



**El principio de justicia tributaria en Colombia. Una mirada desde los modelos
de justicia de John Rawls y Robert Nozick**

Estudiante

Mariana Torres Salazar

Director

Cesar Augusto Molina Saldarriaga

Asesor

Enán Arrieta Burgos

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de
abogada**

Pregrado en Derecho

Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Universidad Pontificia Bolivariana

Medellín

2021

Declaración de originalidad

Fecha: 23 de junio de 2021

Nombre del estudiante: Mariana Torres Salazar

“Declaro que este trabajo de grado no ha sido presentado con anterioridad para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o en cualquiera otra universidad.

Declaro, asimismo, que he respetado los derechos de autor y he hecho uso correcto de las normas de citación de fuentes, con base en lo dispuesto en las normas de publicación previstas en los reglamentos de la Universidad”.

A handwritten signature in black ink, written over three horizontal lines. The signature is cursive and appears to read 'Mariana Torres Salazar'.

Firma del estudiante

Justicia tributaria en Colombia, una mirada desde los modelos occidentales*

de John Rawls y Robert Nozick

Mariana Torres Salazar**

Resumen:

El principio de justicia tributaria en Colombia ha sido un postulado teórico y jurisprudencial desarrollado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Este principio encuentra como base el preámbulo de la Constitución Política de 1991 y los artículos 95.9 y 363 de la misma. La Corte Constitucional le ha dado a este principio una proposición teórica y principialista que se asemeja a lo descrito en las corrientes teóricas de justicia distributiva de John Rawls y justicia retributiva de Robert Nozick. Sin embargo, esta semejanza no ha sido investigada con anterioridad a través de los modelos teóricos propuestos. Este trabajo busca observar cuál es el contenido y alcance del principio de justicia tributaria a la luz de los modelos de estos dos autores, comparándolos con las fuentes jurisprudenciales que lo desarrollan. La metodología empleada es de perspectiva jurídica, dogmática, cualitativa y de enfoque hermenéutico. Las fuentes están constituidas por las disposiciones constitucionales y las decisiones jurisprudenciales de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado que reconocen y le dan sentido y alcance al principio de justicia tributaria, y las teorías de John Rawls y Robert Nozick dispuestas en sus libros *Teoría de la Justicia* (1979) y *Anarquía, Estado y utopía* (1988) respectivamente.

Palabras clave:

Justicia distributiva, justicia retributiva, justicia tributaria, equidad, eficiencia, progresividad, jurisprudencia, Corte Constitucional y Consejo de Estado.

* Trabajo de grado presentado para optar al título de Abogada. Director: César Augusto Molina Saldarriaga, Grupo de Investigaciones en Derecho.

** Estudiante del programa de Derecho de la Escuela de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Pontificia Bolivariana, seccional Medellín, Colombia. Correo-e: marits5897@gmail.com

Introducción

Después de una revisión de la literatura sobre el tema, puede afirmarse que los estudios sobre justicia tributaria se han ocupado de sus mecanismos de garantía, sus funciones, su aplicación judicial. Así, se ha abordado el reparto equitativo de cargas y beneficios estatales (Acosta, 2016), como principio constitucional en un Estado Social de Derecho. Se afirma que el principio de justicia tributaria cumple una doble función: financiera y redistributiva (Bolaños-Bolaños, 2017; Ochoa-Maldonado, 2011) aplicada por las decisiones jurisprudenciales del Consejo de Estado y la Corte Constitucional (Restrepo-Pineda, 2015). Este principio, tal y como lo aseveran Calvo (2012) y Collado (2005), se encuentra constituido por un conglomerado de principios adicionales que lo hacen un mandato complejo y completo.

De la revisión de la literatura puede afirmarse que no hay estudios que analicen el contenido y alcance del principio de justicia tributaria a partir de los dos modelos de justicia más relevantes en la teoría política de occidente: la justicia distributiva de John Rawls (1979) y la justicia retributiva de Robert Nozick (1988). Por tal motivo, el objeto de esta investigación es analizar el contenido y alcance del principio de justicia tributaria desarrollado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en Colombia a partir de los modelos de justicia propuestos por los anteriores autores. Desde el preámbulo, la Constitución Política consagra la justicia como principio rector del ordenamiento jurídico en Colombia. En consecuencia, este ha sido establecido en todas las ramas del derecho y ha servido como fundamento jurídico para múltiples decisiones jurisprudenciales. De tal forma, se centra en el contenido y el alcance del principio de justicia tributaria, enunciado en el preámbulo y los artículos 95.9 y 363 de la Constitución.

Así, el preámbulo constitucional reconoce la justicia como un bien jurídico que debe ser asegurado a los integrantes de la nación, y como un valor que cualifica al orden político, económico y social. El artículo 95.5 la reconoce como un marco que limita y define el alcance de las contribuciones de los particulares al financiamiento de los gastos e inversiones estatales. Finalmente, el artículo 363 constitucional enuncia

los fundamentos principales del sistema tributario en Colombia: equidad, eficiencia y progresividad, que dan contenido al principio de justicia tributaria. En materia legal, el artículo 683 del Estatuto Tributario, Decreto 624 (Presidente de la República de Colombia, 1989), reconoce el espíritu de justicia con el que deben actuar los funcionarios públicos en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos. Todos estos artículos dan contenido y alcance al principio de justicia utilizado por las decisiones de las altas cortes.

Para desarrollar el contenido y alcance del principio de justicia tributaria se ahondará en los modelos teóricos de John Rawls en su libro Teoría de la Justicia, 1979; y, de Robert Nozick, en su libro Anarquía, Estado y Utopía, 1988. De este modo, se confrontan las teorías propuestas en relación con las decisiones de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en el ámbito tributario.

El objetivo se logra a través de un trabajo jurídico, dogmático, cualitativo y de enfoque hermenéutico. Las fuentes primarias están constituidas por las disposiciones constitucionales y legales que reconocen el principio de justicia tributaria, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, y las propuestas teorías de la justicia de Rawls y Nozick, descritas en sus libros Teoría de la Justicia (1979) y Anarquía, Estado y utopía (1988) respectivamente. Las fuentes secundarias están constituidas por los estudios sobre justicia tributaria adelantados en los últimos 15 años.

En primer lugar, se determina el estado de la cuestión en relación con el principio de justicia tributaria y se define el marco teórico del estudio. En segundo lugar, se describen los desarrollos jurisprudenciales de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en la materia. Por último, se comparan los modelos teóricos expuestos y cómo estos se compadecen con lo descrito por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en relación con el principio de justicia tributaria.

1. Aproximación teórica a los modelos de justicia de J. Rawls y R. Nozick

El presente apartado tiene como propósito desarrollar el contenido y alcance del principio de justicia propuesto por John Rawls y Robert Nozick. Se desarrolla en tres momentos: (i) una síntesis de los modelos de justicia distributiva propuesto por John

Rawls (1979), (ii) una síntesis del modelo de justicia retributiva de Robert Nozick (1988), y (iii) una comparación y una conclusión breves sobre estas propuestas teóricas.

1.1. El modelo de justicia distributiva de John Rawls:

John Rawls fue un filósofo y teórico político estadounidense, profesor de la Universidad de Harvard y autor de *Teoría de la justicia* (1979). En este discurso teórico desarrolló una obra donde se describe el papel de la justicia a través de la cooperación social y el objeto primario de la estructura social. Su libro *Teoría de la Justicia* (1979) se encuentra estructurado en tres grandes partes: (i) La teoría, (ii) Instituciones y (iii) Los fines. El presente trabajo se concentra en la primera y segunda parte.

Para comprender el primer apartado del libro de Rawls es menester aclarar cuál es el objeto que él establece, es decir: cómo la sociedad y las instituciones distribuyen los derechos y deberes fundamentales que la misma justicia integra (Rawls, 1979). No obstante, para poder analizar dicho objeto primero se debe saber qué es la justicia según Rawls y cuáles son sus bases integradoras.

En esta medida, el principio de justicia es explicado a través de una serie de subprincipios los cuales son escogidos por una estructura primigenia contractualista que representa la posición original. Sin embargo, para dar paso a la elección de esta serie de subprincipios cada sujeto debe contar con un elemento clave de elección racional, llamado el velo de la ignorancia (Rawls, 1979). En otras palabras, Rawls indica que:

El velo de la ignorancia es una condición tan natural que algo similar debió de ocurrírsele a muchos. La formulación en el texto se halla, creo yo, implícita, en la doctrina de Kant sobre el imperativo categórico, tanto en la forma en la que está definido este criterio de procedimiento, como en el uso que Kant hace de él. Por lo tanto, cuando Kant dice analizar nuestro máximo considerando cuál sería el caso de ser una ley universal de la naturaleza, debe de suponer que desconocemos nuestro lugar en el interior de este sistema imaginario de naturaleza. (Rawls, 1979, pág. 135)

El velo de la ignorancia, menciona Rawls, es el estado de naturaleza más puro que pueda contener el hombre. En esta fase se debe prescindir de los pensamientos ideológicos, políticos y religiosos que puedan ser adquiridos a lo largo del proceso de subjetivación de una persona. Por tal razón, aquí la persona entra en un marco de racionalidad, igualdad y cooperación social para la elección de una serie de principios atemporales, formando algo llamado justicia como imparcialidad. Este último concepto será un acuerdo igualitario y de cooperatividad entre sujetos inmersos en el velo de la ignorancia que promulgará el cimiento de una sociedad justa e idílica. (Rawls, 1979)

Rawls menciona que la elección de esta clase de subprincipios permitirá la promulgación de una justicia formal o institucional, siendo esta la representación de la voz común y de la racionalidad originaria. En consecuencia, Rawls propone dos principios máximos que deben integrarse al principio de justicia por encima de cualquier otro: (i) el derecho es un esquema extenso de libertades básicas y (ii) Las desigualdades sociales y económicas deben ser ventajosas para todos y deben vincular empleos y cargos asequibles para todos (Rawls, 1979, págs. 67-68). De conformidad con lo anterior Rawls menciona que:

Todos los valores sociales —libertad y oportunidad, ingreso y riqueza, así como las bases del respeto a sí mismo— habrán de ser distribuidos igualitariamente a menos que una distribución desigual de alguno o de todos estos valores redunde en una ventaja para todos (Rawls, 1979, pág. 69).

Los dos anteriores principios se logran a través del sistema distributivo de derechos. Para desarrollar un sistema de distribución debemos implementar otra clase de subprincipios secundarios como los principios de eficiencia, diferencia y oportunidad, entre otros. El principio de diferencia marca un hito importante en esta teoría, puesto que es una de las bases para la propuesta de justicia distributiva. Este principio comunica que las expectativas de los menos favorecidos deben ser maximizadas y realizadas en un ámbito de oportunidades (Rawls, 1979, pág. 84). Con la intención de pragmatizar el anterior mandato, Rawls propone asignar recursos de los más aventajados para el incremento de expectativas de los que

obtienen menos oportunidades, de tal forma que las desigualdades propongan un incremento en las posibilidades del otro. (Rawls, 1979, pág. 84)

Por otro lado, el segundo apartado del libro de Rawls (1979), Instituciones, propone un proceso de aplicación institucional de los principios descritos. Se discute entonces el principio de justicia a través de los procedimientos legislativos y constitucionales como la base de la moral política (Rawls, 1979, pág. 210). A partir de esta premisa la Carta política y la Ley deben ser un proceso justo que ratifique la libertad e igualdad de oportunidades donde todos los integrantes de un Estado participen (Rawls, 1979, pág. 225).

Finalmente, el sistema de porciones distributivas para la preservación del principio de justicia como imparcialidad, dependerá de las instituciones básicas y de cómo se asigne la recaudación del tributo para distribuir el material recaudado en porciones justas. El sistema de recaudo, acorde al principio de diferencia, debe tener presente el nivel de vida, las necesidades de cada sujeto y los derechos de propiedad que estos posean. De esta manera, Rawls propone que dicha recolección del tributo sea distribuida a las personas con menos oportunidades, disminuyendo así, la brecha de desigualdad por medio de políticas públicas. En sus palabras Rawls propone:

El propósito de estos impuestos y reglamentaciones no es recabar ingresos (ceder recursos al gobierno) sino corregir, gradual y continuamente, la distribución de riqueza y prevenir las concentraciones de poder perjudiciales para la equidad de la libertad política y de la justa igualdad de oportunidades... (Rawls, 1979, pág. 259).

Teniendo en cuenta lo anterior, el sistema de justicia distributiva de Rawls tendrá como objetivo la distribución de los recursos públicos a los menos favorecidos logrando la maximización de sus expectativas a largo plazo. No obstante, para lograr este sistema de porciones distributivas, la comunidad debe establecer dicho propósito de justicia por medio de la elección de una serie de subprincipios que son seleccionados a través del velo de la ignorancia.

1.2. El modelo de justicia retributiva de Robert Nozick

Nozick fue un filósofo y teórico político estadounidense profesor de la Universidad de Harvard y su libro, *Anarquía, Estado y utopía (1988)* fue una contraposición a la teoría de John Rawls. Este libro propone el surgimiento de un Estado mínimo que brinda retributivamente una protección de los derechos a la vida, libertad, propiedad y seguridad para el ciudadano. A su vez, también posee tres secciones: (i) Teoría del Estado de naturaleza o cómo regresar al estado sin proponérselo realmente, (ii) ¿Más allá del Estado mínimo? y (iii) Utopía. El presente trabajo, al igual que en el anterior análisis, se enfoca solo en los dos primeros acápites del libro dado que estos serán los pilares del proceso investigativo.

La tesis política de Nozick propone una composición del Estado de naturaleza y la posición originaria conforme a la teoría de John Locke. Esta teoría se fundamenta a través de un Estado ultramínimo donde se establezca y asegure el monopolio del uso institucional de la fuerza para efectos de protección del derecho de propiedad, pólizas de seguro y la administración de los derechos naturales (Nozick, 1988). Esa composición de Estado se da por medio de asociaciones de protección dominante reconocidas legítimamente por la mano invisible o mano oculta¹. (Nozick, 1988, pág. 121)

Luego de esta composición de Estado ultramínimo se consagra evolutivamente una formación de Estado mínimo, de modo que se retribuirá no solo seguridad, sino protección contra el fraude y el cumplimiento de los contratos que puedan llevarse a cabo entre los particulares. Dicha retribución estatal se dará por medio de ingresos fiscales, es decir, impuestos que aseguren la protección de derechos y el monopolio de la fuerza estatal. Ahora bien, la teoría retributiva tiene una serie de aristas respecto a su forma de aplicación, prohibiciones y disuasión del castigo. A pesar de ello, este trabajo se centra en el Estado mínimo y la forma en cómo este garantiza

¹ La mano oculta a la que hace referencia Nozick (1988) no es la misma mano invisible que propone la teoría económica de Adam Smith. Aquella hace referencia a la unión de los individuos por voluntad propia para la legitimidad de un Estado dominante. (Nozick, 1988, pág. 121)

una retribución justa por medio de un sistema de protección y administración de los derechos naturales.

La justicia retributiva de Nozick surge como contraposición a la teoría propuesta por Rawls. Allí plantea otro tipo de justicia basada en los principios de adquisición original, transferencia y rectificación estatal de los dos principios anteriores. Este tipo de justicia tendrá como objeto fundamental la pertenencia y la protección de los derechos naturales; su modo de aplicación se dará a través de mecanismos de merecimiento, es decir pautas no subjetivas ni dimensiones morales distorsivas de hechos fácticos.

El sistema de pertenencias se organizará en tres grandes principios: (i) “adquisición original de pertenencias”, (ii) “trasmisión de pertenencias de una persona a otra”, y (iii) “rectificación de injusticias en las pertenencias” (Nozick, 1988, pág. 155). La justicia retributiva de pertenencias hace referencia a que una distribución será justa si esta se da solo a través de medios legítimos por medio de los principios de adquisición original y transferencia. Con el objeto de establecer con mayor claridad se explicará cada uno de los principios a cabalidad.

El principio de adquisición original considera los derechos de propiedad de cosas no poseídas o de cosas que, si bien no son tenidas, pueden llegar a ser tenidas y poseídas (Nozick, 1988, pág. 154). Este principio se concretará si alguien comienza a trabajar y a hacer suyo un bien en particular. En palabras de Nozick (1988):

El primero es la adquisición original de pertenencias, la apropiación de cosas no poseídas. Esto incluye las cuestiones de cómo cosas no tenidas pueden llegar a ser poseídas, el proceso, o los procesos por medio de los cuales cosas no tenidas pueden llegar a ser tenidas, las cosas que pueden llegar a ser poseídas por estos procesos, el alcance de lo que puede ser poseído por un proceso particular, etcétera. (Nozick, 1988, pág. 154)

Sin embargo, Nozick menciona las dificultades de esta posición en el ámbito moderno. Para que la adquisición original sea legítima, esta debe ser una apropiación de un bien que no haya sido ocupado anteriormente, o por el contrario,

si es ajeno se pague una compensación para la adquisición del mismo. Para esclarecer la idea Nozick expone que:

Alguien cuya apropiación violaría de otra manera la estipulación aún puede apropiarse, siempre y cuando compense a los otros de tal manera que su situación no sea empeorada por ello; a menos que compense a estos otros, su apropiación violará la estipulación del principio de justicia en la adquisición y será ilegítima (Nozick, 1988, pág. 179).

Esta compensación o legitimidad en la adquisición original conlleva a lo que se llamará Justicia en la adquisición, lo cual será de suma importancia en esta teoría. Por su parte, el principio de transferencia se explica con mayor simpleza debido a que este puede exponerse según las leyes de: intercambio voluntario, donación, condiciones de mercado y normativas de compraventa, entre otras. Este principio, al igual que el anterior, también debe tener presente la justicia en la transferencia, esto es, no vulnerar el derecho del otro a la hora de realizar una tradición u otro derecho de dominio. (Nozick, 1988, pág. 162)

Por último, el principio de rectificación se establece cuando los principios de adquisición y transferencia son violentados injustamente, es decir, la pertenencia de uno vulnera el derecho de otro. En este orden de ideas, Nozick propone que, si el resultado no se da gracias a la realización de los dos primeros principios, este resultado debe ser rectificado por el Estado debido a que no cumple con la justicia en la adquisición y la transferencia. En otras palabras: es injusto. Como conclusión, la justicia retributiva será la retribución del Estado de los ingresos fiscales a través la protección de los principios de adquisición original, transferencia y rectificación. (Nozick, 1988, pág. 265)

1.3. A modo de conclusión parcial: una comparación de los modelos de justicia distributiva y retributiva

Ambas teorías son opuestas en cómo deben entenderse el principio de justicia y su forma de repartición. Rawls (1979) indica que el principio de justicia estará integrado por dos principios máximos: (i) el principio de mayor libertad equitativa y (ii) el principio de justa igualdad de oportunidades. Estos dos principios se encuentran

complementados por una serie de subprincipios: (i) diferencia, (ii) eficiencia, (iii) progresividad, (iv) igual distribución, (v) imparcialidad, entre otros. Contrariamente, Nozick propone que el principio de justicia debe estar integrado por tres principios: (i) adquisición original, transmisión de pertenencias de una persona a otra y (iii) rectificación de injusticias en las pertenencias.

Los anteriores principios se materializan en las propuestas teorías de justicia distributiva de John Rawls y justicia retributiva de Robert Nozick. Mientras Rawls argumenta una forma equitativa de distribución de las políticas públicas a través del principio de diferencia y progresividad; Nozick propone un sistema basado en la legitimidad de los principios de adquisición original y transferencia, y la forma en cómo el Estado les otorga protección por medio de una rectificación.

Estos principios y proposiciones se ven realizados en materia tributaria de la siguiente manera. Rawls propone una justicia distributiva según el subprincipio de diferencia. Este subprincipio hace referencia a los niveles de desigualdad y nivel adquisitivo de los sujetos pasivos del tributo que deben ser tenidos en cuenta a la hora de declarar. En oposición, Nozick (1988) nos habla de una retribución del tributo distinta a la de Rawls, aquí el único papel del Estado mínimo será otorgar seguridad pública y protección, y administración de los principios de adquisición original, transferencia y rectificación.

El siguiente cuadro clarifica la oposición teórica de ambos autores, en relación con los principios que fundamentan cada tesis, sus propuestas teóricas y sus proposiciones en materia tributaria.

Tabla 1. Comparación entre Rawls y Nozick

	John Rawls.	Robert Nozick.
<i>Obra</i>	Teoría de la Justicia (1979).	Anarquía, Estado y Utopía (1988).
<i>Principios que fundamentan la teoría de estos dos autores.</i>	Fundamentales: <ul style="list-style-type: none"> • Mayor libertad equitativa. • Justa igualdad de oportunidades. Subprincipios: <ul style="list-style-type: none"> • Diferencia. • Eficiencia. • Progresividad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisición original de pertenencias. • Trasmisión de pertenencias de una persona a otra. • Rectificación de injusticias en las pertenencias.

	<ul style="list-style-type: none"> • Igual distribución. • Imparcialidad. • Otros. 	
<i>Propuestas teóricas.</i>	Teoría distributiva.	Teoría retributiva.
<i>Propuesta en materia tributaria</i>	Implementación del principio de diferencia en las porciones distributivas del ingreso fiscal.	El Estado mínimo retribuye la carga fiscal por medio de la protección de los principios de pertenencia.

Fuente: elaboración propia con base en Rawls (1979) y Nozick (1988)

2. Contenido y alcance del principio de justicia tributaria en la jurisprudencia constitucional y contencioso administrativa

La Corte Constitucional y el Consejo de Estado han adoptado una serie de decisiones sobre el principio de justicia tributaria. En este capítulo se analiza de manera deductiva el contenido y alcance de este principio en la jurisprudencia de aquellos dos tribunales. Para ello se realizó un rastreo, sistematización y análisis estático de jurisprudencia. Los hallazgos en el Consejo de Estado dan cuenta de 13 sentencias que oscilan en un rango temporal desde 1996 hasta 2019. Por su parte, en la Corte Constitucional se encontró un nicho citacional de 18 sentencias, teniendo un espectro temporal entre 1993 y 2019.

El análisis realizado de las sentencias del Consejo de Estado establece el uso adecuado del principio de justicia tributaria, mas no su definición y componente teórico. No obstante, dichas aseveraciones hacen referencia a las consecuencias en la inejecución del principio de justicia tributaria. Una de ellas es el desconocimiento en la participación del gasto como condición para su producción en el impuesto sobre la renta, de no hacerlo se podría estar desconociendo el principio de justicia tributaria. (Consejo de Estado, Sentencia 7844 de 1996)

El Consejo de Estado establece que todas las decisiones deben ir de la mano con el principio de justicia señalado en el artículo 683 del Estatuto tributario (Presidente de la República de Colombia, 1989) indicando que los funcionarios públicos deben ejercer justicia respecto a la liquidación y el recaudo del tributo (Consejo de Estado, Sentencia 116558 de 2001). Sin embargo, aunque se menciona el principio de justicia tributaria por medio de una consagración legislativa, el mismo no es

explicado, sino meramente mencionado y ejecutado, mas no se ahonda en su contenido.

Por último, sentencias como la 19346 de 2014 y la 19202 de 2015 hablan sobre el desconocimiento del principio de justicia tributaria en el movimiento crediticio (Consejo de Estado, Sentencia 19346 de 2014; Consejo de Estado, Sentencia 19202 de 2015). En igual sentido, la sentencia la 20103 de 2015 también menciona la impericia de dicho principio, pero en el impuesto de alumbrado público aplicado en el sector petrolero. En conclusión, estas y otras sentencias leídas dan cuenta de una aplicación fehaciente de dicho principio, pero no de una concepción filosófica como los fundamentos que efectúa la Corte Constitucional.

Ahora bien, la Corte Constitucional y sus sentencias hito definen el principio de justicia de la siguiente manera: “la justicia es valor determinante en el Estado Social de Derecho y se constituye en un marco de conducta de los poderes públicos” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-690 de 1996) de tal forma que se crea el origen del principio de justicia tributaria. Posteriormente la Corte consideró el principio de justicia tributaria como un valor determinante fundado en un Estado Social de Derecho e instaurado en el preámbulo de la Constitución Política de 1991. Sin embargo, este principio no solo se materializó a través del preámbulo de la Constitución, sino también en los artículos 95.9 y 363 constitucionales. Esto implica que el sistema tributario debe ceñirse a través de los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, teniendo como consecuencia un orden social y económico justo e igualitario. (Corte Constitucional de Colombia , Sentencia C-260 de 1993; Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-690 de 1996)

En esta medida, el principio de justicia tributaria se entiende como un valor del Estado social de Derecho, consagrado en la parte preambular la de Constitución Política que, a su vez, debe ceñirse por los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-815 de 2009). El principio de justicia tributaria, en ese sentido, está compuesto por diferentes mandatos constitucionales y jurisprudenciales que hacen de este un precepto complejo y completo.

El preámbulo de la Constitución Política permite, en un primer momento, que el Congreso de la República materialice el principio de justicia tributaria en todo el ordenamiento jurídico colombiano. En un segundo momento, establece un deber para el legislador en la creación de un marco normativo basado en la cooperación y la solidaridad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003). Esta configuración normativa no debe instaurarse únicamente en el ámbito formal de la norma, sino también como disposición material que vela por la equidad y progresividad en el capital del contribuyente. Por este motivo, se debe ampliar y propender por una normatividad acorde al principio de justicia material. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-690 de 1996)

La justicia material hace referencia a la situación particular del contribuyente. Esta no puede verse afectada por la impersonalidad que pueda desprenderse del tributo. Cabe resaltar que, aunque no todos los tributos son particulares, estos deben contar con el principio de equidad que pondera las circunstancias del sujeto pasivo del tributo y de su hecho generador (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-252 de 1997). En tal forma, dicha justicia tributaria debe consultar la capacidad económica de los sujetos gravados según la situación tributaria en particular; no obstante, el tributo debe ser un deber fundamental de cada ciudadano para la materialización de los fines estatales dispuesto por el artículo 95.9 de la Constitución. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003)

A continuación, se realiza una composición constitucional de los subprincipios que integran el principio de justicia tributaria. La sentencia C-060 de 2018 ha sido el punto arquimédico de apoyo a la hora de tomar decisiones jurisprudenciales en las sentencias C-120 de 2018 y la sentencia C-278 de 2019. Aquella sentencia declaró el principio de justicia tributaria como un mandato general que obliga al legislador a definir las obligaciones tributarias con base en un orden justo y equitativo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-060 de 2018). Por consiguiente, el principio de justicia tributaria se debe complementar de todos los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política. En otras palabras, la Corte menciona que:

El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-492 de 2015).

Es claro que la Corte Constitucional hace referencia al principio de justicia tributaria con relación a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. De tal forma, que para entender el conjunto de este mandato debemos decodificar el significado de cada subprincipio para poder lograr un entendimiento del principio de justicia tributaria en su totalidad.

El principio de equidad hace referencia no solo a la capacidad contributiva del sujeto como contribuyente, sino al principio de progresividad del tributo que por mandato legal deben ajustarse al principio de justicia (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833 de 2013). De conformidad con lo citado, el principio de equidad posee dos vertientes, una horizontal y otra vertical (Rodríguez-Bereijo, 2016). El componente horizontal se fundamenta en la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo; mientras que el componente vertical se identifica con un incremento porcentual que pueda desprenderse de dicha capacidad económica. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-120 de 2018).

Por su parte, el principio de progresividad del tributo implica un aumento gradual del mismo en relación con el aumento porcentual de la economía y con la capacidad adquisitiva del sujeto pasivo. De esta manera, este aumento porcentual permitirá al Estado la posibilidad de una mayor ejecución de los fines del Estado Social de Derecho al pasar los años; lamentablemente si estos no se hacen a través de un

modelo eficiente, eso podría alterar las formas de recaudo y podría generar una “injusta distribución de la carga fiscal” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-060 de 2018).

Por este motivo, la Corte señala en la sentencia C-120 de 2018 que el principio de justicia tributaria debe tener un carácter general gracias a que dicho mandato no solo busca la equidad y progresividad en el proceso de recaudo, sino que propende por un sistema eficiente a la hora de recolectar dichos impuestos (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-120 de 2018).

Así las cosas, la cobranza eficiente de dichos gravámenes a los declarantes tributarios permitirá llevar a cabo los fines estatales consagrados alrededor de la Constitución Política. Este principio también lleva de la mano una función distributiva según los parámetros de justicia propuestos por la Corte. En este sentido, la Corte propone que el legislador debe distribuir las cargas según la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003).

La Corte explica que: “Por lo demás, es importante resaltar que el impuesto -y en general todo lo referente a la tributación- es un típico acto de justicia legal, cuyo fin mediato es integrar la materia apta para realizar la justicia distributiva” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-260 de 1993). La distribución del tributo debe establecer una repartición equitativa de los gravámenes en relación con la capacidad de endeudamiento y el capital adquirido de cada sujeto. Por tal razón, la Corte establece que: “En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003).

La justicia distributiva implicará, entonces, una distribución de las cargas tributarias confiriendo una mayor carga distributiva a las personas con mayor capacidad y una menor carga a las personas con menor capacidad de tributar. Correlativamente, se otorgarán los mayores beneficios del tributo a los que poseen menor carga tributaria, y los menores beneficios, a los que poseen mayor carga tributaria de tal forma que el sistema de oportunidades y desequilibrios sociales se iguale de la mejor manera (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003).

Es menester resaltar que dicho poder estatal de distribución debe hacerse con previo análisis económico de las clases sociales a las cuales se les impone mayor o menor grado de compensación, previendo de antemano no privar a ninguna comunidad de los beneficios económicos u obras públicas en las cuales se materialice este tributo. En otras palabras, la Corte establece:

Es claro que el poder impositivo del Estado y, en particular, su altísima capacidad de intervención en la economía a través del sistema tributario no puede ser utilizado de manera tal que prive a las comunidades involucradas en la actividad económica gravada de fórmulas de compensación para los costos en que incurren o, de una manera más general, que genere desbalances en el mercado con un nivel de intensidad que lleven a resultados materialmente injustos en términos distributivos.

(Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-056 de 2019)

No es solo una cuestión de distribución estatal, sino también de un proceso retributivo que el Estado pueda brindar a través de un sistema de oportunidades que se le ofrezca a la población en general. En ese sentido, la Corte señala lo siguiente:

(...) (art. 2° de la C.P.) en condiciones de solidaridad (art. 1° de la C.P). El cumplimiento de esta obligación –bajo los parámetros establecidos en la Carta– permite que el Estado tenga acceso a los recursos necesarios para garantizar la efectividad de los derechos y para ser un gestor de la racionalización de la economía, del mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y de la redistribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, entre otros de sus cometidos (art. 334 de la C.P.) ... (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003).

Finalmente, este proceso distributivo complementa el principio de justicia tributaria y los demás principios que lo perfeccionan. En consecuencia, se afirma que un sistema eficiente se calificará conforme a su nivel de distribución. Una distribución será justa o injusta dependiendo de los buenos parámetros que posea el legislador de Colombia (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209 de 2016).

Como corolario de este apartado se puede afirmar que para la Corte Constitucional el principio de justicia tributaria se constituye por ser un principio de carácter general

que le da poder al Congreso de la República para materializar este principio. En tal medida, el principio de justicia tributaria debe cumplir con los subprincipios de equidad, eficiencia y progresividad.

3. El principio de justicia tributaria a la luz de los modelos teóricos de Rawls y Nozick

La finalidad de este trabajo es determinar el contenido y alcance del principio de justicia tributaria en Colombia. Como se mencionó, solo la Corte Constitucional desarrolla este soporte filosófico con base en una serie de planteamientos normativos. En este capítulo se demostrará cómo ese cimiento está íntimamente relacionado con los postulados de justicia distributiva de John Rawls y de justicia retributiva de Robert Nozick.

Para el desarrollo de esta comparación, se expondrán los fundamentos del principio de justicia tributaria en relación con el preámbulo constitucional y la institucionalidad, comparándolas con las teorías políticas de los dos autores. En segundo lugar, observaremos los subprincipios que fundamentan el principio de justicia tributaria en paralelo con las tesis de los dos filósofos propuestos.

El cuerpo del principio de justicia, tal como lo explica Rawls (1979), proviene de un acuerdo cooperativo presentado a través del velo de la ignorancia. Dicho pacto desemboca en la justicia como imparcialidad y su posibilidad de crear una sociedad igualitaria con base en una serie de principios elegidos a través de la libertad racional. Esta serie de principios deben estar consolidados en la Constitución Política toda vez que “la libertad será el primer paso para el congreso constituyente” (Rawls, 1979, pág. 190).

En este orden de ideas, se podría pensar que este postulado se congrega en el preámbulo de la Constitución Política de 1991 al prometerse la justicia como un deber estatal designado por la Asamblea Nacional Constituyente. Como consecuencia, la Corte Constitucional también menciona que la justicia tributaria está fundamentada como un valor del Estado social de Derecho enunciado en el preámbulo constitucional (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-815 de 2009).

El Congreso de la República también debe aplicar tal principio con base en la cooperación y la solidaridad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003). En este sentido, Rawls propone que el principio de justicia debe tener como base la cooperatividad enmarcada en un proceso legislativo justo (Rawls, 1979, pág. 191). Rawls menciona que el imperio de la ley será legítimo en la medida en la que las instituciones protejan los derechos conforme a un proceso de justicia igualitaria (Rawls, 1979, pág. 222; Silva-Rojas, Flantrmsky-Cárdenas, & Díaz-Forero, 2017). Así, la Corte Constitucional rectifica la consagración de esta teoría de la siguiente manera:

El proceso de legitimación y eficacia de su actuación depende de la implementación de espacios de deliberación pública, que efectivice, en términos de Rawls, el derecho de la ciudadanía a disentir individualmente y como sujeto colectivo, puesto que: "(...) la estabilidad de una sociedad bien ordenada no se funda meramente en el equilibrio percibido de fuerzas sociales cuyo resultado todos aceptan porque ninguno puede hacer nada por mejorar. Al contrario, los ciudadanos afirman las instituciones (...) porque razonablemente creen que satisfacen su concepción de justicia pública y efectiva (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-209 2016).

La justicia igualitaria en materia tributaria no solo puede ser justa en términos formales (Marquéz-Marquéz, 2003). También debe serlo en términos materiales, tal como y como lo propone la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996. La justicia material se basa en el principio de igualdad y las necesidades propias del sujeto pasivo del tributo² (Bolaños-Bolaños, 2017, pág. 65). Esta afirmación constitucional guarda gran relación con el subprincipio de diferencia propuesto por Rawls (1979). El principio de diferencia menciona que se deben analizar las necesidades propias de cada sujeto a la hora de tributar, para con ello retribuir tal ingreso fiscal a la maximización de expectativas de los menos aventajados (Rawls, 1979, pág. 259).

² Aplica para los impuestos que son directos y personales. Ejemplo: impuesto de renta.

A su vez, la justicia material será el fundamento de legitimidad que da soporte al Estado para poder crearse la justicia distributiva y retributiva (Rawls, 1979; Nozick, 1988). Es decir, los diferentes ingresos recolectados de los mejores dotados permitirán la distribución a los menos aventajados por medio de políticas públicas (Rodríguez-Bereijo, 2016; Rawls, 1979). Por tanto, el Estado debe distribuir los ingresos fiscales obtenidos mediante la realización de políticas públicas y la protección y administración de los derechos de los particulares (Corte Constitucional, Sentencia C-776 de 2003).

Asumiendo que el proceso institucional encuentra semejanza con las razones filosóficas expuestas, se da paso a los diferentes principios de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política que complementan el principio de justicia tributaria en comparación con los subprincipios de John Rawls y Robert Nozick.

La Corte Constitucional establece que el principio de justicia tributaria poseerá “todas las exigencias constitucionales que enmarcan el poder impositivo del Estado” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-060 de 2018). Así las cosas, esta debe dar cumplimiento a las exigencias de equidad, eficiencia y progresividad que se establecen en el artículo 363 de la Constitución Política por virtud de los cuales el legislador debe dar cumplimiento al principio general de justicia. (Navarro-Faure, 1993)

El principio de progresividad y equidad se materializan en la propuesta de porciones distributivas y el subprincipio de diferencia de John Rawls. La Corte Constitucional hace hincapié en la capacidad adquisitiva del contribuyente por medio del principio de equidad según su vertiente vertical y horizontal. Así, se otorgará mayor capacidad contributiva a los sujetos pasivos del tributo que tengan mayor capacidad adquisitiva, de tal forma que se maximicen las oportunidades de los menos afortunados. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833 de 2013); Rodríguez-Bereijo, 2016)

El principio de diferencia apunta a la capacidad económica del contribuyente y sus necesidades, es por ello que este subprincipio hace símil al principio de equidad constitucional mencionado por la Corte Constitucional. También se menciona la

necesidad de una distribución adecuada en la recolección de este recaudo fiscal, materializado en políticas públicas (Rawls, 1979, pág. 259; Silva-Rojas, Flantrmsky-Cárdenas, & Díaz-Forero, 2017). Como resultado del anterior paralelo la Corte expone lo siguiente:

En tal medida, como lo enseña John Rawls, todos los valores de la sociedad deben ser distribuidos igualitariamente, a menos que una distribución desigual de alguno o de todos estos valores redunde en una ventaja para todas las personas. En ese sentido, según Rawls la injusticia consistirá en desigualdades que no beneficien a todos (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-562 de 1996).

Acorde con lo expuesto, la Corte dispone que “[e]n una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003). Esto significa, en palabras de Rawls, que: “Los recursos sociales han de ser cedidos al gobierno, de manera que pueda proveer bienes públicos y hacer los pagos necesarios para satisfacer el principio de diferencia” (Rawls, 1979, pág. 260). Es decir, una mayor contribución de los más aventajados es una posible retribución para los menos aventajados.

Sin embargo, mientras el principio de progresividad explicado por la Corte implica una mayor tasa contributiva según los cambios económicos del mercado, Rawls formula que la progresividad tributaria debe darse solo cuando sea expresamente necesaria, toda vez que debe conservarse la estructura básica de libertades y la justa igualdad en el sistema de oportunidades. Por su parte, el principio de eficiencia en Rawls se desarrolla según el óptimo de Pareto, el cuál se explica como una distribución óptima y eficiente conlleva a una igualdad y equilibrios de consumo (Rawls, 1979, pág. 74). Por el contrario, la Corte apunta a una eficiencia diferente, de modo que esta va de la mano con una razón de segura recolección del ingreso fiscal. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-120 de 2018)

Por otro lado, los principios de justicia propuestos por Nozick solo son aplicables por la Corte en la medida en que el Estado debe retribuir al contribuyente la salvaguarda de sus derechos y la protección a los principios de adquisición

originaria y transferencia. Por tanto, la Corte menciona que: “una función de redistribución del ingreso y de la propiedad expresamente consagrada en varias disposiciones de la Constitución debe darse con miras a alcanzar un "orden político, económico y social justo". (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-148 de 2015)

En suma, los tributos cumplen una doble función, la primera de ellas es financiera y la segunda es redistributiva (Bolaños-Bolaños, 2017); de este modo, la teoría propuesta por Nozick ilustra una función fundamental para el perfecto funcionamiento de un Estado acorde con el sistema de asociaciones dominantes por el cual fue creado; por consiguiente, la Corte Constitucional intuye que esa retribución debe potencializar el valor del Estado Social de Derecho y un mayor sistema de seguridades que protejan los derechos de propiedad; en resumen, la Corte dispone que:

Lo anterior, en la medida que los tributos afectan la esfera privada de los ciudadanos, al tomar parte de la propiedad privada de los contribuyentes. Así, este acto del Estado no puede ser unilateral, por más que tenga como fin garantizar cierto grado de redistribución para el mejoramiento de las condiciones sociales y colectivas... (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-481 de 2019).

Hasta ahora hemos analizado los teoremas básicos que han sido utilizados por la Corte Constitucional según los trabajos de estos grandes escritores. De esta forma damos por concluida la comparación del principio de justicia tributaria utilizado por la Corte Constitucional a la luz de los modelos de justicia de John Rawls y Robert Nozick, descubriendo qué, efectivamente dichos teoremas permean de alguna manera el funcionamiento del principio de justicia tributaria según los modelos distributivo (Rawls, 1979) y retributivo (Nozick, 1988).

4. Conclusiones

El contenido y alcance del principio de justicia tributaria en Colombia ha sido un proceso constitucional y jurisprudencial que en efecto guarda relevancia con los modelos teórico-políticos de John Rawls y Robert Nozick. Los modelos de justicia propuestos por estos dos autores hacen referencia a diferentes formas de

ordenación y repartición del ingreso fiscal. La teoría de John Rawls menciona una forma de distribución del tributo por medio del subprincipio de diferencia en relación con la maximización de oportunidades de los menos aventajados. Por su parte, la teoría de Robert Nozick indica que los ingresos fiscales solo deben ser retribuidos a la población por medio de una protección de los principios de adquisición original y transferencia legítima.

Se demostró que el principio de justicia tributaria en Colombia es un mandato elaborado por la Corte Constitucional en relación con el preámbulo y los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. El desarrollo jurisprudencial demuestra que la justicia tributaria está integrada por los principios de equidad eficiencia y progresividad para la consolidación de su completo funcionamiento.

Se evidenció que hay una correlación entre el precedente judicial de la Corte Constitucional y las propuestas de los presupuestos teóricos de John Rawls y de Robert Nozick. La similitud mencionada anteriormente, encuentra soporte en el empleo de los principios de libertad, maximización de oportunidades y el subprincipio de diferencia de John Rawls en correlación con los principios del artículo 363 de la Constitución Política. Así mismo, el modelo de porciones distributivas de John Rawls encuentra correspondencia con la justicia material y la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo. Es decir, se hace referencia a que los contribuyentes serán personas con una mayor capacidad adquisitiva y los ingresos fiscales serán distribuidos a los menos aventajados por medio de políticas públicas.

Por otro lado, el principio de justicia tributaria dispuesto por la Corte Constitucional también guarda semejanza con las propuestas de Robert Nozick según la retribución que el Estado debe realizar en la administración y protección de los derechos de los particulares. La seguridad y rectificación de estos derechos se hará con base en los derechos de propiedad y los principios de adquisición originaria y transferencia legítima propuestos por este autor.

Para cerrar, afirmamos que el contenido del principio de justicia tributaria está basado en las decisiones jurisprudenciales de la Corte Constitucional, el preámbulo

constitucional, los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política y los alcances que las teorías de John Rawls y Robert Nozick puedan brindarle a su desarrollo y protección principialista.

Referencias

- Acosta, E. S. (2016). La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria. *Estudios: problemas actuales de coordinación tributaria.*, 407-477.
- Bolaños-Bolaños, L. d. (2017). Justicia Tributaria como principio constitucional en el Estado Social de Derecho. *Revista de Derecho*(48), 54-81.
- Buitrago-Mora, J. S. (2017). Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto
- Calvo-Ortega, R. (2012). ¿Hay un principio de Justicia Tributaria? *Cuadernos Civitas, pamplona, Thomson Reuter.*, 39(3), 871-874.
- Collado-Yurrita, M. Á. (2005). La Justicia Tributaria en la Constitución Europea. *Crónica Tributaria*(117), 11-18.
- Consejo de Estado. (6 de septiembre de 1996). *Bogotá D. C.* (7844).
- Consejo de Estado. (12 de diciembre de 2014). *Bogotá D. C.* 19346.
- Consejo de Estado. (27 de agosto de 2015). *Bogotá D. C.* 20103: Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- Consejo de Estado. (9 de abril de 2015). *Bogotá D. C.* 19202: Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Corte Constitucional de Colombia. (28 de mayo de 1997). *Santa Fe de Bogotá.* Sentencia C-252: Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz .
- Corte Constitucional de Colombia. (9 de septiembre de 2003). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-776: Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa.
- Corte Constitucional de Colombia. (20 de noviembre de 2013). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-833: Magistrada sustanciadora: María Victoria Calle Correa .
- Corte Constitucional de Colombia. (27 de abril de 2016). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-209: Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.
- Corte Constitucional de Colombia. (14 de noviembre de 2018). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-120: Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado .

- Corte Constitucional de Colombia. (7 de junio de 2018). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-060/18: Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado .
- Corte Constitucional de Colombia . (19 de junio de 2019). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-278: Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado .
- Corte Constitucional de Colombia. (13 de febrero de 2019). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-056: Magistrada ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado .
- Corte Constitucional de Colombia. (1993). *Santa Fe de Bogotá*. Sentencia C-260: Magistrado ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.
- Corte Constitucional de Colombia. (5 de diciembre de 1996). *Santa Fe de Bogotá*. Sentencia C-690: Magistrado ponente: Alejandro Martínez Caballero .
- Corte Constitucional de Colombia. (18 de noviembre de 2009). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-815: Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla.
- Corte Constitucional de Colombia . (5 de agosto de 2015). *Bogotá D. C.* . Sentencia C-492: Magistrada ponente: María Victoria Calle Correa.
- Marquéz-Marquéz, A. (2003). Las Fundaciones Privadas y los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 103-124.
- Navarro-Faure, A. (1993). La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria. *Estudios*, 70-99.
- Nozick, R. (1988). *Anarquía, Estado y Utopía*. Ciudad de México: Fondo de cultura económico.
- Ochoa-Maldonado, O. A. (2011). Reflexiones en torno a la autonomía tributaria de las Entidades Territoriales en el contexto del Estado Social de Derecho. *Revista Jurídica*, 8(2), 73-90.
- Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Bogotá, D.E., Colombia: Diario Oficial número 38756 fecha: 30/03/1989 pág. 1. Obtenido de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1132325>

Rawls, J. (1979). *Teoría de la Justicia*. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económico.

Rodríguez-Bereijo, Á. (22 de agosto de 2016). Breve Reflexión sobre los principios constitucionales de Justicia Tributaria. *Universidad Autónoma de Madrid*, 235-251.

Silva-Rojas, A., Flantrmsky-Cárdenas, O., & Díaz-Forero, (2017). Derecho tributario y teorías de la justicia: una visión desde la propuesta aristotélica y las teorías contemporáneas de la justicia de Rawls y Dworkin. *Reflexión política*, 19(37), 72-85.