

## La justicia tributaria en el ordenamiento jurídico colombiano Tax Justice in the Colombian Legal System

Por: Fernando Guío Guerrero,<sup>1</sup> Segundo Abrahán Sanabria Gómez<sup>2</sup> & Pedro Alfonso Sánchez Cubides<sup>3</sup>

1. Abogado y administrador público, Magister en administración pública (c), especialista en derecho de la infraestructura. Asistente de investigación, Escuela Superior de Administración Pública. Contacto: [brayangui@esap.edu.co](mailto:brayangui@esap.edu.co) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8594-8903>
2. Profesor de Economía, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Contacto: [Segundo.sanabria@uptc.edu.co](mailto:Segundo.sanabria@uptc.edu.co) , Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2480-7701>
3. Profesor Escuela de Derecho, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Contacto: [Pedro.sanchez@uptc.edu.co](mailto:Pedro.sanchez@uptc.edu.co) , Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7484-4607>

### OPEN ACCESS



Copyright: © 2023 Revista El Ágora USB.

La Revista El Ágora USB proporciona acceso abierto a todos sus contenidos bajo los términos de la [licencia creative commons](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/) Atribución–NoComercial–SinDerivar 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0)

**Tipo de artículo:** Resultado de investigación

**Recibido:** marzo de 2023

**Revisado:** abril de 2023

**Aceptado:** junio de 2023

**Doi:** 10.21500/16578031.6358

**Citar así:** Guío Guerrero, F., Sanabria Gómez, S. A. & Sánchez Cubides, P. A. (2023). La justicia tributaria en el ordenamiento jurídico colombiano, Colombia. *El Ágora USB*, 23(2), 459-476.  
**Doi:** 10.21500/16578031.6358

### Resumen

El Estado Social de Derecho supone la integración de unos principios en materia tributaria que han sido desarrollados tanto por la constitución como por la jurisprudencia, es por esto que el papel de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, ha sido determinante a la hora de evaluar la constitucionalidad y legalidad de las normas proferidas por el congreso y la rama ejecutiva del poder público, esto en últimas ha generado una mayor rigurosidad por parte de los originadores de reglas tributarias, en este sentido el documento se ocupa de revisar el tratamiento jurídico que se le ha dado a los algunos principios constitucionales en materia de tributación con el fin de verificar la vigencia del concepto de justicia tributaria en Colombia para lo cual se utiliza el método documental de investigación.

**Palabras clave:** Tributación; principios; Estado y mercado.

### Abstract

The Rule of Law implies the integration of some principles in tax matters that have been developed both by the Constitution and by the Jurisprudence, which is why the role of the Constitutional Court and the Council of State has been decisive when evaluating the constitutionality and legality of the rules issued by the Congress and the Executive Branch of the Public Power, In this sense, the document reviews the legal treatment that has been given to some constitutional principles in taxation matters in order to verify the validity of the concept of tax justice in Colombia, for which the documentary method of research is used.

**Keywords:** Taxation; Principles; State; and Market.

## Introducción

La tendencia de la economía a nivel mundial y particularmente en Colombia es compleja en la actualidad, la desaceleración económica, sumado a la inflación y el desempleo, producen una mezcla de factores que pueden generar una recesión de la economía que ya venía de capa caída tras la contingencia económica y social generada por la pandemia del Covid-19, el conflicto bélico que involucra a Rusia y Ucrania y la compleja situación de los miles de migrantes venezolanos que se han generado en el éxodo masivo de los últimos 4 años.

El anterior panorama de ninguna forma es ajeno al sistema tributario, un sistema que ha presentado cambios en todos los gobiernos y que por esto mismo no ha brindado la suficiente seguridad jurídica, es decir la certeza para determinar las reglas que con claridad establezcan los contribuyentes que van a financiar el gasto público y el porcentaje de sus aportes. Ante la dispersión normativa y la falta de certeza del sistema tributario en Colombia, se hace necesario reflexionar sobre los mandatos de la constitución, toda vez que las normas que determinan la tributación deben buscar unos fines e irradiar algunos principios.

Los principios en materia tributaria cobran aún más vigencia cuando se discute el rol del Estado en la economía y de nuevo se plantean cambios a la normatividad en materia tributaria, en este orden de ideas, surgen algunas preguntas que buscaremos contestar, como ¿se ha tenido en cuenta el concepto de justicia tributaria a la hora de expedir normas en Colombia?, ¿qué mandatos se deben observar en el proceso legislativo en materia tributaria?

Para responder a las preguntas planteadas se ha propuesto cumplir con un objetivo principal y uno secundario, el principal consiste en realizar una revisión del tratamiento que la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa le ha dado a los principios tributarios. El objetivo secundario, consiste en revisar el alcance que ha tenido el concepto de justicia tributaria en Colombia, así como el tratamiento que se le ha dado a este principio a nivel internacional.

Para alcanzar los propósitos antes señalados, el artículo se divide en cuatro partes, así: i) en la parte uno, se presentan algunas consideraciones conceptuales que serán relevantes en el desarrollo del documento, ii) en segundo lugar, se presenta una breve descripción de los principios en materia tributaria desde el desarrollo hecho por la jurisprudencia, en esta primera sección vale la pena aclarar que se seleccionaron aquellos principios que han sido debatidos por las cortes con mayor frecuencia, sin desconocer que jurisprudencialmente se han venido desarrollando otros iii) en una tercera parte se analiza el concepto de justicia tributaria de acuerdo con algunos desarrollos académicos iv) por último, se plantean las conclusiones.

## Consideraciones conceptuales

Antes de abordar el alcance de los principios en la legislación tributaria, es necesario definir algunos conceptos que serán utilizados a lo largo del documento, brindando así, algunas nociones que, si bien no buscan ser definitivas, tratan de contextualizar al lector sobre el que se basa el presente estudio, dejando sentadas desde un inicio las interpretaciones que los autores tienen de ciertos elementos determinantes que el trabajo busca revisar.

### La noción jurídica de principio

Los principios en la teoría jurídica han sido abordados desde distintas orillas, en este orden de ideas, para una parte de la doctrina los principios son normas producidas en el marco del proceso legislativo, sin embargo, del otro lado, los principios están relacionados con aquellos valores y propósitos socialmente aceptados.

Para Restrepo (2007), investigador defensor de la segunda acepción del concepto de principio y plantea que dicho concepto hace referencia a la preexistencia de un valor fundamental y social, cuya aprehensión por la comunidad esta generada básicamente por la convicción de obligatoriedad coercible de ese mismo valor. La definición que plantea este autor tiene un origen social muy arraigado, en el sentido de que son los valores sociales los que toman la forma de principios y una vez establecidos en las normas deben ser observados en toda actuación.

Entre los autores con mayores aportes al concepto de principio en la teoría jurídica se encuentra Alexy (1993), para este autor las reglas y los principios son normas esencialmente distintas que se diferencian en que los primeros son mandatos de optimización en el sentido en que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las realidades jurídicas y materiales, mientras que las reglas son un tipo de normas que únicamente pueden ser o no acatadas, y para las cuales se desprende una consecuencia jurídica.

De acuerdo con Medellín (2020) los principios tienen una finalidad política y social que busca la garantía de los derechos fundamentales y a su expansión y consolidación, de ahí que se hable de la *interpretatio iuris*. En este sentido, el derecho tiene una función que va más allá de permitir o prohibir comportamientos y su alcance termina siendo también de tipo social y en estos términos también político, de ahí que existan visiones que priman sobre otras en términos constitucionales, como ocurre con la naturaleza social del Estado de derecho, donde la equidad e igualdad tienen un rol preponderante sobre lo que podría ser un estado liberal.

Por último, la jurisprudencia constitucional también ha aportado algunas definiciones del concepto de principio. Al respecto en Sentencia T-406 de 1992, la Corte Constitucional, estableció un criterio diferenciador entre los principios y valores constitucionales, dicho criterio se basa principalmente en que los principios esencialmente disponen prescripciones jurídicas generales que implican una delimitación política y axiológica, lo que limita al operador jurídico a la hora de interpretar una norma y en consecuencia su aplicación es inmediata, mientras que en el caso de los valores esto no ocurre al ser un propósito general que debe observarse desde un margen más general.

### El Concepto de Justicia

La justicia como valor ha tenido un desarrollo desde distintas orillas del pensamiento jurídico y económico, en la teoría jurídica podríamos abordarlo como un parámetro en la resolución de los conflictos, mientras que en economía se trata de un criterio en la distribución de los recursos escasos. En materia jurídica los desarrollos teóricos de Ronald Dworkin han sido

muy útiles para solucionar los conflictos de tipo jurídico que se presentan, al respecto Squella (2010) hace una síntesis de las teorías de la justicia que clasifica el autor, así: i) teorías teleológicas; bajo estas teorías la justicia se fundamenta en objetivos o propósitos alcanzables mediante políticas y decisiones desde el Estado, ii) teorías deontológicas; el concepto de justicia bajo este enfoque está basado en el actuar correcta o incorrectamente de los seres humanos, sin importar las consecuencias o resultados que se generen por actuar de una u otra manera, iii) teorías basadas en derechos, frente a este último enfoque la justicia se entiende en función de la garantía a los derechos fundamentales, que ningún Estado puede lesionar, ni siquiera en caso de que con su desconocimiento se generara un beneficio general.

De estas tres teorías de la justicia, Dworkin se inclina por la teoría que se basa en derechos, principalmente en el derecho a recibir un igual tratamiento. Esta teoría sostiene que todas las personas tienen derecho a que se tenga por ellas una igual consideración y acceso en igualdad de condiciones a las oportunidades y por ende a la distribución de los bienes que provee el Estado, en el fondo lo que se busca es que existan capacidades en todos los ciudadanos que les permitan acceder a sus derechos sin ninguna discriminación.

Otro de los teóricos con mayor relevancia en la discusión sobre lo que significada justicia es el filósofo John Rawls (1971), para explicar el concepto de justicia se propone el ejercicio del velo de la ignorancia. El ejercicio plantea un escenario hipotético en donde un grupo de personas deben decidir y tomar posturas desconociendo su lugar en la estructura de la sociedad, ni sus intereses personales o condiciones familiares, al tomar esta decisión sin conocer de antemano esta información el conjunto de las personas involucradas optarán por seleccionar los principios básicos que permitan un orden social, en tal sentido, el autor propone que estos mandatos originarios deberían ser la libertad, la igualdad y el principio de la diferencia.

Resulta muy valioso el aporte realizado por Rawls, ya que nos ubica en una órbita en donde todos parten del mismo punto, que en este caso es la ignorancia absoluta sobre sus condiciones, y al estar despojados de dicha información, lo están también de sus sesgos, lo que a fin de cuentas permite que, al elegir los valores y principios, las personas puedan elegir los que en razón a su consideración pueden ser más justos y convenientes para todos.

### **El Concepto de Tributación**

Para los autores Zuzunaga & León (2008), utilizan la expresión de obligación *ex lege* para referirse al tributo, dicha obligación implica comúnmente una prestación en dinero que se exige por parte del Estado en uso del *ius imperium*, adicionalmente, se trata de una prestación que tiene en cuenta la capacidad de contribuir por cada uno de los sujetos pasivos del tributo y está destinada al cumplimiento de los fines del Estado, lo que la diferencia de las sanciones por la comisión de actos ilícitos.

Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C-134 de 2009, definió los tributos como las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, haciendo uso de su

poder de imperio, para el cumplimiento de los fines del Estado mismo. La Corte señala que los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas, dicha clasificación se da en función de la intensidad en el poder de coacción y en el deber de contribución.

### **Objetivo**

El objetivo que se pretende alcanzar con este artículo es revisar el desarrollo jurisprudencial y teórico de los principios de tributación en Colombia, para determinar la vigencia del concepto de justicia tributaria.

### **Metodología**

Se hace uso del enfoque metodológico cualitativo, toda vez que lo que se busca es determinar cuál ha sido el alcance de los principios tributarios y el alcance de estos mandatos en la configuración de las leyes en la materia (Sánchez, 2019). Como método de investigación se utilizó el documental, el trabajo se basa principalmente en la revisión de doctrina y jurisprudencia sobre la materia, consultando principalmente las sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

### **Principios tributarios en Colombia**

La definición de los principios como ya la vimos puede parecer muy amplia y ambigua, sin embargo, tras la constitución de 1991 este tipo de normas tienen una mayor relevancia en la discusión legislativa, en esta sección del documento se abordan algunas posturas de la doctrina y jurisprudencia sobre los principios en materia tributaria, de entrada se advierte que la revisión de la literatura se limitó únicamente a aquellos principios que han sido determinantes a la hora de hacer el control constitucional y legal de las normas en materia tributaria, en tal sentido no se abordan otros principios que si bien se aplican en la materia no han tenido un amplio desarrollo en la jurisprudencia.

#### ***El principio de legalidad y la reserva de ley***

En materia tributaria la legalidad y reserva de ley han sido explicadas por la Corte Constitucional en Sentencia C-987 de 1999, partiendo de tres dimensiones, i) Representación popular en materia tributaria, bajo esta premisa no es posible crear un nuevo impuesto sin que exista representación de los eventuales contribuyentes ii) predeterminación de los tributos, lo anterior implica que cualquier tributo deberá estar previamente determinado en la ley en cuanto a sus elementos esenciales, como el hecho generador, el sujeto activo y pasivo del impuesto, la base gravable y la tarifa impositiva, iii) atribución legal para el desarrollo impositivo por parte de Entidades Territoriales, la Corte señala que las entidades territoriales están autorizadas para establecer tributos y contribuciones, siempre y cuando dicha atribución tenga un desarrollo legal previamente establecido.

El anterior principio determina una rigurosa limitación en materia tributaria, ya que enmarca como deben establecerse las obligaciones impositivas que recaen sobre los ciudadanos, en tal sentido, las autoridades administrativas se ven atadas a las normas proferidas por el legislador y no pueden extralimitarse en las competencias que les han otorgado en esta materia, toda vez que si esto ocurre los ciudadanos podrán demandar aquellas normas para que se declare su inexecutable o ilegalidad según el caso.

En relación con la reserva de ley en materia tributaria, tiene que ver con una institución jurídica histórica que se ha venido desarrollando en la mayoría de constituciones de los países de tradición republicana que implica que las obligaciones tributarias solamente pueden surgir si cumplen con el procedimiento legislativo adelantado por el Congreso de la República, institución que es la única facultada para crear impuestos, eliminando de tajo la posibilidad de que una autoridad administrativa pueda crear tributos de manera autoritaria y sin una previa deliberación, de igual manera se limita la facultad de los concejos y las asambleas departamentales para crear por sí mismos nuevos tributos.

De acuerdo a [Romero \(2013\)](#), se atribuyen cuatro características al principio de reserva de ley, en primer lugar está la exigencia del consentimiento de los impuestos por parte de los futuros contribuyentes, premisa que se resume en la expresión “*nullum tributum sine lege*” o “*no taxation without representation*”, esta primera característica implica que no es dable imponer un tributo sin que este haya pasado por el trámite legislativo ante los representantes políticos de los ciudadanos. En segundo lugar, el principio de la reserva de ley preserva la garantía individual relacionada con la garantía a la propiedad privada misma, y a la limitación de los poderes del soberano en sus pretensiones arbitrarias a la hora de recaudar. En tercer lugar, el principio busca preservar la unidad del ordenamiento jurídico y la igualdad en el tratamiento a los contribuyentes, por último, el principio busca garantizar la existencia de seguridad jurídica para los contribuyentes.

La Corte Constitucional también se ha encargado de delinear el alcance de este principio, al respecto en Sentencia C-227 de 2002, precisó que el principio de legalidad está estrechamente relacionado con el mandato según el cual “*no hay tributo sin representación*”, en aquella oportunidad la Corte señaló que el principio comprendía también a la representación asumida por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, sin embargo, esta facultad se encuentra limitada al principio de legalidad del tributo y en consecuencia las autoridades del orden territorial únicamente pueden determinar los elementos esenciales del tributo, siempre y cuando se les haya asignado dicha competencia por ley.

### **El principio de igualdad**

El principio de igualdad ha tenido una gran relevancia en materia de control constitucional frente a iniciativas legislativas en materia tributaria, este mandato tiene diversas connotaciones y puede asimilarse como una igualdad formal y también como igualdad material ante la ley. La visión formal de la igualdad implica en tratamiento homogéneo que en principio no guarda ningún tipo de consideración hacia ninguna persona y en consecuencia proyecta sus efectos a todos los receptores de la misma por igual, “ante la ley todos somos iguales”, es por lo tanto el mandato que se promueve desde esta visión de la igualdad formal. Por otra parte, la igualdad implica una revisión de las condiciones en que cada persona se encuentra antes de aplicar el mandato legal, entendiendo las dificultades que trae consigo una aplicación de la ley sin contemplaciones y asimilando las diferencias que existen entre personas con una capacidad de tributación que dista mucho de ser homogénea.



Para entender mejor la diferencia entre la igualdad formal y material basta con un ejemplo de tributación, supongamos que el impuesto fuese recaudado a todas las personas jurídicas con un criterio de igualdad formal, en otras palabras, una tarifa idéntica para todas las personas jurídicas sin tener en cuenta criterios tan importantes como el tamaño empresarial, la capacidad financiera o la generación de ingresos. Bajo el criterio de igualdad formal el anterior ejemplo sería una situación aceptable, ya que todas las empresas estarían tributando bajo la misma regla, sin distinguir de ninguna clase, dado que se estaría aplicando una norma de obligatorio cumplimiento que tiene una disposición uniforme sobre todas las personas jurídicas. Ahora bien, desde una óptica de igualdad material, no es posible obviar que un tributo se aplique de igual forma a personas jurídicas desiguales, lo que en principio requiere reconsiderarse para que los efectos del mismo no tengan unas consecuencias nocivas para las empresas más pequeñas.

Los tratamientos jurídicos diferenciados no son del todo aceptables, pero esto en principio se debe a que las reglas para incluir beneficios se han utilizado de forma poco técnica y favoreciendo intereses económicos y políticos, la Corte Constitucional, ha tenido la oportunidad de abordar este tipo de asuntos en varias ocasiones y ha defendido la igualdad material y los tratamientos tributarios especiales siempre que estos se justifiquen en un fin constitucionalmente válido.

Sobre este punto resulta ilustrativo el tratamiento jurídico que le dio la Corte Constitucional a la demanda de inconstitucionalidad presentada en el año 2017, en contra de algunas disposiciones de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se buscaba adoptar una reforma tributaria estructural.

En esta ocasión el demandante alegaba que la norma lesionaba los principios de equidad, progresividad e igualdad que deben irradiar el ordenamiento tributario, toda vez que al reformar el Impuesto al Valor Agregado IVA, se estarían gravando algunos bienes considerados como de primera necesidad para las mujeres, lo que resultaba en una discriminación para este grupo poblacional concreto y una vulneración de los artículos 13 y 43 de la Constitución Política de Colombia y de los principios de equidad y progresividad tributaria.

Los cargos sustentados en la demanda de inconstitucionalidad consistieron en lo siguiente: i) el primero señalaba que el IVA por su naturaleza de impuesto indirecto, no se capta de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, ya que recae directamente en el consumo de bienes y servicios, lo que deriva en un efecto mayor para las personas que no cuentan con capacidad de pago, ya que porcentualmente destinan una mayor cantidad de su ingreso a la compra de dichos bienes y ii) el segundo cargo, se sustentó en que los tampones, protectores y toallas higiénicas, no contaban con bienes sustitutos en el mercado, situación que impedía remplazarlos, lo que podría considerarse como una acción discriminatoria, ya que solo serían las mujeres quienes en últimas deberían asumir el efecto que el impuesto traería en el mercado.

La decisión adoptada por la Corte Constitucional en Sentencia C-117 de 2018, identificó cuatro situaciones que suponían barreras adicionales de las mujeres a la hora de adquirir

los bienes básicos que se pretendían gravar con el impuesto, al respecto se identificaron las siguientes: i) desigualdad a la hora de acceder a un empleo, ii) desigualdad en cuanto a salarios en relación con los hombres, iii) desigualdades en relación con los gastos de consumo y iv) desigualdad en relación con la titularidad de la propiedad.

Finalmente, la Corte declaró la inexecutable de la norma bajo el entendido de que la imposición del tributo aun cuando la tarifa aplicable era baja en relación con otros tipos de bienes en el mercado, no contaba con una justificación suficiente. Otro de los motivos enunciados por la Corte, estuvo centrado en la ausencia de políticas públicas dirigidas a equilibrar las cargas entre mujeres y hombres, teniendo claro que existen brechas que ponen en una clara desventaja a las mujeres en distintos ámbitos sociales y económicos.

### *El principio de progresividad*

La progresividad en materia tributaria puede ser abordada desde dos distintas posturas, la primera limita este principio únicamente a la definición de los elementos del tributo y la otra tiene que ver con la aplicación del principio a todo el sistema tributario, esta última está más acorde con el artículo 363 de la Constitución Política de 1991. La progresividad en materia de tributos busca consultar la capacidad económica de las personas, con el fin de que quienes cuentan con más recursos aporten en mayor medida con los gastos del Estado y quienes no tengan la misma capacidad lo hagan en una menor proporción. En la misma línea de lo anterior:

La progresividad se trata del reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, siendo neutro el sistema tributario que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad contributiva, progresivo el que reduce dichas diferencias y regresivo el sistema que las aumenta. (*Consejo de Estado en Sentencia con radicado 2012-00155, 2014, p.28*)

Es importante tener en cuenta que el principio de progresividad no está limitado únicamente al recaudo tributario, sino que tiene un alcance mucho más amplio e involucra también el gasto público, que también debe ser progresivo y destinarse de manera focalizada a quienes tienen menores ingresos.

Sobre este punto la Corte Constitucional en la Sentencia C- 419 de 1995, sostuvo que los sistemas tributarios al tener en cuenta el principio de progresividad están aplicando la equidad vertical, ya que en la práctica le dan un tratamiento diferenciado a personas que se encuentran en diferencia de condiciones, de tal modo que, entre mayor capacidad, mayor será el aporte vía tributos y viceversa.

Como ejemplo en la aplicación del principio tenemos la composición del impuesto al patrimonio creado en la ley 1943 de 2018. El referido impuesto estableció como hecho generador la posesión al primero de enero de 2019, de un patrimonio líquido igual o superior a \$5.000.000.000, esto implica que la intención del tributo es gravar los altos patrimonios de personas naturales y jurídicas que tienen una robusta capacidad de pago.



Ahora bien, la tarifa del impuesto es de un 1% sobre la base gravable, que como se mencionó anteriormente es el patrimonio bruto poseído al 01 de enero de 2019, lo que implica que a mayor patrimonio bruto el aporte que se deberá hacer a las arcas públicas será más significativo, que es justamente lo que se busca al aplicar la progresividad en el sistema tributario.

### **Principio de equidad**

Al definir el principio de equidad en materia tributaria se presenta una dificultad conceptual, ya que contiene elementos de otros principios como el de progresividad e igualdad y puede dar lugar a confusiones desde el plano teórico, sin embargo, su alcance es distinto a los demás y sobre el mismo se presentan elementos diferenciadores que pueden aportar a su distinción y mejor entendimiento.

Inicialmente, es necesario resaltar que este mandato está contenido por disposición constitucional como un principio fundante del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 363<sup>1</sup> constitucional. En este sentido, es evidente que la equidad en materia tributaria guarda una estrecha relación con la capacidad económica de quienes tienen la obligación de tributar y esto en términos sencillos quiere decir que todo tributo debe dar un trato diferente a las personas según su capacidad económica, exigiendo más de quienes más tienen y menos de quienes tienen una capacidad económica limitada.

Para ilustrar mejor el alcance que constitucionalmente se le ha dado al principio de equidad en materia tributaria, resulta útil referirnos a la norma establecida por el Magistrado Ponente Manuel José Cepeda, en donde se aborda el principio de equidad, en los siguientes términos:

Hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad —en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera— una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás. (Sentencia C-776, 2003, p.5)

De acuerdo con la explicación anterior, la equidad tributaria busca que los efectos de un determinado impuesto sean valorados en razón a las consecuencias que se generan de acuerdo con la posición social y económica, para ilustrar este principio basta con referirnos al trato diferenciado que tienen ciertos productos incluidos en la canasta básica familiar en relación con el Impuesto al Valor Agregado IVA. La exclusión de estos productos tiene como finalidad aliviar las cargas de las personas con menor capacidad de pago, ya que es en

<sup>1</sup> La norma establece lo siguiente: *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*

estos casos en donde la canasta básica tiene un peso mayor en las finanzas del hogar, sobre este aspecto la Corte Constitucional en Sentencia C-776 de 2003, señaló que el principio de equidad supone que deben gravarse de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, aquellos bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad económica para soportar dicho impuesto.

### *Principio de no retroactividad*

La no retroactividad en materia tributaria proscribe la determinación de impuestos que graven actividades o hechos ya materializados, es decir que no le es dable al legislador sorprender a las personas naturales o jurídicas con unas normas tributarias que establezcan obligaciones tributarias hacia atrás, al respecto la Constitución Política de 1991, estableció que todas las normas tributarias que las que se contemple como base gravable el resultado de hechos ocurridos durante un determinado periodo de tiempo, no podrán ser aplicadas sino a partir del periodo que inicie luego de la entrada en vigencia de la respectiva norma.

Frente a la no retroactividad en materia tributaria el [Consejo de Estado en Sentencia con radicado 2012-00428 de 2019](#), aclaró que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 338 y 363 de la Constitución, las normas que determinan nuevas obligaciones tributarias no podrán ser aplicadas sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia respectiva de la ley, ordenanza o acuerdo, ya que la ley tributaria debe ser preexistente al hecho imponible.

Sin embargo, en la constitución nada se dice sobre la posibilidad de dar aplicación a las normas tributarias favorables al sujeto pasivo de manera retroactiva, tal como ocurre en otras ramas del derecho en aplicación del principio de favorabilidad, en dicha hipótesis una persona podría acogerse a un régimen posterior que le sea más favorable. En este mismo sentido, nada se aclara con respecto a si la no retroactividad aplica para los impuestos de periodo respecto de los hechos jurídicos y económicos producidos en períodos vencidos o en curso.

### *Principio de eficiencia*

La eficiencia en tributación tiene que ver con un aspecto operativo de la forma en que se van a captar los recursos y en el costo de oportunidad que este tipo de actividades tiene para el Estado, en tal sentido podríamos dividir este mandato en dos, en primer lugar la eficiencia plantea que el Estado debe buscar la forma más ágil y menos costosa de cobrar los tributos, de tal manera que la relación entre el gasto generado por el cobro y los tributos a recaudar sea inversamente proporcional, ya que no sería viable que los costos de captar los tributos fuesen mayores que los recursos a recaudar.

Por otra parte, la eficiencia busca que el impacto del tributo no distorsione la economía o de hacerlo esta distorsión sea en la menor medida posible, ya que si el impuesto es demasiado intrusivo puede desincentivar la actividad económica que pretende gravar hasta desmontarla. El mandato de eficiencia permite que antes de establecer un nuevo tributo se revise el costo económico que este genera, con el fin de que el tributo no sea más gravoso para el sujeto pasivo del impuesto que las utilidades que se derivan para el sujeto activo.

Sobre este principio la Corte Constitucional al revisar el Impuesto al Valor Agregado frente a la eficiencia tributaria, señaló lo siguiente:

Respecto de la eficiencia del sistema tributario, la Corte ha ejercido su facultad de controlar la constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base (i) en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo.

En cuanto a la ponderación, de acuerdo con los parámetros constitucionales, de los fines perseguidos por las normas tributarias y de los medios que éstas contemplan, la Corte ha señalado, por ejemplo, que el legislador puede asignar obligaciones a los responsables del IVA en aras de facilitar su recaudo. En efecto, “la Ley, por razones de eficiencia en la recolección de los tributos, [puede autorizar a] la Administración para llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria.

En el mismo sentido, esta Corporación ha reconocido que al sujeto pasivo del IVA se le pueden imponer cargas razonables adicionales al mero pago del impuesto, orientadas a facilitar el recaudo o el control sobre el recaudo de dicha carga impositiva. (Sentencia C-776, 2003, p.7)

De acuerdo con lo anterior, queda claro que en el proceso legislativo debe tenerse en cuenta el efecto económico de los tributos, facilitando el recaudo y agilizando los procedimientos para que el sujeto pasivo del impuesto no tenga mayores traumatismos a la hora de aportar los recursos que le son exigidos mediante las obligaciones tributarias.

### **El concepto de Justicia tributaria**

Hasta este punto se han abordado algunos principios que irradian la actividad tributaria del Estado y que han sido desarrollados teóricamente en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, para seguir con el orden planteado al inicio del documento se revisará el concepto de justicia tributaria, para entender el alcance del mismo y su influencia en el sistema impositivo actual.

La justicia tributaria como noción jurídica hace parte esencial del Estado Social de Derecho e implica que la contribución a las arcas públicas debe responder a un propósito social en donde se tengan en cuenta las distintas condiciones de las personas, sobre este aspecto, la Corte Constitucional señaló lo siguiente:

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

contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas. (Sentencia 1060 A, 2001, p.15)

Al ser la justicia un concepto tan complejo de definir vale la pena adentrarnos en algunas construcciones teóricas sobre el mismo, Musgrave (1985) plantea que para materializar la justicia se requiere que quienes se encuentran en una igual situación padezcan un sacrificio igual a la hora de aportar a las arcas públicas. Sin embargo, este autor cuestiona que existan personas en igualdad de posición que están recibiendo un trato desigual por parte del sistema tributario, lo que lleva a una distorsión.

Para Ríos, Sánchez, & Restrepo (2021), es importante plantear la noción de justicia bajo la discusión sobre la efectividad de la capacidad contributiva. De acuerdo con los autores es necesario volver al concepto de justicia aristotélica, es decir, a la visión de justicia conmutativa y justicia distributiva, entendida la primera como un punto medio existente en lo que se gana y se pierde, y la segunda como una situación de proporcionalidad, siendo injusto aquello que llega a ser desproporcionado.

Al respecto, Bolaños, (2017) citando a Calvo (2012) se cuestiona sobre ¿cuál es la naturaleza y esencia del principio? Y por otra parte si ¿Es un concepto ético o no?, en su respuesta plantea que la naturaleza del principio de justicia tributaria solo se consigue con el discurrir de los demás principios tributarios a la hora de materializar su imposición y respecto de la ética plantea que se trata de una medida relativa que puede cambiar de acuerdo a la carga propia de la tributación y de la respuesta de los ciudadanos a la misma, ya que en cada uno prevalecerá una valoración distinta del tributo, lo cual tiene relación con su visión política sobre el rol del Estado en la economía.

Sumado a lo que plantea Bolaños, la valoración del tributo como justo o injusto, también dependerá de la visión que tenga el ciudadano sobre el rol del Estado en la economía, esta es una discusión aún vigente en donde se debate si el Estado o el mercado deben suplir ciertos bienes y servicios y en consecuencia si el Estado debe arrebatar vía impuestos la generación de riqueza por parte de los particulares, o si debe ser el mercado el llamado a remplazar el quehacer del Estado en algunos frentes como la educación, la salud o la propia justicia.

Sobre este punto Fernández Amor J.A. & Masbernat P. (2013) señalan que la justicia tributaria se enmarca en cuatro principios, el primero tiene que ver con la generalidad, mandato que impone un trato homogéneo y no diferenciado, siempre y cuando no exista una justificación en el ordenamiento. El principio de capacidad económica que supone una

revisión de la capacidad financiera de los contribuyentes a la hora de fijar los elementos del tributo. El principio de igualdad que supone revisar las distintas capacidades con las que cuentan los sujetos pasivos del tributo. El principio de progresividad que supone un tratamiento proporcionado entre las capacidades económicas y el monto a tributar. El principio de no confiscatoriedad que impone la obligación de no expoliar la riqueza generada y el principio de legalidad que como ya se presentó implica que toda iniciativa para crear un impuesto debe tramitarse por los medios institucionales desde el órgano legislativo.

Por su parte [García \(2011\)](#) presenta un análisis crítico de la reforma del sistema tributario alemán presentada por Paul Kirchhof, la autora cuestiona el interés por simplificar la estructura impositiva toda vez que, si bien este puede tener beneficios para algunos sectores económicos el mismo desconoce el principio de progresividad que debe observarse al formular cualquier tributo nuevo.

En este orden de ideas se plantea que los proyectos que buscan simplificar las normas en materia fiscal pueden generar efectos negativos desde una óptica de justicia tributaria, toda vez que los impuestos que tienen elementos fijos y que se aplican de manera idéntica a todos los sujetos pasivos sin tener en cuenta su capacidad de pago tienen un carácter regresivo, a la vez critica la idea de que la progresividad en la tributación per se resulta en un sistema más complejo desde el punto de vista de la eficiencia.

Así mismo, [García \(2016\)](#) advierte que toda discusión sobre el principio de justicia tributaria debe darse teniendo de presente el principio de eficiencia y equidad, entendiendo que para que un tributo sea eficiente este no debe representar una carga excesiva para el contribuyente en el sentido de que no desincentive la creación de riqueza y desde el punto de vista de la equidad esta debe tener en cuenta valores éticos, morales y culturales, partiendo de una visión de igualdad material en donde se trate igual a quienes están en igualdad de condiciones y de manera desigual a los desiguales.

Por último, [Bereijo \(2016\)](#) plantea que la justicia tributaria no debe limitarse a la premisa según la cual la contribución de todos y de cada uno según su capacidad económica, toda vez que el criterio de capacidad económica no está formulado como un principio dentro del orden constitucional, y debe ser tratado como un criterio ordenador, dentro del sistema de tributación, siendo el principio de progresividad e igualdad verdaderos mandatos que deben irradiar la producción de las normas en la materia.

### **Justicia tributaria y la disyuntiva entre la equidad y eficiencia**

Se evidencia que existe una puja constante entre el principio de equidad en materia tributaria y el principio de eficiencia, el primero busca la igualdad material en las cargas impositivas y privilegia un sistema impositivo en el que las personas puedan contribuir de acuerdo con sus capacidades económicas, haciendo de la tributación una forma de redistribución y la segunda privilegia el efecto pragmático de las normas, la simplicidad en los procedimientos y la flexibilidad del sistema impositivo, haciendo más ágil el recaudo y generando las menores distorsiones en materia económica.

Sobre este aspecto, vale la pena presentar los aportes de [García \(2016\)](#) quien plantea la discusión de la equidad en el sistema tributario, partiendo de los conceptos de igualdad horizontal e igualdad vertical, en cuanto al primer concepto, este hace referencia a que las personas que se encuentren en una igual situación desde el punto de vista económico, deben tener un mismo tratamiento fiscal, mientras que en el segundo concepto de igualdad, prevalece la postura de dar un tratamiento fiscal diferencial a personas que se ubican en situaciones distintas.

Otros elementos necesarios para entender mejor el principio de equidad son los de progresividad, proporcionalidad y regresividad, al respecto [García \(2016\)](#) plantea que un impuesto es proporcional si a medida de que se aumentan los ingresos de los sujetos pasivos del impuesto la presión tributaria permanece constante, un impuesto será progresivo si la presión tributaria aumenta a medida que aumenta la capacidad económica del sujeto pasivo, y será regresivo aquel impuesto en donde la presión tributaria disminuya a medida que la capacidad económica del sujeto pasivo del impuesto aumente.

La equidad entonces tiene una estrecha relación con el carácter progresivo de los impuestos, esta progresividad es una característica de aquellos tributos para los cuales el tipo medio de gravamen es creciente a medida que aumenta la base gravable del tributo, dicho atributo se establece generalmente vía tarifas, en donde gradualmente se busca que quienes más capacidad tienen tributen más.

Sobre el carácter progresivo de los tributos existe una amplia jurisprudencia de la Corte Constitucional, dispuso lo siguiente:

El mandato de progresividad del sistema tributario no puede reducirse al análisis de los tributos de manera independiente sino que debe comprender el impacto de estos en la integralidad del sistema, el cual debe propender por adoptar medidas que generen que los contribuyentes aporten al sostenimiento de las políticas de Estado y reciban sus beneficios dependiendo de su capacidad económica. ([en la Sentencia C-571, 2019, p.2](#))

Anteriormente, la Corte ya había fijado una postura frente al alcance del principio de progresividad en materia tributaria, señalando lo siguiente:

El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). ([Sentencia C-397, 2011, p.2](#))

De conformidad con lo expresado por la Corte Constitucional, la equidad en materia tributaria se traduce en la aplicación del principio de igualdad en términos materiales y no únicamente desde el punto de vista formal, la equidad busca que el sistema tributario tenga en cuenta la capacidad económica de cada persona, ya sea natural o jurídica, este principio debe tenerse en cuenta a la hora de definir los elementos del tributo y como lo vimos es materializado generalmente a través del elemento tarifario.



Por último, al revisar el concepto de eficiencia en materia tributaria, es necesario hacer alusión a lo planteado por **Musgrave (1985)** en relación con las cuatro fuentes de la ineficiencia tributaria, este autor plantea que existe ineficiencia cuando se presenta un alto costo en la administración de los tributos, así como cuando existe una alta carga tributaria que obstruye las actividades económicas, en tercer lugar, plantea que existe ineficiencia cuando hay una tributación excesiva que puede llegar a estimular la evasión en el sistema y por último, plantea que hay ineficiencias cuando existe una excesiva fiscalización.

En consecuencia, es necesario que en toda discusión sobre la fijación de nuevos tributos se examinen los elementos del impuesto de tal manera que este pueda materializar una igualdad, sin atentar contra la eficiencia del sistema, como en todos los casos deberá optarse por la decisión más neutral, ya que los extremos de uno u otro principio pueden tener consecuencias con efectos no deseados en una economía en vías de desarrollo.

## Conclusiones

El Estado Social de Derecho supone la integración de unos principios en materia tributaria que han sido desarrollados tanto por la constitución como por la jurisprudencia, es por esto que el papel de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, ha sido determinante a la hora de evaluar la constitucionalidad y legalidad de las normas proferidas por el congreso y la rama ejecutiva del poder público, esto en últimas ha generado una mayor rigurosidad por parte de los originadores de reglas tributarias, ya que se ven obligados a dar cumplimiento a los mandatos constitucionales que se han fijado en materia tributaria, toda vez que su no observancia puede llevar a la declaratoria de inexecutable de las leyes aprobadas.

Como anteriormente se ilustró la jurisprudencia se ha valido de los principios de igualdad, progresividad, legalidad, equidad, eficiencia y no retroactividad, para examinar la normatividad tributaria y en varias ocasiones ha declarado la inexecutable o exequibilidad condicionada de normas que no fueron formuladas teniendo en cuenta los mandatos constitucionales y que en consecuencia desatendieron la voluntad del constituyente y el espíritu mismo de la constitución de 1991.

Frente a la vigencia del principio de justicia tributaria, aún se presentan barreras para el pleno cumplimiento de los mandatos constitucionales y que tienen que ver con problemas de la estructura económica actual y la vocación productiva del país, en donde persiste la informalidad y la baja empleabilidad, sumado a esto se presentan problemas relacionados con una cultura tributaria poco desarrollada y una desconfianza institucional que genera un recaudo tributaria bajo en relación con otros países de la región.

Sobre este punto, no se puede dejar de advertir sobre la relación entre la definición de tributos y el poder político, ya que en gran parte ha sido la poca voluntad política la principal causa de que las reformas estructurales no se aprueben en el congreso, lo que lleva a que se presenten cada dos años en promedio reformas tributarias cosméticas que no tienen en cuenta los mandatos constitucionales y que en nada solucionan los problemas de fondo que se presentan en el sistema tributario del país.

Por último, resulta válido preguntarse si los principios en materia tributaria incluidos en la Carta Política de 1991, responden a los retos que enfrenta el Estado en el frente tributario y a las condiciones de la economía globalizada, aún más cuando nos enfrentamos a una serie de nuevas relaciones en el ámbito laboral y productivo que pareciera que se escapan de una estructura normativa anticuada.

## Referencias

- Alexy, R. (1993). Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, p. 607.
- Amor, J. A., & Masbernat, P. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate. *Estudios Constitucionales*, pp. 495 - 546.
- Bereijo, A. (2016). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 135-251.
- Bolaños, L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho, Universidad del Norte*, pp. 54-81.
- Calvo Ortega, R. (2012). ¿Hay un principio de justicia tributaria? Madrid: Veritas.
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, marzo, 01, 2018. C.P: S, Carvajal. Sentencia Rad. C-2012-00220 /18. (Colombia). Obtenido de. [https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol\\_c6248b6c1fe14fc599edo30f3aef2b4d](https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol_c6248b6c1fe14fc599edo30f3aef2b4d)
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, marzo,19, 2019. C.P: M, García. Sentencia Rad. C-2012-00428 /19. (Colombia).
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, noviembre, 26, 2009. C.P: H, Romero. Sentencia Rad. C-2007-00048 /09. (Colombia). Obtenido de. [https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol\\_79455fbf57082044e0430a0101512044](https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol_79455fbf57082044e0430a0101512044)
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, octubre, 09, 2014. C.P: H, Bastidas. Sentencia C-2012-00155/14. (Colombia). Obtenido de. <https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/156/156.doc>
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, octubre, 09, 2014. C.P: H, Bastidas. Sentencia Rad. C-2012-00155/14. (Colombia). Obtenido de. <https://consejodeestado.gov.co/documentos/sentencias/47001233100020110000602.pdf>
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, s.f., 2014. C.P: H, Bastidas. Sentencia Rad. C-2012-00155 /14. (Colombia).
- Consejo de Estado [CE], Sala Contenciosa Administrativa, septiembre 28, 2016. C.P: M, Briecño. Sentencia C-2010-00169/16. (Colombia). Obtenido de. [https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol\\_doe7bc3edaa74f7cb9efaca00623db98](https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol_doe7bc3edaa74f7cb9efaca00623db98)
- Corte Constitucional [CC], abril 02, 2002. M.P: ], Córdoba. Sentencia C- 227/02. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-227-02.htm>
- Corte Constitucional [CC], abril 06, 2015. M.P: M, SÁCHICA. Sentencia C- 114/15. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-144-15.htm>
- Corte Constitucional [CC], diciembre 09, 1999. M.P: A, Martínez. Sentencia C- 987/99. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-987-99.htm>
- Corte Constitucional [CC], febrero 25, 2009. M.P: M, González. Sentencia C-134/09. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-134-09.htm>

- Corte Constitucional [CC], junio 05, 1992. M.P: C, Angarita. Sentencia T- 409/92. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/T-406-92.htm>
- Corte Constitucional [CC], junio 07, 2018. M.P: G, Ortiz. Sentencia C- 060/18. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-060-18.htm>
- Corte Constitucional [CC], mayo 06, 1998. M.P: E, Cifuentes. Sentencia C- 183/98. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>
- Corte Constitucional [CC], mayo 18, 2011. M.P: ], Pretelt. Sentencia C-397/11. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>
- Corte Constitucional [CC], noviembre 14, 2018. M.P: G, Ortiz. Sentencia C- 117/18. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-117-18.htm>
- Corte Constitucional [CC], noviembre 27, 2019. M.S: A, Rojas. Sentencia C- 571/19. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-571-19.htm>
- Corte Constitucional [CC], octubre 08, 2001. C.P: L, Cruz de Quiñones. Sentencia C-1060 A/01. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1060A-01.htm>
- Corte Constitucional [CC], septiembre 09, 2003. M.P: M, Cepeda. Sentencia C- 776/03. (Colombia). Obtenido de. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>
- Corte Constitucional [CC], septiembre 21, 1995. M.P: A, Barrera. Sentencia C- 419/95. (Colombia). Obtenido de. ssGarcía, A. V. (2011). Simplificación y justicia tributaria. *Bundess-teuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, P.P 1286.
- García, E. (2016). Derecho o economía en la equidad fiscal. *Revista de Derecho Público*, 61-82.
- García, E. R. (2016). Derecho o Economía en la Equidad Fiscal. *Revista de derecho público*, 61-82.
- Jairo, N., Olivieri, S., Parra, J., & Pico, J. (2020). *The Distributive Impact of Taxes and Expenditures in Colombia*. Nueva York: World Bank.
- Medellín, C.E. (2020). *la interpretatio iuris y los principios generales del derecho*. Bogotá: Legis.
- Musgrave, R. (1985). A Brief History of Fiscal Doctrine. En *Handbook of public economics* (Vol. 1, pp. 1-59). Elsevier.
- Rawls, J. (1971). *Teoría de la Justicia*. México: Fondo de Cultura.
- Restrepo, H. V. (2007). *Nomoárquica, principialística jurídica o filosofía y ciencia de los principios generales del derecho*. Bogotá: Universidad de Antioquia.
- Richard, M. (1987). Public Finance. I. *The New Palgrave a Dictionary of Economics*.
- Ríos, J. A., Sánchez, L. M., & Restrepo, C. M. (2021). La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria. *Revista Visión Contable*, 156-175.
- Rodríguez Bereijo, A. R. (2016). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, 135-251.
- Rodríguez, I. H. (2020). *Economía Política de la Tributación en Colombia 1821-2015*. Barcelona: Universitat de Barcelona.
- Rodríguez, V. M. (2013). Tributación en America Latina desde la crisis de la deuda y el papel del legislativo en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, vol. 15, n.º 28, primer semestre, pp. 257-280.
- Romero Flor, L. (2013). *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*. Castilla: Dixi.
- Sánchez, F. (2019). Fundamentos epistémicos de la investigación cualitativa y cuantitativa: Consensos y disensos. *Rev. Digit. Invest. Docencia Univ. vol.13 no.1* Lima. DOI. <http://dx.doi.org/10.19083/ridu.2019.644>

- Sanz Gomez, R. (2020). Progresividad fiscal. Voces de Cultura de la Legalidad, 311-326.
- Squella, A. (2010). Algunas concepciones de la justicia. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, 175-216.
- Yurrita, M. (2005). La Justicia Tributaria en la Constitución Europea. Cronica Tributaria, P. 11-18.
- Zuzunaga del Pino, F., & Vega León Cabrera, S. (2008). "No tiene color y tampoco es rojo&-quot;. Aciertos y desaciertos del tribunal Constitucional en torno al concepto del tributo. *THEMIS Revista De Derecho*, (55), 225-242. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9234>