renta para la equidad CREE, es un impuesto creado en la reforma tributaria del año 2012, mediante la Ley 1607 de 2012, el cual fue a su vez eliminado en el año 2

016 mediante la Ley 1819 de 2016.

El impuesto sobre la renta para la equidad CREE, tiene como fundamento la exoneración del pago de los aportes parafiscales del SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y aportes a la seguridad social en salud de las personas obligadas a contribuir dicho impuesto y sobre los empleados que mensualmente devenguen menos de 10 salarios mínimos legales vigentes (Ley 1607, 2012, art. 24, art. 25), el cual consta de los siguientes elementos:

- A. Hecho generador: lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable de conformidad con el artículo 22 de la ley 1607 de 2012 (Ley 1607, 2012, art. 21).
- B. Sujeto activo: el acreedor del impuesto, es decir, quien exige o impone este impuesto es el Estado, representado por la DIAN.
- C. Sujeto pasivo: corresponde según el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 a:
 - Las Sociedades y personas Jurídicas y Asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios (Ley 1607, 2012, art. 20).
 - Las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes (Ley 1607, 2012, art. 20).
- D. Base Gravable: la base gravable está constituida por los ingresos ordinarios, menos los costos y deducciones taxativamente mencionados en el artículo 11 de la ley 1739 de 2014, no obstante, no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del año inmediatamente

anterior, de acuerdo a los lineamientos de los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario (Ley 1607, 2012, art. 22; Ley 1739, 2014, art. 11).

- E. Tarifa: corresponde, según el artículo 23 de la Ley 1607 de 2012, el cual fue modificado por el artículo 17 de la ley 1739 de 2014, a una tarifa del 9%.
- F. Periodo Gravable: Del 1 de enero al 31 de diciembre o fracción (Ley 1607, 2012, art. 20).

Es importante aclarar que, aunque el impuesto sobre la renta para la equidad CREE fue eliminado por la Ley 1819 de 2016, las exoneraciones del pago de los aportes parafiscales siguen vigentes bajo las mismas condiciones.

El impuesto para la equidad CREE pierde vigencia a partir del año 2017, por consiguiente, es menester abordarlo en la presente investigación que analiza las reformas tributaria entre los años 2010 al 2016.

6.6.1.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

El valor agregado IVA es un tributo que al igual que el impuesto de renta es de carácter nacional y es permanente, pero que a diferencia, es indirecto. Este impuesto es un gravamen que se aplica sobre las ventas, es decir, sobre el consumo de bienes y servicios, en diferentes etapas del ciclo económico: producción, importación y distribución (DIAN, s.f.), el cual consta de los siguientes elementos:

- A. Hecho Generador: el estatuto tributario establece esta obligación tributaria se aplicará sobre:
 - a) Las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
 - b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
 - c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.
 - d) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.
 - e) Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías...” (Estatuto Tributario, art. 420) y de los juegos de suerte de azar operados exclusivamente por internet (ley 1819, de 2016, art. 173)

- B. Sujeto Activo: el acreedor del impuesto, es decir, quien exige o impone este impuesto es el Estado, representado por la DIAN.
- C. Sujeto Pasivo: son los responsables de contribuir con el tributo, que para el IVA se representan en dos (2) sujetos pasivos:
- Sujeto pasivo económico: es la persona natural o jurídica y/o asimilada que adquiere los bienes y/o servicios gravados, asume y soporta el impuesto (consumidor final).
 - Sujeto pasivo de derecho: son las personas naturales y jurídicas y/o asimiladas que obtiene el pago del IVA del consumidor final y que es el encargado de responder ante la DIAN por el mismo (SDDE y CCB, 2007b).

En las operaciones del régimen común con régimen simplificado, el régimen común hace las veces de sujeto pasivo económico y de derecho.

- D. Base Gravable: la cuantificación económica del hecho generador del IVA se establece en el TITULO IV del estatuto tributario.
- E. Tarifas: corresponde a un porcentaje que se aplica a la base gravable (SDDE y CCB, 2007b), siendo la tarifa general del impuesto al valor agregado IVA del 19% (Ley 1819, de 2016, art. 184), y una tarifa diferencial del 5% para los bienes y servicios contemplados en los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto Tributario (Estatuto Tributario, art. 468-1, 468-3).

Además, existe una tarifa del cero por ciento para los bienes exentos contemplados en el artículo 477 del Estatuto Tributario, y para los bienes y servicios contemplados en el artículo 481 del Estatuto Tributario (Estatuto Tributario, art. 477, 481).

6.6.1.4. IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

Este impuesto es un tributo de orden nacional dirigido a los servicios de restaurantes, telefonía móvil y bienes de lujo, que se crea mediante los artículos 71 al 83 de la ley 1607 de 2012, adicionando al Estatuto Tributario los artículos 512-1 al 512-13, y presenta los siguientes elementos:

- A. Hecho Generador: corresponde a la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes bienes y servicios (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1):

- La prestación del servicio de telefonía Móvil (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1).
 - Las ventas de algunos bienes corporales muebles, en especial vehículos automotores y aerodinámicos, de producción doméstica o importada (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, 1989, art. 512-1).
 - El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1).
- B. Sujeto Activo: el acreedor del impuesto, es decir, quien exige o impone este impuesto es el Estado, representado por la DIAN.
- C. Sujeto Pasivo: es el consumidor final de los bienes o servicios del hecho que genera el impuesto al Consumo, siendo los responsables del cobro:
- El prestador del servicio de telefonía Celular.
 - El prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas.
 - El importador como usuario final.
 - El vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.
- D. Base Gravable: según el bien o servicio corresponde así:
- En la prestación del servicio de telefonía Móvil es la totalidad del servicio, sin incluir el IVA (Ley 1607, 2012, art. 72; Estatuto Tributario, art. 512-2).
 - En la prestación del servicio de Restaurante, Heladerías, Fruterías, Panaderías, Pastelerías cafeterías está conformado por el precio total del consumo, incluidas las bebidas acompañantes de todo tipo y demás valores adicionales. La propina no hace parte de la base gravable. Tampoco harán parte de la base gravable los alimentos excluidos del IVA que se vendan sin transformación o preparación adicionales (Ley 1607, 2012, art. 79; Estatuto Tributario, art. 512-9).
 - En los servicios de bares, tabernas y discotecas está integrada por el valor total del consumo, incluidas comidas, precio de entrada y demás valores adicionales al mismo. La propina no forma parte de la base gravable (Ley 1607, 2012, art. 81; Estatuto Tributario, art. 512-11).

- En la venta de Vehículos tipo familiar y campero, Pick-Up, Motocicletas, Yates, Barcos, relacionados en el artículo 512-3 del Estatuto Tributario, sean Nacionales o importados, la base será el valor total del bien, incluidos los accesorios de fábrica que hagan parte del valor total pagado por el adquiriente, sin incluir el IVA (Ley 1607, 2012, art. 73; Estatuto Tributario, art. 512-3).
 - En la venta de Vehículos de tipo familiar y campero, Pick-Up, Globos, Aeronaves, relacionados en el artículo 512-4 del Estatuto Tributario, sean Nacionales o importados, la base será el valor total del bien, incluidos los accesorios de fábrica que hagan parte del valor total pagado por el adquiriente, sin incluir el IVA (Ley 1607, 2012, art. 74; Estatuto Tributario, art. 512-4).
- E. Causación: El Impuesto Nacional al Consumo se causará según el bien o servicio así:
- En la telefonía Móvil: en el Momento del Pago correspondiente hecho por el usuario (Ley 1607, 2012, art. 72; Estatuto Tributario, art. 512-2).
 - En la Importación de Bienes: al momento de la Nacionalización del bien importado por el consumidor final (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1).
 - En la Venta de Bienes o Prestación de Servicios: la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, factura, tiquete de registradora, por parte del responsable al consumidor del bien (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1).
- F. Tarifa: según el bien o servicio corresponde así:
- Para la Telefonía Móvil corresponde al 4% (Ley 1607, 2012, art. 72; Estatuto Tributario, art. 512-2).
 - En la prestación del servicio de Restaurante, Heladerías, Fruterías, Panaderías, Pastelerías cafeterías corresponde al 8% (Ley 1607, 2012, art. 79; Estatuto Tributario, art. 512-9).
 - En los servicios de bares, tabernas y discotecas es de 8% (Ley 1607, 2012, art. 81; Estatuto Tributario, art. 512-11).
 - En la venta de Vehículos del 8% (Ley 1607, 2012, art. 73; Estatuto Tributario, art. 512-3).
 - En la venta de Vehículos de 16% (Ley 1607, 2012, art. 74; Estatuto Tributario, art. 512-4).

G. Periodo fiscal del impuesto al consumo: es bimestral, así enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre, y noviembre-diciembre (Ley 1607, 2012, art. 71; Estatuto Tributario, art. 512-1).

Adicional a lo anterior, es de tenerse en cuenta que las personas naturales que en el año anterior hubieren obtenido ingresos totales provenientes de la actividad de restaurante y bares inferior a 3.500 UVT y tengan máximo un (1) establecimiento de comercio pertenecen al régimen simplificado y no están sujetas al impuesto al consumo (Ley 1607, 2012, art. 83; Estatuto Tributario, art. 512-13).

Por otra parte, la última reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, adicionó al impuesto Nacional al Consumo el gravamen a las bolsas plásticas y al consumo de Cannabis, como se expone a continuación:

Impuesto Nacional al Consumo de bolsas Plásticas: a partir del 1 de julio de 2017, estará sometido al impuesto la entrega a cualquier título de bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar productos enajenados por los establecimientos comerciales que las entreguen (Ley 1819, 2016, art. 207; Estatuto Tributario, art. 512-15), impuesto que tendrá las siguientes características:

- A. Sujeto pasivo: será la persona que opte por recibir bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos (incluyendo domicilios).
- B. Tarifa: \$ 20 para el año 2017, \$ 30 año 2018, \$ 40 año 2019, \$ 50 año 2020.
- C. Causación: al momento de la entrega de la bolsa.

No están sujetas al impuesto la entrega de las siguientes bolsas plásticas:

- Aquellas cuya finalidad no sea cargar o llevar productos adquiridos en el establecimiento que la entrega (Ley 1819, 2016, art. 208; Estatuto Tributario, art. 512-16).
- Las que sean utilizadas como material de empaque de los productos pre-empacados (Ley 1819, 2016, art. 208; Estatuto Tributario, art. 512-16).
- Las biodegradables certificadas como tal por el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, con base en la reglamentación que establezca el Gobierno Nacional (Ley 1819, 2016, art. 208; Estatuto Tributario, art. 512-16).

- Las bolsas reutilizables que conforme a la reglamentación del Gobierno Nacional posean unas características técnicas y mecánicas que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación (Ley 1819, 2016, art. 208; Estatuto Tributario, art. 512-16).

Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis: están sujetas al impuesto nacional al consumo de cannabis, las ventas de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo (Ley 1819, 2016, art. 209; Estatuto Tributario, art. 512-17).

- A. Hecho generador: corresponde a las ventas de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo (Ley 1819, 2016, art. 209; Estatuto tributario, art. 512-17).
- B. Sujeto pasivo: el Responsable es el transformador, es decir, el comprador o productor de cannabis psicoactivo o no psicoactivo, que somete el mismo a un proceso de transformación (Ley 1819, 2016, art. 210; Estatuto Tributario, art. 512-18).
- C. Base gravable: es el valor total del producto final del transformador o responsable del impuesto, sin incluir el IVA (Ley 1819, 2016, art. 211; Estatuto Tributario, art. 512-19).
- D. Causación: se causa en el momento de la venta por parte del transformador (Ley 1819, 2016, art. 213; Estatuto Tributario, art. 512-21).
- E. Tarifa: será el 16% del valor del producto final en cualquiera de sus presentaciones (Ley 1819, 2016, art. 212; Estatuto Tributario, art. 512-20).

7. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

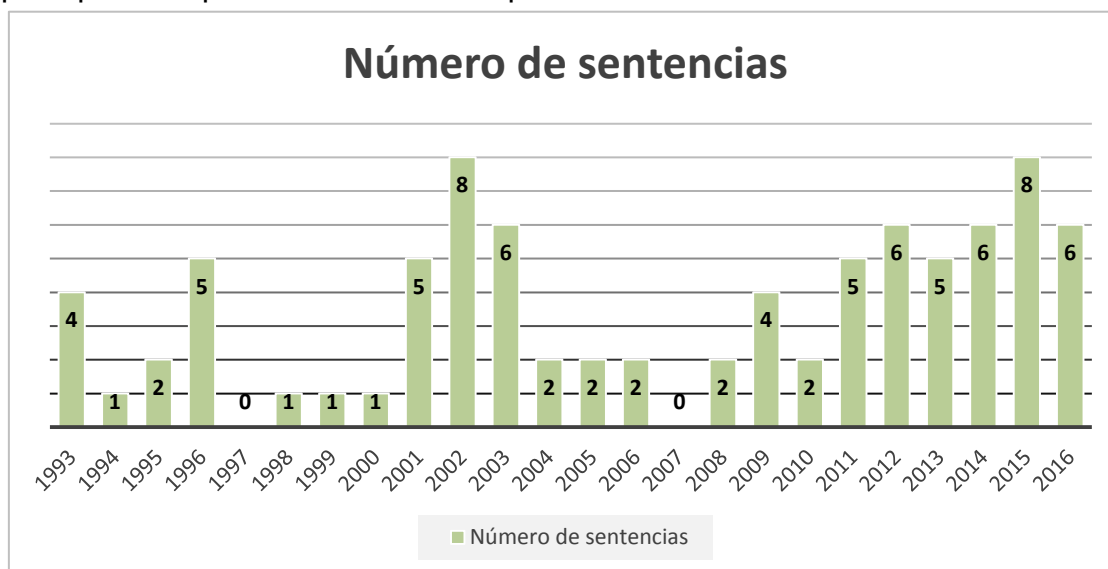
Se presenta a continuación la consulta realizada de jurisprudencia de la Corte Constitucional relacionada con el principio de equidad tributaria.

7.1. SENTENCIAS RELACIONADAS CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

En el mes de julio de 2017 se realizó la consulta de la página web de la Relatoría de la Corte Constitucional de Colombia a fin de conocer el número de sentencias emitidas por la Alta en las cuales se ha evaluado el principio de equidad en demandas de inconstitucionalidad.

En la consulta se obtuvo que desde el año 1993 al año 2017 se han emitido 84 sentencias tipo C, en las cuales la Corte ha evaluado si se violenta o no el principio de equidad tributaria. A continuación, se presenta el número de sentencias emitidas por año, en donde se puede observar que en los periodos comprendidos por los años 2001-2003 y 2011-2016 se han presentado el mayor número de conceptos, correspondiendo a 11 y 36 sentencias respectivamente.

Figura 1. Número de sentencias de la Corte Constitucional que evalúan el principio de equidad tributaria en el período 1993-2016.



Fuente: elaboración propia con base a información de la Relatoría de la Corte Constitucional.

Para el periodo de interés de la presente investigación, 2010-2016, se han emitido 39 sentencias tipo C conceptuando sobre la violación del principio de equidad en materia tributaria, lo que corresponde al 45% del total de las

sentencias emitidas en el periodo 1993 al 2017. Lo anterior hace pertinente evaluar las normas que fueron demandadas, lo cual se relaciona en la Tabla 1.

Tabla 1. Normas demandadas en las sentencias del periodo 2010-2016.

Norma	Número de sentencias
Ley 49 de 1990	1
Ley 98 de 1993	2
Ley 863 de 2003	3
Ley 1111 de 2006	2
Ley 1184 de 2008	2
Ley 1370 de 2009	2
Ley 1429 de 2010	1
Ley 1430 de 2010	8
Decreto 4825 de 2010	1
Ley 1450 de 2011	2
Ley 1607 de 2012	11
Ley 1653 de 2013	1
Ley 1739 de 2014	4
Ley 1753 de 2015	1

Fuente: elaboración propia con base a información de la Relatoría de la Corte Constitucional.

Como se puede observar en la Tabla 1, 24 de las sentencias evaluaron la aplicación del principio de equidad tributaria en las reformas tributarias emitidas en el periodo 2010-2016, es decir la Ley 1429 de 2010, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, y Ley 1739 de 2014, y 3 corresponden a normas tributarias emitidas en los Planes de Desarrollo Nacional Ley 1450 de 2011 y Ley 1753 de 2015. Las demás demandas correspondían a reformas tributarias emitidas en periodos anteriores al 2010 o de normas tributarias complementarias que definen Precios de transferencia, Unidad de Valor Tributario UVT, Arancel judicial, entre otros.

De la misma forma, en la Tabla 1, se aprecia que las reformas tributarias que han tenido mayor número de evaluaciones de constitucionalidad por violación al principio de equidad tributaria son la Ley 1430 de 2010 y Ley 1607 de 2012, con 8 y 11 sentencias emitidas por la Corte respectivamente.

Cabe hacer la claridad, que en al sumar el número de sentencias en la Tabla 1 se obtiene un valor de 41, lo cual se debe a que en 3 de las sentencias emitidas se demandaron dos normas a la vez.

Con relación a la última reforma tributaria – Ley 1819 de 2016- no se reportan aun fallos o sentencias, empero, existen demandas rechazadas, inadmitidas y aceptadas, a continuación se presentan algunas relacionadas en la página web de la Corte Constitucional de Colombia:

- Expediente D-11907, demanda de inconstitucionalidad contra la ley 1819 de 2016, por violación de los artículos 1, 13, 38, 58, 68, 113, 140 145, 157, 189, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia. Demanda rechazada.
- Expediente D-11909, demanda de inconstitucionalidad contra la ley 1819 de 2016, por violación de los artículos 140, 149 y 363 de la Constitución Política de Colombia. Demanda rechazada.
- Expediente D- 11929, demanda de inconstitucionalidad del artículo 18 de la ley 1819 de 2016. Demanda Inadmitida.
- Expediente D- 11950, demanda de inconstitucionalidad del artículo 356 de la ley 1819 de 2016. Demanda Inadmitida.
- Expediente D- 11988, demanda de inconstitucionalidad del artículo 77 de la ley 1819 de 2016. Demanda Admitida.
- Expediente D- 12030, demanda de inconstitucionalidad del parágrafo 3 del artículo 100 de la ley 1819 de 2016. Demanda Admitida.
- Expediente D- 12155, demanda de inconstitucionalidad de los artículos 349, 350 y 351 de la ley 1819 de 2016. Demanda Inadmitida.
- Expediente 11908, demanda de inconstitucionalidad de los artículos 6, 7, 22, 34, 37, 46, 62, 63, 70, 100, 101, 109, 136, 139, 147, 159, 237, 300, 338, 364 y 366 de la ley 1819 de 2016. Demanda Admitida en los artículos 6,7, 22, 34, 100, 101, 109, 136, 364 y 366. Demanda Inadmitida en los artículos 37, 46, 44, 62, 63, 70, 139, 147, 159, 237, 300 y 338.

7.2. SENTENCIAS DE CONSTITUCIONALIDAD EN LAS REFORMAS TRIBUTARIAS 2010-2016.

Se hace una recopilación de todos los fallos o sentencias que ha emitido la Corte constitucional derivada de las demandas de constitucionalidad instauradas a las reformas tributarias del periodo 2010 a 2016, identificando en cada una de estas el aparte (artículo, numeral, parágrafo, inciso) demandado, el impuesto relacionado en la demanda, los principios o derechos invocados en la demanda o presuntamente violados, y el fallo de la alta corte, con el objeto de definir las sentencia en las cuales esta alta Corporación se ha pronunciado con respecto a la aplicación del principio de equidad tributaria.

Posterior a la caracterización de las sentencias, se realiza una selección de la jurisprudencia que aporta en la presente investigación, es decir, la que relaciona en la demanda los impuestos de renta y complementario, impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el impuesto sobre las ventas (IVA) y el impuesto nacional al consumo y además, que evalúan la aplicación del principio de equidad tributaria en el fundamento de la demanda. Para cada una de las sentencias seleccionadas se presenta un resumen del concepto emitido al respecto por la alta corte.

Para iniciar, en la Tabla 2 se presenta el compendio de fallos que ha emitido la Corte en relación a la constitucionalidad de la Ley 1429 de 2010. En la misma se puede observar que con respecto a los impuestos de renta y complementario, y el impuesto sobre las ventas no se han presentado a la fecha demandas puntuales o específicas, y en relación al principio de equidad tributaria solo una de las demandas invocó este.

Tabla 2. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1429 de 2010.

Ley 1429 de 2010				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-629/2011	Parágrafo tercero del Artículo 5 que dice "Los trabajadores de las empresas beneficiarias del régimen de progresividad de aportes a que se refiere el presente artículo, tendrán derecho durante los dos (2) primeros años a los servicios sociales referentes a recreación, turismo social y capacitación otorgados por las cajas de compensación familiar. A partir del tercer año, además de los anteriores servicios sociales, tendrán derecho a percibir la cuota monetaria de subsidio en proporción al aporte realizado y subsidio de vivienda. Una vez se alcance el pleno aporte por parte de sus empleadores, gozarán de la plenitud de los servicios del sistema."	Parafiscales y otras contribuciones de nómina	Igualdad Progresividad Proporcionalidad	Exequible

Ley 1429 de 2010				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-686/2011	Parágrafo transitorio del Artículo 16 que dice "El beneficio de que trata este artículo aplicará a partir del año gravable 2010, inclusive."	Renta o ganancia ocasional	Favorabilidad Irretroactividad Confianza legítima	Exequible
C-292/2012	Artículo 23 modifica parcialmente el artículo 3 y 4 de la Ley 43 de 1984	-	Equidad Igualdad Legalidad	Inexequible
C-645/2011	Artículo 63	-	Al trabajo	Exequible
C-690/2011	Artículo 63	-	Igualdad Libertad de configuración legislativa Confianza legítima	Inhibido
C-732/2011	Parágrafo transitorio del Artículo 63	-	Confianza legítima	Inhibido

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Corte Constitucional.

Dado lo anterior, no se selecciona jurisprudencia en torno a la Ley 1429 de 2010 para el análisis en el presente trabajo.

Por su parte, en la Tabla 3 se presenta la identificación de jurisprudencia en torno a la Ley 1430 de 2010, en la cual se puede observar que a la fecha se han presentado veintiún (21) fallos de la corte en relación a demandas de constitucionalidad, de las cuales cinco (5) tienen relación con el impuesto de renta, y de estos tres invocan la contravención del principio de equidad tributaria.

Tabla 3. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1430 de 2010.

Ley 1430 de 2010				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-785/2012	Artículo 1 (parcial) que adiciona un parágrafo al artículo 158-3 del Estatuto Tributario con respecto al texto que dice "con anterioridad al 1° de noviembre de 2010"	Impuesto sobre la renta y complementarios	Irretroactividad Igualdad Confianza legítima	Exequible
C-025/2012	Artículos 1, 8, 10, 12 y 54	Impuesto sobre la renta y complementarios	Irretroactividad	Inhibida

Ley 1430 de 2010

Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
		Impuesto al patrimonio Impuestos territoriales		
C-766/2012	Artículo 2 (parcial) respecto a la modificación del parágrafo 2 del artículo 211 del Estatuto tributario en el texto que dice "Así mismo, el gobierno establecerá quién es el usuario industrial beneficiario del descuento y sujeto de la presente sobretasa."	Sobretasa	Legalidad	Inhibido
C-878/2011	Artículos 8 (parcial)	-	Interpretación Irretroactividad Legalidad	Exequible
C-635/2011	Artículo 10 (parcial) que modifica los incisos 1 y 2, y adiciona dos incisos al artículo 296-1 del Estatuto Tributario	Impuesto al patrimonio	Unidad de materia Consecutividad Identidad flexible Equidad Eficiencia Progresividad Irretroactividad	Exequible
C-102/2015	Artículo 15 respecto a la modificación del artículo 580-1 del Estatuto Tributario	Retención en la fuente	Libertad de configuración Debido proceso	Exequible
C-883/2011	Artículo 15 (parcial) que adiciona el Artículo 580-1 al Estatuto tributario, respecto al texto que dice "o señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente".	Retención en la fuente	Libertad de configuración legislativa Igualdad	Exequible

Ley 1430 de 2010

Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-877/2011	Artículo 18 que modifica el Artículo 860 del Estatuto Tributario	Devolución con presentación de garantía	Debido proceso Justicia Equidad Eficiencia Progresividad Buena fe	Declara Inexequible la expresión "más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes"
C-249/2013	Artículo 26 que adiciona el artículo 771-5 al Estatuto tributario	Impuesto sobre la renta	Equidad	Exequible
C-264/2013	Artículo 26 que adiciona el artículo 771-5 al Estatuto tributario	Impuesto sobre la renta	Libertad de economía Libertad de empresa Equidad	Exequible
C-932/2014	Artículo 26 (parcial) respecto a la adición del artículo 771-5 del Estatuto tributario en el texto que dice " Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que	Impuesto sobre la renta	Libertad de configuración legislativa Autonomía legislativa Equidad Igualdad	Exequible

Ley 1430 de 2010

Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
	sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional"			
C-913/2011	Artículo 46 (parcial) respecto al literal c) del Artículo 254 del Estatuto tributario	Impuestos pagados en el exterior	Pro accione Equidad	Declara Inexequible las expresiones "...de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones", y "...de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones"

Ley 1430 de 2010

Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-198/2012	Artículo 50 que adiciona el parágrafo 1 al artículo 366-1 del Estatuto Tributario que dice textualmente "Lo previsto en este parágrafo no aplica a los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos y demás productos mineros, para lo cual el exportador actuará como autorretenedor. En este caso, el Gobierno Nacional establecerá la tarifa de retención en la fuente, la cual no podrá ser superior al diez 10% del respectivo pago o abono en cuenta"	Retención en la fuente	Territorialidad Legalidad Certeza Equidad Progresividad Eficiencia	Exequible
C-369/2012	Artículo 52 el cual adiciona un parágrafo al artículo 42 de la Ley 14 de 1983, que dice "Dentro de la base gravable contemplada para el sector financiero, aquí prevista, formaran parte los ingresos varios. Para los comisionistas de bolsa la base impositiva será la establecida para los bancos de este artículo en los rubros pertinentes".	Impuesto de Industria y Comercio al sector financiero	Consecutividad Identidad flexible	Exequible
C-459/2013	Artículo 52 (parcial) que adiciona un parágrafo al artículo 42 de la Ley 14 de 1983, y en el texto que dice "Dentro de la base gravable contemplada para el sector financiero, aquí prevista, formaran parte los ingresos varios. "	Impuesto de Industria y Comercio al sector financiero	Legalidad Certeza Autonomía territorial	Exequible
C-903/2011	Artículo 54 (parcial) respecto al texto que dice " En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión."	Impuestos territoriales	Legalidad Libertad de configuración legislativa Confianza legítima Identidad flexible Unidad de materia Autonomía territorial	Exequible

Ley 1430 de 2010				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-822/2011	Artículo 54 (parcial) respecto al texto que dice " En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión."	Impuestos territoriales	Consecutividad Identidad flexible Unidad de materia Legalidad	Exequible
C-712/2012	Artículo 54 (parcial) respecto al texto que dice " En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión."	Impuestos territoriales	Consecutividad Identidad flexible	Exequible
C-304/2012	Artículo 54 (parcial) respecto al texto que dice "En materia de impuesto predial y valorización, igualmente son sujetos pasivos del impuesto los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión."	Impuestos territoriales	Legalidad	Exequible
C-076/2012	Totalidad de la ley 1430 de 2010	-	Pro actione Reserva de ley Seguridad jurídica Irretroactividad	Exequible
C-590/2012	Totalidad de la ley 1430 de 2010	-	-	Exequible

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Corte Constitucional.

Por lo anterior, se selecciona la sentencia C-249/2013 para análisis; dado que, en todas las sentencias que se relacionan con el impuesto sobre la renta y equidad tributaria se resuelven demandas de inconstitucional sobre el mismo artículo de la norma (artículo 26).

En la Tabla 4 se relacionan las sentencias emitidas por la Corte en relación a artículos, numerales o inciso demandados por constitucionalidad en materia tributaria de la Ley 1450 de 2011, que corresponde al Plan de Desarrollo Nacional 2010-2014. En este compendio se puede observar que se registran dos (2) fallos. Pese a que ambas jurisprudencias invocan el principio de equidad tributaria, no se selecciona ninguna para análisis dado que no guardan relación con los impuestos materia de este estudio: impuesto de renta y

complementario, impuesto sobre la renta para equidad CREE, impuesto al valor agregado IVA o impuesto nacional al consumo.

Tabla 4. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1450 de 2011.

Ley 1450 de 2011				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-1021/12	Artículo 38	Gravamen a los Movimientos Financieros	Reciprocidad Igualdad Equidad	Inexequible s las expresiones “realizadas por entidades vigiladas por la superintendencia de sociedades” y “vigiladas por la Superintendencia de Sociedades ”
C-218/15	Artículo 89	Tasas en puertos y transporte	Equidad Igualdad	Inexequible s las expresiones “y/o inversión”, y “Aquellos sujetos de los cuales se le han ampliado el cobro de la tasa a la cual hace referencia el presente artículo, pagarán por tal concepto una tasa por la parte proporcional que les correspond a según sus ingresos

Ley 1450 de 2011				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
				brutos, en los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, la cual no podrá ser superior al 0,1% de los ingresos brutos de los vigilados.”

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Corte Constitucional.

Para la Ley 1607 de 2012 se encontraron quince (15) fallos de la Corte Constitucional en relación a demandas de inconstitucionalidad, de las cuales seis (6) tienen relación con el impuesto sobre la renta y complementario, y de estos cuatro (4) invocan en la demanda el principio de equidad; por su parte, el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) fue tratado en tres (3) sentencias de la corte constitucional, donde solo una (1) invoca el principio de equidad; cuatro (4) sentencias tiene como objeto el impuesto sobre las ventas y de estos tres (3) invocan en la demanda el principio de equidad; por último, en relación al impuesto nacional al consumo, dos (2) sentencias analizan este y solo una evalúa el principio de equidad (ver Tabla 5).

Tabla 5. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1607 de 2012.

Ley 1607 de 2012				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-492/2015	Artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14	Impuesto sobre la renta y complementarios Retención en la fuente Impuesto Mínimo Alternativo	Irrenunciabilidad de mínimos Pro persona Equidad	Exequible

Ley 1607 de 2012

Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
		Simple (IMAS)		
C-465/2014	Artículos 20 parágrafos 1, 2 y 3, 24, 25, 28 a 33, 36, 69, 71, 72, 122 a 124, 142, 167 parágrafos 3 y 4, 172, 178 a 180, 185, 190 y 196	Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) Impuesto sobre las ventas Impuesto Nacional al Consumo Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM	Libertad de configuración legislativa Publicidad en trámite legislativo Participación ciudadana Consecutividad	Exequibles : Artículos 20 – parágrafos 1º, 2º y 3º-, 24, 25, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 36, 69, 71, 72, 122, 123, 124, 142, 167 - parágrafos 3º y 4º-, 172, 178, 179, 180, 185, 190 y 196 Inexequibles los artículos 151, 152, 153, 154, 155, 189 y 191
C-291/2015	Artículo 21 (parcial) y 22	Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)	Equidad Libertad de configuración legislativa	Exequible
C-289/2014	Artículos 24 y 25 (parciales)	Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)	Pro actione	Exequible
C-657/2015	Artículo 38 que modifica el Artículo 424 del Estatuto Tributario, con respecto al numeral 12 que dice "El asfalto."	Impuesto sobre las Ventas (IVA)	Igualdad Equidad	Exequible
C-100/2014	Artículo 48	Impuesto sobre las Ventas (IVA)	Equidad Progresividad	Exequible

Ley 1607 de 2012				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-168/2014	Artículo 55 que modifica el literal g) del artículo 481 del Estatuto tributario	Impuesto sobre las Ventas (IVA)	Libertad de configuración legislativa Equidad Eficiencia	Exequible
C-209/2016	Numeral 3 (parcial) del Artículo 71 que adiciona el artículo 512-1 al Estatuto Tributario, respecto a la expresión "los servicios de alimentación bajo contrato"	Impuesto Nacional al Consumo	Libertad de configuración legislativa Equidad	Exequible
C-665/2014	Artículo 109	Impuesto sobre la renta y complementario	Igualdad Equidad Libertad de configuración legislativa Legalidad Buena fe Libertad de empresa	Exequible
C-622/2015	Artículo 109 que adiciona el Artículo 118-1 al Estatuto Tributario	Impuesto sobre la renta y complementario	Certeza	Exequible
C-766/2013	Artículo 132 que modifica los numerales 14, 17 y 21 del Artículo 879 del Estatuto Tributario y adiciona al mismo artículo los numerales 23, 24, 25, 26 y 27 y un párrafo	-	Igualdad Equidad	Declara Inexequible la expresión "cuyo administrador sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia", "vigiladas por la Superintendencia de Sociedades", "vigiladas

Ley 1607 de 2012				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
				por la Superintendencia de Economía Solidaria", y "vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia" del numeral 21
C-402/2016	Artículo 157 (parcial)	Impuesto sobre la renta y territoriales	Equidad	Inhibida
C-833/2013	Artículo 163 que adiciona el artículo 239-1 al Estatuto Tributario	Impuesto sobre la renta y complementarios	Igualdad Equidad Justicia	Inexequible
C-587/2014	Artículo 181	Impuesto de industria y comercio en energía eléctrica	Legalidad Autonomía territorial Equidad	Exequible
C-933/2014	Artículo 198	-	Unidad de materia	Declara Inexequible la expresión "el párrafo 1° del artículo 2° de la Ley 1507 de 2012", contenida en el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Corte Constitucional.

Dado lo anteriormente expuesto, de la jurisprudencia derivada de la Ley 1607 de 2012, se seleccionan siete (7) sentencias para el análisis, que corresponden para el impuesto de renta y complementario a: C-665/2014, y C-833/2013,

respecto al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) la sentencia C-291/2015, para el impuesto sobre las ventas las sentencias: C-657/2015, C-100/2014 y C-168/2014, y para el impuesto nacional al consumo la sentencia C-209/2016.

Por último, en la Tabla 6 se presenta la jurisprudencia derivada de las demandas de constitucionalidad interpuestas a la Ley 1739 de 2014. Se encuentran registradas a la fecha, diez (10) fallos, uno (1) de estos se relaciona con el impuesto de renta y complementario en el cual se analiza el principio de equidad tributaria; dos (2) más, tratan el impuesto sobre la renta para la equidad CREE y; uno (1), invoca el principio de equidad en la demanda.

Tabla 6. Sentencias de la Corte Constitucional Ley 1739 de 2014.

Ley 1739 de 2014				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
C-422/2016	Artículo 11 (parcial) que modifica el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, respecto al texto que dice "los artículos 4° del Decreto número 841 de 1998"	Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)	Legalidad Igualdad	Exequible
C-393/2016	Artículo 20 que adiciona el Artículo 26-1 a la Ley 1607 de 2012, en lo que respecta al texto que dice "(Del mismo modo, los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y su sobretasa, no podrán compensarse con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones)"	Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)	Equidad	Inexequible
C-668/2015	Artículo 26 que modifica el artículo 206 del Estatuto Tributario, en lo que respecta al párrafo 4 (parcial) que dice "Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación	Impuesto sobre la Renta	Pro accione Igualdad Equidad Progresividad Justicia	Inexequible

Ley 1739 de 2014				
Sentencia	Aparte demandado	Impuestos relacionados	Principio/ Derecho	Fallo
	de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante"			
C-492/2015	Artículo 33 que modifica el Artículo 334 del Estatuto Tributario	Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS)	Irrenunciabilidad de mínimos Equidad Progresividad	Exequible
C-551/2015	Artículo 35 a 39	Impuesto complementario o de normalización tributaria	Igualdad Buena fe Legalidad Equidad Eficiencia	Exequible
C-585/2015	Artículos 45, 69 y 70 (parciales)	Gravamen a los Movimientos Financieros Contribución parafiscal a combustible	Legalidad Reserva Certeza	Exequible
C-743/2015	Artículo 57	Impuestos en general	Igualdad Legalidad Equidad Eficiencia	Inexequible con excepción del párrafo primero
C-726/2015	Artículos 69 y 70	Contribución parafiscal a combustible	Consecutividad Identidad flexible	Inexequible
C-744/2015	Artículos 69 y 70	Contribución parafiscal a combustible	Consecutividad Identidad flexible	Resuelto en la sentencia C-726 de 2015
C-015/2016	Totalidad de la Ley 1739 de 2014	-	Unidad de materia Participación ciudadana De las mayorías Consecutividad Legalidad	Exequible

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Corte Constitucional.

Dado lo anterior, se selecciona para el análisis la Sentencia C-668/2015 que demanda el Artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 que modifica el artículo 206 del

Estatuto Tributario, en lo que respecta al párrafo 4 (parcial). Adicionalmente, se analiza la Sentencia C-743/2015 que demanda el Artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, la cual pese a no relacionar específicamente alguno de los impuestos objeto de la presente investigación demanda la violación del principio de equidad en la aplicación de pagos de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones.

A continuación, se presenta por tipo de impuesto el resumen de los conceptos emitidos por la Corte Constitucional en las sentencias de inconstitucionalidad; en cada uno, se determinarán los criterios o premisas a partir de las cuales la Alta Corte evalúa la aplicación del principio de equidad tributaria o su violación. Se presentan cinco (5) sentencias en relación al impuesto sobre la renta y complementario, tres (3) en relación al impuesto sobre las ventas y una (1) de aplicación general.

7.3. SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU COMPLEMENTARIO DE GANANCIAS OCASIONALES

7.3.1. SENTENCIA C-249/2013

Esta sentencia corresponde al fallo de una demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad del Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010 instaurada por el señor Camilo Alberto Peláez Ospina, y de la cual el Magistrado ponente fue la doctora María Victoria Calle Correa. En la demanda el actor considera que se viola los artículos 29, 95-9, 363 y 83 de la Constitución política de Colombia, que corresponde al derecho al debido proceso, principio de equidad tributaria y principio de la buena fe (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-249, 2013).

El artículo demandado dice textualmente:

“Artículo 26. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nación.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.

Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 31 de 1992.

PARÁGRAFO. *Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:*

– En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

– En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

– En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014” (Ley 1430, 2010).

Respecto a lo demandado la Corte señala que si los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables son pagados en efectivo el reconocimiento fiscal no será pleno en comparación a si el contribuyente lo realiza por los medios de pago mencionados en la norma demandada, esto quiere decir que, si dos contribuyentes tienen la misma capacidad de pago pero uno elige una forma de pago de las sugeridas en la norma y el otro elige el pago efectivo, el último será menos beneficiado, por lo cual se viola la equidad horizontal (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-249, 2013).

Pese a lo anterior, la Alta Corte indica que para determinar que una norma es inconstitucional deben evaluarse varios parámetros, por lo cual, lo señalado en el párrafo anterior no es suficiente para indicar que es inequitativo, en cuanto se considera que todos los contribuyentes en Colombia tienen la posibilidad de acomodar su pago a las formas indicadas en la norma y esto no le resta legitimidad al pago en efectivo, sino que se convierte en una decisión del

contribuyente, a lo anterior se le suma que la norma ofrece una progresividad de tres años para que las personas se acomoden a este sistema. Al evaluar todo lo anterior, la Corte determina que el legislador no viola en el Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010 y lo declara **EXEQUIBLE** (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-249, 2013).

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada no viola el principio de equidad fueron:

- Se reconoce el amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- Se persigue otro fin constitucional y es eficaz su implementación.
- Los contribuyentes gozan del principio de libertad para elegir ajustarse a la norma, por lo cual depende de la voluntad del mismo si paga más o menos tributos.

7.3.2. SENTENCIA C-665/2014

Esta sentencia resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por el señor Jorge Daniel Carreño Jiménez contra el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, y de la cual el Magistrado ponente fue el doctor Gabriel Eduardo Mendoza Martelo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-665, 2014).

Los apartes demandados se presentan subrayados a continuación:

*“**Artículo 109.** Adiciónese el artículo 118-1 al Estatuto Tributario:*

***Artículo 118-1.** Subcapitalización. Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.*

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

***Parágrafo 1.** Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.*

***Parágrafo 2.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 sólo podrán deducir los*

intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Parágrafo 3. *Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.*

Parágrafo 4. *Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.” (Ley 1607, 2012).*

El demandante argumenta que el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 viola los artículos 13, 29, 83, 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-665, 2014).

En relación a la contravención del principio de equidad tributaria, objeto de interés de la presente investigación, la Corte considera que los argumentos expuestos por el demandante sobre el límite establecido para que se pueda deducir los intereses generados por el endeudamiento no es suficiente, ya que el actor indica que quienes deban tener mayor endeudamiento para sacar adelante su negocio perderán las deducciones y los que tienen mayor capacidad de pago por cuenta propia y por ende menos endeudamiento si lo tendrán, y la Corte al respecto considera por un lado que prima la libre configuración del legislador para tomar medidas que eviten la evasión de los impuestos, y por otro lado, la honorable Corte expone que el precepto demandado solo es aplicable para aquellos que superen el límite indicado, por lo tanto la hipótesis de que quienes tengan más endeudamiento pagarán más no es válido, además teniendo en cuenta que los contribuyentes tienen la libertad de elegir su financiación y acomodarse al límite de la norma (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-665, 2014).

En tal sentido, la Corte respecto al principio de equidad establece que no hay violación y declara el artículo demandado como **EXEQUIBLE**.

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada no viola el principio de equidad fueron:

- Se reconoce el amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- Se persigue otro fin constitucional.
- Los contribuyentes gozan del principio de libertad para elegir ajustarse a la norma, por lo cual depende de la voluntad del mismo.

- La norma contiene una regla general que establece un límite aplicable a todos, sin distinción de la capacidad económica.

7.3.3. SENTENCIA C-833/2013

La sentencia C-833/2013 expuesta por la Magistrada ponente María Victoria Calle Correa, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por los señores Diego Enrique Guarín Vega y Fuad Gonzalo Chacón Tapias contra el párrafo transitorio y los párrafos 1°, 2° y 3° del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833, 2013).

El Artículo demandado se presenta a continuación:

“Artículo 163. *Adiciónese al artículo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes párrafos:*

Parágrafo transitorio. *Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable, siempre y cuando no se hubiere notificado requerimiento especial a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.*

En cualquier caso, los activos omitidos que se pretendan ingresar al país, deberán transferirse a través del sistema financiero, mediante una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

Parágrafo 1°. *El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasión de lo establecido en el primer inciso de este artículo deberá pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, según corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.*

Parágrafo 2°. *En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó la totalidad de los pasivos inexistentes, automáticamente se aplicará el tratamiento previsto en el inciso 2° de este artículo. En este último evento se podrá restar del valor del*

impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional, efectivamente pagado por el contribuyente.

Parágrafo 3°. *La inclusión como ganancia ocasional en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, establecida en el inciso 1° del presente artículo no generará la imposición de sanciones de carácter cambiario.” (Ley 1607, 2012).*

Respecto al artículo demandado, La Corte luego de realizar una evaluación de parámetros de necesidad y proporcionalidad, considera que el incentivo que se plantea en la norma viola la distribución de las cargas públicas, puesto que enaltece a aquellos infractores que no declararon de manera correcta y oportuna, teniendo en cuenta que el Estatuto Tributario ya cuenta con un régimen especial para sanear dicha situación a través del artículo 239-1, lo cual va en contra de la generalidad del tributo y de la equidad horizontal al beneficiar en las misma situación más al infractor que al contribuyente que realizó correctamente su declaración (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833, 2013).

Dado lo anterior, la Corte declara **INEXEQUIBLE** la norma demandada por contravención a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833, 2013).

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada viola el principio de equidad fueron:

- No se acredita una situación excepcional que justifique la adopción y permita dar reconocimiento al amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- Ya existe un mecanismo eficaz para el fin que busca, es decir que no cumple con el requisito de necesidad.
- Desproporcionalidad de la norma, puesto que sacrifica la generalidad del tributo y la equidad horizontal.

7.3.4. SENTENCIA C-668/2015

La sentencia C-668/2015 expuesta por la Magistrada ponente Gloria Stella Ortiz Delgado, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por los señores Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino contra el artículo 26 (parcial) de la Ley 1739 de 2014 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-668, 2015).

El aparte demandado se presenta subrayado a continuación:

“Artículo 26. Adiciónese el párrafo 4° al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Parágrafo 4°. La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente párrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.” (Ley 1739, 2014, art. 26)

Los demandantes consideran que el aparte señalado contraviene los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, argumentando que la base gravable del impuesto a la renta no es igual para los trabajadores independientes y el empleado asalariado por lo cual se incurre en una inequidad al desconocer la capacidad económica de dos grupos diferentes (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-668, 2015).

Al respecto la Corte considera que la norma demandada viola la equidad tributaria vertical, pues que impone la misma tributación a contribuyentes que tienen capacidad de pago diferente, en cuanto la capacidad de pago de las personas independientes se ve reducida porque asume gastos y costos por su cuenta propia, mientras que el empleado asalariado, no ya que estos son asumidos por el contratante, es decir que los últimos tienen mayor capacidad económica (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-668, 2015).

En tal sentido, la Corte declara **INEXEQUIBLE** el aparte demandado del párrafo 4° del Artículo 206 del Estatuto Tributario por ser inequitativo.

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada viola el principio de equidad fueron:

- Desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes.
- Genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica.
- La norma no persigue otros fines constitucionales.

7.4. SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD- CREE

7.4.1. SENTENCIA C-291/2015

Esta sentencia presenta el fallo de una demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 instaurada por el señor Diego Quiñones Cruz, y de la cual el Magistrado ponente fue la doctora Gloria Stella Ortiz Delgado (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-291, 2015).

Los apartes demandados se presentan subrayados a continuación:

“ARTÍCULO 21. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD. *El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.*

(...)

ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36,36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.*

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de

conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

(...)” (Ley 1607, 2012, art. 21, art. 22).

El demandante considera que los apartes señalados violan los artículos 150, 338, 95 y 363 de la Constitución política de Colombia, correspondiendo el último al principio de equidad tributaria (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-291, 2015).

En relación a la demanda, específicamente a lo que se refiere a la violación del principio de equidad tributaria en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 demandado, la Corte indica que como fue expuesto por el demandante, la base gravable del Impuesto de Renta para la Equidad (CREE) presenta una omisión legislativa dado que no tiene en cuenta la compensación por pérdidas fiscales de que trata el artículo 147 del Estatuto tributario, en tal sentido, incurre en una violación de la equidad vertical puesto que no está requiriendo de igual forma al contribuyente que tenga un momento de pérdidas y al contribuyente que se encuentra bien, es decir no tiene en cuenta la capacidad de pago (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-291, 2015).

Pese a lo anterior, la honorable Corte toma la decisión de declarar el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 **EXEQUIBLE**, pero le agrega a la norma el entendido de compensar las pérdidas fiscales según lo establecido en el artículo 147 del Estatuto tributario (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-291, 2015).

En la presente Sentencia la Corte establece que el aparte de la norma demandada es inequitativo dado los siguientes **criterios**:

- Se desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE, dado que se omite un elemento de la base gravable sin justificación del legislador.
- El aparte demandado viola la constitucionalidad por omisión legislativa relativa.

Sin embargo, dado que el impuesto CREE persigue fines imperiosos y constitucionales, y que declarar su inexecutable puede generar a su vez violación a la constitución por desconocer los fines del Estado, la Alta Corte procedió a declararlo executable llenando el vacío legislativo, es decir agregando a la norma lo que faltaba para ser equitativa.

7.5. SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA

7.5.1. SENTENCIA C-657/2015

Esta sentencia corresponde al fallo de una demanda de inconstitucionalidad contra el aparte que excluye de los bienes gravados el asfalto contenido el artículo 424 del Estatuto Tributario que fue modificado por el artículo 38 (parcial) de la ley 1607 de 2012 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-657, 2015).

El aparte demandado se señala a continuación:

“ARTÍCULO 38. Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

(...)

Adicionalmente se considerarán excluidos los siguientes bienes:

(...)

12.- El asfalto.

(...)”. (Ley 1607, 2012, art. 38)

La demanda fue instaurada por la señora Adriana Melo White, quien considera que el actor considera que se viola los artículos 13, 88, 95 (numeral 9º), 333 y 363 de la Constitución política de Colombia. Respecto al principio de equidad tributaria, la demandante considera que la exclusión del asfalto de los bienes gravados con el impuesto sobre las ventas y no de otros similares como el concreto es injustificada y evade la política fiscal, por lo cual es inequitativo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-657, 2015).

En relación a la demanda, La Corte para señalar si se incurrió o no en una violación del principio de equidad analiza las intenciones que tuvo el Estado para excluir del IVA el asfalto y no similares como el concreto. De este análisis la honorable Corte concluye que es procedente el argumento del Estado al realizar esta exclusión en cuanto se busca con esta fomentar la construcción y mantenimiento de la infraestructura del transporte, y por su parte si se excluyera el cemento sería diferente, en cuanto es un material que posee usos diversos en el mercado, para obras civiles y arquitectónicas, por lo cual el impacto es diferente y se podría alegar otros fines y beneficios (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-657, 2015).

En visto de lo señalado, La Corte declara **EXEQUIBLE** el aparte demandado en la sentencia C-657/2015.

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada no viola el principio de equidad fueron:

- Se reconoce el amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- El estado tiene la potestad de intervenir en asuntos de la economía, por lo cual la norma es constitucional.
- La norma tiene fines legítimos y es idónea para lograr ese cometido.
- La aplicación de la norma no viola derechos de grupos vulnerables o realiza discriminación.
- Los bienes que se comparan no son iguales o similares, por lo cual no es objeto de inequidad.

7.5.2. SENTENCIA C-100/2014

La sentencia C-100 de 2014 expuesta por la Magistrada ponente María Victoria Calle Correa, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por el señor Andrés de Zubiría Samper contra el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-100, 2014).

El artículo demandado se presenta a continuación:

“Artículo 48. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). A partir del 1º de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

09.01	<i>Café, incluso tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11</i>
10.01	<i>Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.</i>
10.02.90.00.00	<i>Centeno.</i>
10.04.90.00.00	<i>Avena.</i>
10.05.90	<i>Maíz para uso industrial.</i>
10.06	<i>Arroz para uso industrial.</i>
10.07.90.00.00	<i>Sorgo de grano.</i>
10.08	<i>Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.</i>
11.01.00.00.00	<i>Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)</i>

11.02	<i>Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)</i>
11.04.12.00.00	<i>Granos aplastados o en copos de avena</i>
12.01.90.00.00	<i>Habas de soya.</i>
12.07.10.90.00	<i>Nuez y almendra de palma.</i>
12.07.29.00.00	<i>Semillas de algodón.</i>
12.07.99.99.00	<i>Fruto de palma de aceite</i>
12.08	<i>Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.</i>
15.07.10.00.00	<i>Aceite en bruto de soya</i>
15.11.10.00.00	<i>Aceite en bruto de palma</i>
15.12.11.10.00	<i>Aceite en bruto de girasol</i>
15.12.21.00.00	<i>Aceite en bruto de algodón</i>
15.13.21.10.00	<i>Aceite en bruto de almendra de palma</i>
15.14.11.00.00	<i>Aceite en bruto de colza</i>
15.15.21.00.00	<i>Aceite en bruto de maíz</i>
16.01	<i>Únicamente el salchichón y la butifarra</i>
16.02	<i>Únicamente la mortadela</i>
17.01	<i>Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00</i>
17.03	<i>Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.</i>
18.06.32.00.90	<i>Chocolate de mesa.</i>
19.02.11.00.00	<i>Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.</i>
19.02.19.00.00	<i>Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.</i>
19.05	<i>Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.</i>
21.01.11.00	<i>Extractos, esencias y concentrados de café.</i>
21.06.90.60.00	<i>Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.</i>
21.06.90.91.00	<i>Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.</i>
23.01	<i>Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana; chicharrones.</i>
23.02	<i>Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.</i>
23.03	<i>Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha,</i>

	<i>bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en “pellets”.</i>
23.04	<i>Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite desoja (soya), incluso molidos o en “pellets”.</i>
23.05	<i>Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní (cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en “pellets”.</i>
23.06	<i>Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en “pellets”, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.</i>
23.08	<i>Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en “pellets”, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.</i>
23.09	<i>Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.</i>
52.01	<i>Algodón sin cardar ni peinar</i>
82.01	<i>Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.</i>
84.32	<i>Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.</i>
84.34	<i>Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.</i>
84.36.21.00.00	<i>Incubadoras y criadoras.</i>
84.36.29	<i>Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.</i>
84.36.91.00.00	<i>Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.</i>
87.02	<i>Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.</i>
87.03	<i>Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.</i>
87.06	<i>Chasis de vehículos automotores eléctricos</i>

	<i>de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.</i>
87.07	<i>Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.”</i>

” (Ley 1607, 2012, art. 48).

El demandante considera que el artículo señalado viola los principios de equidad y progresividad tributaria del artículo 363 de la Constitución Política, en cuanto grava unos productos que son considerados de la canasta familiar como son el café, el trigo, la avena, los granos aplastados, el aceite en bruto, el salchichón y la butifarra, el chocolate de mesa, las pastas alimenticias, los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira, entre otros, lo cual es inequitativo en el sentido de que las personas con menor capacidad económica tendrán mayor dificultad para adquirir el mismo en relación con las personas que tienen mayor capacidad de pago (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-100, 2014).

La Corte considera que la norma impone el IVA a estos productos, pero así mismo deja exentos o excluidos gran cantidad de bienes de la canasta familiar que pueden suplir las necesidades, por lo cual es decisión del comprador elegir los productos con los cual va conformar su canasta para satisfacción de sus necesidades, además señalando que por ser productos de primera necesidad se les aplica una tarifa más baja y se encuentran diferenciados correctamente (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-100, 2014).

En visto de lo señalado, La Corte declara **EXEQUIBLE** el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012.

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada no viola el principio de equidad fueron:

- Se reconoce el amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- No existe una prohibición de que los productos de la canasta familiar estén gravados por el IVA.
- Hay libertad del consumidor para seleccionar los productos que desea consumir, y bienes exentos de IVA.

7.5.3. SENTENCIA C-168/2014

Esta sentencia expuesta por el Magistrado Luis Guillermo Guerrero Pérez, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por el señor Germán

Andrés Ducón Cote contra el literal g (parcial) del Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-168, 2014).

El aparte demandado se presenta subrayado a continuación:

“ARTÍCULO 55. Modifíquese el artículo 481 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

(...)

g) Los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores.

(...)” (Ley 1607, 2012, art. 55).

El demandante considera que el aparte señalado viola los artículos 13, 65, 95.9 y 363 de la Constitución Política. Específicamente en lo que respecta al principio de equidad tributaria, el actor considera que se anula el mecanismo de la devolución bimestral de IVA respecto de los alimentos previstos en el Artículo 477 del Estatuto Tributario, por lo cual solo se podría acceder a la exención semestralmente, y esta a su vez se convierte en anual porque la devolución está condicionado a que se presente la declaración de renta, la cual tiene esta periodicidad, por lo cual no se está dando un trato diferenciado entre grupos como son el de suministro de bienes de la canasta familiar y otros (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-168, 2014).

Al respecto, La Corte señala que si bien al no hacer la diferenciación de grupos que menciona el demandante el legislador pudo incurrir en una inequidad, considera que el sistema adoptado busca un fin que debe respetarse al cuestionarse la amplia libertad que tiene el legislador para garantizar y proteger las políticas públicas, además señala, que el hecho que se tenga unos productos como canasta familiar no significa que frente a estos se puedan imponer exigencias o se vean inmiscuidos en reformas tributarias (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-168, 2014).

Dado lo anterior, la Corte declara **EXEQUIBLE** el literal g (parcial) del Artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, haciendo la anotación: “que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores”, en

relación con el cargo por la afectación del principio de igualdad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-168, 2014).

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada no viola el principio de equidad fueron:

- Se reconoce el amplio margen de configuración normativa del legislador en materia fiscal.
- No existe una prohibición de que los productos de la canasta familiar estén gravados por el IVA.
- Hay libertad del consumidor para seleccionar los productos que desea consumir, y bienes exentos de IVA.
- La norma busca otros fines del Estado, que son legítimos y constitucionales

7.6. SENTENCIAS EN RELACIÓN AL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

7.6.1. SENTENCIA C-209/16

Esta sentencia expuesta por el Magistrado Jorge Iván Palacio Palacio, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por el señor Jorge Enrique Rodríguez Rojas contra el numeral 3 (parcial) del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209, 2016).

El aparte demandado se presenta subrayado a continuación:

“ARTÍCULO 71. Adiciónese el artículo 512-1 al Estatuto Tributario:

Artículo 512-1. Impuesto Nacional al Consumo. Créase el impuesto nacional al consumo a partir del 1º de enero de 2013, cuyo hecho generador será la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.

2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a

domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto

El impuesto se causará al momento de la nacionalización del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final.

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

El impuesto nacional al consumo de que trata el presente artículo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido.

El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

El no cumplimiento de las obligaciones que consagra este artículo dará lugar a las sanciones aplicables al impuesto sobre las ventas (IVA).

PARÁGRAFO 1o. El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

PARÁGRAFO 2o. Facúltese al Gobierno Nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

PARÁGRAFO 3o. Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario.” (Ley 1607, 2012, art. 71).

El demandante considera que el aparte señalado viola los desconocen los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46 y 47 de la Constitución. En lo que respecta al principio de equidad tributaria, el actor considera que el legislador al establecer el impuesto al consumo lo hizo de manera generalizada, sin excluir ni establecer un tratamiento diferenciado y favorable a sectores vulnerables de la población, específicamente refiriéndose a servicios de alimentación con destino a la población más vulnerable tales como comedores comunitarios, centros de acogida, establecimientos para personas con discapacidad, entre otros, contratados con recursos públicos o privado sin ánimo de lucro y destinados a la asistencia social de menores abandonados, adultos mayores, habitantes de la calle, personas en situación de discapacidad, entre otros (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209, 2016).

Al respecto, La Corte realiza la revisión jurisprudencial y legislativa haciendo especial anotación en que los servicios de alimentación contratados con recurso públicos y con destinación social se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas IVA, por lo cual se identifica una omisión legislativa relativa al no excluir los mismos servicios del impuesto nacional al consumo, teniendo en cuenta que en la creación de la normal, el legislador siempre tiene que tener los derechos de los grupos más vulnerables, por lo cual al no hacer la diferenciación de grupos se incurre en una inequidad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209, 2016).

Dado lo anterior, la Corte declara **EXEQUIBLE** el numeral 3 (parcial) del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, pero agregando “se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209, 2016).

En la presente Sentencia la Corte establece que el aparte de la norma demandada es inequitativo dado los siguientes criterios:

- No se hace diferenciación de grupos en la imposición del gravamen por lo cual se incurre en un trato desigual e inequitativo.
- Constituye omisión legislativa relativa.
- Se violan derechos de los más vulnerables.
- Se omiten funciones del Estado social de derecho.

Pese a los indicios de violación del principio de equidad, La Corte no declara la inexecutable de la norma, puesto que considera que al hacerlo puede generar a su vez violación a la constitución por desconocer los fines del Estado. Dado lo anterior, la Alta Corte procedió a declararlo executable llenando

el vacío legislativo, es decir agregando a la norma lo que faltaba para ser equitativa.

7.6.2. SENTENCIA C-743/2015

La sentencia C-743/2015 expuesta por la Magistrada ponente Myriam Ávila Roldán, resuelve la demanda de inconstitucionalidad instaurada por la señora Dora Marcela Rodríguez García en contra del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-743, 2015).

El artículo demandado se presenta a continuación:

“ARTÍCULO 57. CONDICIÓN ESPECIAL PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES, TRIBUTOS ADUANEROS Y SANCIONES. *Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:*

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%).

2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

PARÁGRAFO 1o. *A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente por los años 2012 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.*

PARÁGRAFO 2o. *Este beneficio también es aplicable a los contribuyentes que hayan omitido el deber de declarar los impuestos administrados por la UAE-DIAN por los años gravables de 2012 y anteriores, quienes podrán presentar dichas declaraciones liquidando la correspondiente sanción por extemporaneidad reducida al veinte por ciento (20%), siempre que acrediten el pago del impuesto a cargo sin intereses y el valor de la sanción reducida y presenten la declaración con pago hasta la vigencia de la condición especial de pago prevista en esta ley.*

PARÁGRAFO 3o. *Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1o. de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficiencia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora. [Este inciso fue corregido por el artículo 4 del Decreto 1050 de 2015, publicado en el Diario Oficial 49.523 del 26 de mayo de 2015, en el sentido de cambiar la expresión: “ineficiencia” del texto original transcrito por la expresión: “ineficacia”].*

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.

Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable.

PARÁGRAFO 4o. *No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o. de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1o. de la Ley 1175 de 2007 y el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 y artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.*

PARÁGRAFO 5o. *Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieran sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.*

PARÁGRAFO 6o. *Los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial podrán solicitar al respectivo ente territorial, la aplicación del presente artículo, en relación con las obligaciones de su competencia.*

PARÁGRAFO 7o. *Facúltese a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia.*

PARÁGRAFO 8o. *El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.” (Ley 1739, 2014, art. 57).*

La demandante indica que la norma señalada viola los artículo 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, que corresponden al principio de igualdad, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y los principios del sistema tributario, dado que realiza una distinción en el trato a los contribuyentes, para privilegiar a los morosos, lo cual constituye una amnistía tributaria en el componente de intereses moratorios (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-743, 2015).

Para dar respuesta a la demanda, La Corte realizó un análisis de jurisprudencias anteriores, y determinó que adoptar una condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y

sanciones, como fue la prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, va en contra vía de los principios señalados por la demandante, entre esos el principio de equidad tributaria. Sumado a lo anterior, La Corte considera que las autoridades encargadas de la tributación en Colombia ya cuentan con competencias y mecanismos eficientes para el recaudo y que no justifica la imposición de esta condición especial (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-743, 2015).

Al respecto, La Corte declaro **INEXEQUIBLE** el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, con excepción de su parágrafo primero respecto del cual la Corte se **INHIBE** de emitir un pronunciamiento de fondo.

Los **criterios** principales usados por la Corte Constitucional para definir que la norma demandada viola el principio de equidad fueron:

- El margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene límites.
- La justificación de la norma genera un precedente constitucional y tributario que puede generar repercusiones en los fines que busca.
- Ya existe un mecanismo eficaz para el fin que busca, es decir que no cumple con el requisito de necesidad.
- Desproporcionalidad de la norma, puesto que sacrifica la generalidad del tributo y la equidad horizontal.

7.7. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA

Con base al resumen de las sentencias seleccionadas, se procede a realizar un compendio de criterios usados en estos pronunciamientos para determinar si una norma es o no equitativa, los cuales se presentan a continuación.

7.7.1. APLICACIÓN DE LA EQUIDAD HORIZONTAL

De la revisión de jurisprudencia realizada en el presente trabajo, se pudo observar que el primer criterio usado por la Alta Corte para evaluar las normas demandadas por presunta violación de la equidad tributaria es la aplicación del concepto puro del principio, en sus dos dimensiones, horizontal y vertical.

Como ya fue mencionado en el marco de referencia, la equidad horizontal aduce que la norma debe diferenciar grupos de contribuyentes o consumidores, establecidos por sus condiciones, circunstancias o situaciones similares o semejantes, a fin de tratar a estos de manera igual y acorde a sus particularidades.

Específicamente, en materia tributaria, los contribuyentes son tratados de manera similar cuando tienen niveles de ingresos o un nivel de riqueza

similares, y deben terminar tributando de la misma manera, en resumen entre iguales, los impuestos deben ser iguales.

En las sentencias analizadas, se observaron dos casos en los cuales la Corte llegó a la conclusión de que se violaba el principio de equidad horizontal, el primero fue el caso de la Sentencia C-249/2013 donde se planteó, respecto a la norma demandada que si entre dos contribuyentes con la misma capacidad, uno de ellos, elige una forma de pago de las sugeridas en la norma y el otro elige el pago efectivo, el último será menos beneficiado, por lo cual se viola la equidad horizontal. El segundo caso fue el evaluado en la Sentencia C-833/2013, en donde la Alta Corte plantea que un grupo de contribuyentes similares en el cual unos pagaron sus obligaciones correctamente y otros no, el último se ve beneficiado, estando la norma privilegiando al infractor frente al contribuyente que realizó correctamente su declaración.

Cabe resaltar que aunque en ambos casos mencionados la corte determinó que se estaba realizando una violación de la equidad horizontal, la primera norma resulto ser EXEQUIBLE y la segunda INEXEQUIBLE. Lo anterior se debe a que la aplicación del concepto de equidad no es el único criterio usado por la Corte para definir la procedencia de una norma, por lo cual deben evaluarse otros que se mencionan en los siguientes numerales.

7.7.2. APLICACIÓN DE LA EQUIDAD VERTICAL

Como fue descrito en el numeral anterior, el primer criterio usado por la Alta Corte para evaluar las normas demandadas por presunta violación de la equidad tributaria es la aplicación del concepto puro del principio, en sus dos dimensiones, horizontal y vertical.

La equidad vertical indica que el tratamiento de los individuos en circunstancias distintas debe ser de manera distinta, es decir, que las personas que tengan un nivel de ingresos o riqueza mayor que otras deben terminar tributando más; en otras palabras, la persona con mayor capacidad económica debe contribuir más al gasto público que el de menor capacidad económica.

En las sentencias analizadas, se observaron dos casos en los cuales la Corte definió que se violaba el principio de equidad vertical, la primera en la Sentencia C-668/2015, en donde la norma demandada desconocía que la capacidad de pago de las persona independientes es diferente al empleado asalariado, y en el caso de la Sentencia C-209/16 porque no se requería de igual forma al contribuyente que tenga un momento de pérdidas y al contribuyente que se encuentra bien, es decir no se tenía en cuenta la capacidad de pago.

Pese a que en ambos casos se observaba con claridad la violación del principio de equidad vertical, en el primer caso se declaró INEXEQUIBLE y en el segundo EXEQUIBLE, lo cual se debe a que la Alta Corte debe evaluar otros criterios y en especial el caso dos, la Corte menciona que no siempre una inequidad amerita declarar la norma como inexecutable.

Para el último caso, se resalta que en la Sentencia C-325 de 2009, la Corte consideró que en los casos en los cuales la inequidad se genere meramente por vacíos o inconsistencias normativas serán llamados inexecutableidades simples, y existen dos caminos para el pronunciamiento: el primero es declarar de inconstitucionalidad diferida, concediendo un tiempo al Legislador para que expida una nueva norma en reemplazo, y la segunda opción es una sentencia integradora, situación en la que la Corte llena el vacío que deja la norma complementando la misma mediante el fallo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-325, 2009).

7.7.3. MARGEN DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR

Luego de evaluar la aplicación del concepto de equidad en sus dos dimensiones, la definición del margen de configuración del legislador es el segundo criterio evaluado por la Corte, razón por la cual se pudo observar en las diez (10) sentencias que fueron analizadas en el presente trabajo.

La margen de configuración del legislador constituye la potestad que tiene el legislador para generar la norma, según las necesidades del Estado y la política fiscal del momento. En todas las sentencias analizadas, se hizo mención a que la Corte Constitucional se ha pronunciado en repetidas ocasiones sobre la amplia libertad de configuración del legislador, pese a esto, en las mismas se señala que este principio también tiene límites los cuales tienen que ver con los fines y medios que define el legislador para atender la política tributaria, y que lo que defina en la norma sea constitucional y en respeto de los derechos fundamentales.

Sin embargo, el principio de margen de configuración del legislador no tiene sentido analizarlo solo, es necesario analizarlo en conjunto con los criterios que se presentan a continuación, en cuanto los mismos son los que le dan o no sentido a la potestad de legislar.

7.7.4. FINES Y MEDIOS DE LA NORMA

En los casos en los cuales la Corte define que existe la violación del principio de equidad en alguna de sus dos dimensiones, se pasa a evaluar los fines y

medios que justifican la norma para identificar si los mismos son legítimos y constitucionales, y si valen el sacrificio de la equidad.

La Corte Constitucional ha definido que cuando se identifique una presunta violación de la equidad se debe realizar un test de equidad, el cual según la Sentencia C-833 de 2013 es así:

“De acuerdo con el test estricto: (i) el fin de la medida debe ser legítimo e importante, pero además imperioso; (ii) el medio escogido debe ser no sólo adecuado y efectivamente conducente, sino además necesario, o sea, que no pueda ser remplazado por un medio alternativo menos lesivo; (iii) se aplica el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, según el cual los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales por la medida.”
(Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833, 2013).

En relación con lo anterior, la Corte identifica cuales son los fines de la norma, lo cuales no siempre se pueden deslumbrar con la lectura de la misma, es necesario analizar los proyectos de ley y hasta los debates que surtieron en la aprobación de la norma para entender los fines.

En tres de las diez sentencias evaluadas se encontró que la Corte definió que los fines que buscaban las normas eran superiores a la inequidades generadas, y en estos se identifican que los fines pueden ser de tipo constitucional en el caso en que busquen el logro de otros fines de la carta como la lucha contra la evasión tributaria y el recaudo de impuestos, o pueden ser fines derivados de las políticas generales del estado o económicas, como la bancarización y el desarrollo de infraestructura. Estas sentencias fueron las C-249/2013, C-665/2014 y la C-657/2015.

Por su parte, en las Sentencias C-833/2013, C-668/2015 y C-291/2015, la Alta corte identificó que el legislador no buscaba fines constitucionales o legítimos en las normas demandadas, razón que con llevó a que las primeras dos fueran declaradas inexecutable y la última derivara en una sentencia integradora, mediante el fallo se complementó la norma.

Sin embargo, no solo se evalúan los fines, sino que deben ser adecuados los medios para alcanzar estos, lo que quiere decir que los fines no justifican los medios, ambos deben ser razonables para la política tributaria. Como fue el caso de las Sentencias C249/2013 y C-657/2015, en donde la Alta Corte determinó que tanto el fin como el mecanismo eran idóneos, y contrario a los casos de las Sentencias C-833/2013 y C-743/2015 en donde ni los fines ni los medios eran justificables.

Cabe resaltar, que cuando se habla de sacrificios de la equidad, la Corte ha indicado que en cuanto se determine que los fines y medios son objetivos, no se podrá hablar de que se viola la carta política, en cuanto se busca un objetivo mayor y el margen de configuración normativa lo permite (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-249, 2013).

7.7.5. PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD

A parte de los criterios mencionados con anterioridad, es de tenerse en cuenta que, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional), es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos, lo cual ya fue mencionado, pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

Para lo anterior, la Corte hace mención en sus sentencias sobre lo denominado como test de proporcionalidad y test de razonabilidad, cabe resaltar que estos están relacionados con los fines y medios, sin embargo se separan porque la Corte no siempre aplica estos para la definición del fallo, estos son usados en casos donde se es muy difícil definir si la finalidad supera la inequidad, por ejemplo en los casos donde se genera una amnistía tributaria.

Por ejemplo, en el caso de la Sentencia C-743/2015, se requirió la aplicación estricta de un test de proporcionalidad, y al respecto la Corte indicó:

“(…) un test estricto de proporcionalidad, cuyo resultado es el siguiente: (i) se cumple el requisito de que se trata de un fin constitucionalmente imperioso, dado que obtener mayores recursos permite alcanzar los fines del Estado Social de Derecho; (ii) ante el riesgo moral (moral hazard) que tienen las medidas adoptadas, dado que desincentivan el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, este medio no es conducente e idóneo para logara un mayor recaudo, pues en el largo plazo se promueve el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y tampoco es un medio necesario, pues el Estado dispone de diversas y poderosas herramientas administrativas y judiciales, que si se usan de manera eficiente pueden lograr un recaudo significativo; y (iii) la “amnistía no es estrictamente proporcional, pues los beneficios que se obtendrían de la norma no exceden los costos que generaría la misma” (...).”(Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-743, 2013).

En conclusión, este criterio será usado cuando la Corte lo defina, de lo contrario se realiza un test más simple, que como fue mencionado en el numeral anterior

busca definir la necesidad, fines y medios que se quieren lograr con la norma, y si estos valen el sacrificio de la violación del principio de equidad tributaria.

7.7.6. VOLUNTAD DEL CONTRIBUYENTE O CONSUMIDOR

Por último, al referirse a la voluntad del contribuyente o el consumidor se habla de un criterio que fue observado en las sentencias evaluadas, en las cuales la Corte señala que en ocasiones puede visualizarse una presunta violación del principio de equidad, sin embargo, esta vulneración no es total, es parcial en cuanto depende de la decisión del agente si se genera o no la inequidad.

Con esto se hace referencia específicamente a los casos de las sentencias C-249/2013, C-665/2014, y C-100/2014, en las primeras dos relacionadas con el impuesto sobre la renta y el último al IVA. En los tres casos, la Corte considera que la inequidad se genera cuando el contribuyente o consumidor decide no adoptar algunas de las opciones que le da la norma, por lo cual no es inexequible la norma, puesto que supone la libertad del individuo para decidir. En los casos de impuesto a la renta, se fundamenta además en el supuesto de que cualquier persona en Colombia puede acceder a otros métodos de pago y que estos ya están a disposición por el amplio desarrollo de la bancarización. En el caso del IVA la Corte señala que los consumidores pueden elegir en su canasta familiar productos que no estén gravados con IVA, en cuanto así lo deseen.

7.7.7. ATENCIÓN DE LOS MÁS VULNERABLES

El presente criterio tiene que ver específicamente con la aplicación del concepto puro de equidad, que ya fue mencionado en los numerales 7.8.1 y 7.8.2, sin embargo se hace un aparte diferente para este, puesto que se considera que fue evaluado como otro criterio por la Corte en las sentencias analizadas.

Este criterio se fundamenta en que en cualquier norma tributaria, el legislador debe prestar prioritaria atención en la definición si dentro de los grupos que define existe algún caso excepcional de grupos vulnerables o si la imposición de la misma perjudica un grupo especial.

En el caso de las Sentencias C-100/2014, C-168/2014, y C-657/2015, todas relacionadas con el impuesto sobre las ventas, la corte determinó que no se violaba derechos de grupos vulnerables, y por su parte en la Sentencia C-209/2016 relacionada con el impuesto nacional al consumo, la corte determinó que si se violaba el principio de equidad por no tener en cuenta un grupo especialmente vulnerable dentro de una categoría gravada.

8. CONCLUSIONES

El principio de equidad tributaria en Colombia es contextualizado desde la Constitución Política, y su aplicación es reiterada en la doctrina y jurisprudencia de la alta Corte; es un principio rector, y por ende debe ser tenido en cuenta en cada una de las decisiones del estado en materia tributaria.

El sistema tributario Colombiano tiene elementos que minorizan los impuestos al momento del pago por parte del contribuyente o responsable y le reducen el recaudo al agente activo de los impuestos. Esto obedece a que de acuerdo a políticas fiscales y planes de gobierno se crean elementos para incentivar a ciertos sectores económicos, favorecerlos y/o volverlos atractivos desde la inversión. Elementos tales como ingresos no gravados, ingresos exentos, ingresos excluidos, descuentos tributarios, deducciones y descuentos especiales, entre otros, implican que aquellos contribuyentes o responsables que hagan uso de ellos, puedan en determinados momentos disminuir el pago de los impuestos, así gocen de buena capacidad de pago. Esto hace que sea demasiado difícil medir la equidad tributaria tanto desde la perspectiva horizontal como vertical, pues, pueden existir sectores o personas que verticalmente deban pagar más que otros, empero, al hacer unos de políticas fiscales que los favorezcan terminen pagando menos. De igual manera puede suceder que horizontalmente existan sectores o personas que en igual de condiciones terminen pagando menos por el favorecimiento del uso de políticas fiscales. Esto hace inferir que definir el principio de equidad desde el recaudo es demasiado complicado, pues los planes de gobierno y las políticas fiscales crean instrumentos para propulsar el desarrollo social a nivel nacional y/o regional; es en este sentido que se crean elementos tributarios para incentivar, fortalecer y/o beneficiar a ciertas actividades, sectores o personas. De ahí que, las múltiples demandas contra el principio de equidad tributaria sean de difícil prosperidad, así lo demuestran las sentencias analizadas en este trabajo.

Se pudo observar en toda la jurisprudencia disponible que no se ha apelado a desmontar un determinado impuesto completamente, sino que las demandas son referidas a los medios de pago, la definición del sujeto pasivo, las exenciones tributarias, y el tratamiento de los morosos. Lo anterior sugiere que pese a que los impuestos en Colombia son muy criticados y controvertidos en los medios de comunicación y en el diario vivir, existe una aceptación de la necesidad de estos en la política fiscal o tributaria, y se entiende además que la carta política cobija los mismos desde los fines recaudatorios del Estado, como fin superior.

De las diez (10) sentencias de la Corte Constitucional analizadas solo tres (3) tuvieron como resultado la declaración de inexecutable constitucional de los apartes o artículos demandados por violación al principio de equidad tributaria, siendo importante resaltar que dos de ellas se referían a mecanismos alternos de pago de los impuesto para los infractores, lo cual fue considerado por la alta Corte como inequitativo en relación con el trato de los contribuyentes que si han realizado adecuadamente sus contribuciones, lo cual deja un precedente en el que se observa que este tipo de beneficios al infractor no es constitucional a la luz de la equidad, igualdad y justicia.

En otro sentido, la corte señala que hay inequidades que pueden ser parciales, en cuanto al ser revisadas desde la dimensión horizontal o vertical se encuentre que se estén beneficiando más unos grupos que otros y no se está teniendo en cuenta la capacidad de pago de los mismos, sin embargo, La Corte permite observar en las sentencias que no solo es necesario hacer el análisis con base a la definición del principio de equidad, sino que más allá de esto existe una realidad del país y de las personas, y que mientras exista la posibilidad de que el contribuyente se acomode a lo indicado en la norma la inequidad será parcial y no será objeto de inexecutable constitucional, en otras palabras, existirá inequidad en cuanto el contribuyente no se acomode a lo indicado en la norma por lo cual no se considera violatorio a la constitución.

Por último, se concluye que los criterios resumidos en el presente trabajo permiten ante cualquier otra norma tributaria hacer un juicio preliminar sobre la violación o no del principio de equidad, teniendo en cuenta que los mismos hacen parte de una línea jurisprudencia y constituyen precedentes en la aplicación de la política fiscal en Colombia.

REFERENCIAS

- Arrija Viscaino, Adolfo. (2000). Derecho Fiscal. *Themis*. P.259.
- Bautista, Jairo Alonso. (2009). "Distribución de la Carga Tributaria en Colombia" aproximación a partir de las categorías de la contabilidad tributaria (Trabajo de grado para optar al título de Magister en Administración Pública). Escuela Superior de Administración Pública – ESAP-. Bogotá D.C.
- Bautista, Jairo Alonso. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia en el período 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 46-76.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. (1997). Nociones fundamentales de derecho tributario. *Ediciones Rosaristas*. Santa Fe de Bogotá D.C. ISBN: 9589203574
- Clavijo, Sergio. (2005). Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia: Guía para Salir de un Sistema Tributario Amalgamado. *Borradores de Economía*. Subgerencia de Estudios Económicos del Banco de la Republica, No.325.
- Congreso de Colombia. (1887). Ley 57 de 1887. Código civil.
- Congreso de Colombia. (2 de junio de 1994). Ley 136 de 1994. *Por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios*. Diario Oficial 41.377 del 2 de junio de 1994.
- Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2010). Ley 1430 de 2010. *Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad*. Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010.
- Congreso de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Ley 1607 de 2012. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 48655 de diciembre 26 de 2012
- Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 2014). Ley 1739 de 2014. *Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 49374 de diciembre 23 de 2014.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.*

Constitución política de Colombia (Const.). (1991). Asamblea Nacional Constituyente, Bogotá, Colombia, 6 de Julio de 1991.

Constitución Española. Cortes Generales, 27 de diciembre de 1978. Boletín Oficial de Estado No. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Consejo de estado de Colombia. (12 de mayo de 2010). Sentencia del 12 de mayo de 2010, expediente 16534.

Consejo Nacional Legislativo. (15 de abril de 1887). Código civil. LEY 57 DE 1887. Diario Oficial No. 7.019 del 20 de abril de 1887.

Corte Constitucional de Colombia. (25 de junio de 1992). Sentencia No. T-432/92. (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez).

Corte Constitucional de Colombia. (3 de septiembre de 1992). Sentencia C-510/92. (M.P. Dr. Fabio Morón Díaz)

Corte Constitucional de Colombia. (1 de junio de 1995). Sentencia C-246/95. (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Corte Constitucional de Colombia. (21 de septiembre de 1995). Sentencia C-419/95. (M.P. Antonio Barrera Carbonell).

Corte Constitucional de Colombia. (10 de diciembre de 1998). Sentencia C-772/98. (M.P. Dr. Fabio Morón Díaz).

Corte Constitucional de Colombia. (1 de agosto de 2001). Sentencia C-804/2001. (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

Corte Constitucional de Colombia. (10 de septiembre de 2002). Sentencia C-734/02. (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

Corte Constitucional de Colombia. (26 de agosto de 2003). Sentencia C-733/03. (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

Corte Constitucional de Colombia. (23 de abril de 2008). Sentencia C-385/08. (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

Corte Constitucional de Colombia. (13 de mayo de 2009). Sentencia C-325/2009. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Corte Constitucional de Colombia. (20 de octubre de 2009). Sentencia C-748/2009. (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

Corte Constitucional de Colombia. (6 de diciembre de 2011). Sentencia C-913/11. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Corte Constitucional de Colombia. (10 de octubre de 2012). Sentencia C-785/12. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Corte Constitucional de Colombia. (24 de abril de 2013). Sentencia C-249/13. (M.P. María Victoria Calle Correa).

Corte Constitucional de Colombia. (27 de abril de 2013). Sentencia C-249/13. (M.P. Dra. María Victoria Calle Correa).

Corte Constitucional de Colombia. (26 de febrero de 2014). Sentencia C-100/14. (M.P. María Victoria Calle Correa).

Corte Constitucional de Colombia. (19 de marzo de 2014). Sentencia C-168/14. (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

Corte Constitucional de Colombia. (10 de septiembre de 2014). Sentencia C-665/14. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Corte Constitucional de Colombia. (20 de mayo de 2015). Sentencia C-291/15. (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

Corte Constitucional de Colombia. (28 de octubre de 2015). Sentencia C-668/15. (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

Corte Constitucional de Colombia. (21 de octubre de 2015). Sentencia C-657/15. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Corte Constitucional de Colombia. (2 de diciembre de 2015). Sentencia C-743/15. (M.P. Myriam Ávila Roldán).

Corte Constitucional de Colombia. (27 de abril de 2016). Sentencia C-209/16. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (s.f.). Cartilla de Instrucciones Impuesto Sobre las Ventas. Recuperado de: <http://www.dian.gov.co/descargas/formularios/300-cartilla.pdf>

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2006). Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Conceptos básicos. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imposicion.pdf
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2010). Generalidades del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Ventas, Timbre. Recuperado de: <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Impuestosinternos?OpenDocument#2>
- Fernández Amor, José Antonio. (2011). El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. Chile: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXVII*, 2º Semestre de 2011, 567 – 593.
- Gaviria Gil, Juan Antonio. (2009). Equidad tributaria y reorganizaciones empresariales. Recuperado de: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2748/2393>
- González Poveda, V. (1993). Tratados y Convenios Internacionales. Ed. C/SS, Valencia.
- Herrán Ocampo, Catalina. (2000). La Doble Tributación Internacional, principios y realidades de los convenios. Tesis Dirigida Por Dr. Oscar Fabián Gutiérrez Herrán. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad De Ciencias Jurídicas. Bogotá D.C. Recuperado de: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>
- Iyer, G. S.; Schmidt, A.; Seetharaman, A. (2008). The effects of standardized tax rates, average tax rates, and the distribution of income on tax progressivity. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(1), 88-96.
- Jiménez, J.P.; Gómez Sabaini, J.C.; Podestá, A. (2010). Evasión y equidad en América Latina. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Santiago de Chile. p.13. Recuperado de: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/Evasi%C3%B3n_y_equidad_final_02-02-2010.pdf

- Jorratt, Michel. (2011). Evaluación de la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado IVA y el impuesto a la renta: El impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos de Ecuador, Guatemala y Paraguay. (CEPAL). *Serie: Macroeconomía del desarrollo*. ISSN 1680-8843.
- Madrid Ochoa, Diana Marcela. (2010). Aplicación del principio de equidad en el sistema Tributario Colombiano y sus efectos en los tributos Nacionales, Departamentales y Municipales entre los años 1993-2009 (Tesis para optar al título de abogado). Universidad de Antioquia, Facultad de Derecho y ciencias Políticas, Medellín.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público- Minhacienda. (2011). Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano. — 2a ed. — Bogotá: El Ministerio, 2011. 520 p. — ISBN: 978-958-9266-62-5. Recuperado de: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_5822818.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público- Minhacienda. (22 de octubre de 2008). DECRETO 4048 DE 2008. Diario Oficial No. 47.150 de 22 de octubre de 2008.
- Pérez Muñoz, Cristian. (2007). Impuestos y Justicia distributiva: Una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel. *Revista Uruguaya de Ciencia Política*, No.16, 201-221. Recuperado de: http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1688-499X2007000100011
- Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Estatuto tributario de Colombia. Diario Oficial 38756 de marzo 30 de 1989.
- Presidente de la República de Colombia. (15 de enero de 1996). DECRETO 111 DE 1996. Diario Oficial 42692 del 18 de enero de 1996.
- Presidente de la República de Colombia. (30 de diciembre de 2004). DECRETO 4400 DE 2004. Diario Oficial 45777 de diciembre 30 de 2004.
- Presidente de la República de Colombia. (9 de marzo de 2005). DECRETO 640 DE 2005. Diario Oficial 45846 de marzo 10 de 2005

- Prieto, Yesenia. (2015). Teoría General del tributo, mayo 27. Recuperado de: <http://teoriageneraldetributoi.blogspot.com.co/>
- Ramírez Cedillo, Eduardo. (2007). Crítica a la estructura tributaria actual en México. *Revista Contaduría y Administración*, 223. Universidad Nacional Autónoma de México. ISSN: 0186-1042. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/395/39522307.pdf>
- Real Academia Española. (2014). Diccionario de la lengua española (23.a ed.). Consultado en <http://www.rae.es/rae.html>
- Revista Dinero. (2015). Las 12 tributarias de Colombia. Recuperado de: <http://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248>
- Rhenals Monterrosa, Remberto. (2003). El problema fiscal colombiano: ¿se trata de una presión tributaria?. Recuperado de: <https://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/coyuntura/article/viewFile/2273/1837>
- Ricciardi, Mariano A. (2008). El rol del estado y el dilema entre eficiencia y equidad. *Comisión de Estudios sobre Finanzas Públicas*, Argentina, abril. Recuperado de: <http://www.eumed.net/rev/cccss/0712/mar.htm>
- Rodríguez, Jorge Armando. (2002). El impuesto a las operaciones financieras y la equidad tributaria. *Cuad. Econ.* 21 (37). Bogotá July/Dec. 2002. ISSN 0121-4772.
- Sánchez Cubides, Pedro Alfonso. (2014). Estructura de los ingresos territoriales en Colombia. *Criterio Jurídico Garantista*. (Jul.-Dic. de 2014). Año 6, no 11, 160-175. ISSN: 2145-3381. Bogotá: Universidad Autónoma de Colombia.
- Secretaría Distrital de Desarrollo Económico – SDDE; Cámara de Comercio de Bogotá – CCB. (2007a). Cartilla práctica del impuesto de renta. ISBN: 978-958-688-406-8. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/11777/100000217.pdf?sequence=1>
- Secretaría Distrital de Desarrollo Económico – SDDE; Cámara de Comercio de Bogotá – CCB. (2007b). Cartilla práctica del impuesto al valor agregado (IVA). ISBN: 978-958-688-411-2. Recuperado de:

<http://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/11788/100000218.pdf?sequence=1>

Steiner, Roberto y Cañas, Alex. (2013). *Tributación y Equidad en Colombia*. Documentos CEDE (Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico), Universidad de los Andes, Facultad de Economía. Santa fe de Bogotá. ISSN 1657-7191 Edición electrónica. Recuperado de: https://economia.uniandes.edu.co/components/com_booklibrary/ebooks/dcede2013-24.pdf

Subgerencia Cultural del Banco de la República. (2015). *Política fiscal*. Recuperado de: http://admin.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/politica_fiscal

Urrego Ortiz, Franky y Quinche Ramírez, Manuel Fernando. *Los Decretos en El Sistema Normativo Colombiano – Una política estatal de invención normativa–*. Vniversitas, [S.l.], v. 57, n. 116, p. 53-83, abr. 2008. ISSN 2011-1711. Disponible en: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/vnijuri/article/view/14559/11743>

Valle, Victorio. (2001). *Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica*. En *Papeles de Economía Española: Imposición, Economía y Sociedad*. n. 87, 2001, pp. 44-57.