

# Sistema tributario de excepción en economías primarias, el caso colombiano\*\*\*

## Exceptional Tax System in Primary Economies, the Colombian Case

### RESUMEN

Este documento argumenta que, en economías primarias y en democracias asediadas como la colombiana, el régimen tributario carece de un sistema y una política impositiva sustentables, y, por el contrario, se construye a partir de situaciones y decisiones normativas de excepción. El problema de investigación se orienta a descifrar la tensión que existe entre los principios normativos del sistema tributario y la expansión impositiva de emergencia. Tomando el caso colombiano, y puntalmente, identificando las normas así como el contexto de producción que dieron lugar al 4 por mil el IVA y el impuesto al patrimonio, se dará cuenta del proceso empobrecido de diseño de una política tributaria, y de cómo, por medio inclusive de medidas de excepción y blanqueamiento de normas, se crean impuestos transitorios que tienen como propósito solventar limitaciones fiscales de corto plazo, pero que terminan incorporadas permanentemente en nuestro sistema jurídico.

### PALABRAS CLAVE

Sistema tributario de excepción, política tributaria, blanqueamiento de normas, impuestos creados en estados de excepción, emergencia económica, social y ambiental.

\* Profesor de la Universidad de La Sabana (Colombia). Magíster y doctorado en Derecho de la Universidad de los Andes; abogado de la Pontificia Universidad Javeriana. Miembro del Grupo de Investigación Justicia, Ámbito Público y Derechos Humanos. Contacto: juan.sarmiento3@unisabana.edu.co ORCID ID: 0000-0002-7303-3300.

\*\* Recibido el 21 de enero de 2021, aprobado el 26 de enero de 2023.

Para citar el artículo: Sarmiento E., J. P. *Sistema tributario de excepción en economías primarias, el caso colombiano*. En *Revista Derecho del Estado*, Universidad Externado de Colombia. N.º 56, mayo-agosto de 2023, 363-388.

DOI: <https://doi.org/10.18601/01229893.n56.13>

\*\*\* Este trabajo contó con los aportes de Laura Andrea Escolar Galofre, egresada del programa de Derecho de la Universidad del Norte.

## ABSTRACT

This paper argues, in primary economies and in besieged democracies such as Colombia, the tax regime lacks a sustainable policy about tax system, and, on the contrary, the tax regime built from exceptional situations and regulatory decisions. The research problem is aimed at deciphering the tension that exists between the normative principles of the tax system and the emergency tax expansion. Taking the Colombian case, and specifically, identifying the standards and the context of production that gave rise to 4 per thousand; tax on the sales and Patrimony, the paper expose the impoverished process of designing a tax policy, and how, through even exception measures and laundering of rules, temporary taxes are created that have the purpose of solving short-term fiscal limitations, but that end permanently incorporated into our legal system.

## KEYWORDS

Exceptional tax system, tax policy, taxes created in states of exception, economic, social and environmental emergency.

## SUMARIO

Introducción. 1. Principios normativos del sistema tributario. 2. Sistema tributario colombiano, de la excepcionalidad a la permanencia. 2.1. El gravamen a los movimientos financieros. 2.2. Impuesto al valor agregado. 2.3. Impuesto al patrimonio. A manera de conclusión. Referencias.

## INTRODUCCIÓN

La experiencia latinoamericana podría caracterizarse de la siguiente manera: economías primarias con poco valor agregado, ineficacia instrumental del Estado, fuertes estructuras de economías informales y otras ilegales, y una considerable base poblacional con necesidades básicas insatisfechas. En algunos países como Colombia, Venezuela, El Salvador, Guatemala y México estos factores se combinan con conflictos armados internos de baja intensidad financiados por el narcotráfico, y por su combinación con actividades de blanqueo de capitales, que demandan una gran cantidad de recursos humanos y económicos para sostener fuerzas armadas robustas, cárceles y sistemas judiciales fuertes –no por ello eficaces–.

El caso colombiano presenta otra particularidad: la continuidad del conflicto político armado interno ha provocado que una parte significativa de los ingresos fiscales se destinen a solventar los aparatos estatales de represión

y defensa. Esta situación también ha comportado que el Estado colombiano cree algunos tributos y gastos en medio de estados de emergencia, declarados por distintos mandatarios y por distintas causas, algunos sustentados en el mismo conflicto, otros en razones netamente fiscales.

Lo anterior riñe con los distintos principios del sistema tributario que informan y orientan al legislador y al Gobierno al momento de diseñar y distribuir las cargas fiscales, a saber: 1. Principio de capacidad contributiva o progresividad; 2. Principio de redistribución de riquezas; 3. Principio de legalidad o reserva de ley; 4. Principio de tipicidad de la tributación; 5. Principio del deber de colaboración del contribuyente con la Administración tributaria; 6. Principio del efectivo contradictorio; 7. Principio de obligatoriedad; 8. Principio de patrimonialidad; 9. Principios de igualdad y de desigualdad selectiva; 10. Principio de interrelación espacial de la imposición; 11. Principio de función integrativa; 12. Principio de superior interés nacional; 13. Principio de territorialidad, y 14. Principio de la cultura de la legalidad tributaria<sup>1</sup>.

Quizá los principios más notables, que, por lo demás, tienen la capacidad de provocar mayor impacto, son los de capacidad contributiva o progresividad<sup>2</sup>, legalidad<sup>3</sup>, proscripción de la doble tributación<sup>4</sup>, irretroactividad<sup>5</sup>, confianza legítima<sup>6</sup> y eficiencia<sup>7</sup>. En Colombia, los principios de progresividad, legalidad, irretroactividad y eficiencia cuentan inclusive con cláusulas constitucionales explícitas (art. 338 inc. 3.º y art. 363 CP), que se extienden a los estados de emergencia (art. 215 CP).

De igual forma, el sistema impositivo posee con una estructura propia, a saber: sujetos gravables y no gravables, base imponible y excluidos, deducciones, exenciones, que en conjunto crean diferenciaciones respecto a actividades económicas, capacidad de pago y sujetos contribuyentes. La estructura del sistema impositivo es una manifestación del principio de progresividad o capacidad de pago. No obstante, las exenciones, descuentos y tratos preferenciales han

1 Cervini, R. *Principios del Derecho penal tributario en el Estado democrático social de Derecho*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*. 2008.

2 Córdoba, J. *Generalización del IVA en Colombia: una propuesta para mejorar la equidad del sistema tributario*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

3 De Bedout, J. *Principio de legalidad en el Derecho tributario procedimental*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

4 Muñoz, M. *El principio de justicia tributaria en la jurisprudencia contenciosa administrativa*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

5 Plazas, M. *La ultraactividad como vía indispensable para evitar la aplicación retroactiva de las nuevas leyes tributarias*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 82, 2020.

6 Forero, C. *Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 82, 2020.

7 Peralta, G. *Apuntes sobre el principio de eficiencia en materia tributaria y la economía del comportamiento*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

provocado que, a pesar de contar con tarifas impositivas relativamente altas, Colombia tenga un nivel de recaudo tributario bajo para su nivel de ingreso<sup>8</sup>.

Lo anterior no excluye que, en algunas ocasiones, con medidas tributarias se pretenda incentivar ciertas actividades que el legislador decide estimular, muy a pesar de la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo. Con todo, salvo casos de evidente cabildeo, en algunos tributos el Estado prescinde del principio de progresividad y equidad en las obligaciones fiscales cuando considera que dichas actividades pueden ser útiles, necesarias o ventajosas para la sociedad o el interés general<sup>9</sup>.

Este documento ilustra la tensión que existe entre los principios normativos de capacidad contributiva o progresividad, legalidad, irretroactividad y eficiencia y la expansión impositiva de emergencia. Así, se argumenta que una democracia asediada y una economía primaria como la colombiana han producido un sistema tributario de excepción, que se ha transformado en legislación permanente, sin mayor rigor macroeconómico y prescindiendo en algunos casos de los principios antes enunciados. Para demostrar este argumento, se profundiza, en primer lugar, en la descripción de cuáles son los principios normativos del sistema tributario (1). Luego, se presenta cómo se ha desarrollado el sistema tributario de excepción en Colombia, a partir de ciertos impuestos y del contexto de producción de la reforma legislativa que les dio origen (2).

## 1. PRINCIPIOS NORMATIVOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

A continuación se exponen los principios positivizados del sistema tributario colombiano, a saber: capacidad contributiva o progresividad, legalidad, irretroactividad y eficiencia. El principio de legalidad tributaria hace referencia a que únicamente el legislador puede establecer los parámetros de las obligaciones tributarias. Es decir, que solo una ley puede definir quiénes tienen la obligación del pago de tributos. Este principio se fundamenta en la existencia de subordinación jerárquica a un poder superior, que legitima el poder del Estado y que le confiere al mismo la potestad tributaria. Así, el principio de legalidad, o de reserva de la ley, restringe el espacio y la legitimidad de las actuaciones del Estado para imponer tributos<sup>10</sup>. Este principio está consagrado en el numeral 12 del artículo 150 CP y en el artículo 338 CP. Con todo, la carta política permite que en estados de excepción se creen impuestos, siempre que se cumpla con los límites de necesidad, proporcio-

8 Córdoba, J. *Generalización del IVA en Colombia: una propuesta para mejorar la equidad del sistema tributario*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

9 Bravo, J. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*. 3.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Legis, 2002.

10 De Bedout, J. *Principio de legalidad en el Derecho tributario procedimental*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.

nalidad y temporalidad que establecen sus artículos 212 a 215. Inclusive, la propia carta permite que, superado el estado de emergencia, el legislador pueda prolongar la vigencia del decreto que crea el tributo.

Por su parte, la equidad tributaria está vinculada a la progresividad, en la medida en que se ampara en la igualdad ante las cargas tributarias<sup>11</sup>. De este modo, la tarifa y el hecho gravable deben ser equivalentes entre iguales, mientras se diferencia la obligación conforme a la capacidad de pago del contribuyente, distribuyendo la carga tributaria de acuerdo con la capacidad económica.

La equidad en materia tributaria también se manifiesta en dos dimensiones. La vertical y la horizontal. La primera se refiere a que la carga tributaria se concentra en los distintos niveles económicos, teniendo mayor peso en las personas con mayores ingresos, de manera proporcional a su riqueza<sup>12</sup>. Esta dimensión es la adoptada por virtud de la teoría de la capacidad contributiva, que no se asimila a la teoría del beneficio, en tanto la carga impositiva no se relaciona ni es relativa a los servicios que recibe el individuo por el pago de impuestos<sup>13</sup>. Por su parte, la equidad horizontal se vincula con el principio de igualdad formal ante la ley, de manera que la carga impositiva se distribuye en similar proporción entre los individuos que tienen la misma capacidad contributiva<sup>14</sup>. Este principio se atenúa de alguna manera con los impuestos indirectos, tales como los impuestos al consumo, que si bien cuentan con tarifas diferenciadas, pueden acumular mayores cargas económicas en personas de menor ingreso.

La equidad, progresividad, proporcionalidad y capacidad contributiva parecerían ser principios separables, pero con resultados materiales similares. En efecto, la proporcionalidad, que se refiere a la correlación que tiene que haber entre la capacidad de contribución y la tarifa, no se constata en todos los casos, inclusive cuando se trata de impuestos directos. En efecto, el impuesto directo puede ser proporcional a la capacidad de pago pero no a la carga fiscal del contribuyente. De esta manera, no se espera que cada tributo sea proporcional, equitativo y progresivo, sino que el sistema tributario en general lo sea<sup>15</sup>.

Por su parte, la irretroactividad en el sistema tributario gana mayor peso cuando se trata de impuestos “de período”, en los cuales la base gravable se

11 Cervini. *Principios del Derecho penal tributario en el Estado democrático social de Derecho*, cit.

12 Bravo. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, cit.

13 Rodríguez, C. C. *Delimitación conceptual de la noción de capacidad contributiva de la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana*. En Piza R., J. R. y Sánchez M., C., *Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2018.

14 Bravo. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, cit.

15 Soler, R. *La progresividad en las reformas tributarias*. Bogotá: Dykinson, 2015.

configura como resultado de los hechos ocurridos en el curso del tiempo, que resultan de integrar determinados factores ocurridos en un lapso para llegar a la base, donde los ingresos del año se acumulan y luego son depurados mediante la resta de costos, deducciones y exenciones del mismo período<sup>16</sup>. Esta prohibición constitucional al legislador se hace nítida cuando se trata de la renta líquida gravable en un período fiscal, así como las deducciones que se encontraban vigentes en ese período. No obstante, no parecería ocurrir lo mismo cuando se trata de la adquisición de bienes o prestación de servicios que no se encontraban gravados antes de la expedición de la norma.

Esto es así porque los impuestos que gravan el consumo o adquisición de bienes o prestación de servicios tienen por hecho generador la venta de bienes corporales muebles, la prestación de servicios, la importación de bienes corporales muebles y la circulación, venta u operaciones de juegos de suerte y azar. Por esta razón, el impuesto se causa al momento en que se realiza el hecho generador (art. 429 del Estatuto Tributario), de manera que, en las ventas, el impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, y a falta de estos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria; la prestación de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, el que ocurra primero; y en las importaciones, en el momento de la nacionalización del bien. Por esta razón, aunque se mantiene la restricción del principio de irretroactividad, pues no se pueden gravar operaciones previas a la expedición de la norma, los efectos de una reforma al impuesto se aplicarían de manera inmediata, a las operaciones que tengan lugar una vez entre en vigencia la reforma.

Sin embargo, como se revisará más adelante, estos impuestos indirectos se han convertido en la fuente de ingresos por medio de la excepcionalidad, y se han convertido en legislación permanente posiblemente por dos razones: 1. Porque son de fácil recaudo, sin que ello signifique que sean eficientes en términos de costos de recaudo y neutralidad tributaria, y 2. Porque no se afectan por el principio de irretroactividad, dado que el hecho generador es de ejecución instantánea. Si bien a ellos se han dirigido algunas críticas relativas al desconocimiento de los principios de progresividad, capacidad de pago y equidad, han sido declarados constitucionales, en tanto han tenido una tarifa diferenciada de acuerdo al bien que es objeto del tributo. Así, por ejemplo, la Corte Constitucional, en sentencia C-776 de 2013, determinó, de forma ligera quizá, que aquel sujeto pasivo del impuesto que cuenta con el dinero para adquirir bienes y servicios tiene también los recursos económicos para pagar su gravamen. Esta sentencia resuelve la constitucionalidad del IVA del 2% a los

16 Bravo. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, cit.

productos de la canasta familiar y los medicamentos básicos, entendiendo que el mínimo vital que se debe garantizar a las personas impide gravar los bienes y servicios que estén dentro de esta categoría. Con ello, la Corte deja de lado las consideraciones sobre retroactividad, para centrarse en la proporcionalidad<sup>17</sup>.

Por último, se tiene el principio constitucional de eficiencia. Este principio también ha sido vinculado al de neutralidad tributaria. La eficiencia es entendida en tres dimensiones: la primera, en tanto se espera que el sistema tributario no entorpezca algunas actividades económicas o las haga tan costosas que no sean rentables, volviéndose el impuesto un “tributo prohibitivo”, pues el sistema tributario terminaría convirtiéndose en una carga que tendría como resultado impedir una actividad económica; la segunda dimensión se refiere a que la carga impositiva no debe ser tan alta que incentive la evasión, al contrario, debe estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; la tercera dimensión de la eficacia se refiere a la organización de los tributos, donde la claridad de las obligaciones, su cálculo y su oportunidad de pago deben ser simples y sencillos, de manera de no impedir el desarrollo eficiente de las actividades económicas<sup>18</sup>.

Ahora bien, el contenido normativo de estos principios de la tributación, aparentemente rígidos, se ve atenuado por otro principio ajeno al sistema impositivo, pero vinculado a la discusión, cual es la libertad de configuración legislativa. En efecto, en materias como la financiera y tributaria, la Corte Constitucional ha preservado la libertad de configuración del sistema legislativo, siempre que contemple alguna protección a expectativas particulares mediante mecanismos de transición, y por supuesto, respete los principios constitucionales del sistema tributario expuestos en el artículo 338 y 363 CP. De esta forma, la Corte ha reconocido una amplia discrecionalidad del legislador para determinar la política económica del país, conforme a los criterios de oportunidad y conveniencia de las mayorías parlamentarias.

Uno de los fallos más relevantes y que ha confirmado la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria es la sentencia C-007 de 2002. Para la Corte, la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la Corte como la más amplia discrecionalidad. Inclusive, en el citado fallo, el alto tribunal fue más allá y señaló que “el demandante corre con una carga argumentativa mayor, pues en virtud de esa potestad suficientemente amplia, no es necesario que el Congreso justifique que la

17 Buitrago Mora, J. S. y Uribe Escobar, C. *Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile*. En *Contexto*. 6, 2017, 93-100.

18 Bravo. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*, cit.

opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Por el contrario, se presume que su decisión es constitucional y que la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva bastante amplia y discrecional”<sup>19</sup>.

A juicio de la Corte Constitucional colombiana, la libertad de configuración del legislador respecto del sistema económico o de la facultad de intervención en el mercado se impone sobre el derecho a la igualdad, debido a que la propia carta fundamental establece una amplia capacidad de mediación oficial y regulación diferenciada en cabeza del Estado<sup>20</sup>. El otro principio en juego ha sido el de confianza legítima, que protege a los ciudadanos de actos improvisados, arbitrarios o similares por parte de la Administración, que puedan vulnerar las expectativas fundadas que aquellos se habían hecho sobre “la base de acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, y consentido expresa o tácitamente por la administración ya sea que se trate de comportamientos activos o pasivos, regulación legal o interpretación normativa”<sup>21</sup>. Quizás, respecto al principio de la confianza legítima, la Corte ha mediado entre los regímenes de transición y la libertad de configuración legislativa, para evitar, por una parte, la vulneración de las expectativas legítimamente creadas, y por otra, la petrificación del sistema jurídico<sup>22</sup>.

Luego de revisados los principios de la tributación, que informan y orientan la política impositiva, pasamos entonces a dar cuenta de lo que en este texto se ha llamado sistema tributario de excepción. Así, se procede a argumentar que el sistema impositivo actual, sobre todo aquel relativo a impuestos indirectos y de consumo, nació en estados de emergencia, sin responder a una política diseñada racionalmente por las mayorías parlamentarias. Se constata, por el contrario, en los tributos que se presentan a continuación, que se trata de un sistema que reaccionó a una necesidad fiscal que luego fue adoptada como legislación permanente, no en razón del desarrollo de una política fiscal y tributaria, sino en consideración de las necesidades fiscales del momento.

## 2. SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO, DE LA EXCEPCIONALIDAD A LA PERMANENCIA

Como se expuso en la introducción de este documento, Colombia, al igual que las experiencias comparadas del Sur Global, cuenta con una historia marcada

19 Sarmiento, J. *La vulneración a la confianza legítima, ¿una situación jurídica generadora de responsabilidad del Estado legislador?* En *Vniversitas*. N.º 116, Homenaje al inicio de labores del Doctorado en Ciencias Jurídicas, 2008.

20 *Ibid.*

21 Forero. *Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia*, cit.

22 Sarmiento. *La vulneración a la confianza legítima, ¿una situación jurídica generadora de responsabilidad del Estado legislador?*, cit.

por el conflicto armado interno de baja intensidad, un sistema económico frágil, una elevada concentración de la riqueza y una amplia porción de su población con necesidades básicas insatisfechas. Este contexto ha llevado a que en el país varios impuestos se hayan creado en el marco de un estado de excepción o de emergencia, y luego se hayan convertido en legislación permanente por medio de normas que en algunos casos se han establecido abiertamente con el objetivo de solventar el conflicto armado interno<sup>23</sup>, y en otros con el de resolver emergencias económicas o sociales de corto plazo.

Lo antedicho ha sido llamado por los profesores Manuel Iturralde y Mauricio García Villegas como “blanqueo” de normas de excepción. Como se anticipó, esta práctica supone que el Congreso de la República, a petición del Presidente de la República, extiende la influencia y los efectos del estado de emergencia y los prolonga en el tiempo, convirtiendo los decretos legislativos de excepción en legislación permanente por medio de leyes ordinarias. Esta práctica ha sido frecuente tanto en materia de derecho tributario como penal<sup>24</sup>.

A continuación procedemos a demostrar cómo, recurriendo a medidas de excepción y al blanqueamiento de normas, se crearon impuestos transitorios que tuvieron como propósito solventar limitaciones fiscales de corto plazo, pero que terminaron incorporadas permanentemente en el sistema jurídico. Para ello, tomamos el caso colombiano y, puntalmente, identificamos las normas que dieron lugar al gravamen a los movimientos financieros (1), al impuesto al valor agregado (IVA) (2), así como al impuesto al patrimonio y al impuesto solidario (3), para dar cuenta de su contexto de producción y ofrecer una hipótesis explicativa sobre la ausencia de una política impositiva sustentable.

### 2.1. El gravamen a los movimientos financieros

Como primer ejemplo del “blanqueo” de normas tributarias de excepción encontramos el gravamen a los movimientos financieros. Este impuesto fue creado por medio del Decreto 2331 de 1998<sup>[25]</sup>, luego de una profunda crisis

23 El impuesto al patrimonio es el más representativo de esta tendencia. Se creó con la Ley 1111 de 2006, que regía hasta 2011, pero fue ampliado hasta el año 2015 por la Ley 1370 de 2009; en ambos casos, la reforma fue legitimada con la promesa de derrotar militarmente a los grupos armados ilegales. Empero, en ninguno de los dos casos el impuesto tuvo destinación específica, es decir que los recursos recaudados se incluyeron en el presupuesto general de la Nación y no se destinaron directamente al fortalecimiento de las Fuerzas Armadas.

24 Iturralde, M. *Estado de derecho vs. Estado de emergencia*. En Bonilla, D. e Iturralde, M. A., *Hacia un nuevo Derecho constitucional*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2008.

25 En su origen, este tributo se aplicaba sobre todas las transacciones de los usuarios del sector financiero a una tasa general del dos por mil y una tasa especial para las transacciones interbancarias al uno punto dos por diez mil. Los hechos gravables eran los siguientes: a) Las transacciones que realicen los usuarios de los establecimientos de crédito, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o cuentas de ahorros, con excepción

económica que sacudió a toda Latinoamérica y dio lugar a la contribución sobre transacciones financieras internas con carácter temporal, que tendría vigencia hasta el 31 de diciembre de 1999<sup>[26]</sup>. Su contexto de producción vino de la mano de dos hechos económicos notables: por un lado, en 1998 el sistema financiero experimentó problemas de liquidez; el deterioro creciente del sistema financiero se extendió a todos los intermediarios; se presentó un aumento de la cartera vencida; la reducción de las provisiones y los bienes recibidos como parte de pago se acrecentaron significativamente, pasando de 800.000 millones de pesos en diciembre de 1997 a 1.4 billones de pesos en octubre de 1998; y la estructura de captación se redujo considerablemente, manejándose plazos cortos entre 2 y 14 días, mientras los que superaban los 6 meses se redujeron de un 15% a un 5%. Por otro lado, al finalizar el mes de octubre de 1998, la banca arrojó pérdidas por \$500.000 millones de pesos, y para los años 1999 y 2000 las pérdidas sobrepasaron el billón de pesos. Además, la banca pública entró en crisis: a diciembre de 1998 existían doce entidades públicas que representaban el 22% de los activos del sistema e igual proporción de la cartera, dejando como resultado el cierre del Banco Central Hipotecario, del Banco del Estado y de la Caja Agraria (se crearía el Banco Agrario). El sector cooperativo también se vio afectado por esta crisis.

Debido a la crisis financiera y a la situación económica que se presentaba en el país, el sistema hipotecario de Unidad de Poder Adquisitivo Constante (UPAC) también entró en crisis; los inmuebles comenzaron a ser devueltos por los deudores y los morosos aumentaron, pues las tasas de interés hacían

de los traslados que se realicen entre cuentas en un establecimiento de crédito cuando ellas pertenezcan a la misma persona; b) Los pagos que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente o de ahorros; c) La emisión de cheques de gerencia, salvo cuando se expidan con cargo a recursos de la cuenta corriente o de ahorros del ordenante; d) La readquisición de cartera o de títulos que hayan sido enajenados con pacto de recompra y el pago de los créditos interbancarios, con independencia del medio utilizado para su celebración o formalización, con excepción de las operaciones de reporto celebradas con el Banco de la República y el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras; e) Las transacciones que realicen los usuarios de las cuentas de depósitos en moneda nacional o extranjera abiertas en el Banco de la República mediante las cuales se disponga de recursos depositados en dichas cuentas. Por su parte, la tarifa de la contribución por las operaciones a que se refieren los ordinales a), b) y c) del artículo anterior es el dos por mil y se causará sobre el valor total de la operación en el momento en que se realice. Las otras operaciones tendrán una tarifa del uno punto dos por diez mil, la cual se causará sobre el valor de la operación en el momento en que se realice.

26 Este contexto llevó a lo que Sergio Clavijo llama un sistema tributario “amalgamado”. Señala este autor: “la estructura tributaria [...] durante los años 1998-2004 se ha incrementado debido a impuestos que inicialmente se han estipulado como temporales, pero que actualmente están vigentes incrementándose año tras año, como es por ejemplo el Impuesto al Gravamen de los Movimientos Financieros (GMF) que pasó del 2 al 4 por mil, afectando negativamente a los usuarios del sistema financiero”. Clavijo, S. *Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado*. Bogotá: Banco de la República, 2005. Disponible en: <http://www.banrep.gov.co/> (Consultado el 5 de septiembre de 2005).

impagables las cuotas mensuales<sup>27</sup>. Al ver la magnitud del problema, el Gobierno decidió ofrecer alivios a los deudores que se encontraban en mora. En septiembre de 1999 la Corte Constitucional le puso fin al UPAC y en diciembre de 2000 nació la Unidad de Valor Real (UVR). La crisis financiera y el colapso del sistema hipotecario UPAC condujeron a que la Administración Pastrana decretara la emergencia económica el 16 de noviembre de 1998. Esta emergencia económica tuvo como propósito “subsana los graves problemas del sector financiero” estableciendo el gravamen a los movimientos financieros.

Con todo, esa no fue la única situación económica que se vio comprometida en ese año, pues la producción de café también se vio afectada, la Compañía de Inversiones de la Flota Mercante (producto de la venta de la Flota Mercante Grancolombiana) entró en liquidación, y la Corporación Financiera de Occidente, Bancafé y Aces salieron de las manos de los cafeteros, debido a que la Federación Nacional de Cafeteros no logró cubrir una orden de capitalización impartida por la Superintendencia Bancaria.

El sistema pensional y de salud también generó una importante presión fiscal. La apertura a competidores privados al sistema público de salud, pensión y riesgos profesionales condujo a que el Gobierno tomara la decisión de escindir al Instituto de Seguridad Social, transformándolo en una EPS; y todas las clínicas y hospitales públicos fueron convertidos en empresas sociales del estado (ESE).

Para agravar la situación económica del país, el 25 de enero de 1999 un fuerte sismo afectó la zona del Eje Cafetero (departamentos de Quindío, Risaralda, Caldas, Tolima y Valle). El Gobierno expidió entonces el Decreto 195, del 29 de enero, declarando la emergencia económica, social y ecológica;

27 De acuerdo al estudio de Mauricio Cárdenas, “la economía se encontraba en una encrucijada, externamente se presentaba la sobrevaluación cambiaria, la disminución de los ingresos por exportaciones debido a la baja de los precios de los productos básicos y la débil situación de la economía de los países vecinos. Internamente, la situación no era alentadora: se proyectaba que el sector público consolidado tendría un déficit cercano al 4% del PIB en 1998, a razón [sic] del aumento del gasto público a lo largo de los años noventa, además se pronosticaba que de no adoptarse las medidas necesarias, el déficit alcanzaría un nivel superior al 7.5% del PIB en 2002. A raíz de estos acontecimientos económicos, se presentó una fuerte pérdida de reservas internacionales (1.390 millones de dólares durante 1998), el Banco de la República se vio en la obligación de elevar las tasas de interés, para evitar una crisis cambiaria de mayores proporciones. El gobierno, por lo tanto, se financió internamente, lo cual presionó aún más las tasas de interés. La tasa activa (colocación) superó el 50% en junio de 1998, equivalente a una tasa real cercana al 34%. Al incrementarse las tasas de interés, se elevaron los costos del UPAC, lo cual aumentó la morosidad, siendo evidentes los riesgos y la debilidad del sistema hipotecario, creándose la crisis financiera”. Pastrana, A.; Cárdenas, M.; Echeverry, J.; Escobar, A. y Santa María, M. *Economía con responsabilidad. La política del gobierno de Andrés Pastrana*. Bogotá: Alfaomega, 2002, 7-11. El desempeño económico de ese año implicó una caída del sector de la construcción (-9%); la tasa de desempleo nacional se elevó del 9.9% en 1997 al 12.3% en 1998; la economía solo creció un 0.56% durante 1998, frente al 3.43% en 1997; y la inflación fue del 17.7% en 1997. Véase Muñoz, C. *Las reformas tributarias en el Gobierno de Andrés Pastrana*. Universidad Autónoma de Occidente, 2006.

creó el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, y prorrogó algunas medidas de emergencia que venían del año anterior. Con ocasión de este desastre ambiental, los recursos aportados por el gravamen a los movimientos financieros se orientaron a solventar el desastre natural que afectó especialmente la zona cafetera del país. El Decreto 195 tuvo por objetivo obtener recursos que permitieran la reconstrucción de la zona afectada y, finalmente, por medio del Plan Nacional de Desarrollo 1999-2002 (Ley 508 de 1999, art. 118), se convirtió el gravamen en impuesto permanente.

La Ley 608 de 2000 modificó y adicionó los decretos 258 y 350 de 1999, proferidos en desarrollo de la emergencia económica declarada mediante el Decreto 195, y recogió las normas de los decretos citados, aunque estableciendo que el citado tributo estaría vigente del 1.º de enero al 31 de diciembre del año 2000. Con todo, esta ley establecía un destino específico, cual era la financiación de los gastos ocasionados por las medidas adoptadas para la reconstrucción, rehabilitación y desarrollo de la zona determinada en los decretos dictados en virtud del estado de excepción declarado por el Decreto 195. Esta ley fue demandada ante la Corte Constitucional, quien declaró su constitucionalidad y expresamente reconoció que “[l]os tributos que crea el Gobierno durante el estado de emergencia económica pueden ser adoptados como permanentes por el Congreso”<sup>28</sup>.

Con posterioridad se expidió la Ley 633 de 2000. Esta norma incrementó las tarifas de los impuestos y dispuso la eliminación de tratamientos preferenciales, agilizó el saneamiento de las finanzas públicas, el mejoramiento de la administración de los tributos existentes y el control y fiscalización tributaria y aduanera. Esta reforma buscaba convertir el gravamen a los movimientos financieros en un impuesto permanente a partir del año 2001, con una tarifa del tres por mil; incorporar como contribuyentes de régimen especial a FOGAFIN y FOGACOOP, y excluir al FOREC; así como extender el beneficio sobre utilidad en venta de acciones a aquellas enajenaciones que no superasen el 10% de las acciones en circulación de la respectiva entidad.

Las sumas recaudadas se depositaban en el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras, quien administraba y controlaba la contribución con el apoyo de la Superintendencia Bancaria –hoy Financiera–. Con todo, esta distribución se declaró inexecutable y, en virtud de la sentencia C-136 de 1999, la Corte decidió que el impuesto debería depositarse a favor de la Dirección General del Tesoro Nacional para ser distribuidas por el Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con destino a los sectores materialmente afectados por la crisis. La Corte identificó a los sectores afectados, entre otros, a los depositantes o ahorradores los recursos depositados, cuando la entidad financiera en liquidación no les hubiese restituido su acreencia. Se

28 Corte Constitucional. Sentencia C-363 de 2001.

trataba entonces de una contribución que pagarían los usuarios del sistema financiero para otros usuarios del sistema.

Con todo, este decreto desconocía los principios de progresividad y equidad, precisamente por la diferencia que la Corte constataba entre la tarifa prevista para las transacciones que llevan a “cabo diariamente los ciudadanos del común” y la consagrada para las operaciones que efectúan entre sí las entidades financieras. En este sentido, la Corte consideró inaceptable “el principio según el cual quien más dinero posee o moviliza –o en este caso, quien efectúa transacciones por mayor monto– resulte pagando proporcionalmente menos –y muchísimo menos– que aquel que posee o moviliza menores cantidades”. Ante este argumento, la Corte decidió, a la luz de los citados principios, que las entidades financieras deban tributar en la misma medida en que lo hacen los particulares que no derivan rendimientos de sus operaciones como clientes<sup>29</sup>. En esta sentencia, la Corte también cambió el propósito inicial con que el Gobierno había creado la contribución sobre las transacciones financieras, al declarar inexecutable la destinación “exclusiva” del recaudo de la contribución señalado expresamente en la ley.

En este contexto, el legislador iba a una velocidad diferente a la Corte. En efecto, cuando esta estudió la Ley 608 ya se había expedido la Ley 633 de 2000, que convirtió el gravamen a los movimientos financieros en un impuesto de carácter permanente e incrementó su tarifa a 3 por mil. Esa misma ley incrementó la tarifa del IVA del 15% al 16% a partir del 1.º de enero de 2001 e incluyó más bienes gravados. Por medio de las sentencias C-1295 de 2001 y C-734 de 2002, la Corte Constitucional declaró executable el impuesto indirecto señalando que el Congreso, en su libertad de configuración legislativa, definió que el sujeto pasivo del impuesto sería cualquier persona que, sin importar el sector económico al cual pertenezca ni su actividad específica, realice la conducta gravada, de tal manera que todos son potencialmente sujetos contribuyentes cuando se dé el hecho generador del mismo. Quizá un valor agregado de la sentencia estudiada es que recoge lo citado previamente, en tanto sostiene que los principios del sistema tributario (equidad, progresividad y eficiencia) se predicen del conjunto, y no de un impuesto específico, “lo cual puede implicar ‘ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta’”<sup>30</sup>.

La Ley 863 de 2003 aumentó la tarifa transitoriamente un punto, al cuatro por mil, y la ley 1111 de 2006 fijó definitivamente el impuesto. Aunque en los años 2014 a 2017 se había propuesto el desmonte gradual del mismo, para que en 2018 desapareciera (Ley 1430 de 2010), diversas situaciones políticas justificaron su permanencia. Así, en 2010 se determinó que este impuesto tendría un desmonte gradual, pasando a ser de dos por mil entre

29 Corte Constitucional. Sentencia C-136 de 1999.

30 Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002.

los años 2014 y 2015, de uno por mil entre los años 2016 y 2017, y a partir del año 2018 de cero por mil. Sin embargo, la crisis en el sector agrícola colombiano –y el paro agrario– obligó al Gobierno Nacional a replantear esta decisión, determinando que en 2014 se mantuviera el impuesto y el desmonte iniciara a partir de 2015, con el dos por mil; en 2016 y 2017, con el uno por mil, y que desapareciera en 2018 (Ley 1694 de 2013). Esta decisión fue nuevamente revisada por la reforma tributaria presentada en 2014 que mantuvo el cuatro por mil hasta 2018 y pospuso su desmonte gradual hasta 2019 (Ley 1739 de 2014).

## 2.2. *Impuesto al valor agregado*

El impuesto sobre el valor agregado nació durante el Gobierno del presidente Guillermo León Valencia, en 1963, por medio del Decreto 3288. Este, emitido por delegación de la Ley 21 de 1963, establecía una escala en la tarifa que iba del 10% al 8% para una lista de productos definida por la ley. Los productos que no estuvieran en la citada lista tendrían una tarifa del 3%, exceptuando artículos alimenticios. En cuestión de un par de años, con ocasión del estado de sitio declarado por el Decreto 1288 de 1965 como consecuencia del “conflicto estudiantil originado en la ciudad de Medellín, [y que] se han producido desórdenes, tumultos y choques que han alterado la paz pública y la normalidad de la vida ciudadana”, el Presidente emitió el Decreto 1595 de 1966 que aumentó la tarifa de las sanciones a quienes eludieran el pago de este impuesto<sup>31</sup>.

El gravamen tenía una destinación que era determinada por el Gobierno, quien podía ceder a los departamentos, mediante contratos a los municipios o al Distrito Especial de Bogotá, la administración y producido del impuesto sobre las ventas de alguno o algunos de los artículos gravados, con el fin de que dichas entidades lo destinaran al sostenimiento de hospitales y demás establecimientos de asistencia pública y educación<sup>32</sup>.

Dos años más adelante, el Decreto 377 de 1965 hace una modificación importante al IVA, consistente en “la sustitución del método de sustracción de costos por el de impuestos contra impuestos”<sup>33</sup>. Así, poco a poco, este impuesto empieza a sufrir modificaciones en su estructura de la mano de sucesivas reformas, como lo fueron los decretos 1595 de 1966, 435 de 1971 y 1970 de 1974. Quizá la modificación más relevante vino con el Decreto 435 de 1971, que introdujo el IVA sobre los servicios, aunque solo operó como un impuesto selectivo que gravaba primordialmente los servicios intermedios

31 Jaramillo, C. y Tovar, J. *El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia*. En *Lecturas de Economía*. N.º 68, 2008, 69-93.

32 *Ibid.*

33 Berdejo, E. y Villasmil, M. *Reflexión histórica sobre el IVA en Colombia y sus implicaciones en la jurisprudencia nacional*. En *Jurídicas cuc*. 15(1), 2019, 167. doi: 10.17981/juriduc.15.1.2019.06.

de la producción. En esta ocasión las tarifas también fueron modificadas, de tal forma que las nuevas serían de 4%, 10%, 15% y 25%, en vez de 3%, 8%, 10% y 15% respectivamente.

En la presidencia de Alfonso López Michelsen (1974-1978) se realiza la “unificación del Impuesto de Renta y sus complementarios”, y también “se incluyen las empresas industriales y comerciales del Estado como contribuyentes”. Además, “se precisan los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta”, presentes en los decretos 2053, 2247 y 2821, todos de 1974. Estos decretos de emergencia económica desarrollaron una reforma estructural al impuesto sobre las ventas en Colombia, basada en el estudio realizado por la Misión Musgrave<sup>34</sup>. Aunque el impuesto se mantuvo como un tributo plurifásico de primera etapa, se establecieron nuevos hechos generadores y se amplió la base sobre la cual debía aplicarse el tributo. Independientemente de los intentos por parte del Gobierno de hacer frente a la crisis económica y el déficit fiscal, se tomó la decisión de grabar todas las fases productivas con el IVA, y con ello, convirtió el tributo en un impuesto plurifásico.

Esta última reforma vino de la mano de las facultades de la emergencia económica, para evitar que fuera modificada por presiones gremiales en el Congreso. La reforma López Michelsen aumentó la participación de los impuestos indirectos y se produjo como consecuencia de la crisis petrolera de 1973, cuando Arabia Saudita elevó unilateralmente el precio del barril de petróleo a 5,11 dólares. En el marco de esta emergencia económica, el Estado terminó con los contratos de concesión petrolera en Colombia y estableció que toda la exploración sería hecha por Ecopetrol, directamente o por medio de contratos de asociación.

La reforma debía resolver un problema de propiedad sobre el negocio petrolero, y uno de desabastecimiento. La producción había disminuido de 220.000 barriles diarios en 1970 a 168.000 en 1974; además, la exploración había caído sustancialmente y las petroleras internacionales culpaban de ello al oneroso régimen cambiario especial al que estaban sometidas. La producción continuó cayendo en 1978, cuando Colombia perdió su condición de

34 Entre 1970 y 1974 se registró una reducción en el recaudo, consecuencia de las numerosas exenciones y otras deducciones, principalmente a favor del sector agropecuario. En 1971, la Misión Musgrave proporcionó una visión independiente del problema fiscal del país y concluyó que existía un desbalance en la estructura tributaria, donde el impuesto a la renta estaba un 60% por encima del promedio de otros países del contexto latinoamericano, mientras los impuestos indirectos estaban un 50% por debajo de este. Se recomendó entonces reforzar los impuestos indirectos, principalmente el impuesto manufacturero (ventas al detal). Al mismo tiempo se estableció un régimen de renta presuntiva en este sector, con la Ley 4.<sup>a</sup> de 1973, la cual fue derogada por la reforma tributaria de 1974, que estableció la renta presuntiva sobre el patrimonio y sobre los ingresos. El Gobierno, ante las recomendaciones de esta Misión, encaminó su política hacia el fortalecimiento del sistema de impuestos indirectos, de más fácil recaudo y control, pero menos benéficos en términos distributivos. Departamento Nacional de Planeación. *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo xx (I)*. Bogotá: Giro Editores, 2002.

exportador de petróleo, pero la exploración aumentó a un ritmo sostenido y de nuevo la producción reaccionó al alza desde 1979. En 1974,

... se inició un proceso de desmonte de las inversiones forzosas, se disminuyeron los coeficientes de encaje ordinario, se aumentaron las tasas de interés que podían pagar los bancos comerciales y se modificaron los sistemas de financiación del Banco de la República, con la idea de introducir esquemas de control monetario a través de operaciones de mercado abierto. Además, poco tiempo antes se había introducido en Colombia el sistema UPAC a través de las Corporaciones de Ahorro y Vivienda, sistema que permitió el desarrollo de créditos de largo plazo para la financiación de vivienda y estimuló la captación de ahorros a tasas de interés reales positivas<sup>35</sup>.

Posteriormente, con el Decreto Ley 3541 de 1983, se amplió la tarifa del IVA al 10% y se extendió el impuesto sobre el comercio al detal, con lo cual el tributo se convirtió en un impuesto plurifásico sobre el valor agregado de etapa múltiple. Con este decreto se creó el régimen simplificado para pequeños comerciantes y se estableció la obligatoriedad de llevar la cuenta mayor y de balance denominada “impuesto a las ventas por pagar”. En el Gobierno de Belisario Betancur (1982-1986) se siguió ampliando el espectro de contribuyentes, extendiendo a su vez el impuesto en relación con el comercio al detal. En dicho mandato se expidieron el Decreto 3803 de 1982, en el cual se “dictan normas para controlar la evasión tributaria y se hacen precisiones en materia de procedimiento”; el Decreto 2160 de 1986, con el fin de “armonizar las medidas tributarias con el control social, contable y económico”, y el Decreto 3541 de 1983, que expandió “el impuesto comercial al detal”. Por ello, Hoyos<sup>36</sup> concluye que con esta reforma se consolida la tarifa al 10%, a la vez que se incluyen más servicios en la base y se organiza una mejor administración del tributo, con una simplificación del mecanismo de las declaraciones del impuesto y la consolidación de la información con la declaración del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, la Ley 75 de 1986 estableció la regulación “del contenido de impuesto de renta y el trámite para devolución de saldo en impuesto de IVA”. Por su parte, la Ley 49 1990 contempló “la tarifa general del 12%, pasando unos bienes a la calidad de excluidos del impuesto, así mismo se mantienen las tarifas diferenciales”; y después se promulgó la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992, que estableció “tarifas del 12% y a partir del año siguiente a 14% hasta 1997”. Sin embargo, la Ley 223 de 1995, en su artículo 14, estableció

35 Villar, L.; Salamanca, D. y Murcia, A. *Crédito, represión financiera y flujos de capitales en Colombia: 1974-2003*. En *Desarrollo y Sociedad*. 2005, 167-209.

36 Hoyos, C. *Aspectos críticos del IVA en Colombia - La reforma de 2012*. En *Revista de Derecho Privado*. N.º 51, 2014, 1-33.

... la modificación al artículo 468 del Estatuto Tributario nacional en el cual se eleva la tarifa del 14% del impuesto de IVA en su tarifa general al 16%, para los años de 1996, 1997, 1998 y en adelante. Es decir, introdujo cambios en la base gravable del tributo y, como elemento distintivo, además de esto, estableció el mecanismo de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas en un porcentaje del 50% del valor del impuesto, con lo cual introdujo un factor adicional de distorsión frente a la ya compleja estructura del IVA<sup>37</sup>.

Como se expuso en el título anterior sobre el gravamen a los movimientos financieros, la crisis financiera de 1998 y 1999 se condensó en la Ley 633 de 2000, que incrementó las tarifas de los impuestos y eliminó los tratamientos preferenciales, la agilización del saneamiento de las finanzas públicas del Estado, el mejoramiento de la administración de los tributos existentes y el control y fiscalización tributaria y aduanera. Con esta reforma se incrementó la tarifa del IVA del 15% al 16% a partir del 1.º de enero de 2001 y se incorporaron algunos bienes y servicios a la lista de excluidos del impuesto, mediante la adición en el artículo 424 del Estatuto Tributario de nuevas partidas arancelarias, correspondientes principalmente a las actividades agrícolas, los insumos químicos para medicamentos y los componentes básicos para la conversión para el gas vehicular. Se incluyeron nuevos productos y servicios gravados con el IVA, a saber: los servicios de televisión satelital, la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, el asfalto, la mezcla asfáltica y los materiales pétreos. Se incrementó el porcentaje de retención en la fuente por impuesto a las ventas, para compra de bienes y servicios nacionales, del 50% al 75%. Y se elevó el porcentaje de retención en la fuente sobre ingresos tributarios (compras) percibidos por contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta, del 3% al 3.5%, mientras que para los obligados a presentar la declaración se mantuvo en el 3%.

Con posterioridad vinieron otras reformas al IVA, siendo de destacar al respecto la Ley 863 de 2003, la Ley 1111 de 2004, el Decreto 127 de 2010<sup>[38]</sup>, que gravó los juegos de suerte y azar, la Ley 1430 de 2010 —que excluyó el IVA del servicio de conexión y acceso a internet de los estratos socioeconómicos 1, 2 y 3— y el Decreto 2623 de 2014. Quizá la norma más reciente y relevante es la Ley 1819 de 2016, que elevó la tarifa general del 16% al 19%. Los alimentos

37 Jaramillo y Tovar. *El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia*, cit.

38 Este decreto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-253 de 2010, dado que fue emitido en el marco del Decreto 4975 de 2009, que, a su vez, declaró el estado de emergencia social en todo el país. En sentencia C-252 de 2010 la Corte declaró inexecutable el Decreto 4975 de 2009, fuente del 127 y de otros decretos dictados al amparo del estado de emergencia social, por encontrar, tanto que los hechos aducidos como desencadenantes de dicha situación excepcional no tenían el carácter de sobrevenientes ni de extraordinarios, como la existencia de otros medios de carácter ordinario con los cuales el Gobierno Nacional hubiera podido, al menos en principio, afrontar los problemas que justificaron su declaratoria.

básicos de la canasta familiar que quedaron exentos del impuesto fueron: la leche, los huevos, el queso, las carnes, los cereales, las frutas y las verduras, la educación, los servicios médicos y medicamentos y el transporte público. Así mismo, los estratos 1, 2 y 3 no pagarían IVA en servicios de internet ni en computadores hasta de \$1,5 millones (300 dólares aprox.), ni en celulares y tabletas hasta de \$650 mil (140 dólares aprox.). Se estableció una tarifa del 5% para toallas higiénicas, bicicletas y carros eléctricos (que estaban gravados al 16%) y se creó un tipo penal para la evasión del IVA.

Esta última reforma estableció una destinación específica parcial, disponiendo que, a partir del año gravable 2017, del recaudo del impuesto sobre las ventas, un punto se destinaría así: la mitad a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud y la otra mitad a la financiación de la educación. El 40% de este recaudo se destinaría a la financiación de la educación superior pública. Además, se estableció una tarifa diferencial del 5% y unos bienes exentos gravados al 0%.

### 2.3. *Impuesto al patrimonio*

El patrimonio, como hecho gravable, ha sido objeto de tributación de diversas formas. Esto se debe a las dificultades que provoca imputar una carga fiscal al hecho de tener un patrimonio líquido que corresponde a un período gravable, sin considerar la irretroactividad del impuesto. Ejemplo de esto fueron los llamados Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI), cuyo objetivo era la seguridad nacional, los programas de reinserción para la paz y otros objetivos que se enmarcaran dentro de la política económica del país. La norma dispuso que las personas jurídicas y naturales que en el año de 1991 hubieren obtenido ingresos superiores a \$7 millones o su patrimonio bruto a 31 de diciembre del mismo año hubiera sido superior a \$30 millones deberían efectuar durante el segundo semestre de 1992 una inversión forzosa en BDSI<sup>39</sup>. No obstante, la Corte Constitucional desvirtuó la potestad del Presidente de la República para crear impuestos en estado de paz y reconoció que es el Congreso de la República el único competente para crear impuestos, señalando que el Presidente de la República podría adquirir esta atribución temporalmente, pero solo en estados de excepción.

Como podemos ver, la norma creó una inversión forzosa para quienes hubiesen alcanzado ciertos ingresos o patrimonio, de forma que la naturaleza

39 Disponía la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992: “Artículo 16. Autorízase al Gobierno Nacional para emitir títulos de deuda pública interna hasta por una cuantía de doscientos setenta mil millones de pesos (\$270.000'000.000), denominados ‘Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna’ (BDSI). Los recursos de la emisión de los Bonos de que trata la presente autorización, se destinarán a financiar gastos generales y de inversión de la Nación, cuyo objetivo sea la seguridad nacional, los programas de reinserción para la paz, y otros objetivos que se enmarquen dentro de la política económica del país”.

jurídica de esta inversión se hizo dudosa. Resultó igualmente difícil considerar que una inversión pudiera ser forzosa, pues cualquier inversión supone la intención de un sujeto de dirigir su esfuerzo económico a una actividad o título que represente alguna utilidad. Junto a este problema, encontramos además la destinación de la inversión, bastante ambigua y de interés general, sin mencionar su apropiación al presupuesto nacional.

La ley parecía, como lo señala la Corte Constitucional, consagrar un empréstito interno, en la medida en que creaba respecto las personas privadas sometidas a la ley tributaria colombiana la obligación de suscribir cierta cuantía en bonos emitidos por el Gobierno Nacional y redimibles en un término de seis años. Estas características condujeron a la Corte a concluir que se trataba de un impuesto, una erogación dineraria a favor del Estado, que se incluía en el presupuesto con destinación general. Así entonces, señaló:

... las normas atacadas crean en realidad un impuesto por cuanto, prescindiendo totalmente de la voluntad de los sujetos pasivos –que sería natural en el caso de celebrarse un contrato de empréstito– establecen a cargo de ellos la obligación de trasladar a favor del Estado una suma de dinero calculada sobre las mismas bases y por el mismo periodo de un tributo. Lo es, además, porque el traslado de tales recursos al tesoro público es definitivo.

Así, la Corte evidenció los efectos del tributo y la forma en la que determinó la base gravable fundada en situaciones que ya se habían consolidado. Por ello, consideró que el legislador había creado un impuesto con carácter retroactivo, en cuanto operaba respecto de situaciones ya consolidadas.

Con todo, el impuesto al patrimonio cuenta con una trayectoria menos nutrida, pues su origen se remonta a 1935, con ocasión al déficit fiscal de la primera Administración López Pumarejo. A los pocos días de su posesión como presidente de la República, López Pumarejo solicitó al Congreso la devolución del proyecto de presupuesto para 1935 presentado por el anterior Gobierno, con el propósito de introducir una serie de modificaciones consideradas necesarias. El nuevo proyecto, entregado el 15 de noviembre de 1934, incluyó unos ingresos tributarios adicionales por cerca de \$16 millones, equivalentes más o menos al 25% de los gastos<sup>40</sup>.

Entre las modificaciones se encontraba un aumento en los aportes generados por el impuesto predial nacional sobre los bienes inmuebles rurales y urbanos, rubro que aportaría un total de \$5.2 millones. Este incremento generó la oposición del presidente de la comisión de reforma tributaria, el

40 Giraldo, C. *Estado y hacienda pública en Colombia 1934-1990*. Bogotá: Contraloría General de la República, 1994, 31.

representante a la Cámara Carlos Lleras Restrepo, por cuanto competía injustamente con un tributo del mismo tipo cobrado por los gobiernos locales<sup>41</sup>.

La reforma reactivaba el impuesto de defensa nacional sobre el patrimonio que había sido creado durante la Administración Olaya Herrera, e igualmente incluía un impuesto de exceso de utilidades que gravaba los rendimientos de capital que fuesen superiores a cierta cantidad. La contribución de este rubro era estimada en \$1,2 millones<sup>42</sup>.

El presidente promulgó a finales de diciembre de 1934 dos decretos respaldados en el estado de excepción constitucional declarado con anterioridad con el objeto de financiar los gastos que implicó la guerra con el Perú. Estos decretos fueron el 2429 y el 2432, mediante los cuales se ajustaba el impuesto de renta y se creaba el impuesto sobre el exceso de utilidades. Finalmente, la Corte Suprema de Justicia, controlada por los conservadores, declaró la ilegalidad de esas normas. El contenido de estos decretos, ahora sin efecto legal, junto con otros elementos complementarios, fue presentado como un proyecto de ley de reforma tributaria el 1.º de agosto de 1935 durante las sesiones ordinarias del Congreso<sup>43</sup>.

Después del proceso de negociación política, el Gobierno consiguió finalmente en el Congreso la aprobación de la reforma tributaria a través de la Ley 78 de 1935. El impuesto al patrimonio nació con esta ley, como complementario temporal del impuesto sobre la renta. La base gravable de dicho impuesto era el patrimonio poseído a 31 de diciembre de cada año y tenía como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, sujetas al impuesto de renta, con una tarifa progresiva que iniciaba en el 1 por mil y llegaba al 8 por mil. Este desequilibrio comenzó a gestarse desde la década de 1920, cuando el gasto público experimentó un importante crecimiento. “En ese momento la forma de financiar este gasto fue acudiendo al crédito externo, a los recursos originados en la indemnización pagada por Estados Unidos por la pérdida de Panamá y al incremento de los ingresos provenientes del impuesto de aduanas y recargos”<sup>44</sup>. De igual forma, “la crisis económica de los años treinta tuvo como consecuencia una disminución del comercio exterior que produjo la reducción de los recaudos por el impuesto de aduanas, principal fuente de financiamiento público. Esta situación generó un aumento del déficit”<sup>45</sup>.

41 Lleras Restrepo, C. *Borradores para una historia de la República Liberal*. Vol. 1. Bogotá: Nueva Frontera, 1975, 292-298.

42 Giraldo. *Estado y hacienda pública en Colombia 1934-1990*, cit., 31.

43 *Ibid.*, 32.

44 Kalmanovitz, S. *Economía y nación: una breve historia de Colombia*. 2.ª ed. Bogotá: Norma, 2003, 297-299, citado por Mora, Ó. *La reforma tributaria de 1935 y el fortalecimiento de la tributación directa en Colombia*. En *Apuntes del Cenes*. 32(56), 2013, 37-52.

45 Ocampo, J. A. y Montenegro, S. *Crisis mundial, protección e industrialización*. 2.ª ed. Bogotá: Norma, 2007, 342-343, citado *ibid.*

Las anteriores tarifas fueron incrementadas en un 50% para los años 1942 y 1943 (Ley 45 de 1942). En 1944, la Ley 135 modificó las tarifas del 8 hasta el 11 por mil. Luego, la Ley 81 de 1960 fijó una tarifa del 1 al 15 por mil. Catorce años después, el Decreto 2053 de 1974 realizó modificaciones importantes al impuesto, dejando como únicos sujetos pasivos a las personas naturales, y la tarifa siguió siendo progresiva, del 6 hasta el 20 por mil. Otra modificación a las tarifas la estableció el artículo 2.º de la Ley 9.ª de 1983, ley que redujo las tarifas del impuesto al patrimonio y estableció que para liquidar el impuesto se debía considerar la tarifa promedio del intervalo, que iba del 0.93 por mil hasta el 18 por mil.

Luego, la Ley 84 de 1988 facultó al Presidente de la República para eliminar el impuesto al patrimonio o reducir sus tarifas. En consecuencia, el artículo 2.º del Decreto 1321 de 1989 eliminó el impuesto al patrimonio sobre los \$10 millones del valor patrimonial neto que correspondan a la casa o al apartamento de habitación del contribuyente, y dispuso que a partir del año gravable en que entraran en aplicación los ajustes integrales por inflación a los estados financieros se eliminara para todos los contribuyentes el impuesto al patrimonio.

Años después, mediante el Decreto 1837 de 2002 se declaró el estado de conmoción interior en todo el territorio nacional. Bajo dicho estado de excepción se estimó que era necesario proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que debían intervenir para conjurar los actos que habían perturbado el orden público e impedir que se extendieran sus efectos, por lo que era deber de las personas naturales y jurídicas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones que permitieran preservar la “Seguridad Democrática”. La Ley 863 de 2003 revivió dicho impuesto para los años gravables 2004, 2005 y 2006, respecto de los contribuyentes personas naturales y jurídicas con una base patrimonial de \$3.000 millones, con una tarifa del 0,3%. Luego, la reforma tributaria, Ley 1111 de 2006, extendió la vigencia de las reglas que contenían el impuesto al patrimonio por los años gravables 2007 a 2010 para patrimonios iguales o superiores a \$3.000 millones, a una tarifa del 1,2%. Posteriormente, la Ley 1370 de 2009 y la Ley 1430 de 2010 extendieron una vez más la vigencia del impuesto al patrimonio hasta el año 2011. Estas normas establecieron nuevas bases y tarifas: de 1%, 1,4%, 3% y 6%

Recientemente, en medio de la pandemia de Covid-19, el Gobierno encontró una forma, poco ortodoxa quizá, de crear una especie de impuesto al ingreso, que no encajaba en el impuesto a la renta, y tampoco en el impuesto al patrimonio. Efectivamente, en el contexto de la pandemia, el Gobierno declaró el estado de emergencia, mediante el cual se facultó al Presidente de la República para expedir decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar los efectos de la crisis y a impedir que sus efectos siguieran extendiéndose. Con estas atribuciones, el Presidente decidió implementar lo que se denomina un impuesto solidario, con una vigencia de tres meses, por

medio del cual se buscó recaudar recursos para el Fondo de Mitigación de Emergencias creado para atender la emergencia sanitaria.

El hecho generador del impuesto solidario por el Covid-19 lo constituía el pago o abono en cuenta de salarios, honorarios y pensiones mensuales periódicas de \$10 millones o más. Así las cosas, el Decreto Legislativo 568 de 2020 estableció que los funcionarios que ganaran entre \$10 millones y \$12,5 millones debían aportar el 15% de su salario, mientras que los funcionarios con salarios entre \$12,5 millones y \$15 millones tenían que aportar el 16%. Entre tanto, a los salarios en el rango entre \$15 millones y \$20 millones se les aplicaría una tarifa del 17%, y a los superiores a los \$20 millones, una del 20%. Esta retención también aplicaba para contratistas. El decreto señaló que los pensionados con mesadas de \$10 millones o más también eran sujetos pasivos del impuesto solidario por el Covid-19. El decreto estableció la obligación tributaria para las mesadas pensionales, salarios y honorarios devengados entre el 1.º de mayo y el 31 de julio de 2020, con destinación específica para inversión social en la clase media más vulnerable y en los trabajadores informales, administrado por el Fondo de Mitigación de Emergencias (FOME).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-293 de 2020, declaró inexecutable el decreto que creaba el impuesto solidario por el Covid-19. Para la Corte, el decreto no superó el juicio de no contradicción específica, por dos motivos: porque no cumplió con el principio de generalidad del tributo y porque desconoció el principio de equidad e igualdad tributaria, en su dimensión horizontal.

En efecto, la Corte señaló que el decreto legislativo desconoció el principio de generalidad del tributo, y encontró que el gravamen tenía naturaleza individual o particular, pues estaba dirigido únicamente a ciertas personas de determinados sectores económicos. De esta suerte, el decreto no justificó las razones constitucionales para adoptar una modalidad contributiva cuya obligación recaía exclusivamente en una población con características laborales y económicas específicas. Esta circunstancia desconoció la generalidad de los tributos que exige, de una parte, que “todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”, y, de otra, la necesidad de “tratar de forma similar a aquellos en la misma posición y de forma disímil a los que no lo estén”. En ese sentido, la carga tributaria debe distribuirse entre todas las personas con capacidad de pago, de modo que, si se grava un hecho, acto o negocio, no puede excluir sujetos que estén en situaciones semejantes en términos de capacidad contributiva. En suma, la Corte verificó que el decreto creó una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas y excluyó a los trabajadores particulares y funcionarios públicos que están en iguales condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, “desconoció los principios de equidad e igualdad tributaria y de generalidad del impuesto”<sup>46</sup>.

46 Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020.

Por otra parte, la Corte determinó que el desconocimiento de los principios de equidad e igualdad tributaria se materializó en la medida en que se trataba de un impuesto directo que, en su estructura, confundió el concepto de capacidad tributaria con el ingreso. Bajo este entendido, la capacidad contributiva es un elemento que orienta la política fiscal, aun en estados de excepción, y es determinante para el establecimiento del hecho generador y la tarifa de cualquier tributo. Se trata de un instrumento que permite verificar la capacidad económica subjetiva y real del contribuyente. En otras palabras, es un requisito para establecer la fuerza económica de una persona para ser llamada a cumplir con el deber de pagar tributos. De otra parte, el decreto excluyó injustificadamente a los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios, específicamente los miembros de la fuerza pública, que tienen la misma capacidad contributiva y que, en virtud del mencionado postulado, debían estar cobijados por la norma y obligados a tributar. También, la medida analizada estableció un régimen tributario simétrico para sujetos pasivos que son diferentes. En efecto,

... los servidores públicos, los contratistas del Estado y los pensionados (y dentro de este grupo no es igual referirse a los pensionados en el régimen de prima media con prestación definida que a los del régimen de ahorro individual) son personas que pertenecen a grupos poblacionales diferenciados. No obstante, fueron destinatarios de una carga impositiva paritaria injustificada en términos de equidad y de igualdad tributaria<sup>47</sup>.

En el mismo sentido, la Corte también encontró probado que el Gobierno Nacional no demostró la inexistencia o insuficiencia de medidas presupuestales alternativas y menos gravosas para la obtención de recursos destinados a financiar los programas de atención a la clase media vulnerable y a los trabajadores informales. En tal sentido, la estableció que estaba ausente la justificación, en términos de necesidad, de uno de los instrumentos de política fiscal más agresivos como es la tributación de un grupo específico.

El desconocimiento de los juicios descritos generó la inexecutableidad de los artículos 1.º a 8.º del decreto, como también de las remisiones al impuesto solidario contenidas en los artículos 12 y 13 del Decreto Legislativo 568 de 2020. Adicionalmente, la Corte consideró necesario reparar la discriminación normativa generada por el decreto objeto de análisis. Por tal razón, otorgó efectos retroactivos a la decisión y, en consecuencia, “los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021”.

#### A MANERA DE CONCLUSIÓN

El estudio ha realizado una aproximación iushistórica al sistema tributario colombiano, demostrando cómo su creación, constante reforma y expansión

47 *Ibid.*

se ha cimentado en estados o situaciones de crisis económica, social o de conmoción interior. Han sido, sin embargo, los impuestos indirectos del IVA y el gravamen a los movimientos financieros los que han dado mayor claridad sobre esta tendencia, que ilustra la política tributaria reaccionaria, de corto plazo y cuya estructura no ha sido objeto de una revisión profunda.

Por su parte, la Corte Constitucional parecería jugar un rol fundamental, pues en algunos casos logró imponer algunos límites a la destinación del tributo, la competencia para crear impuestos y los límites materiales de los estados de excepción, que si bien no condujeron a la declaración de inexecutable del tributo, provocaron su inconstitucionalidad sobrevenida. Sin embargo, el tribunal fue notablemente sensible respecto al contexto, la situación fiscal y la consecuente urgencia en el recaudo de los recursos económicos para solventar las necesidades fiscales, cuando realizó el estudio de constitucionalidad de las reglas y los impuestos creados en épocas de excepción. De igual forma, la Corte también ha sido muy respetuosa de la libertad de configuración legislativa que reside en el Congreso.

El texto demostró que las reformas, frecuentes, casi compulsivas, se concentraron en los impuestos indirectos del IVA y el gravamen a los movimientos financieros. Como se sugirió al inicio del documento, es probable que la posibilidad de eludir la irretroactividad del tributo conduzca a que el Estado fije su atención en este tipo de tributos y así, en aras de resolver los asuntos y emergencias de corto plazo, opte por orientar su esfuerzo fiscal y normativo en esos impuestos.

#### REFERENCIAS

- Alviar, O. y Rojas, F. *Elementos de finanzas públicas en Colombia*. Bogotá: Temis, 1985.
- Bejarano, J. *Lecturas sobre economía colombiana*. Bogotá: Procultura, 1985.
- Berdejo, E. y Villasmil, M. *Reflexión histórica sobre el IVA en Colombia y sus implicaciones en la jurisprudencia nacional*. En *Jurídicas CUC*. 15(1), 2019, 163-186. DOI: 10.17981/juridcuc.15.1.2019.06.
- Bravo, J. *Nociones fundamentales de Derecho tributario*. 3.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Legis, 2002.
- Buitrago Mora, J. S. y Uribe Escobar, C. *Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile*. En *Contexto*. 6, 2017, 93-100.
- Cervini, R. *Principios del Derecho penal tributario en el Estado democrático social de Derecho*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*. 2008.
- Clavijo, S. *Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado*. Bogotá: Banco de la República, 2005. Disponible en: <http://www.banrep.gov.co/> (consulta: 5 de septiembre de 2005).

- Córdoba, J. *Generalización del IVA en Colombia: una propuesta para mejorar la equidad del sistema tributario*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.
- De Bedout, J. *Principio de legalidad en el Derecho tributario procedimental*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.
- Departamento Nacional de Planeación. *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo xx (I)*. Bogotá: Giro Editores, 2002.
- Díaz, C. *Principio de progresividad: enfoque de Derecho tributario*. En *Temas Socio-Jurídicos*. 51, 185, 2006.
- Forero, C. *Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 82, 2020.
- García, M. y Espinosa, J. *Estado, municipio y geografía*. En AA.VV., *Los estados del país. Instituciones municipales y realidades locales*. Bogotá: DeJusticia, 2011.
- Giraldo, C. *Estado y hacienda pública en Colombia 1934-1990*. Bogotá: Contraloría General de la República, 1994.
- González, F. *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo xx (II)*. Bogotá: Departamento Nacional de Planeación, 1990.
- Gutiérrez, F. y Pardo, G. *Dos estudios sobre la autonomía de las entidades territoriales en Colombia*. Bogotá: Restrepo y Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios, 2002.
- Hoyos, C. *Aspectos críticos del IVA en Colombia - La reforma de 2012*. En *Revista de Derecho Privado*. N.º 51, 2014, 1-33.
- Iturralde, M. *Estado de derecho vs. Estado de emergencia*. En Bonilla, D. e Iturralde, M. A., *Hacia un nuevo Derecho constitucional*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2008.
- Jaramillo, C. y Tovar, J. *El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia*. En *Lecturas de Economía*. N.º 68, 2008, 69-93.
- Kalmanovitz, S. *Economía y nación: una breve historia de Colombia*. 2.ª ed. Bogotá: Norma, 2003.
- Lemaitre Ripoll, J. *La paz en cuestión. La guerra y la paz en la Asamblea Constituyente de 1991*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2011.
- Lewin, A. *Principios constitucionales del Derecho tributario: análisis de jurisprudencia 1991-2001*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2002.
- Lleras Restrepo, C. *Borradores para una historia de la República Liberal*. Vol. 1. Bogotá: Nueva Frontera, 1975.
- López Pumarejo, A. *Obras selectas*. Eastman, J. M. (comp.). Bogotá: Cámara de Representantes de Colombia, 1979.
- López, H. F. *Tributación y falta de legitimidad en Colombia*. En *Cuadernos de Economía*, Universidad Nacional de Colombia. (28), 1998, 151-162.

- Melo, M. y Toro, M. *Incentivos tributarios como herramientas para enfrentar las consecuencias de desastres naturales en Colombia*. Trabajo de grado de abogacía, Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, 2000.
- Molina, G. *Las ideas liberales en Colombia. De 1935 a la iniciación del Frente Nacional*. 7.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Tercer Mundo, 1986.
- Mora, J. y Escobar, C. *Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile*. En *Contexto*. Vol. 6, 2017, 93-100.
- Mora, Ó. *La reforma tributaria de 1935 y el fortalecimiento de la tributación directa en Colombia*. En *Apuntes del Cenes*. 32(56), 2013, 37-52.
- Muñoz, C. *Las reformas tributarias en el Gobierno de Andrés Pastrana*. Universidad Autónoma de Occidente, 2006.
- Muñoz, M. *El principio de justicia tributaria en la jurisprudencia contenciosa administrativa*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.
- Ocampo, J. A. y Montenegro, S. *Crisis mundial, protección e industrialización*. 2.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Norma, 2007.
- Pastrana, A.; Cárdenas, M.; Echeverry, J.; Escobar, A. y Santa María, M. *Economía con responsabilidad. La política del gobierno de Andrés Pastrana*. Bogotá: Alfaomega, 2002, 7-11.
- Peralta, G. *Apuntes sobre el principio de eficiencia en materia tributaria y la economía del comportamiento*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 83, 2021.
- Plazas, M. *La ultraactividad como vía indispensable para evitar la aplicación retroactiva de las nuevas leyes tributarias*. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. 82, 2020.
- Restrepo, J. C. *Hacienda Pública*. 10.<sup>a</sup> ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015.
- Rodríguez, C. C. *Delimitación conceptual de la noción de capacidad contributiva de la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana*. En Piza R., J. R. y Sánchez M., C., *Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2018.
- Rojas, F. *La reforma tributaria 1982-1983*. Bogotá: Gran Premio, 1983.
- Sarmiento, J. *La vulneración a la confianza legítima, ¿una situación jurídica generadora de responsabilidad del Estado legislador?* En *Vniversitas*. N.º 116, Homenaje al inicio de labores del Doctorado en Ciencias Jurídicas, 2008.
- Soler, R. *La progresividad en las reformas tributarias*. Bogotá: Dykinson, 2015.
- Urrego, M. *La Revolución en Marcha en Colombia (1934-1938): una lectura en perspectiva latinoamericana*. Michoacán: Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Instituto de Investigaciones Históricas, 2005.
- Villar, L.; Salamanca, D. y Murcia, A. *Crédito, represión financiera y flujos de capitales en Colombia: 1974-2003*. En *Desarrollo y Sociedad*. 2005, 167-209.