

**ANÁLISIS DEL DERECHO FISCAL COLOMBIANO: CONSTITUCIONALIDAD EN  
LA LEY 1819 DE 2016**

**CAMILO ANDRÉS GÓMEZ SALAZAR**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**DERECHO**

**MEDELLÍN, ANTIOQUIA**

**2018**

**ANÁLISIS DEL DERECHO FISCAL COLOMBIANO: CONSTITUCIONALIDAD EN  
LA LEY 1819 DE 2016**

**CAMILO ANDRÉS GÓMEZ SALAZAR**

**Monografía de grado para optar por el título de Abogado**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA**

**FACULTAD DE DERECHO**

**DERECHO**

**MEDELLÍN, ANTIOQUIA**

**2018**

## Contenido

<b>Introducción .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Formulación del problema .....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. Planteamiento del problema .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. Justificación del problema .....</b>	<b>7</b>
<b>2. Objetivos.....</b>	<b>8</b>
<b>2.1. Objetivo general.....</b>	<b>8</b>
<b>2.2. Objetivos específicos .....</b>	<b>8</b>
<b>3. Aspectos generales.....</b>	<b>9</b>
<b>3.1. El derecho fiscal .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.1. El poder tributario del estado. ....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.2. Leyes fiscales. ....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.3. Contribuciones o tributos. ....</b>	<b>21</b>
<b>3.1.4. Clasificación de los tributos.....</b>	<b>22</b>
<b>4. El derecho fiscal en Colombia.....</b>	<b>27</b>
<b>4.1. Ley 1819 de 2016.....</b>	<b>29</b>
<b>4.1.1 Mecanismo de rentas cedulares para el impuesto de renta de personas naturales. ....</b>	<b>29</b>
<b>4.1.2. Impuesto a la renta para personas naturales.....</b>	<b>31</b>
<b>4.1.3. Impuesto a la renta para personas jurídicas.....</b>	<b>31</b>
<b>4.1.4. Impuesto a la renta sobre los dividendos. ....</b>	<b>32</b>
<b>4.1.5. Impuesto al valor agregado – IVA. ....</b>	<b>33</b>
<b>4.1.6. Impuestos verdes.....</b>	<b>34</b>
<b>4.1.7. Impuesto a las organizaciones sin ánimo de lucro. ....</b>	<b>35</b>
<b>4.1.8. Sanciones penales de incumplimiento. ....</b>	<b>36</b>

4.1.9. Decreto de ley 883 de mayo 26 de 2017. ....	36
4.1.10. Demandas de inconstitucionalidad a la ley 1819 de 2016. ....	37
5. La constitucionalidad de los tributos en el sistema fiscal Colombiano.....	39
6. Conclusiones .....	46
7. Referencias.....	48

## **Introducción**

Desde la Constitución Colombiana de 1991, en Colombia, las Leyes en materia fiscal han sido modificadas con frecuencia; esto ha generado un gran aumento de contribuyentes y de carga fiscal, y en contraste, se ha reportado una gran evasión de impuestos, especialmente en lo que concierne al impuesto al valor agregado y al pago de impuesto predial.

Actualmente, el gobierno de Colombia es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE y por lo tanto, se le exigió una carga impositiva y endurecimiento de sanciones por evasión de los contribuyentes comparable con los países desarrollados, mediante la aplicación del plan internacional BEPS. Debido a esto y al gran gasto público de la Nación, se implementó una nueva Reforma Tributaria Estructural (Ley 1819 de 2016) la cual ha generado grandes controversias en diferentes sectores de la sociedad.

Por todo lo anterior, en este documento se desarrollan los conceptos básicos del Derecho Fiscal y se analiza desde los principios constitucionales que rigen las contribuciones públicas en Colombia, las principales modificaciones realizadas a la Ley tributaria.

## **1. Formulación del problema**

### **1.1. Planteamiento del problema**

Colombia es un país considerado de economía emergente, y según el Foro Económico Mundial (2015) es el cuarto país del mundo con mayor carga tributaria. Además, las Leyes en materia fiscal, en las últimas tres décadas han tenido gran cantidad de modificaciones, generando mayores gastos de gestión en cuanto a la recaudación, y el gasto por parte de los contribuyentes ha aumentado considerablemente, por ejemplo, el IVA en 26 años aumentó en casi un 100% y las decisiones que se adoptan como transitorias permanecen en el tiempo, como es el caso del 4x1.000. En contraste, la economía colombiana no parece mejorar con estos tributos, ni parece haber logrado el objetivo de disminuir las brechas socioeconómicas.

Recientemente, se adoptó una nueva Reforma Tributaria Estructural, basándose en los parámetros internacionales de la OCDE lo cual puede tener repercusiones jurídicas y económicas para el país.

Por lo tanto, en este trabajo pretende desarrollarse la siguiente pregunta:

¿La Ley 1819 de 2016 cumple con los principios constitucionales en materia fiscal?

## **1.2. Justificación del problema**

Los impuestos, en su mayoría, comprometen el patrimonio del contribuyente, por lo cual, éstos deben ser implementados bajo los parámetros constitucionales, y su recaudación e inversión debe ser supervisada por los ciudadanos; el Estado posee el poder fiscal para determinar, con base a las Leyes preexistentes, modificaciones tributarias y el destino del recaudo, pero a su vez, los ciudadanos están bajo el derecho y obligación de determinar si las Leyes fiscales pueden aplicarse o no de acuerdo a los principios del Derecho Fiscal.

Con la nueva Reforma Tributaria Estructural ha surgido inconformismo en diferentes sectores de la sociedad colombiana, y varios artículos de la Ley han sido demandados por inconstitucionalidad ante la Honorable Corte Constitucional de Colombia; por lo tanto, y teniendo en cuenta que esta nueva Ley representa un aumento del gasto de la mayoría de los ciudadanos, se hace necesario analizar, desde los principios constitucionales, si en realidad las modificaciones implementadas en esta nueva Ley cumplen con los requisitos legales para su aplicación.

## **2. Objetivos**

### **2.1. Objetivo general**

Analizar el Derecho Fiscal colombiano.

### **2.2. Objetivos específicos**

Describir las características y normatividad fiscal colombiana.

Analizar los preceptos nuevos y más importantes que trae consigo la Ley 1819 de

2016.

### 3. Aspectos generales

#### 3.1. El derecho fiscal

En las sociedades modernas jurídicamente establecidas, es común que se estipule que el Estado tiene la obligación de velar por el bienestar de la población; es decir, que los gobernados tengan acceso a salud, educación, medios de comunicación, trabajo, entre otros.

Sin embargo, la única manera que tiene el Estado para garantizar esto, es a través del recaudo de impuestos y por lo tanto, es necesario determinar normas jurídicas relativas a la obtención de ingresos públicos, su administración, recaudación, determinación y erogación. Es esté el rol del Derecho Fiscal o Tributario, siendo una especialidad fundamental del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Público (Plazas Vega, 2006); el cual puede ser tanto de carácter nacional como internacional.

Según Plazas Vega (2003) el objeto del Derecho Fiscal es:

“Regular las condiciones en que el estado puede establecer y recaudar los tributos, sea con el fin principal de percibir recursos para financiar su actividad o con el de intervenir en las actividades humanas”. (p.22).

Otra definición es la desarrollada por Troya Jaramillo (2014) quien afirma que el Derecho Fiscal es:

*La rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos. El tributo es el instituto propio del derecho tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado. (p. 8).*

De igual manera, Romero Díaz (2015a) afirma que el Derecho Fiscal o Tributario es:

*El sistema de normas jurídicas originadas y fundamentadas en principios constitucionales y principios rectores inherentes a él, los cuales permiten la regulación pertinente al establecimiento, discusión, recaudación, revisión, control y modificación de impuestos y contribuciones fiscales, derivados del ejercicio de la potestad tributaria del estado y de las diversas relaciones Estado-sector público y Estado-particulares consideradas estas últimas en sus diferentes calidades: contribuyentes , no contribuyentes, declarantes y no declarantes. (p. 17).*

De las definiciones anteriores, podemos deducir que existe una relación económica entre gobernantes y gobernados; es decir, que el ciudadano debe aportar económicamente al Estado para que este le retribuya en bienestar y en satisfacción de necesidades colectivas, por medio de políticas económicas y sociales, para establecer las cargas fiscales que considere aptas para el progreso social.

Sin embargo, y aunque esto esté ampliamente aceptado en la sociedad, existen detractores sobre este aspecto, como Rothbard (1992) justificando que *“el Estado no puede ofrecer derechos que no puede garantizar”*; por ejemplo, el derecho al trabajo en Colombia está establecido en la Constitución Política de 1991 en su artículo 25: *“El trabajo es un derecho y una obligación social, y goza de la especial protección del Estado. Toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas”*. Esto es un derecho positivo, y el Estado no puede generar empleos para todos los ciudadanos, por lo tanto, la base principal del empleo es de carácter privado, el cual debe contribuir al Estado por producir y para poder hacerlo. Entonces, en la práctica, el Estado no puede garantizar este derecho, y en contraste, afirma que para lograrlo, debe recaudar impuestos de quienes generan empleo.

Así las cosas, si un derecho es la condición de poder tener o exigir lo que éticamente se considera correcto, es válido plantearse si lo que se denomina derecho, en primer lugar, lo es, y en otro sentido, analizar si es posible su cumplimiento o no, de tal forma que no sea únicamente un concepto de papel, sino que sea aplicado a la realidad. En el ejemplo mencionado, puede decirse que la persona que trabaja tiene derecho a hacerlo en condiciones dignas y justas, pero el Estado, por su imposibilidad práctica de dar cumplimiento a brindar empleo a todo ciudadano, no puede garantizar en sentido amplio tal derecho; ya que esto depende de las diferentes dinámicas sociales y económicas independientes a la gestión pública.

Las imposiciones fiscales deben siempre respetar las Leyes de la nación donde se aplica, y la integración de las normas jurídico-fiscales se denomina Fuentes Formales de Derecho, las cuales se encuentran consagradas en la Carta Magna (1991) en su artículo 230, el

cual predica: “Artículo 230. Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial”; por su parte la Corte Constitucional expresa:

*Esta expresión, contenida en el artículo 230 ha sido entendida “en un sentido material” de manera que comprende todas las normas (i) adoptadas por las autoridades a quienes el ordenamiento jurídico les reconoce competencias para el efecto y (ii) siguiendo el procedimientos o las formas fijadas con ese propósito. En ese sentido la “ley” incluye no solo las normas dictadas por el Congreso de la Republica sino también –y entre otros cuerpos normativos- los Decretos expedidos por el Presidente de la República, así como las disposiciones adoptadas -en desarrollo de sus atribuciones constitucionales- por el Consejo Nacional Electoral (Art. 265), la Contraloría General de la República (Art. 268), el Banco de la Republica (Arts. 371 y 372) y el Consejo Superior de la Judicatura (Art. 257). El amplio concepto de ley, necesario para comprender todas las formas de regulación que prevé la Carta, no implica que entre sus diferentes componentes no existan las relaciones jerárquicas propias de un ordenamiento escalonado. Esas relaciones –necesarias para definir la validez de las normas- se establecen a partir de criterios relativos (i) a su contenido dando lugar, por ejemplo, a que las leyes aprobatorias de tratados en materia de derechos humanos, las leyes estatutarias y las leyes orgánicas ostenten una especial posición en el ordenamiento jurídico; (ii) al órgano que la adopta de manera tal que, por ejemplo, una ley adoptada por el Congreso se superpone a un decreto reglamentario expedido por el Presidente de la República; o (iii) al*

*procedimiento de aprobación conforme al cual normas con un procedimiento agravado de expedición tienen primacía respecto de otro tipo de leyes, lo que ocurre por ejemplo en la relación entre los actos legislativos y las leyes aprobadas por el Congreso. En adición a ello, existen variadas competencias normativas de las entidades territoriales que, en virtud de las reglas que rigen la armonización del principio unitario y autonómico, se encuentran en una relación o de coexistencia, o de complementariedad o de subordinación, con las atribuciones de autoridades del orden nacional. Las normas adoptadas por las autoridades de Municipios, Distritos o Departamentos en ejercicio de las competencias previstas directamente por la Carta, por ejemplo en los artículos 300, 305, 313 y 315, se encuentran entonces también comprendidas por el concepto de “ley” del artículo 230 de la Carta. (Sentencia C-284 de 2015 [M.P. Mauricio González Cuervo: mayo 13 de 2015])*

Asimismo en la doctrina encontramos múltiples juristas que desarrollan las mismas, donde contemplan la división de estas en fuentes formales y materiales del derecho, verbi gracia, Correa Vargas (2010a) contempla como fuentes materiales, fórmale e históricas, reunidas todas ellas para mejor comprensión, de la siguiente manera:

- La Constitución
- La Legislación
- La Costumbre
- La Jurisprudencia
- La Función Administrativa

- La Doctrina y los principios generales del derecho

Ahora bien, el derecho tributario como rama del derecho público, contempla como su origen normativo y como principal fuente La Constitución Política, pues es esta, la manifestación del poder estatal, con capacidad para tomar decisiones políticas fundamentales. - como la elección de su sistema político, siendo esta la decisión más importante que debe tomar una nación.- Es de resaltar que el estado en ejercicio del poder tributario, no motiva la imposición de los gravámenes fiscales, empero la doctrina desarrolla los elementos que justifica el sometimiento de los particulares a la ley tributaria, donde contempla la nacionalidad, el domicilio o residencia, la realización de actividades económicas, la propiedad y posesión de bienes y por último el consumo de bienes y servicios. (Prieto Pinilla, 1994)

### **3.1.1. El poder tributario del estado.**

El poder tributario es entendido como la potestad estatal de establecer, modificar o derogar los tributos a cargo de las personas abrigadas en su jurisdicción, a través de los representantes elegidos por estas, según las formalidades prescritas en el ordenamiento jurídico y cuyo fin es la satisfacción de las necesidades públicas. (Rodríguez Gutiérrez, 2005).

En tal sentido, el Estado tiene poder jurídico de establecer las cargas tributarias, involucrando los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Las cargas fiscales se establecen, en primera instancia, de acuerdo a la Constitución Nacional, en segunda medida por medio de la Rama Legislativa creando, reglamentando y ejecutando los mismos. Por su parte, el Poder Ejecutivo debe sancionar y publicar estas Leyes, y el Poder Judicial, en caso de que existan

controversias entre la decisión normativa y el ciudadano, dirime sobre la legalidad o constitucionalidad de la Ley.

Según la Constitución Política de Colombia (1991) en su artículo 338, sólo el Congreso de la República, las Asambleas departamentales, y los Concejos municipales y distritales pueden determinar los sujetos pasivos, las bases gravables y sus respectivas tarifas; habida cuenta que el artículo 150 numeral 10, niega la posibilidad al presidente de la república, en cabeza del Poder Ejecutivo, que mediante decretos extraordinarios se dé, a la creación de impuestos.

No obstante, de las reglas anteriores existe una excepción plasmada en el texto constitucional, artículos 212 y siguientes, en donde se plantea, que el Presidente de la República y los Ministros, en tiempos de alteración de paz y por medio de decretos legislativos, podrán establecer tributos cuando se presenten estados de excepción, es decir, guerra exterior, conmoción interna y emergencia ecológica, económica o social.

De lo anterior puede deducirse que, aunque el Estado es quien recauda y a la vez determina las Leyes fiscales, el ciudadano o contribuyente está amparado por la Constitución y la Ley; e igualmente puede apelar si considera que la Ley tributaria no cumple con los parámetros establecidos. Sin embargo, puede observarse que es siempre una relación Estado – Contribuyente donde el Estado tiene cierta ventaja aunque incluya las tres ramas del poder; pues es el Estado quien establece la Constitución, la Leyes tributarias y analiza las inconsistencias anunciadas por los ciudadanos.

### 3.1.2. Leyes fiscales.

Las Leyes Fiscales poseen limitaciones constitucionales, territoriales y vigencia de aplicación y deben regirse de acuerdo a los principios legalmente establecidos.

En Colombia, existen tributos de carácter nacional, departamental y municipal, los primeros contemplan como sujeto activo, esto es, el perceptor del gravamen, a la nación, destacándose el impuesto a la renta y complementarios; los segundos son establecidos por la asamblea departamental mediante ordenanzas, donde se distingue impuestos tales como la venta de licores nacionales y extranjeros, la importación de cigarrillos, loterías entre otros; y respecto a los tributos de carácter municipal, establecidos por medio de acuerdos por los concejos municipales o distritales, sobre salen el predial unificado e industria y comercio, etc. Romero Díaz (2015b).

En efecto, la limitación constitucional a los tributos se expresa por medio de los principios constitucionales, es decir, en palabras de la Honorable Corte Constitucional:

*Los principios Constitucionales, a diferencia de los valores que establecen fines, consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y, en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional. (Sentencia T-406 de 1992, [M.P. Ciro Angarita Barón: junio 5 de 1992])*

De igual manera, y de forma concreta, la Corte Constitucional se pronuncia sobre los principios Constitucionales tributarios de la siguiente manera:

*Principios tributarios. La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva. Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos. (Sentencia C-445 de 1995, [M.P. Alejandro Martínez Caballero: octubre 4 de 1995])*

Conviene subrayar, como toma fuerza el postulado planteado en capítulos anteriores, donde el Estado y la sociedad civil dependen el uno del otro para el progreso económico social y político, donde el primero requiere del aporte económico del segundo para

poder garantizar una eficaz administración y a su vez, el Estado debe garantizar los derechos de los particulares –ciudadanos-, generar bienestar y cumplir con las necesidades colectivas.

Ahora veamos, una vez esbozado las fuentes del derecho tributario, tenemos que, como fuente principal está la Carta Política (1991), y de manera específica tenemos en su artículo 363 lo siguiente: *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”*.

A continuación se desarrollan los principios anteriormente enunciados:

**Equidad:** principio que reconoce a todas las personas iguales ante la Ley, lo que le confiere dignidad como sujeto humano. Esto implica que todo individuo posee teóricamente igualdad, en cuanto a sus derechos y obligaciones, e igualmente esto debe proyectarse en la vida práctica.

En efecto, la equidad tributaria es entonces, la aplicación con rigor las cargas fiscales, distribuyendo las mismas en función a la capacidad de pago de los gobernados. (Restrepo, 2012); quiere decir ello que a las personas con menos recursos se les asigna una carga inferior que aquellas personas con mayores ingresos; así mismo, quien posea un ingreso o patrimonio de determinado valor, debe tributar la misma cantidad que otro individuo con patrimonio o ingreso igual. Este principio hace referencia a que los recaudos tienen destinación primordial para mejorar las condiciones de vida de los menos favorecidos y así disminuir las brechas socioeconómicas del país.

Por su parte, el artículo 366, de la Carta Magna (1991) contempla este principio como el fundante del mundo tributario, pues establece: *“El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.”*

**Eficiencia:** principio que debe desarrollarse desde tres perspectivas que recoge la doctrina, en primer lugar, los impuestos deben ser recaudados con el menor costo administrativo posible, con el fin de que la cantidad recaudada sea casi la misma que la que ingresa para el gasto público; en segunda instancia, hace referencia a que el recaudo debe de ser gestionado de manera cómoda para el contribuyente, respecto a la época y forma de pago y por último la llamada neutralidad, consistente en que el derecho fiscal no puede distorsionar la realidad económica, es decir la estructura tributaria no debe desajustarse.

**Progresividad:** hace referencia a la cantidad tributada de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, es decir, quien más patrimonio tiene, más deberá pagar. Aunado a ello, para Restrepo (2012) la progresividad debe aplicarse o debe buscarse para la legislación tributaria en forma general, más que para los tributos individualmente considerados, colige el señor ex ministro de hacienda, que el ideal está en el incremento de los recaudos en proporción igual o superior al crecimiento de la economía.

**Irretroactividad:** expresa Correa Vargas (2010b) “*según este principio, las leyes deben dictarse solo para el futuro*” (p. 110); quiere decir ello, respecto a la ley tributaria, que esta no puede tener efectos hacia el pasado, en perjuicio de quienes han avanzado sus actividades al amparo de las leyes anteriores. O sea, la ley tributaria solo tiene efectos posteriores a su aprobación y entrada en vigencia. Por su parte Restrepo (2012) alude, que este principio se aplica en las normas tributarias de manera similar a como se utiliza en materia penal, pues el mismo es inaplicable si va en perjuicio del contribuyente, no cuando le es favorable.

En este sentido, siendo la Constitución Política de Colombia (1991) la norma de normas, fuente de derecho, se debe partir del postulado de que toda contribución fiscal debe poseer estos 4 principios característicos. En palabras de la Honorable Corte Constitucional:

“Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (Sentencia C-643 del 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño: Agosto 13 del 2002))

Ahora bien, hay un principio que a consideración del suscrito es de carácter universal, el cual posee diferentes directrices pero encaminadas a un mismo fin, la doctrina lo desarrolla de la siguiente manera:

**Legalidad:** cabe señalar que este principio se aplica en el derecho en forma genérica; en primera medida se debe entender como el sometimiento de las normas tributarias a la ley, tanto en sentido formal como material y de otro lado, igualmente de la mano, se considera

como el aval que tiene el ciudadano respecto a sus derechos en materia impositiva contra los excesos de la administración.

Claro es, como la Constitución Política (1991) en su artículo 338 desarrolla este principio en materia tributaria, imprimiendo competencia solo al congreso, las asambleas y los concejos para imponer los tributos, a su vez despliega el principio de no retroactividad de la ley tributaria, al indicar que la ley, ordenanza u acuerdo no pueden hacerse efectivos, sino a partir del periodo que comience después de la vigencia de la respectiva ley, ordenanza u acuerdo. Ahondemos todavía un poco más, el artículo 150 numeral 12, establece la cláusula general de competencia, respecto a la creación de impuestos. Quiere decir ello, y ratifica lo anterior como solo el congreso de la república, puede crear o modificar los tributos.

### **3.1.3. Contribuciones o tributos.**

Las contribuciones fiscales pueden definirse de diferentes maneras y pueden clasificarse de acuerdo al hecho que lo genera, la institución que lo recauda, o su destinación por parte del Estado.

Según la doctrina Latinoamericana en Derecho el tributo se puede definir como la prestación o pago obligatorio que el estado exige e impone en virtud de su autoridad, generando el deber de pagarlo para los destinatarios del mismo. Los tributos varían según el sujeto pasivo y el hecho gravado. Se imponen por ministerio de la ley y recaen sobre actos o relaciones jurídicas de particulares, sobre servicios que exclusivamente presta el Estado para ayudar al sostenimiento

de los mismos o sobre eventos especiales que configuran un aumento patrimonial significativo para el sujeto pasivo. (Diccionario Hispanoamericano de Derecho - Tomo 2, (2008) Bogotá: Grupo Latino de Editores.)

Agregando a lo anterior, la Corte Constitucional en diferentes oportunidades de la historia, se ha encargado de definir el tributo, encontrado mejor ajustada la siguiente definición:

*Los tributos han sido reconocidos como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad. En el caso colombiano, es posible identificar la existencia de por lo menos tres clases de tributos en el actual sistema fiscal, a saber: los impuestos, las tasas y las contribuciones, cada uno con características propias que los diferencian. (Sentencia C-402 de 2010 [M.P. Luis Ernesto Vargas Silva: mayo 26 de 2010])*

De las definiciones planteadas, se pueden resaltar varias características muy importantes, como el carácter obligatorio de los tributos, pues su imposición se realiza sin que verse el consentimiento del obligado; el principio de legalidad en su concepción más pura; la división y/o clasificación de los tributos y ciertos elementos de la obligación tributaria, como el hecho generador y los sujetos de la misma.

#### **3.1.4. Clasificación de los tributos.**

Para realizar la clasificación de los tributos, debemos tener en cuenta como la Carta Política (1991) en el ya citado artículo 338, contempla una distinción clara entre contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales, respecto a su imposición obligatoria y única por parte del congreso, las asambleas y los concejos; ubicándose en las contribuciones fiscales los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Para la Honorable Corte Constitucional las contribuciones parafiscales son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos, o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma. (Sentencia C-545 de 1994 [Fabio Morón Díaz: 1 de diciembre de 1994])

En la referida sentencia, también encontramos como la Corte Constitucional define la clasificación de contribuciones fiscales de la siguiente manera:

***Impuesto.*** *El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación do ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado.*

***Tasa.*** *Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación.*

***Contribución Especial.*** *Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.*

Y Según Ortega Cárdenas (2014) los impuestos se clasifican en:

**Directos:** son los impuestos que de alguna manera repercuten en el patrimonio del contribuyente, tienen carácter permanente y no pueden ser trasladados a un tercero. Un ejemplo es el impuesto a la renta o el pago de impuesto predial.

**Indirectos:** estos tipos de impuestos no repercuten directamente en el patrimonio del contribuyente, se caracterizan porque no consultan la capacidad de pago del ciudadano y son trasladables a un tercero para ser cancelados al sujeto activo (Estado), por ende el sujeto pasivo puede recuperarlo. Estos impuestos gravan la producción, la exportación, el consumo, la venta y la transferencia. Un ejemplo de esto es el impuesto al valor agregado; siendo el sujeto pasivo el comerciante de una tienda, es quien lo pago al Estado, pero éste a su vez se lo cobra a sus clientes.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se hace imperioso contemplar la obligación tributaria, que según Romero Díaz (2015c), se compone por una obligación sustancial y una obligación formal. La primera está contemplada en el Estatuto Tributario en su artículo primero, donde se caracteriza porque su nacimiento se obtiene por el hecho generador del impuesto, por el principio de legalidad que gobierna las disposiciones tributarias, ya que nace de la ley y no de un acuerdo de voluntades y porque tiene como objeto el pago del impuesto; y de otro lado, la obligación formal, la cual consiste en los deberes tributarios que a los contribuyentes les corresponde y que comprenden situaciones de hacer o no hacer, verbi gracia, la obligación de presentar las declaraciones tributarias.

A continuación se describen los elementos de la obligación tributaria, esto es, hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable, y tarifa. Los cuales según nuestra Honorable Corte Constitucional Colombiana en sentencia C-155 del 2003, los definen como:

***Hecho generador:*** *hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria.”*

Y según Romero Díaz (2014 d) “es la manifestación externa del hecho imponible” o “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p. 25).

***Sujeto Activo:*** *En efecto, (...) es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.*

***Sujeto pasivo.*** *Siguiendo la doctrina, la Corte ha distinguido los sujetos pasivos “de iure” de los sujetos pasivos “de facto”. A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. “En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero*

*en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.*

**Base gravable.** *Como lo ha explicado la jurisprudencia de esta Corporación, la base gravable se define como “la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”. En otras palabras, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa.*

**Tarifa.** *Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente. La regulación en cuanto al sistema y al método para fijar la tarifa en tasas y contribuciones especiales será objeto de un análisis en particular más adelante.*

Con lo anterior se infiere que, en los Estados de derecho, el patrimonio de los ciudadanos debe ser comprometido para fines sociales; siendo decisión del gobierno, el hecho, gravamen, tasa y sujeto pasivo, así como su destinación e inversión de las contribuciones, por lo cual, existe desigualdad en la capacidad de decisión entre el contribuyente y el recaudador; además, se puede concluir que existe una obligación de pagar al Estado por lo que se tiene, lo que podría ser una especie de renta, y para poder desempeñar una actividad económica legal, también se requiere autorización que se consigue mediante un pago taxativo.

#### 4. El derecho fiscal en Colombia

El Derecho Fiscal en Colombia se caracteriza por ser cambiante; frecuentemente se realizan cambios de implementación, modificación, e imposición de las contribuciones fiscales, lo cual queda demostrado en las últimas décadas, pues desde 1990 hasta la fecha, se han realizado 16 reformas tributarias, (Piza Rodríguez, 2015), esto traduce a una reforma cada 18 meses; estas reformas tributarias tienen como fin resarcir el déficit fiscal que tiene el gobierno respecto al cubrimiento de presupuesto nacional, con el fin de no aumentar la deuda externa.

Estos cambios frecuentes generan confusión tanto en los contribuyentes como en los profesionales relacionados con el tema, incluyendo entre otros, a contadores, abogados y empleados públicos.

Al respecto, Londoño Gutiérrez (2016) afirma:

“Las reformas tributarias a lo largo de la historia, siempre han presentado disposiciones legales o reglamentarias que carecen de verdadera naturaleza normativa al no disponer del mecanismo sancionatorio que garantiza la coactividad”, (p.1).

Lo anterior se debe a falta de organización, planeación, consenso y análisis de las repercusiones legales y económicas que implican las decisiones en temas de normatividad tributaria y por lo tanto, se hace necesario expedir Decretos y Leyes posteriormente; lo cual se ve reflejado en evasión y elusión fiscal por parte de los contribuyentes.

El aumento de contribuyentes, de gasto público y el endurecimiento de las Leyes Fiscales en Colombia, obedece a diferentes motivos, entre los cuales se encuentra, según Piza Rodríguez (2015) la expedición de la Constitución Política de 1991, pues como afirma el autor, en ella se exige un aumento del recaudo público para mejorar las condiciones socioeconómicas del país, lo cual se demuestra con un aumento del 80% del gasto público para ese año, y desde entonces ha seguido aumentando anualmente, siendo justificado por parte del gobierno por diferentes razones.

Adicionalmente, Colombia se encontraba planeando el ingreso como miembro de la OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; y por este motivo, se le exige una mayor imposición fiscal y endurecimiento de las normas, siendo este uno de los principales motivos por lo cual se implementó una nueva reforma tributaria a finales del año 2016, (Acosta, 2016).

La OCDE (2013) desarrolló un instrumento denominado Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de Beneficios – BEPS, con el principal objetivo de presentar estrategias normativas para regular los estatutos tributarios de cada nación, justificado en la globalización y las actividades económicas de carácter internacional que se han desarrollado y fortalecido en las últimas décadas y las cuales generan un impacto relevante en las políticas fiscales y regímenes tributarios de los diferentes estados.

#### **4.1. Ley 1819 de 2016**

La Ley 1816 de 2016 constituye la última reforma tributaria en Colombia y es considerada una reforma estructural debido a los cambios implementados. Esta Ley fue aprobada el 29 de diciembre de 2016 y fue aprobada de manera rápida e incluso improvisada, por lo cual ha generado grandes controversias en el país; pues al ser considerada una reforma estructural, merecía un estudio minucioso de cada uno de los aspectos que abarca y a su vez, observar los impactos jurídicos, económicos y sociales que podría generar. Por lo tanto, puede afirmarse que desde este aspecto, se cometió el mismo error que se ha venido cometiendo con todas las reformas tributarias de los últimos años.

La nueva Ley al ser estructural posee diversos cambios en varios aspectos, entre los más importantes se pueden mencionar:

##### **4.1.1 Mecanismo de rentas cedulares para el impuesto de renta de personas naturales.**

Este mecanismo creado con la reforma tributaria busca gravar las rentas de las personas naturales en relación al origen, con el fin de hacer más equitativo el impuesto, determinando una base gravable dependiendo del tipo de renta que percibe el sujeto pasivo, aplicando un especial mecanismo de depuración.

El sistema aludido clasifica los ingresos de acuerdo a la actividad económica de la que provienen, siendo estas, rentas de trabajo, de pensiones, de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones.

Las rentas de trabajo se componen por los salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales; Las rentas de pensiones consisten en las Pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional; Las rentas de capital son los intereses, rendimientos financieros, regalías, arrendamientos y explotación de la propiedad intelectual; Las rentas no laborales son las que no clasifican expresamente en las demás cédulas, no quiere decir ello que es una renta residual, ya que se compone por una parte importante de contribuyentes, como los comerciantes, agricultores y personas naturales que contraten dos o más trabajadores por al menos 90 días continuos o discontinuos, durante el año en el que se declara. Por último esta la renta de dividendos y participaciones, que graba además de los dividendos, las utilidades que se asimilan, como las provenientes de fondos de inversión o fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, entre otras.

#### **4.1.2. Impuesto a la renta para personas naturales.**

Debe declarar renta toda persona asalariada cuyos ingresos brutos provengan por lo menos en un 80% de pagos originados en una relación o contrato laboral y que no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común, además las personas naturales y las sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común, residentes en el país, y que además cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que el patrimonio bruto en el último día del año gravable (2017) exceda de cuatro mil quinientas (4.500) UVT (\$143.366.000).
2. Que los ingresos totales del respectivo ejercicio gravable sean superiores a mil cuatrocientas UVT (1.400) (\$44.603.000).
3. Que los consumos mediante tarjeta de crédito excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$44.603.000).
4. Que el valor total de compras y consumos supere las mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$44.603.000).
5. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, excedan de mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$44.603.000).

#### **4.1.3. Impuesto a la renta para personas jurídicas.**

Como modificación importante, se destaca que en la Reforma, las empresas que se establezcan en zonas donde hubo o hay conflicto armado, conocidas como “ZOMAC” (y se

incluyen empresas que iniciaron operación el año anterior) tendrán beneficios y exenciones de diferente índole en lo que respecta a su impuesto a la renta.

Este artículo fue demandado ante la Corte Constitucional, alegando que no respeta el principio de igualdad ni la libre competencia, (Colprensa, 2017).

#### **4.1.4. Impuesto a la renta sobre los dividendos.**

En Colombia no se gravan los dividendos desde hace más de 30 años, por lo que esta reforma estructural entre lo novedoso que encontramos, es el gravamen a los dividendos percibidos por los accionistas o socios de una empresa. El dividendo es el pago que recibe una persona por ser accionista de una empresa como rendimiento de su inversión.

La carga impositiva recae sobre las personas naturales residentes o no residentes en Colombia, sobre los responsables de las sucesiones ilíquidas del causante que al momento de su muerte fueren residentes y, adicionalmente sobre los dividendos o participaciones que sean cancelados a sociedades extranjeras; quiere decir ello que las personas jurídicas nacionales que perciben un dividendo de otra persona jurídica nacional no debe cancelar este gravamen.

Por su parte, para Alfredo Lewin miembro de la comisión de expertos que asesoró al Gobierno Nacional con la reforma tributaria, una de las graves falencias que tiene la reforma, es que el impuesto a la renta sobre los dividendos no recae sobre personas jurídicas, pues en Colombia se distribuyen al año \$28 billones de pesos en dividendos, de los cuales solo \$4.5

billones se giran a personas naturales, lo que implica un 83% de dichos dineros queden sin estar gravados. (Revista Dinero, 2016)

#### **4.1.5. Impuesto al valor agregado – IVA.**

En la nueva Ley, el IVA aumentó 3 puntos, y pasa del 16% al 19% e igualmente se impone a productos que antes no lo tenían, como son herramientas tecnológicas de mediana y alta gama, productos indispensables de aseo personal, el servicio de internet, entre otros, incluyendo medios de comunicación e información como revistas y periódicos, y viviendas de más de \$800.000.000, gravados con un IVA del 5%, (Ley 1819, 2016). Esto representa un aumento de casi el 100% desde 1990 y según Zubiría citado por Caracol Radio (2017) esta medida arriesga el acceso a la alimentación y a diversos servicios de las poblaciones más vulnerables.

El IVA es un impuesto indirecto, por lo cual, no se determina de acuerdo a la capacidad económica de quien lo paga, (Enebral Casares, 2008). Esto constituye algunos problemas jurídicos:

En cuanto al término IVA, impuesto al valor agregado, no existe concordancia, pues en la mayoría de los casos que se cobra, lo que en realidad se grava es la reventa, pero no, que se le haga una transformación al producto, (Enebral Casares, 2008).

Así mismo, el problema referente al IVA se agrava con la nueva reforma, ya que además de que se aumentó la base gravable al 19%, se aumentaron los productos que deben pagar este impuesto, siendo incluso elementos necesarios para dar cumplimiento a derechos fundamentales consagrados en la misma Constitución, como es por ejemplo, el acceso a medios de información, se gravan los periódicos y revistas; el acceso a la comunicación, se grava el internet y los planes de datos de celulares.

#### **4.1.6. Impuestos verdes.**

Es de resaltar, que los impuestos verdes en Colombia son una de las novedades que trae consigo la reforma tributaria de 2016, donde el Gobierno Nacional busca avanzar en las metas ambientales propuestas en el marco del acuerdo de Paris (2015), que establece medidas para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero a través de la mitigación, adaptación y resiliencia de los ecosistemas a efectos del calentamiento global.

La reforma tributaria estableció el impuesto al carbono como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo los derivados del petróleo y los tipos de gas fósil que se usen para fines energéticos de combustión.

En este sentido, se implementan impuestos para los combustibles líquidos, siendo, por ejemplo, para la gasolina de \$135 por galón; Por su parte el ministro de ambiente del gobierno santos, citado por la Revista Dinero (2017) explica: “el impuesto verde es novedoso y es un punto de partida, que junto con otros instrumentos económicos, regulatorios, normativos y

de planificación, contribuirán con aproximadamente el 10% de la meta que tenemos como país para reducir las emisiones de gases efecto invernadero a 2030.”

Así las cosas, al igual que sucede con el IVA, este es un impuesto indirecto y se contemplan beneficios para personas jurídicas que implementen energías renovables, sin embargo, esto no aplica para personas naturales, (Ley 1819 de 2016).

#### **4.1.7. Impuesto a las organizaciones sin ánimo de lucro.**

Este es un nuevo impuesto que nunca se había aplicado en Colombia y únicamente la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) está autorizada para otorgar o derogar exención. Por su parte, las cooperativas también tendrán que tributar un 20% de sus excedentes, los cuales, serán destinados a universidades públicas, (Ley 1819 de 2016).

En otras palabras, se trata de un tratamiento diferencial de exención del beneficio neto o excedente reinvertido en programas que desarrollen el objeto social de la entidad, que excepcionalmente soliciten calificación, siempre y cuando cumplan con la condición de no rembolsar aportes, ni repartir beneficios, ser de interés general y realizar el objeto social protegido; si no se cumple con reinvertir el excedente se grava con una tarifa del 20% y si se pierde la condición o no se accede a la calificación le aplica la regla general para tributar de las personas jurídicas nacionales.

En este nuevo gravamen se excluyeron las organizaciones religiosas, lo cual, según Zubiría citado por Caracol Radio (2017) atenta contra el derecho de igualdad, ya que si se

van a gravar otras entidades, también se debe hacer para este tipo de organizaciones. Este impuesto puede tener el beneficio de controlar las organizaciones que reciben dinero por donaciones, para vigilar sus actividades económicas; sin embargo de no haber irregularidades ni enriquecimiento, no se debería de cobrar impuesto alguno, ya que la mayoría de estas organizaciones realizan trabajos sociales, es decir, ayudan al Estado al cumplimiento de proporcionar bienestar y dignidad a los ciudadanos.

#### **4.1.8. Sanciones penales de incumplimiento.**

Se había planteado en la reforma tributaria que quienes evadan el pago de impuestos o alteren la información real, fueran sancionados con 4 a 9 años de cárcel; es decir que a partir de la vigencia de esta Ley la evasión de impuestos y el fraude fiscal es considerado un delito penal; sin embargo, por vacíos legales que abarcan la forma en cómo se presenta la declaración de renta, esta sanción penal sólo puede ser aplicada, hasta que exista una nueva Ley y sólo queda para quienes evadan el IVA pero para aquellos que evadan el cobro de este impuesto.

#### **4.1.9. Decreto de ley 883 de mayo 26 de 2017.**

La Ley 1819 de 2016 fue modificada mediante el Decreto de Ley 883, “*para incluir a las empresas dedicadas a la minería y explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos*”, (Presidencia de la República de Colombia, 2017).

Este decreto, que es conexo al proceso de paz, establece que con el fin de garantizar la disminución de la brecha socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado ZOMAC, se crea el mecanismo de obras por impuesto, lo cual permite pagar una parte del impuesto sobre la renta y complementarios mediante un aporte a obras sociales, esto dirigido a las empresas dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos.

Este Decreto constituye varios aspectos dignos de analizar; en primer lugar, el Decreto se basa en la conexidad del Acuerdo de Paz, el cual aunque fue rechazado mediante refrendación popular, fue aprobado por el Congreso de la República; en segundo lugar, da beneficios a la actividad minera de hidrocarburos, lo cual contradice la posición adoptada para la implementación de los llamados ‘Impuestos verdes’ y en tercer lugar, constituye también una vulneración al derecho de igualdad; ya que únicamente los mineros de hidrocarburos de las ZOMAC serán beneficiados.

#### **4.1.10. Demandas de inconstitucionalidad a la ley 1819 de 2016.**

Tal ha sido el inconformismo con esta nueva reforma tributaria que al 31 de enero del año 2017 presentaba 9 demandas de inconstitucionalidad, siendo el tema del IVA el más controvertido; según Zubiría, abogado que demandó la Ley, el impuesto vulnera el principio de progresividad del sistema tributario, ya que todos los ciudadanos deben pagar el mismo porcentaje de tributo para el mismo producto, sin importar sus capacidades económicas. El abogado igualmente afirmó que se vulnera el principio de equidad en lo que refiere a las iglesias, ya que estas están exentas de pagar impuestos, mientras que en la Ley se imponen tributos a las

entidades sin ánimo de lucro; sin embargo, la Corte a esa fecha, no había admitido ninguna de las demandas, (Caracol Radio, 2017)

La Sala Plena de la Corte Constitucional admitió una demanda de inconstitucionalidad contra la reforma tributaria, en la cual se solicita que 11 de sus artículos sean modificados; entre ellos se encuentra el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. Según el deponente, quien debe declarar un impuesto a la normalización tributaria “estaría declarando contra su derecho fundamental de no hacerlo, la existencia de un delito de la cual él mismo es autor”, (Colprensa, 2017).

Desde el punto de vista económico, a grandes rasgos, se puede afirmar que esta reforma generará inflación, afecta primariamente a la clase media, desincentiva el sector de pequeñas y medianas empresas y disminuye la inversión extranjera. Mientras que observado desde el aspecto jurídico, posee elementos cuestionables en relación con los principios del sistema tributario, pero como se verá a continuación, todos ellos están de acuerdo a la Constitución y su desarrollo jurisprudencial.

## 5. La constitucionalidad de los tributos en el sistema fiscal Colombiano

Una vez se trae a colación lo que a consideración son importantes cambios realizados en el Estatuto Tributario por causa de la ley 1819 de 2016, entramos hacer un análisis en contraste con los principios constitucionales que rigen el sistema tributario Colombiano.

La interpretación que realiza la Corte Constitucional en relación con los Principios Constitucionales en materia tributaria, contempla que “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (Sentencia C-776/03, [M.P. Jaime Córdoba Triviño: 9 de septiembre de 2003]). Además agrega la Corte:

*Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por*

*la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible. (Sentencia C-409/96. [M. P. Alejandro Martínez Caballero: 4 de septiembre de 1996])*

Con todo ello se puede colegir que los principios constitucionales que rigen el sistema tributario no pueden predicarse de un impuesto en particular, sino del sistema tributario en su conjunto, sin embargo la citada Corporación deja abierta la posibilidad de analizar la norma concreta en relación con los mismos:

*Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados. (Sentencia C-333/93 [M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: 12 de agosto de 1993])*

Así pues, con la excepción que plantea la Corte para hacer un análisis concreto de determinado impuesto, tasa o contribución del sistema tributario en relación con los principios fiscales se hace imperioso que exista una posibilidad manifiesta de inequidad, ineficiencia y regresividad de los mismos.

En ese orden, en cuanto a los impuestos que repercuten directamente en el patrimonio del contribuyente, esto es, los impuestos directos, no existe controversia alguna en relación con su Constitucionalidad, no obstante cuando estamos frente a la clase de tributos que no consultan la capacidad económica del contribuyente, esto es, los impuestos indirectos, es posible que en principio exista discrepancia en cuanto a la distribución de las cargas tributarias de las personas obligadas a su pago, aunado a ello, de la simple definición del impuesto indirecto por la doctrina, se puede colegir someramente que todos ellos son inconstitucionales, pues una vez puestos en contraste con los principios que rigen la materia, se presenta una clara vulneración a estos, y en concreto, de los principios de equidad y progresividad tributaria.

Sin embargo, se debe hacer un análisis más profundo y en contraste con la interpretación que el máximo Tribunal Constitucional establece sobre los impuestos indirectos y los principios de equidad y progresividad tributaria.

Es significativo que la Corte Constitucional ha manifestado de manera inequívoca:

*El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse*

*en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales (sentencia C-364/93 [M.P. Carlos Gaviria Díaz: 2 de septiembre de 1993])*

Quiere decir lo anterior, que el principio de progresividad en estricto sentido no se puede predicar de los impuestos indirectos, y los mismos se deben analizar desde una perspectiva general del sistema tributario, aunque esto no excluye al juez Constitucional de analizar acorde al sistema tributario si el impuesto en particular resulta acorde al referido principio.

Es de resaltar la coincidencia que existe entre los criterios de equidad y progresividad tributaria, en cuanto a la distribución de las cargas en proporción con la capacidad de pago del contribuyente, pero su principal diferencia radica en que el primero contiene un criterio más amplio e indeterminado de ponderación en relación con un precepto tributario y su afectación a los contribuyentes en contraste con los valores consignados en la carta magna y el segundo se calcula examinando si la carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo determinado de personas en cotejo con las demás. (Corte Constitucional sentencia C-776/03 [M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: 9 de septiembre de 2003])

Así, es claro que los impuestos indirectos no se pueden ponderar con los principios tributarios en sentido amplio, es decir, de un impuesto indirecto individualmente

considerado verbi gracia el IVA, no es posible hacer un análisis constitucional de forma particular en relación con las directrices tributarias consagradas en el artículo 363 de la Carta Magna, sino en cuanto se presente una posibilidad manifiesta de inequidad, ineficiencia y regresividad del impuesto.

Por su parte, nótese como el IVA al ser considerado el impuesto indirecto por excelencia, la Corte le ha dado un tratamiento diferencial de los demás impuestos y en especial de los Directos, pues la corporación basa su criterio en que la concepción del mismo se observa desde el consumo, y no desde la capacidad económica del contribuyente:

*Esta Corporación ha señalado que, dada la naturaleza de impuesto indirecto del IVA, el principio de progresividad no es aplicable prima facie en su diseño. Sobre este particular, la Corte ha sostenido ya que "al relacionarse básicamente el principio de progresividad tributaria con la capacidad de pago del responsable o contribuyente de una obligación tributaria, característica predicable de los impuestos directos, tales como a la renta y complementarios, predial y de industria y comercio, la queja del actor en este sentido es inconducente, en la medida en que el impuesto sobre las ventas no está concebido con respecto a dicho principio, pues no es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento, sino el consumo, como ocurre con los impuestos indirectos en general, entre ellos el mencionado, y otros como los de los cigarrillos y licores". Lo anterior no implica que el significado del IVA ponderado dentro del sistema tributario en su totalidad, sea ajeno a un análisis constitucional basado en el*

*principio de progresividad. (Corte Constitucional sentencia C-776/03 [M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: 9 de septiembre de 2003])*

Entre los fundamentos facticos que presenta la Corte Constitucional para considerar el tratamiento del IVA diferencialmente de los demás impuestos, encontramos: I) la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen; II) quien más consume más aporta; III) las personas gozan de su libre albedrío de adquirir o no un bien o servicio y IV) que el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto; con la aclaración que estos argumentos son predicables de todos los impuestos indirectos.

De lo anterior se desprende que la Corte Constitucional en cierta medida y en aras de garantizar la efectiva recaudación de los impuestos para lograr los fines del Estado, se ha encargado de “blindar” los impuestos indirectos en relación con la posible vulneración de los derechos y principios consagrados en la Carta Política, en el sentido de excluir ciertos principios del sistema tributario para su análisis individualmente considerado; Toda vez, que si se observan y analizan desde una perspectiva distinta se presenta una clara y manifiesta vulneración de cualquier impuesto indirecto de los principios tributarios de equidad y progresividad.

En ese sentido con fundamento en lo expuesto, al realizar un análisis concreto de los nuevos preceptos tributarios que trae consigo la reforma tributaria del 2016, encontramos que el máximo Tribunal Constitucional quien se ha encargado de fijar las directrices que debe el

Estado Colombiano seguir respecto a los tributos, encuentra la manera de como “proteger” los impuestos y en especial los indirectos para que sea casi imposible determinar la inconstitucionalidad de estos, pues con sus argumentos y tratamiento general que pretenden y le han dado a los tributos y los principios que rigen sus directrices, siempre habrá una salida para que los mismos sean acordes a la Constitución Política y se puedan hacer efectivos a los ciudadanos, pues de cierta manera le dan prevalencia al sostenimiento fiscal del Estado.

## 6. Conclusiones

En un Estado de derecho, el Estado tiene poder para imponer contribuciones fiscales siempre y cuando estas cumplan con la Leyes previamente establecidas. El principal fin, en teoría, de la recaudación de impuestos, es mejorar la igualdad socioeconómica de los ciudadanos, mediante proyectos públicos y sociales.

En Colombia, las Leyes fiscales se han modificado con frecuencia, generando una gran carga fiscal tanto para personas naturales como jurídicas, y recientemente, con el ingreso del país a la OCDE, Colombia ha endurecido las penas en cuanto a evasión y elusión fiscal. Sin embargo, se encuentra un inconformismo generalizado sobre la Reforma Tributaria reglamentada en el año 2016, por lo cual se han instaurado varias demandas de inconstitucionalidad sobre diferentes artículos de la Ley 1819 y aún se esperan resultados de la Corte Constitucional.

Finalmente, analizando los impuestos desde un aspecto jurídico, se encuentra que en Colombia los impuestos indirectos en principio son todos constitucionales de acuerdo al desarrollo jurisprudencial de las altas Cortes del estado, y en ese sentido para poder entrar a entablar un pleito contra el estado es necesario que se demuestre una manifiesta inequidad, regresividad e ineficiencia del impuesto que se pretende levantar, de lo contrario, no es posible su estudio individualmente considerado, así pues, la reforma tributaria del año 2016, contempla una variedad de cambios y nuevos gravámenes, que tienen su fundamento en la necesidad del estado de recaudar tributos para cubrir el déficit fiscal del país, debido a las diferentes circunstancias sociales que ha presentado en los últimos años, verbi gracia, el acuerdo de paz

entre el Estado Colombiano y las Farc, sin embargo, la política económica implementada está mal enfocada, generando inconformidad en la población, creando nuevos impuestos e incrementando los existentes, y por lo tanto, en lugar de favorecer el crecimiento económico y el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos, se incrementa el fraude fiscal, la deuda y la carga económica de los Colombianos.

## 7. Referencias

- Acosta, Javier. (21 de octubre de 2016). Cuatro miradas críticas a la Reforma Tributaria. Portafolio. Bogotá, Colombia.
- Caracol Radio (31 de enero de 2017). Corte Constitucional define la admisión de nueve demandas contra la reforma tributaria. Judicial.
- Colprensa. (8 de marzo de 2017). Corte inicia estudio de demanda contra once artículos de la Reforma Tributaria. *El colombiano*.
- 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 elusión fiscal y se dictan otras disposiciones. Bogotá.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Asamblea Nacional Constituyente. Bogotá, Colombia.
- Correa Vargas, Rodolfo Andrés. (2010). Teoría General de Derecho. *Librería jurídica Dike*. Bogotá D.C.
- Diccionario hispanoamericano de derecho, tomo 2. (2008). *Grupo latino de editores*. Bogotá D.C.
- El debate por el impuesto a los dividendos en Colombia (2016). *Revista Dinero*. Recuperado de <https://www.dinero.com/edicion-impresa/pais/articulo/impuesto-a-los-dividendos-en-la-reforma-tributaria-2016/238798>.
- Enebral Casares, Fernando. (2008). El IVA es inconstitucional: reflexiones pluridisciplinarias sobre la actualidad reseñada en los medios de comunicación. *Peso-Press*. España.

Foro Económico Mundial. (2015). Informe de Competitividad Global.

Gobierno Nacional. (24 de agosto de 2016). Acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera. La Habana, Cuba. 297p.

Londoño Gutiérrez, Fabio (2016). Ideas para una Reforma Procedimental Tributaria. *Revista Impuestos*. 1p.

Plazas Vega, Mauricio A. (2006). Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. *Editorial Temis S.A.*, Bogotá D.C.

Prieto Pinilla, Héctor. (1994). Fuentes del derecho tributario. *Revista de derecho, Universidad del norte*.

OCDE. (2013). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OECD Publishing. [En línea]. [Consulta: 18 de abril de 2016]. ISBN 978-92-64-20780-6. Disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

Ortega Cárdenas, Alfonso. (2014). Hacienda Pública las finanzas del estado. *Ecoe ediciones*. Bogotá D.C.

Pizza Rodríguez, Julio Roberto. (2015). 25 años de historia tributaria. *Revista Impuestos*. p. 4-9

Restrepo, Juan Camilo. (2012). Hacienda Pública. *Editorial U. Externado de Colombia*. Bogotá DC.

Rodríguez Gutiérrez, Camilo Ernesto. (2005). El Poder Tributario y Entidades Territoriales. El Caso Colombiano en la Constitución de 1991. *Editorial red revista estudios socio-jurídicos*. Bogotá D.C.

Romero Díaz, Erika Patricia. (2015). Legislación Tributaria. Corporación Universitaria del Caribe. Sucre, Colombia.

Rothbard, Murray. (1992). Are we undertaxed?. Making economic sense. 1ra. Edición. Alabama, EE.UU. ISBN: 0-945466-46-3.

Troya Jaramillo, José V. (2014). Manual de derecho tributario. *Editorial Corporación de estudios y publicaciones*. Quito.

Se espera recaudar \$1.3 billones a través de impuestos verdes. (2017) *Revista dinero*. Recuperado de <https://www.dinero.com/economia/articulo/los-impuestos-verdes-en-la-reforma-tributaria/240610>.