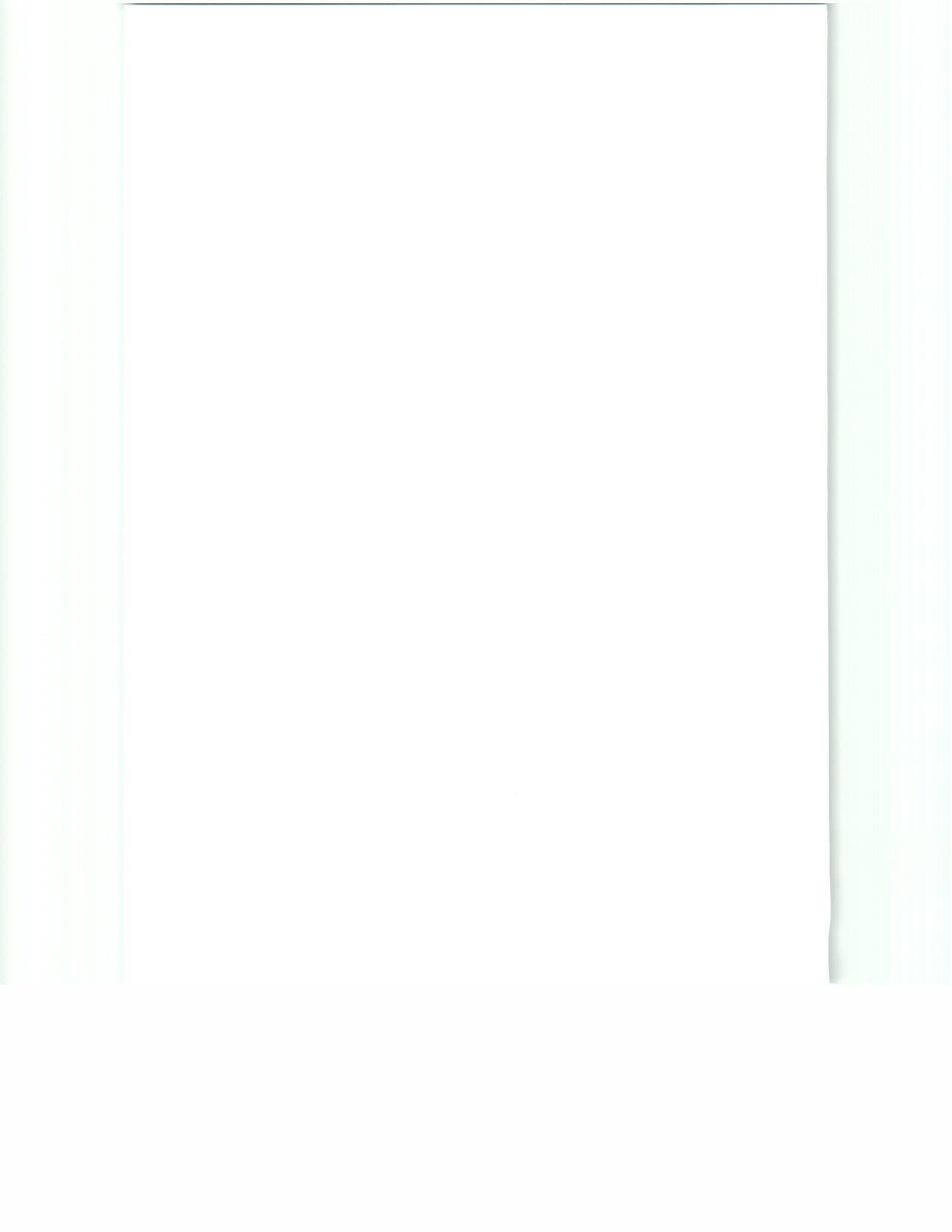


Principio de Progresividad

Enfoque de Derecho Tributario

Cristina Díaz Díaz



EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. Enfoque de Derecho Tributario

AUTOR: Cristina Díaz Díaz

DIRECCIÓN: Centro de Investigaciones Socio-Jurídicas

FECHA DE RECEPCIÓN: 8 de mayo de 2006

DESCRIPTORES: Impuestos, progresividad, imposición, colombia, Derecho Tributario

RESUMEN: El concepto de progresividad es bien conocido en la literatura sobre imposición óptima, esta estrechamente relacionado al concepto de equidad y al debate sobre sus dos doctrinas: la doctrina del beneficio y la doctrina de la capacidad de pagar.

KEY WORDS: taxes, progresividad, imposition, Colombia, Tributari Right

ABSTRACT: The progresividad concept is known in Literature on optimal imposition, this closely related to the concept of fairness and the debate on its two doctrines: the doctrine of the benefit and the doctrine of the capacity to pay.

Principio de Progresividad

Enfoque de Derecho Tributario

Cristina Díaz Díaz

1. Marco Histórico

A partir del enfoque jurídico de la teoría constitucional los principios pueden ser considerados como marco regulatorio del Derecho Tributario. El fundamento de éstos puede remontarse al Derecho Natural; asimismo, otro enfoque racionalista enunciado por Kant establece que las normas deben ser comprendidas por la razón convirtiéndose así en cimiento del derecho positivo.

El concepto de progresividad es bien conocido en la literatura sobre imposición óptima. Está estrechamente relacionado con el concepto de equidad. El debate sobre la equidad en la imposición ha girado en torno a dos doctrinas:

La doctrina del beneficio: hay que pagar tributos de acuerdo con los intereses que se tengan en la hacienda pública.

La doctrina de la capacidad de pagar: hay que pagar en función de los propios medios.¹

Una de las características deseables de un sistema fiscal, según Adam Smith, es una cierta progresividad (especialmente en las rentas de capital). Pero no todos los teóricos del beneficio lo suscribieron unánimemente.

Puede decirse que la doctrina de la capacidad de pagar proviene de John Stuart Mill² y su concepto de «igualdad de sacrificio». Mill, preocupado por el efecto desincentivador de la imposición progresiva, defendió una imposición proporcional de la renta. Habiendo basado la cuestión de la equidad en términos de igualdad de sacrificio, Mill inició el debate, sobre el sacrificio absoluto igual y

el sacrificio marginal igual, el primero de los cuales requiere imposición proporcional y el segundo imposición progresiva.

Tanto en la doctrina del beneficio como en la de la capacidad de pagar se necesita un índice para definir la desigualdad entre los individuos. Desde Adam Smith, tradicionalmente se ha insistido en la base de la renta y la riqueza (gravándose más la segunda). No obstante, una base impositiva fundada en el consumo fue también objeto de los pensamientos de varios teóricos, empezando por Adam Smith.

2. Concepto del principio de progresividad tributaria

La aparición de este principio surge del desarrollo de los sistemas tributarios y su utilización como instrumento de redistribución de rentas.

Explicar en que consiste, o mejor que resultado se busca con la progresividad no resulta complicado. La progresividad de un sistema fiscal consiste en que quien más capacidad contributiva tiene pague más que proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente les gravan. Es decir, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más capacidad económica contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

Sentencia No. C-363/93

"2. Cuáles son las acepciones del término "progresividad", cuáles las subdivisiones del término?"

"Aun cuando buena parte de esta pregunta se halla ya contestada, vale la pena decir que la progresividad de las cargas tributarias significa que las tarifas impositivas sean crecientes, en la medida de mayores niveles de capacidad de pago, lo que supone la evaluación por el legislador de diversos hechos que pueden manifestarla, como en el nivel de ingresos, y, en ocasiones, métodos tendientes a establecer el origen de las rentas de capital, de trabajo para darles un tratamiento distinto: renta global, renta celular.

"En la práctica, la progresividad resultará aplicable a los tributos cuyo hecho generador revela diferentes condiciones de capacidad de pago. Un impuesto

es progresivo cuando consulta mediante su tarifa, sus exclusiones o sus exenciones, el grado de riqueza de cada contribuyente en particular. Por el instrumento empleado, la progresividad puede clasificarse, entonces, en la originada en exclusión, en tarifa cero o exención y en tarifa progresiva, entre otros mecanismos.

“También hay quienes sostienen que un impuesto - o un sistema impositivo - es progresivo cuando las manifestaciones de riqueza son gravadas en mayor proporción a medida que representen más capacidad de pago, como cuando se grava con tarifas más altas los consumos de artículos suntuarios (v.gr. el IVA para los vehículos lujosos).

3. Fundamento Técnico y Jurídico

Desde un punto de vista técnico, su fundamento debe buscarse en las teorías económicas de la utilidad marginal decreciente y del sacrificio en sus diversas versiones o modalidades, en especial las del sacrificio igual, proporcional o mínimo. Estas teorías del sacrificio tuvieron, desde un principio, ciertas dificultades para establecer de forma cuantitativa una escala de utilidad válida para todos y en consecuencia, la imposibilidad de construir una tarifa progresiva adecuada. Desde un punto de vista jurídico, el principio de progresividad es un principio constitucional, debiendo ser entendido dentro del moderno constitucionalismo, que implica buscar su fundamento en otros principios y fines consagrados en nuestro texto constitucional.

En relación con la función jurídica del principio de progresividad, esta sirve de instrumento idóneo para cumplir con dos funciones jurídicas: una primera, lograr el mantenimiento tras el pago de los tributos correspondientes, de unas situaciones económicas entre los contribuyentes iguales a las existentes antes del pago de los mismos y, una segunda, al mostrarse como el medio más apto para la consecución de los distintos objetivos constitucionales susceptibles de integrarse en el concepto de igualdad de hecho, lo que exige también una tributación más que proporcional. Advertimos, pues, como la progresividad en esencia es una forma de concreción de la igualdad a la que complementa y actúa como instrumento apto para realizar sus objetivos. Se puede afirmar que el principio de progresividad es una manifestación más del valor igualdad que nuestra Constitución consagra, y más concretamente, la progresividad ayuda a la consecución de la igualdad material.

4. **Ámbito de Aplicación**

En relación con el ámbito de aplicación de la progresividad las posiciones son diversas. En general, la progresividad se pregona como rasgo global del sistema tributario y no de todos y cada uno de los tributos, debido principalmente a que algunos tributos por su naturaleza son inadecuados para conseguir el efecto que se pretende con este principio. Sin embargo, esto no debe conducirnos a minimizar el alcance del principio en algunos tributos, porque es evidente, que la progresividad del sistema depende de la cuota de la misma que cada figura tributaria aporte al sistema, y además, los tributos que por sus características puedan adaptarse a este principio habrán de hacerlo necesariamente. No obstante, entendemos que la progresividad al sistema tributario, esencialmente, debe ser aportada por la imposición directa y en concreto por el impuesto que grave la renta global del contribuyente, por ser este el que de forma más exacta y directa refleja su capacidad económica, y por tanto, el que tiene la posibilidad de realizar con exactitud el efecto que la progresividad pretende.

Sentencia No. C-363/93

“1. La progresividad de que habla el art. 363 de la C.P. hace referencia a todo el sistema tributario, a todos los impuestos, o sólo a algunos?”

“El artículo 363 de la Constitución exige que la progresividad sea calidad del sistema tributario fiscal, del que financia la actividad económica global del Estado y se integra con contribuciones cuyo pago no retribuye prestación estatal particular y concreta en favor del obligado.

“La referencia del mandato constitucional a un “Sistema Tributario” tiene el propósito de ordenar a los titulares de la potestad de imponer tributos en los diversos niveles, nacional o territorial, que deben ejercerlo tomando en consideración que las normas que los crean no pueden concebirse ni aislada ni arbitrariamente sino como integrantes de un conjunto que habrá de afectar a los sujetos obligados a contribuir al sostenimiento del Estado, sistema que debe guardar correspondencia con los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Es evidente que la reglamentación de cualquier impuesto cuya reglamentación no esté inspirada en los principios anteriores, afecta la progresividad del sistema.

“A la ley tributaria nueva puede hacer que esa “progresividad” se pierda ya sea para el conjunto del sistema, ya para un contribuyente o grupo de contribuyentes. Sobre este punto el Instituto se permite dirigir la atención de la H. Corte hacia la ponencia del Dr. Bernardo Carreño Varela, que presentó Colombia ante las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que aparece publicada en el N° 40 de la Revista del Instituto.

“Se requiere aclarar que la “parafiscalidad” no hace parte del llamado “sistema tributario”. Cuando, después de la Segunda Guerra Mundial, en Francia se hizo una recopilación de los ingresos estatales, denominada el “inventario Schumann”, por el Ministro a cuyas órdenes se realizó, bajo la denominación de “Ingresos Parafiscales” se agruparon aquellos tributos que tenían fin y beneficiarios específicos - la seguridad social, V.gr. - y que por no ser parte del “sistema tributario” general, no figuraban en el presupuesto; el Dr. Alfonso Palacio Rudas, dejando una erudita constancia, logró que la Asamblea Constitucional introdujera el concepto en la Carta (arts. 150, 12 y 338).

“Como la parafiscalidad financia determinados servicios en favor de determinados sectores, las contribuciones que la conforman se establecen según criterios distintos del de capacidad contributiva del obligado con el cual se vincula la progresividad”.

Por otra parte, hay que tener presente, que la mayor o menor progresividad del sistema tributario en general, o de cada tributo en particular, no sólo depende de las tarifas progresivas que puedan articularse para discriminar cuantitativamente la materia imponible. El grado de progresividad también depende de requisitos cualitativos que hacen referencia a una adecuada elección y tratamiento técnicos de la materia imponible. Con relación a los requisitos cualitativos, a través de la imposición sobre el consumo es posible conseguir progresividad atendiendo a la naturaleza de los bienes gravados. También la ciencia económica puede aportar herramientas para distinguir los bienes, en de lujo o necesarios, o bien, en normales e inferiores, mediante los efectos de la renta en la demanda y el estudio de su elasticidad-renta de la demanda. Sin olvidar, los efectos sobre el grado de progresividad de diversas exenciones articuladas como reducciones de la base. Teniendo en cuenta esta forma de ver la progresividad, pensamos, que es mejor no sólo hablar de tributos con tipos de gravamen progresivos, sino también hacerlo de los efectos que los distintos tributos producen en el grado de progresividad cuantitativa y cualitativa del sistema tributario.

5. Controles y vulneraciones al principio de progresividad

El principal problema jurídico que plantea el principio de progresividad es encontrar el método jurídico adecuado para controlar los posibles atentados o vulneraciones al mismo. Sin duda, la primera cuestión que aparece es cual debe ser el grado de progresividad del sistema tributario que la Constitución propugna. Resuelta esta cuestión, habría que preguntarse que progresividad deben aportar al sistema cada una de las figuras tributarias que lo conforman, y si sería admisible que alguna de ellas fuera sólo proporcional o incluso regresiva. Y en tercer lugar, fijado el grado de progresividad y establecido el sistema tributario, en caso de su posible reforma o modificación cuales serían los límites, bien disminuyendo la progresividad bien aumentándola, en los que debería moverse el legislador de tal forma que los mismos no vulneren el principio de progresividad.

El grado de progresividad del sistema tributario, teniendo en cuenta que el valor que porta este principio pretende servir de instrumento a la igualdad material o de hecho mediante la redistribución de la renta, estará relacionado con la justicia social del momento y de la idea que se tenga del principio constitucional a la igualdad. Ante la falta de determinación explícita de este grado de progresividad por la Constitución, corresponde al legislador ordinario establecerlo haciendo uso de su potestad tributaria. Y en último término, la mayor o menor progresividad dependerá de la igualdad tendencial del sistema tributario, y en este sentido sus normas pueden ser objeto de un control de mérito por parte de la Corte Constitucional.

Sobre la segunda cuestión que nos hemos planteado, ya hemos afirmado como la imposición directa es más apta para realizar los efectos que con la progresividad se pretenden, y por tanto, debe ser la que más grado de progresividad aporte al sistema tributario. Otra cosa más delicada, es preguntarse por la constitucionalidad de la existencia de tributos proporcionales o incluso regresivos dentro del sistema. Nos parece incorrecta la interpretación de que el principio de progresividad queda a salvo, ante la existencia de categorías tributarias proporcionales o incluso regresivas, siempre y cuando se mantenga la progresividad del sistema tributario. Todo tributo manifiestamente regresivo podría en sí mismo considerarse incompatible con el sistema tributario y contrario al principio de progresividad, inspirador del mismo y por ello también de sus diversos

componentes. Parece, no obstante que es razonable admitir, desde la perspectiva constitucional, el establecimiento de tributos con alícuotas sólo proporcionales; más ello sólo, cuando tales tributos, por otras características, no merezcan la consideración de regresivos en sí mismo, o no contribuyan abiertamente a la real regresividad del sistema o a su agravamiento.

En definitiva, debe existir un grado de progresividad mínimo que el sistema tributario y todos y cada uno de los tributos que lo componen deben cumplir, y este se concreta, para cada figura tributaria aisladamente considerada, en la proporcionalidad, y para el sistema en su conjunto en un grado de progresividad razonablemente suficiente para poder cumplir con los fines consagrados constitucionalmente.

Otro problema con relación al grado de progresividad es su límite máximo. Si como hemos dicho, la progresividad consiste en que a medida que aumenta la riqueza imponible del sujeto aumenta el porcentaje que se grava de la misma, este deberá tener un límite máximo a no exceder. Un fuerte grado de progresividad de un tributo podría justificar su inconstitucionalidad por posible alcance confiscatorio.

Y como última cuestión, establecido un sistema tributario concreto, su reforma o modificación deberá mantenerse en unos márgenes razonables, que ante la falta de determinación por el legislador constituyente habrá de ser el legislador ordinario el que los establezca. Podríamos considerar que los atentados y vulneraciones del principio de progresividad vendrán producidos por todas aquellas normas reguladoras de aspectos estructurales y funcionales del sistema tributario que afecten negativamente al grado de progresividad del sistema tributario. En concreto, puede decirse que situaciones contrarias al principio de igualdad, que discriminen favorablemente a manifestaciones reveladoras de una mayor capacidad económica frente a capacidades económicas inferiores, tanto en el aspecto cuantitativo como cualitativo, son asimismo contrarias al principio de progresividad.

6. Jurisprudencia Complementaria

Sentencia No. C-335/94

También se realiza el principio de progresividad, en cuanto, de acuerdo con

las normas atacadas, contribuye en mayor medida quien tiene mayores posibilidades económicas. Si alguien dispone de recursos suficientes como para adquirir un avión, avioneta o helicóptero, deberá destinar al menos una parte de sus ingresos al pago del impuesto que corresponde por la operación respectiva. Recuérdese que se trata, según las normas demandadas, de aerodinos de uso privado. La progresividad de los tributos -tiene dicho la Corte (Cfr. Sentencia C-094 del 27 de febrero de 1993)- depende fundamentalmente de la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y la tarifa del impuesto.

Sentencia No. C-561/94

El sistema tributario, en cuanto integrante de la política fiscal, es una herramienta importante con que cuenta el Estado para el logro de sus cometidos constitucionales. En este marco, explica la apoderada, los principios constitucionales en materia tributaria (equidad, legalidad, eficiencia y progresividad) aparecen como limitantes del sistema tributario en su conjunto. De ahí que el juicio de correspondencia entre los principios tributarios constitucionales y las normas tributarias debe hacerse en relación con el sistema en su totalidad y sin consideración a casos particulares o normas descontextualizadas.

Esta circunstancia obligó al Legislador a diseñar un tratamiento tributario diferencial que garantizara la vigencia del principio de equidad en el sistema tributario considerado en su conjunto. Lo contrario, esto es, establecer una tarifa unificada para todo tipo de bienes, crearía una igualdad aritmética que no comparte los criterios de igualdad que subyacen a la aplicación de los principios de equidad y progresividad.

BIBLIOGRAFIA

Publicaciones

Estudios de derecho constitucional tributario, Roberto Indignares Gómez, Cuadernos Fiscales 2, Universidad Externado de Colombia 2003.

Elementos Básicos de la Tributación en Colombia, Guillermo Fino, Rubén Vasco Martínez. Centro iberoamericano jurídico-financiero. CIJUF 2002

Fuentes de Internet

PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO, Dr. DANIEL JESÚS GIORDANO <http://www.umsa.edu.ar/download/Principios%20del%20Derecho%20Tributario.doc>

La progresividad en las contribuciones presupuestarias <http://europa.eu.int/comm/budget/pdf/agenda2000/finue1998/es/an7.pdf>

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- ¹ Es curioso que Adam Smith, padre de la doctrina del laissez-faire, sea quien vinculara la imposición a la capacidad de pagar (o, en nuestro contexto, la capacidad contributiva), pero moderándola con el principio del beneficio. También merece destacarse la importancia que atribuyó a la proporcionalidad. Su primera «máxima» (*La riqueza de las naciones*, G. P. Putnam's Sons, New York, 1904, Vol. II, p. 310) dice así: «Todos los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a la renta de que respectivamente gocen bajo la protección del Estado. Los gastos gubernamentales de una gran nación son a los individuos lo que los gastos administrativos de una gran hacienda a los coarrendatarios, los cuales están todos obligados a contribuir en proporción a sus intereses respectivos en la hacienda. En la observación o ignorancia de esta máxima reside lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición» (cursivas añadidas). Es difícil decir si esto es más favorable al principio del beneficio o al de la capacidad de pagar.
- ² Véase John Stuart Mill, *Principios de Economía Política*, Collier and Son, New York, 1900.