

Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario

Ethics, Justice and Equity, a Vision of Public Finance and Tax Law

Ética, justiça e equidade uma visão de fazenda pública e direito tributário

MAURICIO A. PLAZAS VEGA¹

Mauricio A. Plazas Vega Abogados & Cia. - Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 04 de febrero de 2016

Fecha de aprobación: 18 de abril de 2016

Página inicial: 25

Página final: 72

Resumen

Este ensayo aborda las nociones clásicas de *justicia* y *equidad* desde las perspectivas iusfilosófica y hacendística, con los siguientes objetivos: 1) Llamar la atención sobre la ética y la *moral* como luces que han de orientar, sin atenuantes ni condiciones, las actuaciones de los contribuyentes y del Estado en lo que toca con el pago y la recaudación, administración e inversión de los tributos y sobre lo cuestionables que son la “ética del evasor”, conforme a la cual “evade porque los demás lo hacen” y el régimen de *comisiones* y *primas de gestión* que se establezcan a favor de las autoridades tributarias en función de resultados de recaudo y, ante todo, de actuaciones en pos de la determinación oficial de mayores impuestos y sanciones; 2) Evidenciar de qué manera las concepciones jurídicas de lo justo y lo equitativo, y en particular la apelación a la *equidad* para atemperar el rigor o superar los equívocos de la *justicia codificada* (llamada *legal*), de manera que no arrase con la justicia natural, son plenamente aplicables en el *derecho tributario*; 3) Abordar las nociones macroeconómicas y de hacienda sobre las llamadas *equidad vertical* y *equidad horizontal*, con el objeto de reparar en su indudable armonía con los paradigmas jurídicos de la *justicia*, la *equidad* y la *pro-*

1 Doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires; Profesor de la Universidad del Rosario. Calle 93 N° 11A-28 Oficina 201.

* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Mauricio A. Plazas Vega. *Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 25, Bogotá D.C., mayo 2016.

gresividad; 4) Insistir en que la *progresividad* y la *justicia* no solo se deben acoger en lo que concierne a la recaudación de los tributos sino que resultan de capital importancia en lo que atañe al gasto público cuyos alcances deben ser inequívocamente redistributivos y de prioritario contenido social; 5) Poner de manifiesto que la simplificación de las normativas tributarias, y en particular las relacionadas con el impuesto sobre la renta, son absolutamente viables sin menoscabo alguno del principio fundamental de justicia.

Palabras clave

Ética, Moral, Justicia, Progresividad, Equidad y capacidad contributiva.

Abstract

The paper addresses the classical notions of equity and justice from a legal, philosophical and economic perspective, in search of: 1) Presenting ethics and morality as unconditional leading guides, for the act of both, the taxpayers and the State, regarding the payment, collection, driving and investment of taxes; besides referring to the questionable “ethics of the evader” according to which “someone evades taxes because others do too”, and the system of rewards and additional compensations to be given to tax authorities, based on the results achieved on the collection and the determination of higher taxes and penalties for taxpayers; 2) Demonstrating the means by which legal notions of justice, and in particular of equity, are pertaining to tax law in order to attenuate or overcome the rigor or misunderstandings which flow from the encoded justice (called legal justice), and are fully responsive to the concept of natural justice; 3) Analyzing the public finance and microeconomics perceptions on the so-called “vertical equity” and “horizontal equity”, in order to harmonize them with the legal paradigms of justice, equity and progressivity.; 4) Explaining that progressiveness and justice are not only to be welcomed with respect to the collection of taxes, but also in relation to the public expenditure, whose scope must be focused primarily on a destination to activities with social content; 5) Leading to understanding that simplification of tax regulations, particularly those related to the income tax, are absolutely achievable without diverting from the key principle of justice.

Keywords

Ethics, Morality, Justice, Progressivity, Equity and “ability to pay”.

Resumo

Este ensaio aborda as noções clássicas de *justiça* e *equidade* desde as perspectivas jusfilosófica e fazendística, com os seguintes objetivos: 1) chamar a aten-

ção sobre a ética e a *moral* como luzes que têm de orientar, sem atenuantes nem condições, as atuações dos contribuintes e do Estado no referente ao pagamento e a arrecadação, administração e investimento dos tributos e sobre o questionáveis que são a “ética do sonegador”, conforme à qual “sonega porque os demais o fazem” e o regime de *comissões e prêmios de gestão* que se estabelecem a favor das autoridades tributárias em função de resultados de arrecado e, especialmente, de atuações em pós da determinação oficial de maiores impostos e sanções; 2) Evidenciar de que maneira as concepções jurídicas do justo e o equitativo, e em particular a apelação à *equidade* para atemperar o rigor ou superar os equívocos da *justiça codificada* (chamada *legal*) de forma que não arrase com a justiça natural, são plenamente aplicáveis no *direito tributário*; 3) Abordar as noções macroeconómicas e de fazenda sobre as chamadas *equidade vertical e equidade horizontal*, com o objeto de reparar na sua indubitável harmonia com os paradigmas jurídicos da *justiça, a equidade e a progressividade*; 4) Insistir em que a *progressividade* e a *justiça* não só se devem acolher no concernente à arrecadação dos tributos, mas que resultam de capital importância no que se refere ao gasto público cujos alcances devem ser inequivocamente redistribuídos e de prioritário conteúdo social; 5) Pôr em manifesto que a simplificação das normativas tributárias, e em particular as relacionadas com o imposto sobre a renda, são absolutamente viáveis sem menoscabo algum do princípio fundamental de justiça.

Palavras-chave

Ética, Moral, Justiça, Progressividade, Equidade e capacidade contributiva.

Sumario

Introducción; 1. Justicia y equidad en el derecho en general y en el derecho tributario en particular, 1.1. La equidad, 1.2. El bien común y la justicia - Justicia distributiva y justicia conmutativa, 1.3. El derecho como lo justo, como el objeto de la justicia; 2. La equidad desde la perspectiva del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario, 2.1. El principio de capacidad contributiva, 2.2. Equidad horizontal y equidad vertical - Sus expresiones en el ingreso y en el gasto público, 2.3. De la proporcionalidad a la progresividad, 2.3.1. *Los impuestos en los cuales la progresividad depende especialmente de la alícuota*, 2.3.2. *Los impuestos en los cuales la progresividad se logra por vías distintas de las alícuotas crecientes - El caso del impuesto sobre el valor agregado (IVA)*; 3. Los impuestos alternativos simplificados y el impuesto plano; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

“¿Qué conexión existe en el terreno impositivo entre el impuesto justo, obediente al principio del interés, y el impuesto óptimo, el equivalente más aproximado en el campo tributario al precio de mercado? Parece que cualquier definición sobre el impuesto óptimo debe cumplir ciertos requisitos, entre los cuales, y en primerísimo lugar, figuraría, a mi entender, el de adaptarse a un sistema político, social, económico duradero, estable, no sujeto a frecuentes mutaciones violentas, a convulsiones de clases, sin vocación de decadencia o rigidez senil. ¿Satisface el principio del interés las exigencias del impuesto óptimo? ¿Coincide el sistema del impuesto justo con el sistema del impuesto óptimo? ¿Si no es así, cuáles son los nexos entre uno y otro?”

Luigi Einaudi²

He querido iniciar este ensayo, a manera de introducción, con los transcritos planteamientos de Luigi Einaudi sobre el *impuesto justo* y el *impuesto óptimo* como una verdadera síntesis del ya viejo debate entre los juristas y los economistas: los primeros, defensores a ultranza del *principio de justicia*; los segundos, partícipes entusiastas del *principio de eficiencia*. Síntesis que entraña también una implícita alusión a la realidad según la cual el *impuesto único* es una ilusión y varios impuestos han de conformar el *sistema tributario*. Einaudi, decidido opositor del fascismo de MUSSOLINI y segundo presidente de la República Italiana, fue un hombre de Estado, de formación universitaria como jurista, eximio maestro de *Ciencia de las Finanzas* en la Universidad de Turín y autor de un clásico de la literatura financiera como es su libro *Principios de hacienda pública*³. Vivió en los tiempos del naciente *Derecho financiero* o *de la hacienda pública* y, por su-

- 2 Luigi Einaudi. Presentación a la obra de Luigi Vittorio Berliri intitulada *El impuesto justo*. Traducción de Fernando Vicente - Arche Domingo. Instituto de Estudios Fiscales. (1986). El principio del interés, a que alude Einaudi, se expone y fórmula por Berliri por oposición a la *teoría del beneficio* y se concreta en justificar éticamente el tributo desde la perspectiva del ser social, susceptible de predicar de cada miembro de la colectividad y del contribuyente en particular, y no de las ventajas que le pueda reportar al contribuyente, así sea en abstracto, la existencia del Estado. Según lo apunta, la tesis contra la que opone su *teoría del interés* no es susceptible de aplicación en la práctica, por la imposibilidad de dimensionar efectivamente el beneficio del contribuyente. La de sus preferencias, en cambio, simplemente se concreta en “la cuota mediante la cual, como interesado en la existencia y funcionamiento del ente público, debe (el contribuyente) contribuir a constituir el medio financiero para el desarrollo de aquella actividad colectiva en la que está individualmente interesado”. En últimas, la medida del *impuesto justo* es, a su entender, “aquella que corresponde a la cuota relativa de *interés* del particular en orden a la prestación de servicios públicos”. Cfr. *Ibid.*, p. 92. Empero, en realidad la diferencia entre las dos concepciones no es tan marcada ni tan clara como lo anuncia el autor.
- 3 La traducción a la lengua española, basada en la segunda edición italiana de la obra, fue realizada por Jaime Algarra y Miguel Paredes. Aguilar. (1955). El profesor italiano dejó numerosas obras pero es de recordar aquí su ya célebre *Mitos y paradojas de la justicia tributaria* (*Miti e paradossi della giustizia tributaria*).

puesto, del *derecho tributario*, y dejó el diciente mensaje de que aquí se trata en el *Prólogo* del clásico de Luigi Vitorio Berliri intitulado *El impuesto justo (La Giusta Imposta)*.

Tal es el contexto en que se desarrollará este trabajo dedicado a las temáticas de ética, *justicia* y *equidad* con una visión jurídica que se esboza sin desconocer que son muchas las categorías y paradigmas de la economía que delimitan y condicionan al *impuesto justo*. Para aludir a las palabras de EINAUDI, bien podría decirse que para que el *impuesto* sea óptimo, necesariamente ha de ser *justo* pero, además, *eficiente*. Y si bien, como es obvio, no todos los impuestos pueden ser óptimos, lo que hoy interesa, en últimas, es la *justicia* y la *eficiencia* del sistema, como conjunto, aunque a partir de un verdadero axioma sobre el cual vuelve este trabajo más adelante: si los *impuestos* más relevantes del sistema no son *justos* y *eficientes*, el conjunto de todos los impuestos tampoco puede serlo.

La *moral* y el *derecho* son dos manifestaciones de singular relevancia en la ética, abstracción hecha de las posiciones que se asuman sobre su separación insalvable o su estrecha conexión. Bien sea que la *moral* se entienda, en contraste con el *derecho*, como el recinto de la conciencia y la interioridad individual y el *derecho* se conciba como la condición indispensable para la relación con los otros, para la *alteridad*, pero a partir de una coacción externa y no interna, o se reclame una visión integrada de *juridicidad* y *moralidad* como réplica al relativismo, las reflexiones sobre la *justicia* y la *equidad*, a partir de esas dos ópticas, siempre ocuparán un lugar de primer orden en el mundo ético.

Tal es el contexto para este ensayo, en el cual se abordan el *derecho de la hacienda pública* y el *derecho tributario* a partir de la ética, la *justicia* y la *equidad*, con el fin de avizorar sus alcances y su profundo contenido y advertir que, tal vez, no hay una tema de lo jurídico en que esas tres vertientes concurren, o deban concurrir, con tan incontestable armonía.

En el *derecho de la hacienda pública* y en el *derecho tributario* la *justicia*, como valor y condición fundamental del *derecho positivo*, es y debe ser el hilo conductor de la convivencia alrededor del Estado y los *derechos fundamentales* de los asociados. Por su cauce, se transita a una concepción de la *equidad* que no se limita a la aplicación del *derecho legislado* sino que ha de inspirar también, y esencialmente, su creación, su estructura, su configuración sistemática.

La razón es clara y contundente: la *justicia* que informa a estas ramas del *derecho* no tiene el precario alcance sinalagmático y aritmético de lo meramente *conmutativo*, conforme a lo cual lo que se da ha de ser equivalente a lo que se reciba, sino que trasciende esa relación de equivalencia en aras de un paradigma de entidad superior: lo que se dé no depende de lo que se reciba sino del deber

solidario de coadyuvar al cumplimiento de los fines del Estado en función de la capacidad económica con que se cuente. El *contribuyente* no se puede avizorar hoy desde la óptica de su individualidad sino, ante todo, desde la perspectiva de su condición de partícipe de la colectividad, de su ser social, moral y político. El *impuesto* ya no es susceptible de concebir, como en otros tiempos, en función del *beneficio* que reporta el contribuyente que lo sufraga sino que debe obrar como el instrumento fundamental para la redistribución del ingreso y de la riqueza en nuestras sociedades afligidas por la desigualdad y la pobreza; el *gasto público*, por su parte, es precisamente la vía indispensable para que se consume tan imperativa política⁴.

Y naturalmente, en el ámbito de esa profunda concepción de lo *justo*, el comportamiento humano en torno a los tributos impone una reflexión permanente sobre lo que los funcionarios estatales hacen con lo que se recauda y la cabal disposición de los asociados a contribuir en los términos que dispongan la Constitución y la ley y requiera la sociedad. Al fin y al cabo, como en términos generales concluye Claudio Sacchetto, “la ética fiscal es la ciencia que evalúa la conducta humana en materia tributaria⁵; y en palabras de Klaus Tipke, “es la ciencia que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrollada por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente”⁶.

La corrupción en el sector público, y con ella la dilapidación grosera y criminal de los recaudos tributarios, constituye la más dolorosa y grave afrenta contra la ética y debe ser atacada y castigada con sumo rigor; pero la evasión fiscal y el fraude dirigidos al incumplimiento del deber solidario de pagar los tributos es también de extrema gravedad y lesiona, con alcances impredecibles, la proyección moral y ética de los comportamientos. El evasor fiscal que aduce como razón para su indolencia y su egoísmo el veneno de la corrupción en el ente público obra como el que delinque porque los demás delinquen. El contrabandista, que desafía a la sociedad entera e infringe daños irreparables a la economía de su patria en aras de competir de manera desleal e ilícita con los productores nacionales y los importadores regulares de bienes, denigra también de los valores éticos; como lo hacen, por supuesto, quienes le compran a sabiendas del agravio social que protagonizan y conscientes, como son, de que su disposición a ad-

4 Son relevantes, en esta materia, los planteamientos del profesor y magistrado italiano Franco Gallo, en *Le ragioni del fisco*. Il Mulino. (2007). En particular por su identidad temática con la materia de este ensayo, véanse los capítulos II y III relacionados, en su orden, con La justificación ética del tributo y El principio de capacidad contributiva. pp. 59 a 99.

5 Claudio Sacchetto. “Ética e fisco”. From Public Finance Law to Tax Law - Studies in honor of Andrea Amatucci. Vol. I. p. 183. Editorial Temis - Jovene Editore. (2011).

6 Klaus Tipke. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. p. 21. Marcial Pons. (2002).

quirir lo que ilícitamente se introduce al país es la razón última de tan deleznable práctica.

Los administradores tributarios, a su turno, deben tener siempre presente que si bien su función, por excelencia, se concreta en garantizar el mayor y más eficiente recaudo, no por ello están habilitados para la arbitrariedad y las interpretaciones abusivas de las normas tributarias en desmedro de los derechos de los contribuyentes. Sus labores han de seguir los lineamientos de la *sustancialidad ética*, a que alude Hegel, de manera que asuman, con un profundo y riguroso sentido de lo justo, la inmensa responsabilidad que les atañe en procura del cumplimiento de los fines del Estado. Deben verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de todos los sujetos pasivos; pero han de dedicar su mayor esfuerzo a luchar decidida y eficazmente contra los contrabandistas, evasores y defraudadores del fisco, contra quienes ni siquiera se toman el trabajo de presentar declaraciones tributarias y obran por completo al margen de la ley, al amparo de la impunidad y en medio de la indignación de los contribuyentes regulares.

Los encargados de la función tributaria hacen parte de la *clase universal* con cuyo respaldo el Estado puede verdaderamente ser la *realidad de la idea ética*, que dice el mismo Hegel⁷. Su remuneración no se debe derivar, ni en todo ni en parte, de los requerimientos y actos liquidatorios que profieran ni de los mayores recaudos que obtengan, porque se vislumbran muy mal cuando se les trata como si fueran “comisionistas de la función pública” o “intermediarios de la recaudación”. En ellos debe imperar la autoconciencia de ser portadores de la idea ética; nunca, ni siquiera como última sensación, deben ser motivados por la aspiración a derivar dádivas o beneficios de los resultados de su gestión. Nadie duda que deben ser bien remunerados, como corresponde a la crucial labor que desempeñan; pero se equivocan, de principio a fin, quienes acuden a metas de cuyo cumplimiento se deriven complementos, bonos, primas o comisiones adicionales a su retribución fija, por resultados vinculados con actuaciones dirigidas a la determinación oficial de impuestos y sanciones o con el recaudo proveniente de esas mismas actuaciones. Porque cuando ello ocurre, se abren, de par en par, los espacios por los que transitan la arbitrariedad y la pérdida de conciencia sobre la dignidad y el altísimo compromiso que entraña el hecho de hacer parte del Estado.

De ahí que resulte en extremo censurable, para citar un ejemplo de lo que no se debe hacer, el régimen colombiano de *primas de gestión* como compo-

7 Jorge Guillermo Federico Hegel. Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Traducción de Juan Luis Verma. p. 287. Sudamericana. (1975).

nente de la remuneración de los funcionarios de la Administración Tributaria si bien sobre su probidad y vocación de servicio, en general, no cabe duda alguna. Dadas precisamente esas condiciones, es apenas justo e imperativo que devenguen remuneraciones acordes con su formación y con su aporte; lo que no resulta de recibo es que lo que devenguen esté condicionado a resultados medidos en función de las actividades efectivamente realizadas que se traduzcan en la determinación oficial de mayores impuestos y sanciones y, por esa vía, en todo o en parte, de mayores recaudos, así los bonos o premios en que se concreten esos ingresos adicionales se dimensionen en función de grupos o equipos de trabajo⁸.

8 De acuerdo con el literal e) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución Política de Colombia, compete al Congreso de la República regular las prestaciones sociales de los funcionarios públicos. En desarrollo esa función, mediante la Ley 488, del 24 de diciembre de 1998, otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la República para, entre otras medidas, definir el tipo de vinculación de los funcionarios de la Administración Tributaria y Aduanera, establecer su régimen salarial y prestacional, el sistema de planta, su nomenclatura y clasificación, su estructura orgánica y administrativa, así como crear la carrera administrativa especial en la cual se definan las normas que regulen la administración de personal. En ejercicio de esas facultades, el Presidente de la República expidió el Decreto 1072 de 1999, en cuyo artículo 90 permitió el otorgamiento de estímulos especiales de carácter económico y de otra índole a los funcionarios de la Administración Tributaria y Aduanera, como parte del reconocimiento de los méritos obtenidos en el desempeño de sus funciones, así como del desempeño dentro de la carrera, y de acuerdo con la reglamentación que para el efecto expidiera el Director General de la Entidad. Mediante la Ley 4ª de 1992, el Congreso señaló las normas, objetivos y criterios que debe observar el Gobierno Nacional para la fijación del régimen salarial y prestacional de los empleados públicos, los miembros del Congreso Nacional y la Fuerza Pública y para la fijación de las prestaciones sociales de los Trabajadores Oficiales. Guardó silencio respecto el otorgamiento de incentivos económicos por gestión a favor de los funcionarios públicos. En desarrollo de esa ley, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1268, del 13 de julio de 1999, por el cual estableció el régimen salarial y prestacional de los servidores públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el cual se incluyeron los siguientes incentivos: **i) Incentivo por desempeño grupal:** Reconocimiento mensual no constitutivo de factor salarial, cuyo monto no puede exceder del 50% de la asignación básica mensual más la prima de dirección y la diferencia remuneratoria por designación de jefatura, otorgado a los servidores públicos de la planta de personal de la Entidad que hayan logrado las metas tributarias, aduaneras y cambiarias establecidas según los planes y objetivos trazados por la respectiva área nacional, regional, local o delegada; **ii) Incentivos al desempeño en fiscalización y cobranzas:** Reconocimiento mensual, adicional al del numeral anterior, no constitutivo de factor salarial, que no puede exceder del 50% de la asignación básica mensual más la prima de dirección y la diferencia remuneratoria por designación de jefatura, otorgado a los servidores públicos que se desempeñen en puestos que impliquen el ejercicio directo de labores ejecutoras en fiscalización, cobranzas y ejecutoras de liquidación que, como resultado de su gestión de control y cobro, hayan logrado las metas establecidas de acuerdo con los planes y objetivos trazados para tales áreas; y **iii) Incentivo por desempeño nacional:** Retribución económica no salarial semestral, en función del cumplimiento de las metas de recaudo nacionales, que se reconoce a los empleados públicos de la DIAN. Su cuyo monto puede llegar al 200% de su salario mensual.

No obstante lo anterior, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-725 de 2000, declaró la inconstitucionalidad de los numerales 2º y 3º del artículo 79 de la Ley 488 de 1999 y del artículo 90 del Decreto-Ley 1072 de 1999. En el fallo, se indicó que las facultades extraordinarias para establecer el régimen salarial y prestacional de los funcionarios de la DIAN trasgredía la Carta Política, toda vez que es competencia del Congreso dictar la ley marco del régimen salarial y prestacional de los empleados públicos, facultad que no puede ser delegada al Presidente de la República. Así mismo, declaró inconstitucional el artículo 90 del Decreto 1072 de 1999, que permitía la creación de estímulos económicos y de otra índole a los servidores de la administración tributaria, al considerar, por una parte, que tal gasto debe estar expresamente contemplado en la ley anual de apropiaciones, según lo dispone el artículo 347 de la Constitución Política, y, por otra, que tales estímulos resultan contrarios al artículo 209, ibídem, según el cual la función administrativa se encuntra al servicio de los intereses generales y ha de cumplirse, entre otros, con

La dimensión ética de la función tributaria, la obligación tributaria, el derecho positivo tributario, la doctrina tributaria y la administración de justicia, en esta misma materia, deben ser el referente fundamental, el contexto inevitable de cualquier sistema tributario. Acaso nadie, mejor que Kant, ha delimitado lo que debe ser el sentido de nuestras acciones, más allá de las penas que establezcan las leyes, más allá de los códigos e incisos y de las valoraciones constitucionales; de la mano, sin reservas, de los dictados de nuestra conciencia:

“Obra como si la máxima de tu acción debiera tornarse, por tu voluntad, ley universal de la naturaleza⁹”.

Porque, como lo advierte el ilustre Filósofo:

“Todo hombre tiene conciencia moral y un juez interno le observa, le amenaza, le mantiene en el respeto (respeto unido al miedo), y este poder, que vela en él por las leyes, no es algo que él se forja (arbitrariamente), sino que está incorporado a su ser. Le sigue como su sombra cuando piensa escapar.

sujeción a los principios de igualdad, moralidad y eficacia razón. Con ese criterio, para la Corporación “no resulta acompasado con la Constitución que a quien ajusta su conducta a tales prescripciones, se le haga beneficiario de sumas de dinero que ingresan de manera extraordinaria a su patrimonio, simplemente por adecuar su conducta a lo que de él se espera como funcionario público”.

Posteriormente, los decretos 4048 y 4050 de 2008 modificaron los artículos 5º y 7º del Decreto 1268 de 1999, que regulaban los incentivos a los funcionarios de la Administración Tributaria por desempeño grupal y nacional.

En atención a la dispersión normativa, en torno a los parámetros y procedimientos para reconocer y pagar los incentivos creados por el Decreto 1268 de 1999, modificado por el artículo 9º del Decreto 4050 de 2008, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales compiló, en la Resolución 005062 de 2011, la regulación pertinente.

Por su parte, la Sección Segunda del Consejo de Estado, mediante sentencia del 19 de febrero de 2015, Exp.0554-12, declaró la nulidad de los artículos 3º, 8º y 12 de la citada Resolución 005062 de 2011. Tales disposiciones compilaban el tratamiento de los incentivos por desempeño grupal, desempeño en fiscalización y cobranzas y desempeño nacional. Al respecto, la Corporación se refirió al fallo de la Corte Constitucional que declaró inexecutable la ley que otorgó facultades al Presidente de la República para regular lo relacionado con el régimen salarial de los funcionarios de la Administración Tributaria, así a como su pronunciamiento en relación con el artículo 90 del Decreto 1072 de 1999 que facultaba al Gobierno para otorgar incentivos económicos a los funcionarios de la Administración de Impuestos Nacionales. Recordó, al efecto, que, de acuerdo con el artículo 335 de la Constitución Política, ninguna de las ramas del poder público está autorizada para decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado y enfatizó en el *principio de ética* que rige la función pública, todo ello para recavar en que o es admisible que el ordenamiento jurídico otorgue incentivos económicos a favor de los funcionarios públicos por el desempeño de sus funciones.

No obstante, el Decreto 1064, del 26 de mayo de 2015, mediante el cual se estableció la escala básica para los empleos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señaló, en su artículo 7º, que “*la remuneración por designación de jefatura, la prima de dirección, el incentivo por desempeño grupal y el incentivo por desempeño nacional se reconocerán conforme a lo dispuesto en el Decreto 4050 de 2008*”.

De otro lado, es de advertir que el Comité del Programa de Promoción e Incentivos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió, el 1º de octubre de 2015, el Acuerdo 1, mediante el cual estableció los criterios, los parámetros y el procedimiento para el reconocimiento y pago de los incentivos por desempeño grupal, fiscalización y cobranzas y desempeño nacional.

9 Inmanuel Kant. Fundamentación de la metafísica de las costumbres. Traducción de Manuel García Morante. p. 40. Porrúa. (2000).

Él puede ciertamente aturdirse o adormecerse con placeres o diversiones, pero no puede evitar volver en sí o despertar tan pronto como oye su terrible voz. El hombre puede llegar en su extrema depravación hasta no hacerle ningún caso pero, sin embargo, no puede dejar de oírlo¹⁰.

Este escrito se concreta en analizar la creación del *derecho positivo tributario* y su interpretación y aplicación a partir de sus dos grandes basamentos: la *justicia* y la *equidad*.

Sobre esas bases, a continuación, se abordan en primer término las temáticas de la *equidad* y la *justicia* según el *derecho* en general, aplicables, por supuesto, al *derecho tributario*, y, a renglón seguido, se exponen algunas reflexiones en torno a las condiciones para que el *derecho positivo tributario* sea equitativo y justo. Veamos:

1. Justicia y equidad en el derecho en general y en el derecho tributario en particular

1.1. La equidad

Para los juristas, la “equidad” tiene un profundo significado que tiene que ver con la aplicación de la ley a casos concretos.

Puede suceder que, debido al alcance impersonal y general de la ley, la aplicación del derecho positivo a situaciones individuales genere una injusticia ostensible o protuberante que contraste con los propios fines que haya tenido en cuenta el legislador al crear las normas. O, en otros términos, que la aplicación exegética de la ley pueda traducirse en resultados extraños a lo pretendido por el legislador.

También es posible que la ley positiva, incapaz de regularlo todo, deje dudas que deban solucionarse al amparo de la justicia como ser del derecho o, si se quiere, como criterio prevaleciente para su aplicación.

En síntesis, en la acción del derecho, en su expresión real, se pueden presentar impredecibles situaciones respecto de las cuales el simple texto de la ley positiva no sea suficiente para que reine la justicia. Y así deben tenerlo presente los jueces, a quienes con razón identifican Aristóteles y Santo Tomás como “el derecho viviente”.

10 Inmanuel Kant. La metafísica de las costumbres. Traducción de Adela Cortina Ortiz y Jesús Conill Sancho. Núm. 438. p. 303. Tecnos. (1989).

Tal es el contexto que le sirve de referencia a los juristas para referirse a la “equidad”, de la mano de un legado inigualable del Estagirita que el paso de los siglos no ha podido superar: la equidad es expresión de lo “justo natural” y obra, y debe obrar, cuando el rigor de lo “justo legal”, de aplicarse con el simple apoyo del texto de la norma positiva, pueda originar una injusticia contraria a lo que el legislador ha pretendido. Cómo no recordar las célebres palabras con que Aristóteles definió para siempre el ámbito de la “equidad”:

“Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad lo justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley toma en consideración lo que más ordinariamente acaece, sin desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza del hecho concreto, porque tal es, directamente, la materia de las cosas prácticas.

En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado.

Por tanto, lo equitativo es justo, y aun es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley. Y esta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que esta es deficiente por su carácter general¹¹.

En similar sentido, Santo Tomás de Aquino, en la parte i-ii de la *Suma de teología*, sentó las bases para atemperar el rigor de la ley positiva u orientar su aplicación de manera que no atente contra la justicia ni se separe del “bien común” que debe orientar su vigencia. En el “artículo 6º” de la “cuestión 96”, al tratar lo relativo a “si los súbditos pueden obrar sin atenerse al espíritu de la ley”, dijo *el Angélico*:

11 Aristóteles. *Ética nicomaquea*. Trad. de Antonio Gómez Robledo. p. 71. Porrúa. (1994). Sobre el juez como “derecho viviente”, véase a Santo Tomás de Aquino. *Tratado de la justicia*. Trad. de Carlos Ignacio González. p. 124. Porrúa. (1990). Sobre la indudable vigencia de las nociones aristotélicas acerca de la “equidad”, véase a Luis Recasens Siches. *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*. pp. 260 - 276. Porrúa. (1980).

“[...] toda ley se orienta al bien común de los hombres, y de esta finalidad recibe su poder y condición de ley, y pierde su fuerza vinculante en la medida en que de ella se aparta [...] Ahora bien, sucede con frecuencia que cumplir una norma es provechoso para el bien común en la generalidad de los casos, mientras que en un caso particular es sumamente nocivo. Pero como el legislador no puede atender a todos los casos singulares, formula la ley de acuerdo con lo que acontece de ordinario, mirando a lo que es mejor para la utilidad común. En consecuencia, si surge un caso en que esta ley es dañosa para el bien común, no se debe cumplir.

Hay que advertir, sin embargo, que si la observancia literal de la ley no da pie a un peligro inmediato al que se haya de hacer frente sin demora, no compete a cualquiera interpretar qué es lo útil o perjudicial para el Estado, sino que esto corresponde exclusivamente a los gobernantes, que, con vistas a estos casos, tienen autoridad para dispensar de las leyes. Pero si el peligro es inmediato y no da tiempo para recurrir al superior, la necesidad misma lleva aneja la dispensa, pues la necesidad no se sujeta a la ley¹²”.

“[...] Nadie es tan sabio que pueda prever todos los casos particulares, ni, por tanto, expresar suficientemente con palabras todo lo conducente al fin propuesto. Y aun suponiendo que el legislador pudiera examinar todos los casos, para evitar la confusión no convendría que la ley hiciera referencia a todos, sino solo a lo que sucede en la mayoría de ellos¹³”.

Al fin y al cabo, como dice el mismo Santo Tomás, “la ley no es el derecho mismo sino cierta razón del derecho¹⁴”.

La “equidad”, que nos legó el de Estagira, es en efecto más importante o de mayor contenido que la “justicia legal”, porque procura hacer prevalecer la “justicia natural”. En ese sentido es un fundamental principio general del derecho.

Pero no entraña, como se ha dicho con frecuencia, una suerte de corrección de la ley sino una interpretación razonable de la misma ley que tenga en cuenta lo pretendido por el legislador al generalizar en normas jurídicas lo que a su parecer fluye de lo justo natural. Porque, como bien lo precisó Francisco Suárez al pronunciarse sobre lo que ocurre cuando a primera vista el alcance universal de la ley deja por fuera algún caso, la apelación a la *equidad* se concreta en esa interpretación razonable, no en la corrección de la ley: “*a veces cesa la obligación*

12 Santo Tomás de Aquino. Suma de teología. I-II, Q 96 a 6.

13 Suma de teología. I-II, Q. 96, a 6. Trad. de Jesús María Rodríguez Arias. Biblioteca de Autores Cristianos. (1997).

14 Suma de teología. II-II, Q. 57, a 1.

de la ley en el caso particular; aunque las palabras de la ley parece que comprendan aquel caso¹⁵”.

La *equidad*, en últimas, al decir de Radbruch, de la mano de Aristóteles “es la *justicia del caso concreto*”; la *justicia* “ve el caso singular desde el punto de vista de la norma general” y la *equidad* “busca en el caso particular su propia ley”. “*Justicia y equidad* no son distintos valores, sino distintos caminos para llegar al valor uno del derecho¹⁶”.

La *equidad* permite superar el rigor de la letra de la ley y hace posible su aplicación con un sentido de justicia porque es claro e indiscutible que el legislador, al estructurar las normas jurídicas, no puede imaginarlo ni preverlo todo. Es lo que los juristas denominan *equidad natural*, no necesariamente a partir de posiciones iusnaturalistas como sí ocurre, por supuesto, con el ideario jurídico tomista¹⁷. El juez, al aplicar la ley, no se puede limitar de manera mecánica a su contenido sino que debe profundizar en el caso sobre el cual haya de pronunciarse y, si es necesario, acudir a la *equidad*. Los juristas romanos siempre tuvieron presente esa premisa: “*Summum ius, summa iniuria*”¹⁸.

Son numerosos los tipos de *equidad* a que ha aludido la doctrina, como numerosos han sido los criterios de referencia para estructurarlos. En este mismo ensayo, para mencionar un ejemplo pertinente, se abordará, en el Capítulo II, la distinción entre *equidad vertical* y *equidad horizontal*, de importancia mayor para la *hacienda pública* y el *derecho tributario*. En esta sección corresponde aludir a la clasificación de la *equidad* desde la perspectiva de sus implicaciones y su razón de ser en lo que atañe a la interpretación racional de la *ley positiva*¹⁹:

15 Francisco Suárez. *De legibus*. Traducción de L. Pereña y V. Abril Libro II, 4. Consejo Superior de Investigaciones Científicas - Instituto Francisco de Vitoria. (1974). Según lo apunta Luis Recasens Siches, aunque en apariencia el discurso de Suárez ofrece una visión de la *equidad* como corrección o sustitución de la ley positiva (*epiqueya*), a la postre, como lo confirma el aparte transcrito de *De legibus*, se traduce en una *interpretación razonable* de la ley como si en efecto se refiriera al caso concreto. Cfr. Luis Recasens Siches. *Equidad*. Enciclopedia Jurídica Omeba. Vol. X. pp. 427 - 431. Depalma. (1969). Los casos en que procede la apelación a la equidad y, por esa vía, a prescindir de la aplicación de la ley al caso concreto, según la doctrina de Suárez inspirada en Aristóteles y Santo Tomás, los resume Recasens así: “A) Cuando la ley, no obstante preceptuar una conducta intrínsecamente justa en condiciones normales, no obliga en el caso concreto por razones de humanidad” “B) Cuando la ley, prescribiendo una conducta justa para la generalidad de los casos, no obliga en la situación especial por considerarse que, por las circunstancias, no fue la mente del legislador obligar en tal caso”. *Ibid.*, p. 431.

16 Gustav Radbruch. *Filosofía del derecho*. p. 47. Ed. Revista de Derecho Privado. (1944).

17 Así lo puntualizan, con acierto, Arturo Alessandri Rodríguez & Manuel Somarriva Undurraga. *Curso de derecho civil*. Vol. I. pp. 220 - 221. Ed. Nascimento. (1939).

18 Bien lo pone de presente Giorgio del Vecchio. *Filosofía del derecho*. Edición española corregida y revisada por Luis Legaz y Lacambra. pp. 340 - 342. Bosch. (1997).

19 Véase, al respecto, a María José Falcón & Tella. *Equidad, justicia y derecho*. pp. 189 a 208. Ed. Universitaria Ramón Areces. (2005). Véase, también, a Hernán Valencia Restrepo. *Nomoárquica, principialística jurídica o los principios generales del derecho*. pp. 101 a 117. Ed. Temis. (1999).

- La *equidad infra, secundum o propter legem*, o *equidad en la interpretación*, cuyo contexto no es otro que el de la oscuridad de la ley y la habilitación al juez para aplicarla de manera que se atiendan armónicamente la teleología de la disposición y el imperativo de justicia. Se ha dicho que esta forma de apelación a la *equidad* fluye cuando quiera que la interpretación y aplicación estrictamente literal de la norma de derecho positivo pueda generar injusticia. Un ejemplo claro de este tipo de la aproximación a la ley positiva según la equidad lo fue, en Colombia, antes de la regulación expresa de sus efectos tributarios por la ley, la conclusión según la cual la transmisión a la sociedad absorbente del derecho de dominio sobre los bienes de la sociedad absorbida, con motivo de la fusión, no daba lugar al impuesto sobre el valor agregado (IVA) porque, en últimas, la sociedad absorbida seguía operando como parte de la absorbente por la vía de la integración de los patrimonios de una y otra compañías²⁰.
- La *equidad praeter o extra legem*, a la luz de la cual se hace necesario indagar sobre lo justo natural cuando así se requiera por las lagunas del derecho positivo. Se le llama también *equidad integradora o supletoria*, precisamente porque obra como alternativa para superar los vacíos legislativos, de manera que el caso de que se trate sea precisamente la luz que ha de orientar su aplicación. Ejemplo evidente de esta forma de *equidad*, en el derecho colombiano, ha sido lo acontecido con el *impuesto de registro*, tributo del orden departamental respecto del cual la Ley 223 de 1995 dispuso su causación y liquidación, en lo pertinente, sobre una base gravable mínima constituida por el valor catastral del bien inmueble cuya transferencia estuviera sometida a la formalidad de la inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, pero guardó silencio sobre lo que debería ocurrir en los casos de transferencia del dominio sobre bienes a sociedades fiduciarias para radicarlos en patrimonios autónomos que deben operar según los designios del constituyente o fiduciante. Ante esa laguna o silencio del legislador, y habida cuenta que si se liquidara el impuesto de registro en estos casos sobre el valor del inmueble radicado en el fideicomiso la cuantía del tributo muchas veces podría ser más alta que el monto de los honorarios exigidos por la sociedad fiduciaria, el Gobierno, mediante el artículo 7° del Decreto reglamentario 650 de 1996 precisó que en tal evento, dada la intención

20 Ya la Ley 6ª de 1992 adicionó al Estatuto Tributario con los artículos 14-1, 14-2 y 428-2, para dejar en claro que ni la fusión ni la escisión entrañaban enajenación para efectos tributarios. Más adelante, la Ley 1607 de 2012 volvió a regular la temática y precisó en qué casos las fusiones y escisiones tienen efectos de enajenación, para efectos tributarios, y en qué casos no. (arts. 319-3 a 319-5 del Estatuto Tributario). Véase, al respecto, a Mauricio A. Plazas Vega. *El impuesto sobre el valor agregado (IVA)*. 3 ed. pp. 343 a 351. Ed. Temis. (2015).

del legislador y la finalidad de la norma, el *impuesto de registro* se debe liquidar sobre el importe de los honorarios de la sociedad fiduciaria²¹.

- La *equidad contra legem*, en el ámbito de la cual el juez tiene que cumplir una función correctiva respecto de la ley positiva aplicable; pero no en lo que atañe a la ley, a la norma, como tal, sino a su aplicación al caso concreto. Porque puede acontecer que la abstracción propia de la ley conduzca a que en algún caso, con motivo de su interpretación y aplicación, si se acata con estricta sujeción a su texto se incurra en una injusticia mayor que la que quiso el legislador evitar con su promulgación y expedición. Un ejemplo típico de esta forma de equidad lo dio la Corte Constitucional de Colombia al decidir sobre una demanda de inconstitucionalidad contra la norma del Estatuto Tributario que libera del IVA las comisiones de las sociedades fiduciarias y de las comisionistas de bolsa (numeral 3° del artículo 476 del Estatuto Tributario) cuyo fundamento radicaba en que, a la luz de la norma, servicios de tipo financiero idénticos, prestados por fiduciarias y comisionistas de bolsa, recibían un tratamiento diferente para los fines del IVA. La Corte, en su fallo, dispuso que la norma podrá continuar en el ordenamiento siempre que se interpretara y aplicara en función de un estricto criterio de igualdad, conforme al cual el tratamiento de las comisiones percibidas por los dos tipos de entidades fuera el mismo en materia de IVA y no subsistiera la desigualdad resultante de liberar del tributo las asesorías financieras, los servicios de administración de valores y la conformación de patrimonios afectos a la titularización de activos en todos los casos. Como no ocurría antes del fallo, porque era clara la exclusión para operaciones de las sociedades comisionistas de bolsa pero no para las de las sociedades fiduciarias²².

Como se observa, la *equidad* puede y debe tener plena aplicación en el *derecho tributario*, sin perjuicio del rigor del *principio democrático* o de *reserva de ley*. Puede ocurrir, en impredecibles casos, que en controversias particulares sea necesario acudir a la *equidad*, como ocurrió en Colombia, para citar otro ejemplo, con la exención del *impuesto de industria y comercio*, un tributo municipal a las actividades industriales, comerciales y de servicios establecida a favor de los periodistas que acreditaran su título profesional. Gloria Valencia de Castaño, tal vez la mujer de mayor prestigio en el periodismo colombiano desde los propios años en que llegó la televisión al país, no solo ejerció esa profesión de manera ininterrumpida, por más de cincuenta años, con rigor y pleno reconocimiento nacional

21 El artículo 7° del Decreto reglamentario 650 de 1996 dispuso, en efecto, que "en la inscripción de contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre bienes muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada".

22 Cfr. Sentencia C-183 de 1998, ponente el magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz.

e internacional, sino que recibió numerosos premios por su profesión en Colombia y en el exterior; pero no contaba con título de periodista porque, en su momento, no había facultades que lo otorgaran en el país. Dada esa circunstancia, la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá le rechazó inicialmente la exención pero, a la postre, acogió los planteamientos que se le expusieron con base en la *equidad* y resolvió que la teleología de la norma, necesariamente, tenía que conducir a esa conclusión.

Solo resta por reiterar que si bien desde la perspectiva iusnaturalista la apelación a la *equidad* es expedita y clara, no por ello puede descartarse su aplicación desde la óptica del *positivismo*, ni siquiera en su expresión estrictamente normativista. Porque, como se dejó anotado, no se trata, en estricto sentido, de corregir o desatender el texto de la ley escrita para apelar a la *ley natural*. La *equidad* entraña una disposición a resolver el caso concreto, pero sin hacer caso omiso de la ley positiva ni pretender sustituirla con alcance general y abstracto²³.

1.2. El bien común y la justicia - Justicia distributiva y justicia conmutativa

“Se atribuye a uno de los siete sabios de Grecia la conocida frase que afirma que la justicia significa dar a cada cual lo suyo. Esta fórmula ha sido aceptada por notables pensadores y especialmente por los filósofos del derecho. Es fácil demostrar que esta fórmula es totalmente vacía. La pregunta fundamental: ¿qué es lo que cada uno puede considerar realmente como *lo suyo*?, queda sin respuesta. De aquí que el principio *a cada uno lo suyo* sea aplicable únicamente cuando se supone que esta cuestión está ya resuelta de antemano; y solo puede estarlo mediante un orden social que la costumbre o el legislador han establecido como moral positiva u orden jurídico. Por esto, la fórmula “a cada uno lo suyo” puede servir para justificar cualquier orden social, sea este capitalista o socialista, democrático o aristocrático. En todos ellos se da a cada uno lo suyo, solo que *lo suyo* es en cada caso diferente”.

*Hans Kelsen*²⁴

23 Conclusión esta que no es unánime, en absoluto. Por vía de ejemplo sobre una apreciación contraria, véase a Abelardo F. Rossi, para quien la concepción de la *equidad*, en sentido estricto, no tiene cabida alguna en el positivismo porque “subordina la justicia –alma del derecho– a la ley escrita y a todo lo que de ella se puede extraer o deducir, sin advertir que para juzgar de la ley o de su interpretación debe recurrir a los criterios supremos y fundamentales de justicia ínsitos en la naturaleza humana, personal y social”. Cfr. Abelardo F. Rossi. Aproximación a la justicia y a la equidad. p. 157. Ediciones de la Universidad Católica Argentina. (2000).

24 Hans Kelsen. ¿Qué es la justicia? Traducción de Ernesto Garzón Valdés. pp. 45 y 46. Fontamara. (1997).

Nada mejor, para abordar la temática de la justicia, que las transcritas palabras de Hans Kelsen en las cuales se percibe su agudo y enfático cuestionamiento a la pretensión iusfilosófica de definir la justicia y, por supuesto, de establecer su clasificación según se predique de relaciones entre partes individuales o de relaciones entre la *parte* y el *todo*.

De acuerdo con el discurso del ilustre jurista, toda la literatura que por más de veinticinco siglos se ha expuesto a lo largo de la historia del pensamiento, en esta materia, es inocua, vana, vacía, engañosa y falsa.

Empero, tan rígida conclusión no repara en el verdadero sentido de lo *justo* como un atributo, un valor, una virtud de las acciones relacionadas con los otros. El *tribunal de la conciencia*, a que aluden Rousseau y Kant, discurre muy bien sobre lo que es justo y lo que es injusto y falla para avalar o condenar las acciones humanas, en cada caso, según su voz interior sea escuchada o no; y la forma de gobierno que impere en un determinado país y en una cierta fase de la historia, no puede impedirlo.

Sobre esa base, nada de inútil tiene que el legislador, al crear el derecho positivo, el juez al interpretarlo y aplicarlo y el jurista, al procurar su realización, tengan como horizonte su sentido de lo justo.

Es obvio, y no se necesita mayor esfuerzo para inferirlo, que cada uno tiene su propia percepción de lo justo y de lo injusto o, para aludir al objeto del cuestionamiento kelseniano, de lo que significa “lo suyo”; como obvio es que, por tal razón, en ese dimensionamiento hay una alta dosis de subjetividad. Pero ese no es motivo suficiente para que se descarte como la máxima virtud en el mundo ético el ánimo de “dar a cada cual lo suyo”.

Sentadas esas premisas, corresponde abordar la temática en cuestión a partir del legado fundamental de Aristóteles y Santo Tomás. Los desarrollos de las diversas teorías sobre la justicia que se han propuesto a lo largo de la evolución de las ideas han tenido que ver con su impronta, más allá de que la contradigan o compartan.

Es indudable la influencia directa de Aristóteles en Santo Tomás, tanto en lo que concierne a la concepción del *bien común* como en lo que toca con la *teoría de la justicia*.

Según Aristóteles y Santo Tomás, toda ciencia se encamina a un determinado bien. Siendo ello así, es claro que la máxima ciencia, desde el punto de vista de la interacción de los seres humanos, es la *política* y, por tanto, a ella corresponde el *bien supremo*; vale decir, el *bienestar de la comunidad* considerada como totalidad y en relación con las individualidades que la integran.

Tomás de Aquino inicia su discurso ético a partir del fin de las actuaciones humanas y, con él, del *bien* que procura la política: *el bien común*.

Por lo que toca con la *justicia*, el Aquinate parte de la base de considerar un *acto de justicia* como “dar a cada uno lo suyo”, en el contexto de la *alteridad*, la *relación con los otros*, que le es propia:

“[...] La materia de la justicia es la operación exterior, en cuanto que esta misma, o la cosa que por ella usamos, es proporcionada a otra persona, a la que estamos ordenados por la justicia. Ahora bien: se dice que es suyo —de cada persona— lo que se le debe según igualdad de proporción y, por consiguiente, el acto propio de la justicia no es otra cosa que dar a cada uno lo suyo²⁵”.

Así entendida la *justicia* es de recordar que el Angélico, de la mano de Aristóteles, alude a las justicias *conmutativa* y *distributiva* para advertir que una y otra son dos manifestaciones atribuibles a cualquier persona como parte en relación con otra parte o como parte en relación con el todo, con la comunidad. Y si bien sus explicaciones sobre las dos especies de justicia son precedidas en su *Suma de teología* por sus comentarios sobre el *derecho*, para los fines de este escrito se ha optado por invertir el análisis y abordar en primer término la noción de la *justicia* y en segundo lugar el *derecho*. La razón es clara y muy concreta: según el Aquinate el *derecho* no es la *justicia* sino *lo justo*, el *objeto de la justicia*. Veamos:

Como se dejó expuesto, Tomás de Aquino distingue *justicia distributiva* de *justicia conmutativa*. Y se tratan aquí en un orden inverso al que contiene el *Tratado de la justicia* de la *Suma de Teología*, con el único objeto de reparar, una vez más, en la importancia que para el ilustre Filósofo y teólogo representa la relación entre la *parte* y el *todo* (temática de la *justicia distributiva*) y hacer ver el contenido de relación entre partes que comporta la *justicia conmutativa*. O, desde la perspectiva de las clasificaciones tradicionales del *derecho positivo*, la proyección que entraña la *justicia distributiva* en el *derecho público* y la *justicia conmutativa* en el *derecho privado*. Veamos las dos especies:

- La *justicia distributiva*, conforme a la cual a cada uno se le ha de exigir según su capacidad y a cada uno se le ha de dar o conceder según sus méritos. Esta concepción de la *justicia* no se separa en mayor grado de la que sostendrá Carlos Marx en la *Crítica del programa de Gotha* para describir las bases de la *sociedad comunista* que prohija, así sea claro, por supuesto, que lejos está del ideario político y jurídico del Aquinate el sueño de la so-

25 Santo Tomás. Suma de teología. Op. cit., II-II, Q 58 a 11. La *alteridad de la justicia*, según De Vitoria, “se prueba porque la justicia dice igualdad; ahora bien, la igualdad es en orden a otra cosa; luego la justicia es en orden a otro”.

ciudad comunista. Como se sabe, el Filósofo de Tréveris identifica la fase última de la evolución dialéctica de la humanidad, la del comunismo integral, como una comunidad libre por completo de intereses, en la que el paradigma no es otro que “de cada uno según su capacidad y a cada uno según su necesidad”. En la *sociedad comunista*, dice MARX, el *derecho burgués* cederá su paso para que se imponga ese gran paradigma en el que la equivalencia entre lo que se dé y lo que se reciba no interese, en absoluto, porque todo es de todos²⁶. No habrá, en consecuencia, sino una especie de justicia, la *distributiva*, si de interpretar al marxismo desde la óptica de las nociones de justicia de Tomás de Aquino se tratara. La justicia distributiva, en la sociedad comunista, subsumiría a la conmutativa.

- La *justicia distributiva*, para volver al Angélico, es la del *todo* respecto a las partes; o, en sus palabras:

“La relación del todo respecto a las partes [...] A esta relación se asemeja el orden al que pertenece el aspecto de la comunidad en relación con cada una de las personas; ese orden, ciertamente, lo dirige la justicia distributiva, que es la que distribuye proporcionalmente los bienes comunes²⁷”.

“[...] En la justicia distributiva se da algo a una persona privada, en cuanto que lo que es propio de la totalidad es debido a la parte; lo cual, ciertamente, será tanto mayor cuanto esta parte tenga mayor relieve en el todo. Por esto, en la justicia distributiva se da a una persona tanto más de los bienes comunes cuanto más preponderancia tiene dicha persona en la comunidad. Esta preponderancia se determina en la comunidad aristocrática por la virtud; en la oligárquica, por las riquezas; en la democrática, por la libertad, y en otras, de otra forma”. Y por esto, dice el filósofo que tal medio es según la “proporcionalidad geométrica”, en la que la igualdad se establece no según la cantidad, “sino según la proporción²⁸”.

- Según la *justicia sinalagmática, emparejadora, correctiva* o “*de la igualdad aritmética*”, debe haber equivalencia entre lo que se da y lo que se recibe. Dice Santo TOMÁS que es la justicia de la parte a la parte:

“[...] La de parte a parte, a la que corresponde el orden de una persona privada a otra [...] Este orden lo dirige la justicia conmutativa, que consiste en los cambios que mutuamente tienen lugar entre dos personas²⁹”.

26 Karl Marx. Crítica del programa de Gotha. p. 18. Progreso. (1977).

27 Santo Tomás. Suma de teología. II-II, Q 61, 1.

28 Ibíd., Q 61, 2.

29 Ibíd., Q 61, 1.

“[...] Pero en los cambios se da algo a una persona particular en razón de la cosa de dicha persona que se ha recibido, como, sobre todo, se manifiesta en la compraventa, en la que se halla primeramente la noción de cambio. Por eso es preciso igualar cosa a cosa, de modo que cuando este tenga más de lo suyo, otro tanto restituirá a aquel al que pertenece. Y de este modo se realiza la igualdad según la medida «aritmética», que se determina según un excedente cuantitativo igual³⁰”.

Sobre esta base, alude el Aquinate a dos manifestaciones de lo justo:

- La *justicia conmutativa*: esto es, la de los contratos sinalagmáticos o conmutativos de la ley civil, a la luz de la cual debe haber equivalencia total entre lo que se da y lo que se recibe. Es la *justicia del comercio*, y
- La *justicia judicial*, que opera en materia penal y se relaciona con la proporcionalidad entre el delito y la pena.

1.3. El derecho como lo justo, como el objeto de la justicia

El punto de partida de la concepción tomista acerca del *derecho* está en las nociones de *igualdad* y *alteridad* que entraña la *virtud* de la *justicia*. Mientras en las restantes virtudes lo que es recto en las acciones que les son propias, su objeto, la intención que las orienta, se predica del mismo sujeto de la virtud, del mismo agente, en la *justicia* subyace la relación con otro. Respecto de las demás virtudes lo recto, su objeto, tiene directa e inmediata relación con el agente mismo de quien se predica la virtud; respecto de la *justicia*, su *objeto* no se determina en función del agente virtuoso sino que se encuentra en el *derecho*. En nuestras acciones, dice el DE AQUINO:

“[...] ya que el nombre de justicia comporta igualdad, por su propia esencia la justicia tiene que referirse a otro. Y, dado que pertenecen a la justicia los actos humanos [...], es necesario que esta igualdad que requiere la justicia sea de individuos diversos que puedan obrar³¹”.

“[...] Se llama justo a aquello que, según alguna igualdad, corresponde a otro, como la retribución del salario debido por un servicio prestado.

Por consiguiente, se llama justo a algo, es decir con la nota de la rectitud de la justicia, al término de un acto de justicia, aun sin la consideración de cómo se hace por el agente. Y, por eso, el objeto de la justicia, a diferencia de las demás virtudes, es el objeto específico que se llama lo justo. Cierta-

30 Ibid., Q 61, 2.

31 Santo Tomás. Suma de teología. Op. cit., Q 58, a 2. Cfr. Francisco De Vitoria. La justicia. Traducción de Luis Frayle Delgado. p. 37. Tecnos. (2001).

mente, esto es el derecho. Luego es manifiesto que el derecho es el objeto de la justicia³².

Es una clara concepción iusnaturalista, a la luz de la cual el *derecho* tiene la condición de tal en la medida en que corresponda a lo *justo*. Según lo precisa el Aquinate, la *ley divina* no se puede considerar propiamente como *derecho*, porque sería insólito aludir a compensaciones equitativas a favor de Dios o a dar a Dios lo suyo:

“Por este motivo, la «ley divina» no se llama propiamente derecho sino «norma sagrada», porque a Dios le es suficiente que cumplamos lo que podamos. La justicia, en cambio, tiende a que el hombre, en cuanto puede, rinda tributo a Dios, sometiéndole su alma totalmente³³.”

Y si el *derecho* es lo *justo*, el *objeto de la justicia*, es pertinente la distinción entre *derecho positivo* y *derecho natural*, la cual formula Tomás ante las objeciones según las cuales o solo hay *derecho natural* o solo hay *derecho positivo*. Dice al respecto:

“Según se ha dicho, el derecho o lo justo es una acción adecuada a otra según cierto modo de igualdad. Pero algo puede ser adecuado a un hombre en un doble sentido: primero, por la naturaleza misma de la cosa, como cuando alguien da tanto para recibir otro tanto. Y esto se llama derecho natural. En un segundo sentido, algo es adecuado o de igual medida a otro por convención o común acuerdo, es decir, cuando uno se considera satisfecho si recibe tanto. Esto, ciertamente, puede hacerse de dos maneras: una primera, por cierto convenio privado, como el que se establece por un acto entre personas privadas; y la segunda, por convención pública, como cuando todo el pueblo consciente que algo se tenga como adecuado y ajustado a otro, o cuando esto lo ordena el gobernante, que tiene el cuidado del pueblo y representa su persona. Y a esto se llama derecho positivo³⁴.”

2. La equidad desde la perspectiva del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario

En el capítulo anterior se abordaron las temáticas de la *equidad* y la *justicia* desde la perspectiva del derecho en general; y se hizo ver, al respecto, que las diferentes modalidades de *equidad* pueden y deben tener cabal aplicación en estas áreas de lo jurídico y, en particular, en el *derecho tributario*.

32 Santo Tomás. Suma de teología. Op. cit., II- II, Q 57 a 1.

33 Ibid., Q 57 a 1.

34 Ibid., Q 57 a 2.

En este capítulo corresponde tratar la *equidad* desde la peculiar pero muy relevante óptica que viene informando la creación del *derecho positivo tributario* y del *derecho de la hacienda pública*, la evaluación constitucional de las leyes correspondientes y, por momentos, su aplicación en casos concretos. Un *sistema tributario justo*, se ha dicho con plena razón, es condición indispensable para que verdaderamente se entienda como un imperativo categórico, como un deber de conciencia, contribuir a financiar la acción del Estado³⁵. Y, según se hará ver aquí, supone una distribución de gasto público igualmente justa y redistributiva. He ahí la razón por la cual crecen, día a día, los planteamientos que cuestionan los estudios del *derecho tributario* desde la limitada perspectiva del ingreso y sin aproximación alguna a la temática de su destino materializado en el *gasto público*³⁶.

2.1. El principio de capacidad contributiva

Por lo que toca con el tributo, y específicamente con el impuesto, individualmente considerado, a partir de los aportes de la Escuela de Pavía, con Benvenuto Griziotti como su indudable gestor, la doctrina en Europa y en América ha dedicado amplio espacio al *principio de capacidad contributiva*, o *económica*, para aludir, en su orden a los artículos 53 de la Constitución Italiana y 31.1 de la Constitución Española, como condición que ha de ser cumplida en todos los casos. En sus inicios, desde la perspectiva *causalista*, liderada por el mismo Benvenuto Griziotti, con la impronta del *derecho privado*, en aras de negar valor jurídico al impuesto que no cumpliera esa condición y rechazar, de plano, su justificación en el *poder de imperio* del Estado; pero más adelante, desde la óptica *anticausalista*, regentada por Achille Donato Giannini, en momentos en los cuales ya la evolución legal y constitucional del *derecho tributario* fue fijando límites al ejercicio del poder tributario por parte del Estado³⁷.

35 Véase, al respecto, a José Osvaldo Casás. “*El deber de contribuir como presupuesto para la existencia del Estado*”. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 239 a 244. Marcial Pons. (2008).

36 A manera de ejemplo sobre esa aproximación metodológica y de contenido al estudio del *derecho tributario* cabe recordar, en la más reciente literatura hispanoamericana, obras como las siguientes: Heleno Taveira Torres. *Direito constitucional financeiro*. ABDR. (2014); César García Novoa. *El concepto de tributo*. Marcial Pons. (2012); José Vicente Troya Jaramillo. *El derecho del gasto público*. Temis. (2014); Rubén Oscar Asorey. *La autonomía del derecho de la hacienda pública y el tributario*. Universidad del Rosario. (2008); Jorge Bravo Cucci. *Fundamentos de derecho tributario*. Palestra Editores. (2003); Una lista más prolija sobre el tema, en la doctrina de Occidente en general, puede leerse en Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Vol. II. pp. 28 a 32. Temis. (2005). Nota de pie de página número 3.

37 Así lo expone, con propiedad y detenimiento, Marcos F. García Etchegoyen. *El principio de capacidad contributiva - Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. pp. 33 a 40. Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. (2004). Para Benvenuto Griziotti, “la causa jurídica de la recaudación es el interés público, o sea el interés del Estado por el gasto público en concordancia con el interés privado vinculado a la prestación de los servicios públicos”... “Para poder aplicar determinado impuesto, es necesario ver si en el caso concreto del contribuyente en particular, existe entre el Estado y el contribuyente la relación jurídica

Hoy, el *principio* mantiene cabal vigencia, así solo haya sido acogido expresamente por algunas Constituciones Políticas. Suele ocurrir, al respecto, que las Cartas Políticas que no lo mencionan, pero sí aluden al *deber de contribuir* en condiciones de *justicia*, se interpreten desde la perspectiva de la *capacidad económica* del contribuyente. Puede decirse, con Fernando Pérez Royo, que el *principio*, no solo en España, a cuya Carta Política se refiere en su condición de catedrático de Sevilla, sino en general en los sistemas tributarios de las democracias liberales, cumple tres funciones esenciales: “de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder³⁸”.

En tal sentido, un impuesto que no se estructure a partir de la capacidad económica de quienes hayan de sufragarlo puede ser cuestionado como contrario a la Constitución. Pero, importa advertirlo, no es tan simple endilgarle ese cargo al tributo de que se trate, porque está de por medio la libertad de configuración normativa, por parte del legislador, y, con ella, su posibilidad de auscultar, con los más variados criterios, las expresiones en que se concreta la aptitud para tributar. En últimas, los tribunales constitucionales, en su jurisprudencia, han ido delimitando y precisando los cauces que ha de seguir el derecho legislado en esta materia; pero no en forma expedita, sino compleja y en ocasiones volátil,

que justifica la recaudación, es decir, si existe la causa jurídica de la obligación”. Cfr. Benvenuto Griziotti. Principios de ciencia de las finanzas. Traducción de Dino Jarach. p. 217. Depalma. (1949). Giannini, por su parte, responde agudamente: “Es fácil demostrar que esta teoría, orientada por una generosa pero peligrosa ilusión de realizar en todos los casos el ideal, necesariamente subjetivo, de la más perfecta justicia, es absolutamente inaceptable”. Agrega, al respecto, que la teoría de la causa puede tener sentido en el *derecho privado*, en medio de grandes controversias, y no como causa de la *obligación* sino como causa del *contrato* o, si se prefiere, del *negocio jurídico*, o en el *derecho administrativo*, respecto del *acto administrativo*; pero en el *derecho tributario* es inconcebible, porque la fuente de la obligación tributaria es la ley y no un negocio jurídico ni un acto administrativo. Cfr. Achille Donato Giannini. I concetti fondamentali del diritto tributario. pp. 155 - 159. Unione Tipografico - Editrice Torinese, UTET. (1956). Manzoni, el profesor de Turín, a su turno, adhiere a los comentados y transcritos planteamientos de Giannini y agrega que “en un sistema inspirado en la solidaridad económica y social, la subsistencia de una relación de orden causal entre la contribución al gasto público y el goce de los servicios públicos resulta totalmente superflua”. Cfr. Ignazio Manzoni. Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano. pp. 65 y 66. Giappichelli Editore, s.f., Università di Torino. Memorie dell'Istituto Giuridico.

38 Fernando Pérez Royo. Derecho financiero y tributario - Parte general. 8 ed. p. 36. Ed. Civitas. (1998). A la lista de Pérez Royo se puede agregar la fuerza vinculante que entraña el *principio de capacidad contributiva* en lo que concierne a la interpretación del *derecho tributario* por los jueces, la administración tributaria y el propio contribuyente. Sobre este último tópico véase a Francesco Moschetti. La capacità contributiva - Profili generali. pp. 13 - 14. Cedam. (1998). Es de lectura prioritaria, en esta materia, el trabajo del maestro italiano Andrea Amatucci sobre “*Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino*” en Mauricio A. Plazas Vega & Andrea Amatucci. Santo Tomás de Aquino - Ideas políticas y jurídicas - Su proyección en el derecho tributario. Universidad del Rosario. (2015). El profesor de Nápoles aborda, específicamente, los sorprendentes planteamientos que sobre esta temática hizo Santo Tomás en el siglo XIII, en Suma de teología. Op. cit., I-II, Q 95, art. 3 y Q 96, art. 4 y II-II, Q 58, art. 11 y Q 61, arts. 1 y 2. El Aquinate, como lo expone Amatucci, alude claramente a la tributación en función de la *capacidad contributiva*.

porque generalmente resulta indispensable, para el análisis constitucional, trascender en alguna medida la apreciación del impuesto, en su individualidad, para adentrarse en la apreciación del *sistema tributario* en su conjunto, con lo cual solo los impuestos que lesionan de manera grosera y ostensible la justicia son declarados contrarios a la Constitución³⁹.

Así entendido el *principio de capacidad contributiva* y el importante papel que se le atribuye, con acierto, sin duda, en los tiempos actuales, bien puede decirse que por su formulación, susceptible de sintetizar en una exigencia de *justicia*, puede y debe ser entendido como contexto para la evaluación de los principios que informan al *sistema tributario* en su conjunto. Si hemos de acudir a la *dialéctica hegeliana*, bien podríamos afirmar que los principios de *equidad* y *progresividad* están implícitamente contenidos en el de *capacidad contributiva*, pero no se confunden con él, como la semilla no se puede confundir con el árbol.

En ese orden de ideas, las líneas que siguen versarán precisamente sobre los principios que en general se predicán del *sistema tributario*, con énfasis en la *equidad*, la *proporcionalidad* y la *progresividad*. Todos ellos surgieron en el ámbito económico de la Ciencia de la Hacienda Pública, pero ya hacen parte sustancial de la doctrina, la jurisprudencia y la normativa sobre hacienda y tributación y sobre los *sistemas tributarios* en particular.

2.2. Equidad horizontal y equidad vertical - Sus expresiones en el ingreso y en el gasto público

La palabra *equidad* se deriva del latín *aequitas*, acepción que sugiere varios significados, el más importante de los cuales se concreta en la *igualdad*, como se sigue del verbo latino *aequo* y del sustantivo *aequor*, cuyas proyecciones en la lengua española corresponden, en lo que aquí interesa, a *igualar* y a *superficie plana*⁴⁰.

Tal es el sentido con el que la ciencia económica, y específicamente la Ciencia de la Hacienda Pública, acogió, ya como un paradigma muy consolidado, la distinción entre *equidad horizontal* y *equidad vertical*, con trascendencia indudable en los ordenamientos jurídicos sobre la materia.

39 Sobre esta materia interesa consultar la distinción que hace el profesor García Etchegoyen entre *capacidad contributiva sectorial* y *global*, a propósito de la inevitable concurrencia, como parte del *sistema tributario*, de varios impuestos que recaen sobre diferentes índices de capacidad económica. Cfr. García Etchegoyen. El principio de capacidad ... Op. cit., pp. 38 - 40.

40 Cfr. Real Academia Española & Instituto Cardenal Cisneros. Diccionario ilustrado latino - español. p. 57. Publicaciones y Ediciones SPES S.A. (1958).

Se alude a la *equidad* en aras de procurar la *igualdad* como referente de primer orden, tanto en lo que toca con el deber solidario de contribuir financieramente al cumplimiento de los fines del Estado como en lo que atañe al derecho de los asociados de obrar como destinatarios del gasto público social y redistributivo⁴¹.

La *equidad horizontal*, en ese orden de ideas, impone un tratamiento igual para quienes se encuentren en iguales condiciones, en tanto que la *equidad vertical* exige un tratamiento diferente para quienes se encuentren en condiciones diferentes.

Desde la perspectiva del *derecho tributario*, el contexto indispensable para que esos dos criterios inspiren verdaderamente al ordenamiento jurídico ha de estar constituido por la consulta cuidadosa de la *capacidad contributiva* y su armonía con el *espíritu de moderación* que debe imperar en la relación jurídico - tributaria; porque la consulta de la *capacidad contributiva* es un imperativo de *justicia* y la *moderación*, el *espíritu de moderación*, uno de los significados más relevantes de la *aequitas*⁴².

Es claro que un *sistema tributario* que agobie a los contribuyentes con alícuotas excesivas o numerosos impuestos, no es *equitativo* y puede generar graves problemas para la *hacienda pública* porque, en lugar de aportar mayores recaudos tiende a provocar un efecto contrario de reducción efectiva, por muchas razones: el desincentivo a la inversión productiva y, con él, la disminución de la demanda de empleo, el estímulo implícito a la fuga de capitales hacia otras jurisdicciones en las que la incidencia tributaria sea más razonable, el abono de terreno al fraude y la evasión fiscal o a la proliferación de prácticas de informalidad en desmedro del orden jurídico en general, para mencionar las más relevantes. En tal sentido, siempre será referente de primera mano la *Curva de Laffer*, a la luz de

41 Sobre el particular, Klaus Tipke y Joachim Lang, en la doctrina alemana, han sido enfáticos al advertir que, a la luz de los principios que informan al Estado social de derecho, se requiere que la política redistributiva, como condición de justicia, se estructure en torno al ingreso y al gasto del Estado. Véase a Klaus Tipke & Joachim Lang. *Direito tributario*. Traducción al portugués de Luiz Dória Furquim. pp. 260 a 262. Sergio Antonio Fabris Editor. (2008). Ya el célebre trabajo de Luigi Vittorio Berliri, intitulado *El impuesto justo*, en la doctrina italiana, había sido enfático en que la evaluación del *impuesto justo* no resulta viable desde la simple perspectiva del ingreso estatal y el correlativo pago que hace el contribuyente, sino que es indispensable la consideración de su destino en la financiación y prestación de *servicio público*. A su juicio, en lugar de un impuesto con función permanentemente redistributiva, originaria de conflictos y sensación de injusticia, el *gasto público* debe ser el instrumento ideal. De ahí su adhesión a la proporcionalidad, y no la progresividad en el impuesto sobre la renta, en contraste con sus revolucionarios planteamientos sobre la progresividad del impuesto al consumo. Cfr. Luigi Vittorio Berliri. *El impuesto justo*. Traducción de Fernando Vicente Arche - Domingo. Instituto de Estudios Fiscales. (1986).

42 Cfr. *Ibíd.*, cuarta acepción.

la cual a partir de cierto nivel de alícuota cualquier aumento conlleva la disminución y no el incremento en los ingresos tributarios⁴³.

Las exenciones y beneficios tributarios injustificados, a su turno, quebrantan igualmente el *principio de equidad*, en análisis, porque infringen la *generalidad* del impuesto a costa de los contribuyentes regulares que no cuenten con esos mismos privilegios y tratamientos de favor.

Esas dos consideraciones, relacionadas con la *moderación* en la incidencia tributaria y la limitación a los beneficios y exenciones, unidas a los flagelos de la evasión fiscal y el contrabando, conducen a otra reflexión que no por obvia resulta indispensable: los análisis macroeconómicos sobre índices de presión tributaria establecidos en función de la comparación de los recaudos tributarios efectivos con el monto del producto interno bruto (PIB) o la renta nacional pueden obrar como referentes para cotejar la situación de las *haciendas* en los diferentes países, pero en absoluto se han de considerar como sustento para determinar la incidencia tributaria individual en el orden interno. Para que ello fuera posible sería necesario que el cálculo se hiciera en función de quienes efectivamente contribuyen, según las bases gravables atribuibles a todos ellos y de acuerdo con el monto total de la recaudación, lo cual dista, en grado sumo, de lo que se conoce como *presión tributaria*.

Y ya en lo que toca con el *gasto público*, la *equidad vertical* cumple un papel fundamental para la *hacienda pública* porque impone, en últimas, la aplicación de la máxima, ya mencionada aquí, que lo resume todo y es consecuencia, precisamente, del tipo de justicia que informa a esta rama de lo jurídico, de la cual participan el *ingreso* y el *gasto* públicos; vale decir, de la *justicia distributiva*, ya explicada en el Capítulo anterior: *De cada uno según su capacidad y a cada uno según su necesidad*. Su radio más relevante de acción, sin duda, está constituido por la efectiva protección y garantía de los *derechos fundamentales de contenido económico, social y cultural (DESC)*⁴⁴, sobre los cuales datan acuerdos con fuerza vinculante tan importantes como los siguientes: i) El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Nueva York adoptado por la Asamblea de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966; ii) La Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica, de 22 de noviembre de 1969 (Pacto de San José); y iii) El Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos,

43 Véase, al respecto, a Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. 2 ed. Vol. I. pp. 137 y 138. Ed. Temis. (2006).

44 En tal sentido, véase la obra del inolvidable profesor ecuatoriano José Vicente Troya Jaramillo (qepd). El derecho del gasto público. p. 28. Ed. Temis. (2014).

Sociales y Culturales, proferido el 17 de noviembre de 1988 por la Asamblea General en San Salvador (Protocolo de San Salvador).

El artículo 1° del Protocolo de San Salvador sintetiza muy bien lo que estos compromisos pueden y deben entrañar en la *hacienda pública*. Dice la norma:

Artículo 1°.- “*Obligación de adoptar medidas*.- Los Estados Partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo” (la subraya no hace parte del texto).

Se trata, por tanto, de un compromiso con fuerza vinculante cuyo objetivo final es la efectiva garantía y protección de los DESC por la vía del *principio de progresividad*, pero entendido con un alcance adicional, como es el de la ininterrumpida y creciente apropiación de gastos vinculados con esos derechos. Un *principio* que, en ese sentido, se ha entendido, doctrinaria y jurisprudencialmente, como de “*no retroceso*” y, en tal virtud, incide necesariamente en la estructura de los presupuestos públicos y la dinámica de la *hacienda pública*. Y que, por otra parte, no solo no es incompatible sino que está estrechamente vinculado como medio, como instrumento, para la redistribución en que se concreta la otra faceta de la *progresividad del ingreso público*.

Una temática que ha conducido, y seguirá conduciendo, a prolongadas y profundas controversias en torno al papel que les corresponde a los tribunales constitucionales en pos de la efectividad y garantía de los comentados DESC. Porque hoy ya es un hecho recurrente que, por la vía de la tutela o el amparo, y con efectos *inter partes*, los tribunales han protegido efectivamente los derechos de los afectados, como debe ser; y sobre el particular las leyes de presupuesto, en particular en Colombia, han previsto la apropiación, en todas las oficinas públicas, de partidas destinadas a atender este tipo de reclamaciones. La cuestión, sin embargo, ha trascendido la esfera de lo individual para adquirir connotaciones universales y abstractas, de mayor alcance, en el marco de las cuales la Corte Constitucional de Colombia, por ejemplo, al pronunciarse sobre varias tutelas acumuladas en torno a una determinada afrenta de los derechos fundamentales, ha optado por ampliar el ámbito de sus competencias y proferir fallos con efectos *erga omnes*, en desarrollo de lo que ella misma ha denominado *estado de cosas inconstitucional*. La declaratoria la realiza la Corte con fundamento en

las razones que la misma Corte considere del caso, con las atribuciones, los alcances y la duración que igualmente disponga la Corte y, lo que es más dicente, con la decisión de una sala de tres magistrados y no del plenario integrado por los nueve magistrados que integran la Corporación. En el marco del *estado de cosas inconstitucional*, la Corte imparte órdenes que trascienden su función judicial, para adentrarse en la fijación de las políticas públicas y acercarse, en mucho, a los actos que en el derecho público se conocen como *circulares* o *instrucciones de servicio*, todo ello en medio de una crisis ostensible del *principio de separación de poderes* que tan caro ha sido, y debe ser, para el *Estado social y constitucional de derecho*. Para poner de presente, como una elocuente expresión de lo que viene sucediendo, nada mejor que transcribir aquí las declaraciones de Clara Inés Vargas, quien a la sazón era magistrada de la Corporación:

“Un juez constitucional mucho más activo socialmente, más comprometido con la búsqueda de soluciones profundas a los problemas que padece nuestro Estado y que repercuten en el disfrute cotidiano de los derechos fundamentales de los asociados. En definitiva, un juez constitucional que no se limita a impartir justicia para casos particulares, mediante una sentencia que tiene efectos de cosa juzgada *inter partes*, sino que asume una verdadera condición de estadista, erigiéndose en un agente de cambio, adoptando decisiones de gran calado que trascienden la esfera de lo particular, cuya ejecución compromete la acción coordinada de diferentes autoridades públicas, y cuyo fin es servir de catalizador a la actividad administrativa del Estado, a fin de modificar una realidad social intolerable y contradictoria a los principios que informan al Estado social de derecho⁴⁵”.

Pero más allá de esas observaciones sobre los excesos de la Corte y el *estado de cosas inconstitucional*, no cabe duda sobre la palmaria injusticia que entrañaría un sistema tributario en el ámbito del cual los recaudos se destinarán indistintamente a satisfacer necesidades de los ricos y los pobres, sin focalizaciones de ninguna clase, porque es claro que sus situaciones son muy diferentes. El *gasto público* debe tener un significativo componente social redistributivo cuya

45 Clara Inés Vargas Hernández. *La garantía de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales y la labor del juez constitucional colombiano en sede de acción de tutela - El llamado "estado de cosas inconstitucional"*. Revista del Centro de Estudios Constitucionales de la Universidad de Talca. Número 1. p. 227. 2003. Entre las sentencias que han declarado el *estado de cosas inconstitucional* en Colombia, cabe mencionar las siguientes: i) Sentencia SU-559 de 1997, sobre afiliación de docentes al Fondo de Pensiones de Magisterio; ii) Las sentencias T-153, T-590 y T-606 de 1998, y las números T-388 y T-861 de 2013, sobre derechos fundamentales de los internos en las cárceles de Colombia; iii) La T-559 de 1998, sobre retardo en el pago de pensiones; iv) Las T-068 y T-439 de 1998, sobre afiliaciones a la Caja Nacional de Previsión; v) La T-289 de 1998, sobre retardo en el pago de salarios; vi) La T-1695 de 2000, sobre omisión en la convocatoria para concurso de notarios; y vii) La T-025 de 2004, sobre derechos fundamentales de la población desplazada por la violencia.

destinataria sea, en esencia, la población vulnerable y de escasos recursos⁴⁶. Y ha de ser así, importa observarlo, no solo en interés de tales destinatarios sino de toda la sociedad y de los más pudientes, en particular, porque esa vocación social de la función pública garantiza la armonía y la paz y cierra las puertas a la inconformidad y los levantamientos populares.

Como se observa, la *equidad* tiene especiales connotaciones en el *derecho de la hacienda pública* y en el *derecho tributario* y obra como un principio fundamental para orientar la creación del *derecho positivo*, su interpretación y aplicación. Fruto de su incontestable vigencia, el legislador, el juez, el administrador tributario y los propios contribuyentes deben tener siempre presente que la moderación, la proscripción de los privilegios y tratamientos de favor injustificados, los diferentes niveles de incidencia de los tributos en función de las capacidades contributivas individuales y la condena incondicional a la defraudación fiscal y al contrabando han de ser la luz del ejercicio del *poder financiero público* y del cumplimiento de las *obligaciones tributarias*.

Es esta otra expresión de la *equidad* que, como ya se observó aquí, concurre con la clásica pero siempre vigente concepción de la *aequitas* en el derecho como premisa para su interpretación racional al amparo de la *justicia*. Al fin y al cabo, además de sugerir la *igualdad*, como aquí se ha expuesto, la *equidad*, y con ella la *aequo*, impone “adecuar las palabras a los hechos”, “defender la justicia contra el derecho estricto⁴⁷”.

2.3. De la proporcionalidad a la progresividad

El *principio de progresividad* tiene estrecha relación con la *equidad vertical* porque, en lo que concierne a los ingresos tributarios, gira alrededor de la mayor incidencia sobre quienes ostenten mayor capacidad contributiva⁴⁸; y en lo que atañe al *gasto público*, impone como destinatarios esenciales a las personas de menores recursos.

Así entendida, la *progresividad* en el ámbito tributario es claro que no se puede limitar ni al *impuesto sobre la renta* ni a las *alícuotas progresivas*; tampoco puede predicarse únicamente de cada impuesto en particular, sino que debe ser predicable, en general, del *sistema tributario* como un todo. Y, como se acaba de expresar, tampoco basta con que opere respecto de la recaudación tributaria,

46 En el mismo sentido véase a Juan Camilo Restrepo Salazar. “La nueva fisonomía del concepto de gasto público en Latinoamérica”. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 454 y ss. Marcial Pons. (2008).

47 Cfr. Real Academia Española & Instituto Cardenal Cisneros. Op. cit., p. 17.

48 Sobre este particular véase a Ruy Barbosa Nogueira. Curso de direito tributário. p. 102 a 104. Saravia. (1999).

sino que es indispensable que se traduzca en un gasto público prioritariamente social y redistributivo. Aún más, tan relevante es la temática del destino, que la jurisprudencia ha llegado a dispensar la regresividad de un tributo en particular si el destino de su recaudación es el *gasto social*⁴⁹.

También se ha dicho que lo que interesa es la *progresividad* del *sistema*, como conjunto, aunque algún tributo en particular no sea *progresivo*, en especial cuando la normativa correspondiente, y especialmente la Carta Política así lo establecen expresamente⁵⁰.

En tal sentido, son de recordar los planteamientos de Achille Donato Giannini relacionados con el artículo 53 de la Constitución Italiana, en los cuales se alude a la progresividad del sistema tributario:

“El sistema tributario debe estar orientado por un criterio de progresividad” (artículo 53 de la Constitución): es una máxima que por su amplia dimensión no constituye una norma obligatoria ni un requisito esencial del impuesto; en cuanto se refiere al conjunto del sistema tributario, y no a cada impuesto en particular, constituye una exigencia política que el legislador debe atender de manera que la concurrencia de los varios impuestos permita predicar del todo el postulado de la progresividad⁵¹”.

O los de Hugh Dalton:

“Antes de emitir un juicio definitivo sobre los méritos y los defectos de cualquier sistema de finanzas públicas, este debe ser apreciado en su conjunto. En forma similar, cualquier sistema impositivo debe examinarse globalmente, puesto que los diferentes impuestos pueden, en lo que atañe a algunos de sus efectos, corregirse y equilibrarse recíprocamente⁵²”.

Empero, es realidad inobjetable que para que el *sistema sea progresivo* los tributos más relevantes que lo integran han de ser igualmente *progresivos*. Una condición que, en la generalidad de los países, debe tener cabal realización en lo que concierne al *impuesto sobre la renta* y al *impuesto sobre el valor agregado (IVA)*.

49 Es digna de mencionar sobre ese tópico, en Colombia, la Sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003, por la cual declaró inexecutable el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 norma que, en su momento, dispuso gravar con la alícuota del 2% todos los bienes y servicios de primera necesidad que precedentemente estaban excluidos o exentos. En ese fallo, la Corte fue enfática al cuestionar la norma acusada, entre otras razones, por no contemplar ninguna medida compensatoria por la vía del gasto social redistributivo.

50 Artículos como el 31 de la Constitución Española, el 53 de la Constitución Italiana, el 316 de la Constitución Venezolana y el 363 de la Constitución de Colombia aluden a la progresividad como condición del sistema tributario.

51 Achille Donato Giannini. I concetti fondamentali del diritto tributario. Op. cit., p. 75.

52 Hugh Dalton. Principios de finanzas públicas. p. 49. Ed. Depalma. (1948).

En ese orden de ideas, el análisis que sigue versará sobre las condiciones en que es posible que los impuestos que mayor recaudo reportan al Estado sean *progresivos*. La temática se aborda a partir de la distinción entre los tributos cuya progresividad puede hacerse depender básicamente de la alícuota y los tributos en los cuales la realización de ese principio se logra por otras vías. Veamos:

2.3.1. Los impuestos en los cuales la progresividad depende especialmente de la alícuota

Indudablemente, la más clara expresión de la *progresividad* se avizora en las alícuotas crecientes a aplicar sobre las bases gravables, de manera que sean más altas a medida que mayor es la base gravable.

La incidencia de los impuestos en función de la *progresividad*, según está ya suficientemente consolidado en la doctrina, debe ser mayor para quienes ostenten mayor *capacidad contributiva*; pero no según una medida aritmética, sino geométrica. Lo cual es equivalente a decir que a mayor capacidad contributiva debe corresponder una mayor incidencia en términos absolutos y relativos⁵³.

Ese efecto, propio de la *equidad vertical*, se puede lograr mediante una estructura adecuada de las alícuotas y hace necesario recordar la clasificación de los impuestos desde el punto de vista de la *forma de determinación del importe por pagar*⁵⁴.

De acuerdo con esa clasificación, según la magnitud de referencia para el cálculo del impuesto sea *monetaria* o no, los impuestos pueden ser *ad valorem* o *específicos*. Los *impuestos ad valorem*, a su turno, pueden ser de *derrama* o de *alícuota*.

Los de *derrama* derivan su denominación del sistema de distribución, entre los contribuyentes, del importe por pagar, lo cual es frecuente hoy, más que en los impuestos, en las *contribuciones especiales de mejoras o valorización*.

En los de *alícuota*, o *tarifa*, por su parte, el *impuesto* se determina mediante la aplicación de un porcentaje a la *base gravable*, porcentaje que puede ser *fijo*, llamado también *proporcional*, o *variable*.

En los *impuestos de alícuota proporcional*, el *tipo impositivo* se mantiene incólume aunque aumente la base gravable. En el Siglo XIX, se sostenía que, por esa vía, era factible cumplir el paradigma de justicia porque a medida que aumen-

53 Véase, al respecto, a Enrique Low Murtra & Jorge Gómez Ricardo. Teoría fiscal. pp. 131 a 133. Universidad Externado de Colombia. (1983).

54 Sobre el particular véase a Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Vol. II. 2 ed. pp. 289 a 302. Ed. Temis.

ta la *base gravable* se incrementa el importe por pagar, aunque la alícuota sea fija o inmodificable. Según lo expone Seligman, esa modalidad de determinación del tributo siguió los lineamientos de la *teoría del beneficio*, a la luz de los cuales el *impuesto* halla su razón de ser en las ventajas que derivan los contribuyentes de la existencia del Estado y los servicios que presta a los asociados⁵⁵. Lo cual obedece a que el paradigma del *beneficio*, tal como lo precisa Uckmar, “se fundamenta en la presunción según la cual el consumo medio de los servicios públicos indivisibles, en el espacio y en el tiempo, es proporcional a la renta de cada ciudadano y, en virtud del *principio de igualdad*, cada uno debe contribuir según lo que tiene⁵⁶”. Un criterio que, al decir del mismo autor, se consolidó a partir de las enseñanzas de Adam Smith conforme a las cuales “todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a las rentas que perciben” porque, en últimas, a mayor renta percibida corresponde un mayor aprovechamiento de los servicios estatales⁵⁷.

No obstante, nuevas teorías cuestionaron la *igualdad aritmética*, porque el simple incremento del importe por pagar en función de la base gravable no es equitativo. Todo impuesto, se anota, implica la amputación de ingresos o recursos que, de otra manera, se destinarían al ahorro o la satisfacción de necesidades básicas o suntuarias, según sea la situación de cada cual. Y es sabido que la *propensión marginal a consumir* (medida en términos de lo que hace un individuo con una unidad adicional de renta) es mayor en los pobres que en los ricos, porque los que menos tienen inexorablemente destinan cualquier ingreso adicional al consumo, para satisfacer sus necesidades esenciales. En consecuencia, mientras que para los ricos el impuesto normalmente no implica privación alguna de lo indispensable para su subsistencia, para los pobres puede conllevar la insatisfacción de necesidades básicas.

Consideraciones como esas condujeron a que la *igualdad* meramente *aritmética* fuera perfeccionada mediante la consulta de las condiciones personales de cada contribuyente por la vía de *descuentos tributarios* y *exenciones* encaminadas a lograr un régimen justo, de *igualdad personal*, que se conocen con el nombre genérico de *minoraciones estructurales*. Y, a la postre, ese criterio de *igualdad personal* condujo al de la *igualación*, encaminada a contrarrestar la

55 Cfr. Edwim R. A. Seligman. L'impôt progressif en théorie et en pratique. Traducción al francés de Par Ant. Marcaggi. pp. 143 a 152. V-Giard & E. Brière. (1909).

56 Victor Uckmar. Principi comuni di diritto costituzionale tributario. pp. 88 y 89. Cedam. (1999).

57 Cfr. *Ibid.*, p. 88. “Teoría del beneficio” es la denominación que imperó en el sistema anglosajón (Benefit Theory), pero es también llamada, en Europa continental, *teoría de la equivalencia* o de la *contraprestación*; expresión, esta última, que procura poner de manifiesto que “el impuesto debe encontrar su equivalencia en los servicios públicos”, tal como lo precisa Einaudi. Principios de hacienda pública. Op. cit., p. 87. Sus antecedentes son bien conocidos en la *historia del pensamiento político racionalista y liberal*, con personajes como Hobbes, Locke, Hume o Montesquieu, para mencionar algunos.

desigualdad en el orden social. No se trata, al decir de Duverger, “de evitar las desigualdades fiscales que se agregarían a las desigualdades ya existentes; se trata de corregir, mediante desigualdades fiscales, las desigualdades ya existentes en el sistema socioeconómico, estableciendo de esta forma una igualdad auténtica”⁵⁸.

Es el ámbito de la *progresividad*, el tránsito de la *proporcionalidad* y la *igualdad* simplemente *aritmética* a la *igualación* en pos de la redistribución del ingreso⁵⁹. Sus mentores se remontan al Siglo XIX, con John Stuart Mill⁶⁰ y sus planteamientos sobre el *sacrificio igual*, conforme a los cuales la incidencia del impuesto debe implicar el mismo sacrificio, según las capacidades económicas de cada persona, y prosiguen con Edwin Seligman y su versión sobre la *teoría de las facultades*, según la cual la incidencia del impuesto debe ser creciente, y no simplemente proporcional, porque a mayor riqueza corresponde “una mayor posibilidad de adquirir todavía más”⁶¹.

Algo que no deja de sorprender, en esta materia, es la posición del ilustre Filósofo norteamericano John Rawls adversa a las alícuotas progresivas o variables, la cual formula justamente en torno al paradigma marxista, ya citado aquí, conforme al cual, en la sociedad comunista se ha de reclamar “de cada cual según su capacidad” y se ha de dar “a cada cual según su necesidad”. A juicio del autor de *La justicia como equidad*, un impuesto de esas características puede violar la primacía de la libertad. Aunque, justo es advertirlo, su discurso sobre la

58 Maurice Duverger. Hacienda pública. Traducción de Enrique Begaría Perpiñá. p. 101. Bosch Casa Editorial. (1980).

59 Tránsito que no fue expedito ni fácil, en absoluto, porque contra las alícuotas crecientes se adujo como argumento central que violaban el *principio uniformidad* justamente porque no eran iguales para todos los contribuyentes. El profesor Uckmar, cuyo relato sobre esta temática es de especial interés, alude a dos célebres sentencias de la Corte Suprema americana, en las cuales finalmente se dio vía libre a la progresividad, específicamente en impuestos a las sucesiones. Fueron las correspondientes a los casos Magoun c. Illinois Trust and Savings Bank (1898), 170 U.S. 283, y Knowlton c. Moore (1900), 178 U.S. 41. Cfr. Victor Uckmar. Principi comuni ... Op. cit., pp. 92 a 94.

60 Dice Mill: “Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases por lo que respecta a las peticiones que estas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio para el conjunto sea menor. Si alguno soporta una carga superior a la que le corresponde, es porque otro soporta una mayor”... “La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio”... “El *principio de la graduación* (según se le llama), esto es, de gravar con un porcentaje tanto mayor cuanto mayor es la suma, si bien su aplicación a los impuestos en general sería, en mi opinión, censurable, me parece a la vez justo y conveniente aplicado a los derechos sobre las herencias y los legados”. Cfr. John Stuart Mill. Principios de economía política. Traducción de Teodoro Ortiz. pp. 688 - 692. Fondo de Cultura Económica. (2006).

61 Véase, al respecto, a Walter J. Blum y Harry Kalven. El impuesto progresivo: un tema difícil. Traducción de Carlos Hernández de Latorre. Instituto de Estudios Fiscales. (1972). Tal como lo precisa Seligman, la *teoría de las facultades*, entendida como aptitud individual para pagar el impuesto, tiene antecedentes de vieja data que se encuentran en la Edad Media, con una larga evolución en torno a los referentes para dimensionar su importe (v.gr. la riqueza, el capital, el consumo o la renta). Cfr. Seligman. L'impôt progressif. Op. cit., pp. 204 - 207.

justicia distributiva aboga por un gasto focalizado preferiblemente en favor de los menos pudientes⁶².

La *alícuota variable* puede ser *regresiva* o *progresiva*. Son de *alícuota regresiva*, o de *progresividad inversa*, los impuestos cuya tarifa disminuye a medida que aumente la *base gravable*. Son acogidos excepcionalmente por el legislador como mecanismo de incentivo tributario⁶³. Y son *degresivos* los impuestos que tienden a afectar en mayor grado a quienes ostentan menor capacidad contributiva, como puede ser el caso del *impuesto sobre el valor agregado (IVA)* cuando la ley establece una tarifa única y general sobre todos los bienes y servicios, sin reparar en que tiende a afectar con mayor incidencia a las personas de más bajos recursos. Empero, ya es común que en la doctrina se aluda a *impuestos regresivos* en el sentido de *injustos*, con una significado equivalente al que se acaba de exponer sobre los *impuestos degresivos*. En últimas, lo que se hace necesario es distinguir el *impuesto de alícuota regresiva* (inversamente proporcional a la base gravable) del *impuesto regresivo*.

La *alícuota progresiva*, por su parte, puede ser *continua*, *por escalones* o *discrecional*. Veamos:

En la *alícuota progresiva continua*, el *tanto por ciento*, o *tipo impositivo*, es creciente pero se aplica a la totalidad de la base gravable que corresponda en cada caso.

En la *alícuota por escalones* o *grados*, si bien el tanto por ciento aplicable es creciente, es el fruto del fraccionamiento de la base gravable y el cálculo de importes parciales con mayor *tipo impositivo* sobre cada porción de base.

En la *alícuota discrecional*, la ley establece niveles mínimos y máximos de porcentaje a aplicar. Esta modalidad rige en Colombia para el *impuesto de industria y comercio*, un tributo municipal que grava los ingresos provenientes de las

62 Sorprendente, si se tienen en cuenta sus célebres dos *principios de justicia*: "i) Toda persona tiene derecho a un régimen plenamente suficiente de libertades básicas iguales, que sea compatible con un régimen similar de libertades para todos"; "ii) Las desigualdades sociales y económicas han de satisfacer dos condiciones: primero, deben estar asociadas a cargos y posiciones abiertos a todos en las condiciones de una equitativa igualdad de oportunidades; y segundo, deben procurar el máximo beneficio de los miembros menos aventajados de la sociedad" (cfr. John Rawls. Liberalismo político. Traducción de Sergio René Madero Báez. p. 33. Fondo de Cultura Económica. (1996)). La posición de Rawls sobre el tema impositivo a que aquí se alude, puede leerse en La justicia como equidad - Una reformulación, traducción de Andrés de Francisco. pp. 211 - 212. Paidós. (2002).

63 Flores Zavala menciona, al efecto, el caso de un impuesto sobre empresas mercantiles e industriales del Distrito Federal de México, con tarifas regresivas del 4,5, 4,0 y 3,8%. Cfr. Ernesto Flores Zavala. Elementos de finanzas públicas mexicanas. p. 118. Porrúa. (1986). NITTI, por su parte, alude a la aprobación en Francia, en 1356, por parte de los Estados Generales, de un impuesto sobre el rédito en el cual los más pobres debían pagar el 10%, los pequeños y medios propietarios entre el 4 y el 5% y los más ricos el 2%. Los eclesiásticos y los nobles, a su turno gozaban de exención. Cfr. Francesco Nitti. Ciencia de las finanzas. pp. 346 - 347. Talleres Gráficos Argentinos de L. J. Rosso. (1931).

actividades industriales, comerciales y de servicios, respecto del cual quienes tienen la facultad de fijar las tarifas, dentro de esos límites, fijados por la Ley 14 de 1983, son los concejos municipales y distritales. Pero tal facultad solo es posible porque los concejos municipales son, en lo pertinente, órganos de representación popular. Lo que no resulta factible es que el Administración Tributaria fije a su criterio el tanto por ciento, así sea dentro de límites previstos por el legislador⁶⁴.

Huelga decir, por supuesto, que el tributo en que con mayor rigor y frecuencia se ha apelado a la *alícuota progresiva* es el *impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas*. Pero también se ha acogido en otros tributos como el *impuesto al patrimonio* o el *impuesto a la propiedad inmueble*.

La *alícuota progresiva* ha de estar regulada según algunos criterios básicos de referencia que cabe mencionar brevemente:

- El crecimiento del tanto por ciento debe estar previsto de manera que verdaderamente recaiga con mayor incidencia sobre quienes ostentan mayor capacidad contributiva. Es un gran error, y una notoria injusticia, desafortunadamente frecuente en los países, establecer una progresividad que solo sea tal para las personas de ingresos bajos y medios y no para las de altas rentas;
- El incremento del tanto por ciento debe tener un límite porque, de otra manera, el impuesto puede llegar a tener alcances confiscatorios⁶⁵.
- Para evitar saltos que generen perniciosos efectos en la recaudación y en la justicia del tributo, es necesario que la progresividad de la alícuota sea de numerosos niveles. Tal medida se puede lograr también mediante la apelación a la alícuota por escalones, pero siempre con la idea de hacer realidad el alcance progresivo respecto de quienes ostenten mayor capacidad contributiva.

64 En Colombia, de acuerdo con el artículo 338 de la Carta Política, las autoridades relacionadas con el tributo correspondiente pueden ser habilitadas por la ley para establecer la tarifa de las *tasas* y las *contribuciones especiales*, pero según la *forma*, el *método* y el *sistema* que al efecto disponga la misma ley.

65 No es del caso abordar aquí la prolongada y muy rica discusión que se ha dado en torno a los porcentajes a partir de los cuales el impuesto tiene efectos confiscatorios contrarios a la Constitución. Tampoco corresponde tratar si es necesario o no consagrar la proscripción de tales efectos en la Carta Política o es suficiente con la alusión al *principio de justicia* o al de *capacidad contributiva*. Sobre estas materias es de consultar la obra de Gustavo Naveira de Casanova. El principio de no confiscatoriedad. McGraw-Hill. (1997). Texto de consulta igualmente oportuno sobre la materia es el *Derecho financiero*, de Carlos María Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. 10 ed. Vol. I. pp. 361 a 363. La Ley. (2011). De la interesante reseña de la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina acerca de la *no confiscatoriedad* y *los límites o topes de los impuestos*, que se hace en la obra, conviene mencionar aquí los dos más relevantes: i) El 33% de las rentas generadas por la propiedad inmueble, en lo que concierne al impuesto inmobiliario; y ii) El 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario, en el impuesto sucesorio; Véase también a Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Vol. II. Op. cit., pp. 436 a 438.

- Sería muy complejo establecer el sistema de alícuotas progresivas para las sociedades en lo que concierne al *impuesto sobre la renta*. Su aplicación es posible y necesaria para las personas naturales, sin perjuicio de las variadas reglas que rigen en los países para distribuir la imposición entre las sociedades y evitar la *doble tributación económica* o el exceso en la tributación sociedad - socio. El ideal, si se trata de escoger entre la sociedad y el socio, sería la incidencia del impuesto sobre el socio persona natural sujeto, como está, al régimen de progresividad de la *alícuota*. Empero, ese, que sería el régimen más justo, contrasta con las grandes dificultades administrativas y de control que entrañaría, aunque se reconoce que la retención en la fuente sobre los dividendos o participaciones puede contribuir a facilitar su operación.
- Un sistema de alícuotas verdaderamente progresivas debe tener como contexto una lucha eficaz contra la evasión, el contrabando y el fraude. Para tal fin, además de las normas sobre sanciones y procedimiento, se requiere un fortalecimiento real de las administraciones tributaria y aduanera, en infraestructura física y número y capacitación de funcionarios. Es un gran error el discurso de ahorro del gasto público en lo que respecta a esas administraciones. En el apéndice del ensayo se presenta un cuadro sobre número de funcionarios y habitantes en algunos países, que puede obrar como referente para estas reflexiones.
- No se debe tomar como índice para la estructuración de las alícuotas progresivas la *presión tributaria* del país, porque en realidad nada aporta si el contexto es de evasión, contrabando, fraude, tratamientos discriminatorios y exenciones y beneficios injustificados.
- *Las alícuotas progresivas deben respetar el *mínimo vital* y concurrir con las minoraciones estructurales⁶⁶.

Son medidas que tienen que ver con las alícuotas del impuesto pero que, como se comenta al final del punto siguiente, relacionado con el IVA, deben ir aparejadas con otras, fundamentales y urgentes, para evitar que la justicia formal del tributo, amparada en el tanto por ciento progresivo, se pierda y sea superada

66 Una muy interesante exposición sobre el *mínimo existencial individual y familiar*, desde el punto de vista del *derecho tributario* a lo largo de la historia y la enfática conclusión según la cual los impuestos no pueden afectar ese mínimo porque violan el principio de dignidad de la persona y desconocen el artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948, puede leerse en Ricardo Lobo Torres. Os direitos humanos e a tributacao - Imunidades e isonomia. pp. 125 a 152. Renovar. (1995). Véase también a Marcelo Saldanha Rohenkohl. O princípio da capacidade contributiva (dignidade, igualdade e progresividade na tributacao). pp. 204 y ss. Quartier Latin. (2007).

por regímenes equivocados o ineficientes que conlleven una ostensible injusticia, como ocurre actualmente en varios de los sistemas tributarios de América Latina.

2.3.2. Los impuestos en los cuales la progresividad se logra por vías distintas de las alícuotas crecientes - El caso del impuesto sobre el valor agregado (IVA)

En los *impuestos indirectos*, sea que se consideren tales porque solo de manera mediata o indiciaria consulten la capacidad contributiva o porque respondan también al criterio de la *incidencia indirecta* pretendida por el legislador, el establecimiento de alícuotas progresivas no resulta posible.

Empero, lejos de lo que suele decirse, no por ello pueden considerarse indefectiblemente *regresivos* o *injustos* porque, al menos desde un punto de vista teórico, es factible que cumplan la exigencia de la *equidad vertical*, comentada *supra*, y sean *progresivos* en el sentido de afectar en mayor grado a quienes ostenten mayor capacidad contributiva⁶⁷.

El ejemplo más relevante, por lo que hoy representa en los ordenamientos tributarios del mundo, y en particular de América Latina, lo constituye el *impuesto sobre el valor agregado (IVA)*, respecto del cual cabe afirmar que si bien las alícuotas progresivas serían inimaginables, hay otros medios suficientemente consolidados en la doctrina y en las normativas, que el legislador debe considerar en aras del cabal acatamiento del *principio fundamental de justicia*. Los más importantes son los siguientes:

En primer lugar, la exención (“tarifa cero”), fruto de la cual los productores de los bienes y los prestadores de los servicios de consumo popular tienen derecho a reclamar del Estado la devolución de los impuestos repercutidos con ocasión de las compras de bienes y utilidades de servicios que requieran para la realización de las operaciones exentas⁶⁸. Lo menos aconsejable, por su parte, es el

67 El ilustre economista italiano Cesare Cosciani, por ejemplo, no dudó al apuntar lo siguiente en el prólogo a la obra de Joaquín Soto Guinda. *El impuesto sobre el valor añadido*. p. 7. Instituto de Estudios Fiscales. (1978): “Más recientemente, se ha puesto de relieve cómo con una oportuna modificación de su estructura y desde el punto de vista de la equidad, los impuestos indirectos pueden contribuir con la misma eficacia a la redistribución de la renta, durante mucho tiempo confiada exclusivamente a la imposición directa y a la que recae sobre las sucesiones”. E importa recordar que el célebre *Impuesto justo*, de Luigi Vittorio Berlieri, por su parte, aboga por la *proporcionalidad* de los *impuestos sobre la renta* y sobre el *patrimonio* y defiende, en cambio, la *progresividad* en la imposición sobre el consumo a partir de una suerte de sustitución del paradigma de la *utilidad marginal decreciente*, que tanto ha influido en la estructura de las alícuotas progresivas del *impuesto sobre la renta*, por la *utilidad del consumo*. Cfr. Luigi Vittorio Berlieri. *El impuesto justo*. Capítulo VIII. pp. 221 - 238.

68 Sobre los efectos deleznable de gravar los bienes y servicios de primera necesidad, en particular en lo que concierne al *mínimo vital*, véase a José Osvaldo Casás. “*Familia, Constitución, tratados internacionales sobre derechos humanos y tributos*”. Estudios en homenaje a Valdés Costa. Vol. I. pp. 144 y ss. Fundación de Cultura Universitaria. (1999). Klaus Tipke, por su parte, concluye que es muy complejo liberar

régimen de exoneración imperfecta, de *no causación* o *exclusión*, fruto del cual si bien no se genera ni liquida el IVA por los productores de los bienes y prestadores de los servicios de consumo popular, no rige para ellos la posibilidad de recuperar los impuestos que les hayan sido repercutidos. Esta modalidad de exoneración es perversa, porque impide que los productores nacionales compitan en condiciones de igualdad con los importadores debido a que estos últimos, en virtud del sistema de imposición en el país de destino, como consecuencia del cual los exportadores obtienen de sus Estados la devolución de los impuestos repercutidos, no tienen que pagar por las compras a sus proveedores del exterior ningún componente de impuesto, salvedad hecha del arancel aduanero. Y, en todo caso, por su forma imperfecta de exoneración puede afectar de manera injusta a los consumidores porque los precios que sufragan a sus proveedores tienden a incluir el componente de impuesto que no fue susceptible de descuento, naturalmente con sujeción a las condiciones del mercado.

En segundo lugar, el establecimiento de tarifas diferenciales más bajas para los productos de consumo popular. Es de recordar, al respecto, que en el orden andino, la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad, con fuerza vinculante para los Estados parte del Acuerdo Subregional, prohíbe, expresa y enfáticamente, los regímenes de *exención* y *exclusión* pero permite la adopción de una tarifa diferencial reducida, no inferior al 30% de la tarifa general. Dada esa circunstancia, Bolivia, Ecuador, Perú y Colombia deben eliminar de sus normativas los dos regímenes y adoptar, si así lo tienen a bien, como lo impone el *principio de justicia*, el régimen de *tarifa diferencial* para los consumos de que aquí se trata. Empero, abstracción hecha de la ostensible injusticia que entraña el régimen andino, los países miembros no se han caracterizado propiamente por una disposición a acatar lo dispuesto por la *comunidad supranacional* de la cual hacen parte y, en lo que aquí atañe, han mantenido los regímenes de exención y exclusión, como es el caso de Colombia, sin que se avizore una verdadera intención de cumplir lo dispuesto por la Decisión 599.

En tercer lugar, como una medida complementaria con la sustitución de las exenciones y exclusiones por tarifas diferenciales bajas, un sistema justo de IVA impone la adopción de un régimen claro y garantizado de *gasto social compensatorio*, de manera que el efecto regresivo de gravar los bienes y servicios que integran el consumo de las personas de menores recursos se morigere, en el mayor grado posible, con gastos focalizados en la población vulnerable. Lo cual, en jurisdicciones como las de América Latina, agobiadas por la pobreza y la desigual-

del IVA al mínimo existencial y que la única alternativa viable podría ser la de su devolución, con miras a eliminar las exenciones y los tipos reducidos. Cfr. Tipke. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Op. cit., p. 45.

dad, no solo es absolutamente viable sino indispensable en un contexto en el cual el IVA tiende a ser el impuesto de mayor relevancia al representar el 32.3% de los ingresos tributarios del Subcontinente, en contraste con el 26,6% que aporta el *impuesto sobre la renta* y el 20,6% que se atribuye al IVA en los países de la OCDE⁶⁹.

Y en cuarto lugar, el establecimiento de alícuotas diferenciales más elevadas para los bienes y servicios que no hagan parte de la canasta de consumo de las personas de menores recursos o, en su defecto, la creación de *impuestos selectivos al consumo o complementarios del IVA*. Cabe observar que, según la normativa andina (Decisión 599, citada), no es posible la primera pero sí la segunda medida. De hecho, la Decisión 600 de la Comisión regula los aspectos básicos de armonización de los *impuestos selectivos al consumo y complementarios del IVA*.

Ante las consideraciones expuestas, de las cuales se sigue, con claridad, que sí puede estructurarse un sistema del IVA justo y progresivo, sorprenden planteamientos como los siguientes, de Klaus Tipke:

“Seguramente podría preguntarse por qué no se sustituye el Impuesto sobre el Valor Añadido por un impuesto sobre la renta incrementado. La respuesta es: la ética o la filosofía moral tributaria no puede prescindir de la prudencia práctica. Debe considerar el dato empírico de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es más difícil de defraudar que el Impuesto sobre la Renta y un Impuesto sobre la Renta incrementado levantaría mayor resistencia fiscal⁷⁰”.

Porque no solo la prudencia práctica, sino la posibilidad real de regular el IVA en condiciones de justicia, aconsejan que tan importante tributo haga parte del *sistema tributario*.

Solo queda por observar, en esta sección del ensayo, que no se puede confundir lo que la teoría aconseja para la estructura de un IVA justo con lo que efectivamente rige en los diferentes países. El hecho de que los sistemas tributarios no sigan los lineamientos en comentario, sino que opten por regular el tributo con un ánimo exclusivamente recaudatorio y caótico o, en el mejor de los casos, con

69 Cfr. OCDE. Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, 2015. Es de mencionar, por las mediciones de recaudos de los impuestos directos e indirectos y de la evolución del Coeficiente GINI, de desigualdad, en América latina, la obra coordinada por Juan Pablo Jiménez e intitulada *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*, Santiago de Chile, Comisión Económica para la América Latina y el Caribe, 2015. El texto, bueno es advertirlo, se dirige a un reordenamiento del *impuesto sobre la renta* en América Latina y denuncia, como aspecto negativo de nuestra política fiscal, la preponderancia de los *impuestos indirectos* y del IVA, en particular. A juicio de los autores, una política fiscal progresiva debería girar alrededor del ingreso y del gasto y, por ese motivo, se hace necesario recuperar la importancia perdida del *impuesto sobre la renta*. Lo que se echa de menos en el estudio, acaso porque no es ese su objeto temático, es la referencia a las medidas que se pueden adoptar en los regímenes para que el IVA no sea regresivo sino progresivo.

70 Klaus Tipke. Moral tributaria de Estado y los contribuyentes ... Op. cit., p. 44.

medidas írritas en pos de su progresividad, no es motivo suficiente para descalificar un impuesto que ha dado tan buenos réditos a los países en el mundo. El *impuesto sobre la renta*, acogido generalmente como la panacea de la justicia tributaria, ha perdido por completo su norte en nuestros países, como consecuencia de grandes equívocos en los ordenamientos que han conducido a que pierda esa loable condición: la evasión fiscal, la progresividad en las alícuotas limitada a los ingresos medios porque en los niveles altos impera la proporcionalidad, la enorme complejidad de varias de sus regulaciones, la permanente tensión en torno a la tributación de sociedades y socios, la proliferación de beneficios tributarios inconsultos que lesionan el *principio de igualdad* y los tratamientos tributarios odiosos y desmedidos en contraste con la *generalidad* y la *moderación*, son síntomas y problemas de gran calado que deberían ocupar el interés de los gestores de la política fiscal en busca de la *progresividad* perdida. A lo cual es de agregar el *efecto multiplicador* generado por las prácticas de evasión del *impuesto*, las cuales se traducen en evasión en el IVA y los impuestos que en general integran el sistema. Muy oportuno resulta recordar, en medio de ese panorama, las premonitorias palabras con que, en los años cuarenta del pasado siglo, el profesor Manuel Alvarado, de la Universidad del Rosario, de Colombia, se refirió a la ilusión de justicia *impuesto sobre la renta*:

“Aun suponiendo que el impuesto sobre la renta fuera el más equitativo de los impuestos, lo que, como hemos visto, no es necesariamente exacto, lo relativo a su utilización depende en mucho de saber si esta perfección reconocida en abstracto podría tener una aplicación práctica. Pero es bien notorio que, de todos los impuestos, el gravamen sobre la renta es quizás el más difícil de hacer efectivo con una justicia y una exactitud escrupulosas, de tal suerte que lo que se considera como justo, conduce frecuentemente a una injusticia manifiesta. Si, pues, a los inconvenientes teóricos indiscutibles agregamos esas graves deficiencias, nos vemos obligados a concluir que el impuesto sobre la renta no es, ni con mucho, la panacea que con frecuencia se nos presenta⁷¹”.

3. Los impuestos alternativos simplificados y el impuesto plano

No es de desechar la idea de acoger en las legislaciones un sistema opcional de impuesto sobre la renta verdaderamente simplificado, fruto del cual los contribuyentes tengan la posibilidad de escoger entre pagar el tributo sobre bases no depuradas (ingresos netos menos exenciones) y no sobre bases depuradas. El

71 Manuel A. Alvarado. Tratado de ciencia tributaria. p. 83. Librería Siglo XX. (1941).

caso de Guatemala, país en el cual ya viene operando el régimen hace algunos años, puede ser un referente importante. Lo propio puede decirse del régimen de Hong Kong, con su sistema dual fruto del cual el contribuyente puede escoger entre un régimen de tarifas múltiples del impuesto de renta (entre el 2 y el 20%) con depuración de la base gravable o uno del 16% sobre la renta bruta⁷².

En últimas, se trataría de aprovechar la experiencia de la retención en la fuente y arribar a tarifas acordes con los diferentes sectores cuyo pago, por vía de las retenciones o de anticipos a lo largo del año, libere a los contribuyentes de someterse a la depuración de la base imponible.

Una alternativa como esta podría ampliar considerablemente el radio de acción de la fiscalización tributaria.

Un texto referente en esta materia, para el caso colombiano, es sin duda el trabajo de Javier Ávila Mahecha y Angélica Medina intitulado *¿Flat tax: una opción tributaria para Colombia?* (DIAN 2007), en el cual se examinan con detenimiento las ventajas y desventajas del *impuesto plano*, desde la perspectiva de nuestro *sistema tributario*, y las experiencias de otros países.

Las características básicas del *Flat tax* se resumen en el siguiente cuadro⁷³:

-
- 72 Sobre esta temática, y en particular sobre la compatibilidad del *impuesto plano* o de los *sistemas alternativos de imposición* con el *principio de progresividad*, véase a Alfredo Lewin Figueroa. "Progresividad del sistema tributario, Flat Taxes e impuestos duales". El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 653 a 673. Marcial Pons. (2008). Tal como lo manifiesta en su escrito, Lewin Figueroa coincide en que las alícuotas crecientes no constituyen el único mecanismo para lograr la progresividad de un tributo y, en tal sentido, los *sistemas alternativos simplificados*, y el propio *impuesto plano*, no se pueden desechar sin evaluar las condiciones en que pueden consultar el principio de progresividad y las peculiaridades propias de cada país. Sobre la temática de la posibilidad y la conveniencia de la simplificación tributaria en el *impuesto sobre la renta empresarial*, véase también a José Juan Ferreiro Lapatz. "La simplificación del ordenamiento tributario: Las estimaciones objetivas". El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. pp. 87 a 96. Marcial Pons. (2008).
- 73 Cuadro número inserto en el trabajo. Cfr. Javier Ávila Medina & Angélica Mahecha. *¿Flat tax: una opción tributaria para Colombia?* Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2007). Según el documento, las experiencias más relevantes sobre el *Flat tax* han sido las siguientes: i) Islas del Canal de la Mancha (Guernsey y Jersey), con un impuesto uniforme del 20%. Han tenido un gran crecimiento económico desde 1990; ii) Estonia, desde los noventa, con *impuesto uniforme* inicialmente con tarifa del 26% y hoy del 20%. Ha tenido también incidencia en un extraordinario crecimiento económico; iii) Lituania y Latvia, con tarifas planas para sociedades del 15%, en Lituania, y en Latvia con tarifa uniforme del 25% en un principio y tarifa plana para sociedades del 15% desde 2004; y iv) Rusia, con tarifa de 13% para personas naturales y 24% para personas jurídicas y también con cifras muy positivas en crecimiento económico y disminución de la evasión fiscal. Otros países que han adoptado el *Flat tax* son Georgia, con la tarifa más baja en el mundo, del 12%, Ucrania, Eslovaquia, Rumania y Serbia. El origen de la revolucionaria y controvertida propuesta del *Flat tax* se encuentra en Estados Unidos, con la obra de Robert E. Hall, Alvin Rabushka, Dick Armey, Robert Eisner & Herbert Stein. *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*. Publisher for the American Enterprise Institute, the AEI Press. (1996). Hall y Rabushka son profesores de la Universidad de Stanford y Robert Stein de la Universidad de Virginia. Dick Armey, por su parte, es un economista y profesor dedicado a la actividad política.

Resumen de las características de un impuesto plano

Característica	Comentario
Única tarifa plana	Generalmente inferior al 20% (para el caso de los Estados Unidos)
Eliminación de los tratamientos tributarios preferenciales	Se eliminan las deducciones, créditos, tarifas reducidas, exenciones y todo tipo de provisiones, contribuyendo de este modo a acabar con la complejidad del impuesto sobre la renta
Inexistencia de la doble tributación sobre el ahorro y la inversión	No existirían impuestos individuales a las herencias, sobre las ganancias de capital o sobre los dividendos
Impuesto de fuente interna	Se grava solamente la renta que se obtiene dentro de las fronteras nacionales
Tratamiento de las familias	Disfrutan de un amplio mínimo exento que separa de la tributación a las familias de menores ingresos
Base gravable	En tanto que no se grave la inversión se trata de un impuesto directo sobre el consumo.
Declaraciones tributarias	Simples, del tamaño de una postal, fáciles de diligenciar

Fuente: Daniel Mitchell "A brief Guide to the Flat Tax"

El *Flat tax* se ha propuesto en el mundo como un impuesto sustitutivo de los actuales impuestos a las personas naturales y a las sociedades que ha dado lugar a grandes controversias en torno a sus implicaciones en la *equidad vertical* y la *progresividad*, pero es reconocido por sus innegables resultados desde el punto de vista de la recaudación y la incidencia en el crecimiento económico. Su acogida ha sido, esencialmente, en los países de Europa Oriental que transitaron o transitan del colectivismo totalitario al régimen de economía de mercado, después de la caída del Muro de Berlín y la Unión Soviética.

La propuesta que aquí se fórmula tiene algún grado de cercanía, menor, sin duda, con el *Flat tax*; pero no supone la eliminación del sistema actual de imposición sobre la renta de las sociedades y las personas naturales, sino una alternativa de simplificación que puede resultar interesante. De hecho, si el régimen dual y alternativo que se sugiere se aplicara únicamente a las sociedades y personas jurídicas no entrañaría impacto alguno en la *progresividad*.

En lo que concierne a las personas naturales, se podría estudiar también una estructura simplificada, pero con características y alcances diferentes a los del impuesto a cargo de las personas jurídicas.

4. Conclusiones

- 4.1. En el pensamiento jurídico actual ya no son de recibo las tesis que abogan por una separación insalvable entre el *derecho* y la *moral*. Siempre será oportuno volver a Kant para reclamar, como una expresión del *imperativo categórico*, el deber de acatar el *derecho*, no porque de otra manera se generen sanciones sino simple y llanamente porque así ha de ser.
- 4.2. No obran de acuerdo con el paradigma según el cual las actuaciones humanas han de tener como norte la intención de que tengan el alcance de una ley universal los contribuyentes que evaden sus obligaciones tributarias y defraudan al fisco, ni los funcionarios que emprenden actuaciones injustas y arbitrarias contra los asociados en pos de comisiones por gestiones y actuaciones que no tengan una justificación clara y contundente.
- 4.3. Las *primas de gestión* para los funcionarios por resultados o logros que, en todo o en parte, dependen de actuaciones dirigidas a la determinación oficial de mayores impuestos y sanciones pueden conducir a arbitrariedades y excesos que contrastan con la elevada dimensión de la gestión pública, con la *eticidad* como esencia del Estado.
- 4.4. Los planteamientos de Aristóteles y Santo Tomás de Aquino acerca de la *equidad*, la *justicia distributiva* y la *justicia conmutativa* conservan cabal vigencia en nuestros días y han de obrar como referente fundamental para la creación del derecho positivo tributario y para su aplicación.
- 4.5. Los conceptos de *equidad horizontal*, *equidad vertical*, *capacidad contributiva*, *proporcionalidad* y *progresividad*, tan recurrentes como son en las normas, la doctrina y la jurisprudencia sobre *Hacienda pública* y *derecho tributario* hallan en los legados de Aristóteles, Tomás de Aquino, Francisco Suárez, Francisco de Vitoria y los renovados planteamientos de John Rawls o Amartya Sen un profundo apoyo para la pretensión de justicia en estas materias.
- 4.6. La *progresividad* no se debe limitar a los ingresos sino que ha de tener ostensible y evidente manifestación en el *gasto público*. De muy poco serviría un *sistema progresivo* de tributos si el gasto no se focaliza en favor de los que menos tienen.
- 4.7. No es de descartar, en medio de las complejidades del sistema tributario, la posibilidad de regímenes alternativos simplificados que puedan ser escogidos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta a la luz de ciertas condiciones. Su vigencia podría facilitar ampliamente la fiscalización, por parte de las autoridades tributarias, y debería ser complementada con claras políticas de progresividad en el gasto público.

5. Bibliografía

- Abelardo F. Rossi. Aproximación a la justicia y a la equidad. p. 157. Ediciones de la Universidad Católica Argentina. (2000).
- Alfredo Lewin Figueroa. "Progresividad del sistema tributario, Flat Taxes e impuestos duales". El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 653 - 673. Marcial Pons. (2008).
- Angélica Mahecha & Javier Ávila Medina. ¿Flat tax: una opción tributaria para Colombia? Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2007).
- Aristóteles. Ética nicomaquea. Trad. de Antonio Gómez Robledo. pp. 260 - 276. Porrúa. (1994).
- Arturo Alessandri Rodríguez & Manuel de Somarriva Undurraga. Curso de derecho civil. Vol. I. pp. 220 y 221. Ed. Nascimento. (1939).
- Clara Inés Vargas Hernández. *La garantía de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales y la labor del juez constitucional colombiano en sede de acción de tutela. - El llamado "estado de cosas inconstitucional"*. Revista del Centro de Estudios Constitucionales de la Universidad de Talca. Número 1. 2003. p. 227.
- Claudio Sacchetto. *Ética e fisco. From Public Finance Law to Tax Law - Studies in honor of Andrea Amatucci*. Vol. I. p. 183. Ed. Temis - Jovene Editore. 2011.
- Carlos María Giuliani Fonrouge. Derecho financiero, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. 10 ed. Vol. I. pp. 436 - 438. La Ley. (2011).
- César García Novoa. El concepto de tributo. pp. 28 a 32. Marcial Pons. (2012).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Expediente 0554-12 (C.P. Alfonso Vargas Rincón; febrero 19 de 2015).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-559 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 1997).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-068 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; marzo 5 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; mayo 6 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-289 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz; junio 4 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-439 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; junio 10 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-559 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; octubre 6 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-590 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; octubre 20 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-606 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo; octubre 27 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-153 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; abril 28 de 1998).

- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-725 de 2000 (M.P. Alfredo Beltrán Sierra; junio 21 de 2000).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-1695 de 2000 (M.P. Martha Victoria SÁCHICA Méndez; diciembre 7 de 2000).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C -776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; septiembre 9 de 2003).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-025 de 2004 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; enero 22 de 2004).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-388 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa; junio 28 de 2013).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-861 de 2013 (M.P. Alberto Rojas Ríos; noviembre 27 de 2013).
- Donato Ginnini. Achille: I concetti fondamentali del diritto tributario. Unione Tipografico. pp. 75 y 155 a 159. Editrice Torinese. (1956).
- Edwin R. A. Seligman. L'impôt progressif en théorie et en pratique. Traducción al francés de Par Ant. pp. 143 - 152 y 204 - 207. Marcaggi. V-Giard & E. Brière. (1909).
- Ernesto Flórez Zavala. Elementos de finanzas públicas mexicanas. pp. 346 - 347. Porrúa. (1986).
- Francesco Moschetti. La capacità contributiva - Profili generali. pp. 13 - 14. Casa Editrice Dott. Antonio Milani. (1998).
- Fernando Pérez Royo. Derecho financiero y tributario - Parte general. 8 ed. p. 36. Civitas. (1998).
- Francesco Nitti. Ciencia de las finanzas. pp. 346 - 347. Talleres Gráficos Argentinos de L. J. Rosso. (1931).
- Francisco de Vitoria. La justicia. Traducción de Luis Frayle Delgado. p. 27. Tecnos. (2001).
- Franco Gallo. Le ragioni del fisco. pp. 59 - 99. Bologna, Il Mulino. (2007).
- Francisco Suárez. De legibus. Traducción de L. Pereña y V. Abril. Libro II, 4. p. 431. Madrid.
- Gabriel Casado Ollero. *“La Constitución y el derecho financiero - la constitucionalización de la justicia en el gasto público”*. El derecho constitucional presupuestal en el derecho comparado. Coordinación de Horacio G. Corti, Mercedes Casás y Victoria Álvarez. Vol. I. Abeledo Perrot. (2010).
- Giorgio del Vecchio. Filosofía del derecho, edición española corregida y revisada por Luis Legaz y Lacambra. pp. 340 - 342. Barcelona, Bosch. (1997).
- Griziotti Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas. Traducción de Dino Jarach. p. 217. Depalma. (1949).
- Gustavo Naveira de Casanova. El principio de no confiscatoriedad. McGraw-Hill. (1997).
- Gustav Radbruch. Filosofía del derecho. p. 47 Editorial Revista de Derecho Privado. (1944).
- Hans Kelsen. ¿Qué es la justicia? Traducción de Ernesto Garzón Valdés. pp. 45 - 46. Fontamara. (1997).

- Helena Taveira Torres. *Direito constitucional financeiro*. ABDR. (2014).
- Hernán Valencia Restrepo. *Nomoárquica, principalística jurídica o los principios generales del derecho*. pp. 101 - 111. Ed. Temis. (1999).
- Horacio Guillermo Corti. *“Ley de presupuesto y derechos fundamentales”*. El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado. Coordinación de Horacio G. Corti, Mercedes Casás y Victoria Álvarez. Vol. I. Abeledo Perrot. (2010).
- Hugh Dalton. *Principios de finanzas públicas*. pp. 131 - 133. Ed. Depalma. (1948).
- Ignazio Manzoni. *Il Principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*. pp. 65 - 66. Giappichelli Editore, s.f. Università di Torino, Memorie dell’Istituto Giuridico.
- Inmanuel Kant. *La metafísica de las costumbres*. Traducción de Adela Cortina Ortiz y Jesús Conill Sancho. Tecnos. (1989).
- Inmanuel Kant. *Fundamentación de la metafísica de las costumbres*. Traducción de Manuel García Morente. Porrúa. (2000).
- John Stuart Mill. *Principios de economía política*. Traducción de Teodoro Ortiz. pp. 688 - 692. Fondo de Cultura Económica. (2006).
- Jorge Bravo Cucci. *Fundamentos de derecho tributario*. pp. 28 - 32. Palestra Editores. (2003).
- Jorge Guillermo Federico Hegel. *Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política*. Traducción de Juan Luis Vermal. p. 287. Sudamericana. (1975).
- José Osvaldo Casás. *“Familia, Constitución, tratados internacionales sobre derechos humanos y tributos”*. Estudios en homenaje a Valdés Costa. Vol. I. p. 144. Fundación de Cultura Universitaria. (1999).
- José Osvaldo Casás. *“El deber de contribuir como presupuesto para la existencia del Estado”*. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 239 - 244. Marcial Pons. (2008).
- José Vicente Troya Jaramillo. *El derecho del gasto público*. p. 28. Ed. Temis. (2014).
- John Rawls. *Liberalismo político*. Traducción de Sergio René Madero Báez. p. 33. Fondo de Cultura Económica. (1996).
- John Rawls. *La justicia como equidad - Una reformulación*. Traducción de Andrés de Francisco. pp. 211 - 212. Paidós. (2002).
- Juan Camilo Restrepo Salazar. *“La nueva fisonomía del concepto de gasto público en Latinoamérica”*. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Vol. I. pp. 454 y ss. Marcial Pons. (2008).
- Juan José Ferreiro Lapatz. *“La simplificación del ordenamiento tributario: Las estimaciones objetivas”*. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Coordinación Editorial de César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. pp. 87 a 96. Marcial Pons. (2008).
- Juan Pablo Jiménez. *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Comisión Económica para la América Latina y el Caribe. (2015).
- Klaus Tipke & Joachim Lang. *Direito tributario*. Traducción al portugués de Luiz Dória Furquim. pp. 260 a 262. Sergio Antonio Fabris Editor. (2008).

- Klaus Tipke. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons. (2002).
- Karl Marx. Crítica del programa de Gotha. p. 18. Progreso. (1977).
- Luigi Einaudi. Presentación a la obra de Luigi Vittorio Berliri intitulada El impuesto justo. Traducción de Fernando Vicente - Arche Domingo. p. 92. Instituto de Estudios Fiscales. (1986).
- Luigi Vittorio Berliri. El impuesto justo. Traducción de Fernando Vicente Arche - Domingo. pp. 221 - 238. Instituto de Estudios Fiscales. (1986).
- Luis Recaséns Siches. Nueva filosofía de la interpretación del derecho. pp. 260 - 276. Porrúa. (1980).
- Luis Recaséns Siches. *Equidad*. Enciclopedia Jurídica Omeba. pp. 427 - 431. Vol. X. Depalma. (1969).
- Manuel Alvarado. Tratado de ciencia tributaria. p. 83. Librería Siglo XX. (1941).
- María José Falcón & Tella. Equidad, justicia y derecho. pp. 101 - 117. Ed. Universitaria Ramón Areces. (2005).
- Marcos F. García Etchegoyen. El principio de capacidad contributiva - Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. pp. 33 - 40. Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. (2004).
- Maurice Duverger. Hacienda pública. Traducción de Enrique Begaría Perpiñá. p. 101. Bosch Casa Editorial. (1980).
- Mauricio A. Plazas Vega. "Teoría general del gasto público - Algunos comentarios sobre la normativa colombiana". El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado. Coordinación de Horacio G. Corti, Mercedes Casás y Victoria Álvarez. Vol. I. Abeledo Perrot. (2010).
- Mauricio A. Plazas Vega. El impuesto sobre el valor agregado (IVA). 3 ed. pp. 343 - 351. Ed. Temis. (2015).
- Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Vol. II. pp. 28 - 32, 137 - 138, 289 - 302. Ed. Temis. (2005).
- Mauricio A. Plazas Vega & Andrea Amatucci. Santo Tomás de Aquino - Ideas políticas y jurídicas - Su proyección en el derecho tributario. Universidad del Rosario. (2015).
- Marcelo Saldanha Rohenkohl. O princípio da capacidade contributiva (dignidade, igualdade e progresividade na tributacao). pp. 204 y ss. Quartier Latin. (2007).
- Real Academia Española & Instituto Cardenal Cisneros. Diccionario ilustrado latino - español. Publicaciones y Ediciones SPES S.A. (1958).
- Ricardo Lobo Torres. Os direitos humanos e a tributacao - Imunidades e isonomia. pp. 125 - 152. Renovar. (1995).
- Robert E. Hall, Alvin Rabushka, Dick Armey, Robert Eisner & Herbert Stein. Fairness and Efficiency in the Flat Tax. Publisher for the American Enterprise Institute, the AEI Press. (1996).
- Rubén Óscar Asorey. La autonomía del derecho de la hacienda pública y el tributario. pp. 361 - 363. Universidad del Rosario. (2008)
- Ruy Barbosa Nogueira. Curso de direito tributário. pp. 102 - 104. Saravia. (1999).

Santo Tomás de Aquino. Tratado de la justicia. Traducción de Carlos Ignacio González. Porrúa. (1990).

Santo Tomás de Aquino. Suma de teología. Op. cit. I-II, Q 96 a 6., i-ii, Q. 96, a 6; ii-ii, Q. 57 - Q 57 a 1- 57 a 2- Q 58 a 11, ; II-II, Q 61, 1, 62. Traducción de Jesús María Rodríguez Arias. Biblioteca de Autores Cristianos. (1997).

Victor Uckmar. Principi comuni di diritto costituzionale tributario. pp. 88 - 89. Casa Editrice Dott. Antonio Milani. (1999).

Walter J. Blum & Harry Kalven. El impuesto progresivo: un tema difícil. Traducción de Carlos Hernández de Latorre. Instituto de Estudios Fiscales. (1972).