

¿Equidad o inequidad tributaria en el impuesto indirecto?

Cristhian Ricardo Abello Zapata*

Resumen. El estudio del Derecho Tributario se ha fundamentado en una serie de principios que hacen más sólidas y coherentes las relaciones entre contribuyente y Estado; empero, existe un tipo de impuesto que por su abstracción ha sido tachado de injusto o inequitativo, quizá porque al momento de su imposición, en un primer juicio, no consulta la capacidad económica del contribuyente, y a su vez genera que se aplique la misma carga tributaria a contribuyentes con distintas capacidades de riqueza. Este impuesto es denominado tributo indirecto, gravamen impersonal que se aplica a hechos abstractos. No obstante a lo anterior, y antes de asumir cualquier posición categórica, es necesario conocer más a fondo los efectos ocasionados por aquel contraste entre el tributo indirecto y el principio de equidad tributaria.

El presente escrito ilustrará al lector de una noción amplia de qué es el principio de equidad tributaria, tanto en su sentido vertical como horizontal, para continuar con la conceptualización de los impuestos indirectos y precisar en ellos sus características, alcances, factores jurídicos y económicos que en él influyen para su determinación, para luego sintetizar y contrastar si en realidad existe la verdadera equidad en este tipo de gravámenes.

1. Equidad tributaria

Nuestro sistema nacional tributario sienta sus bases en unos principios expresamente mencionados en la Constitución Política, entre los cuales encontramos el principio de equidad tributaria, que armoniza el sistema tributario colombia-

*Abogado de la Universidad de Ibagué, especialista en Derecho Tributario y Aduanero de la Universidad Católica de Colombia. Especialización en curso en Derecho Administrativo en la Universidad de Ibagué. Abogado asesor de la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial del Distrito de Bogotá.

no respecto a los derechos de cada contribuyente; regulado específicamente en el artículo 95 numeral 9 y el artículo 363 de la Carta.

Es importante tener una claridad conceptual del principio de equidad tributaria, para así poder analizar si un impuesto es inequitativo o no. De acuerdo con el doctrinante Somers (1981), con este principio “los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos” (p. 153). Para la Corte Constitucional en Sentencia C-734 del año 2002:

Es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Corte Constitucional. Sentencia C-734, 2002)

Se evidencia, entonces, como la capacidad económica de cada contribuyente juega un papel relevante a la hora de calificar un impuesto como equitativo o no. La Corte Constitucional en Sentencia C- 657 del año 2015 estableció lo siguiente:

De acuerdo con la jurisprudencia, el principio de equidad tributaria puede ser analizado desde varias perspectivas. En primer lugar, exige tener en cuenta la capacidad real de pago del contribuyente; en segundo lugar, implica que los tributos deben ser regulados de modo que dos sujetos o grupos de sujetos que se hallen en iguales condiciones reciban el mismo tratamiento fiscal, a menos que existan razones que justifiquen no hacerlo; y en tercer lugar, la equidad significa que ningún gravamen puede tener implicaciones confiscatorias, lo cual ocurre cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia [...] En concordancia con ello, la equidad tiene una dimensión vertical y una horizontal. Según la primera, la equidad se funda en un criterio material que exige valorar las condiciones del sujeto y el hecho generador para asegurar que las reglas tributarias no impongan cargas desproporcionadas a los contribuyentes, ni se les excluya sin justa causa de una obligación que les corresponde asumir. En su dimensión horizontal, los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica deben recibir el mismo tratamiento fiscal, de manera que una regulación más favorable no puede dejar de lado a quienes se hallen en las mismas circunstancias de hecho, a menos que existan razones —económicas, sociales o de política tributaria— que así lo justifiquen. (Corte Constitucional. Sentencia C- 657, 2015)

De los anteriores conceptos, se entiende que la equidad tributaria es aquel principio que pondera la carga tributaria que debe asumir un contribuyente respecto de su capacidad económica. De esta manera, la carga no debe ser excesiva y como resultado, no lesionar la capacidad económica del sujeto pasivo tributario, así como tampoco debe conceder un trato desigual a aquellas personas que se encuentran en igual situación económica que otros; el primer aspecto se refiere a la equidad tributaria en el sentido *vertical*, mientras que el segundo describe la equidad tributaria en sentido *horizontal*.

Según el profesor Roberto Insignares, citado por el doctor Jaime Barros (2014), “el principio más importante que informa al sistema tributario es aquel relativo a la capacidad económica, toda vez que el mismo, es el fundamento o razón de ser del tributo y el rasgo esencial que lo distingue de los otros ingresos públicos” (p. 62).

Al tener en cuenta la conceptualización del principio de equidad tributaria, hipotéticamente podríamos inferir que para aplicar este, el Legislador debe consultar la capacidad de riqueza que tiene cada sujeto pasivo, pues de no hacerlo podría implicar que los contribuyentes, quienes evidentemente tienen desigualdades económicas, tributen de una forma desproporcionada de acuerdo a su capacidad de riqueza; sin embargo, surgen ciertas dificultades al momento de materializar el mencionado principio, como quiera que algunos impuestos, por su naturaleza, no se encuentran determinados por la riqueza económica personal, sino que por el contrario, esta obedece a situaciones abstractas e impersonales que podrían desconocer el principio de equidad tributaria. Para desarrollar la anterior afirmación, es necesario revisar los conceptos y las diferencias de los impuestos directos e indirectos.

2. Los impuestos directos e indirectos, conceptos y diferencias

Para los tratadistas Ortega y García (2004): “Los impuestos son directos cuando se establecen sobre hechos fijos y constantes, como la persona, la propiedad, la renta, etc. Son indirectos cuando se establecen sobre tarifas impersonales y afectan hechos intermitentes, como ocurre con los impuestos al consumo, a los negocios, a las ventas” (p. 82).

El escritor Miranda (1999), citando a los autores Musgrave, Richard Abel y Shoup (1964), establece algunos criterios para diferenciar los impuestos directos de los indirectos. El primer criterio es el descriptivo y mnemotécnico, en el que el impuesto directo corresponde al verbo ser y tener, mientras el impuesto indirecto atiende al verbo hacer. El segundo criterio nos muestra que

los sujetos pasivos de los impuestos directos están inscritos en bases de datos, en listas, catastros o censos, en los que se sabe previamente quien es el contribuyente, mientras que el impuesto indirecto, no recurre a ninguna base de datos ni lista, pues las actuaciones no son conocidas previamente, son imprevistas, como la de comprar un artículo gravado con el impuesto. El tercer criterio atiende a que el impuesto directo grava la existencia de la persona o de la propiedad detenida por ella en forma estática, mientras el indirecto grava la existencia o propiedad cuando está en movimiento. Por último, se refiere al criterio de incidencia y traslación de fenómenos económicos, en el que si el impuesto es trasladable por esencia, es un impuesto indirecto y si no es trasladable, se tiene que es directo.

En efecto, nos referimos a los impuestos directos cuando la norma tributaria consulta la capacidad económica detenida por una persona determinada y cualificada por la misma Ley (ejemplo: Impuesto a la renta), mientras que el impuesto indirecto no se refiere a una persona determinada, sino que aplica a hechos impersonales, pudiéndose trasladar a cualquier persona el reembolso del impuesto ya pagado (ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, IVA).

En vista de los contrastes que surgen entre los tributos directos e indirectos, se podría afirmar que estos últimos, al momento de su aplicación, no consultan en lo absoluto la capacidad económica del contribuyente. En este sentido, dichos impuestos violarían de forma abrupta el principio de equidad tributaria, puesto que, como se explicó, dicho principio predica por una aplicación de las cargas según la riqueza económica que ostenta cada contribuyente; sin embargo, antes de expresar cualquier afirmación concluyente, es necesario examinar los impuestos indirectos en un contexto más específico, para observar las distintas variables y situaciones que influyen en su determinación.

3. Determinante del impuesto indirecto

El impuesto indirecto sobresale por su facilidad en el cobro, su aumento automático y su elasticidad; por estas razones, aquel se manifiesta como una de las principales fuentes de ingresos en la mayoría de Estados del mundo. No obstante, es pertinente analizar la justificación al momento de aplicar un impuesto de esta categoría, que en primer juicio viola el principio de equidad tributaria. El profesor Barros (2014) refiere lo siguiente:

La capacidad contributiva absoluta actúa como límite del legislador en el momento de la fijación de los hechos imposables. En este sentido, el legislador debe configurar los hechos imposables de tal forma que estos sean reveladores de la

capacidad económica. No pueden exigirse tributos en relación con una circunstancia, o un supuesto de hecho, que no sea una manifestación de la capacidad para contribuir. En cambio, no obliga este principio a que necesariamente toda manifestación de riqueza tenga que estar sometida a tributación. Existen unos hechos que, en la generalidad de los casos, revelan capacidad económica. Es decir, son indicativos que permiten inferir que quien los realiza tiene, al menos normalmente, capacidad para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Estos pueden ser índices directos, como la percepción de la renta o la posesión de un patrimonio, o índices indirectos, como el gasto o consumo de la renta, o la circulación del patrimonio. (Barros, 2014, pp. 71-72)

Al considerar lo consignado en la cita del profesor Barros, tanto el tributo directo como el indirecto consultan la capacidad económica del contribuyente a través de ciertos elementos indicativos, como lo son hechos o circunstancias que permiten inferir la riqueza del contribuyente, y en ese sentido permiten determinar su capacidad contributiva. Vale la pena aclarar que en el caso de los impuestos indirectos, aquellos hechos y situaciones que establecen el grado de capacidad contributiva, que por su naturaleza son las compras de bienes o servicios que realiza el sujeto contribuyente, al mismo tiempo este hecho suele ser tan abstracto que podrían llegar a violar el principio de equidad tributaria. En razón a ello, el Legislador debe ser prudente y bastante técnico al momento de definir el hecho que genera la contribución. Al respecto, la Corte Constitucional en Sentencia C-173 de 2010, ha mencionado:

La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva. (Corte Constitucional en Sentencia C-173 de 2010)

Como lo esgrime la corporación constitucional en el aparte citado, una actividad básica e ineludible no puede ser equiparada a la capacidad económica

y contributiva del sujeto; en otras palabras, existen actividades tan básicas (como la compra de arroz, leche, huevos, etc.) que al momento de materializarse no resultan ser un indicador de riqueza para el individuo que las ejecute, pues son actos básicos y de necesidad. Lo álgido de este asunto es que los impuestos indirectos, por su generalidad, gravan las compras de bienes y servicios. En efecto, el impuesto indirecto sería relativamente justificable si al momento de determinarse se basa en un criterio técnico sobre qué tipo de bien o servicio debe recaer el objetivo impositivo del Estado para obtener los recursos.

Ahora bien, como quiera que existen actos de primera necesidad que realicen todas las personas, los cuales no determinan su capacidad económica, vale la pena enfatizar en el concepto de *elasticidad* como determinante el impuesto indirecto, para así tener claridad sobre qué bienes y servicios debe recaer la mencionada consideración, ya que la necesidad del bien o servicio refleja situaciones económicas relativas a la propia elasticidad de la oferta y la demanda.

Según Miranda (1999), los impuestos deben ser elásticos, implantarse con adaptabilidad a la economía del país, a su riqueza, de tal manera que si la economía está progresando y los ingresos de la comunidad están aumentando, los impuestos deben seguir esta tendencia e incrementarse, mientras que si el país entra en crisis y disminuye el ingreso, el impuesto, si es elástico, debe disminuirse.

La elasticidad del impuesto se relaciona estrechamente con las ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos. El impuesto indirecto es mucho más elástico que el directo, que es personal y se refiere a hechos abstractos separados, propios de la vida del contribuyente, mientras que el indirecto se adapta y acopla más a las fluctuantes circunstancias económicas y sociales de un país. El principio se refiere a que los impuestos, sus tarifas, su régimen no se queden rezagados del ritmo económico del país, sino que se vayan adaptando rápidamente a las circunstancias mejores o peores de los contribuyentes, lo cual se obtiene con el sistema tributario indirecto y constituye una de sus ventajas más apreciadas. (Miranda, 1999, p.169)

En materia económica, la elasticidad de la demanda de cada bien o servicio juega un papel fundamental a la hora de determinar la necesidad de estos, respecto a los contribuyentes, de la siguiente manera:

- Elasticidad – precio igual a uno ($EP = 1$). Si la cantidad demandada y los precios varían en la misma proporción, el ingreso total de la empresa no varía. En la vida real es casi imposible encontrar bienes con este tipo de elasticidad.

- Elasticidad – precio mayor que uno ($EP > 1$). En este caso, el porcentaje de variación de la cantidad demandada es superior al porcentaje de variación de los precios, de tal forma que, si la demanda varía en mayor proporción que los precios, los ingresos aumentan cuando bajan los precios y viceversa si suben. Los productos con este tipo de elasticidad se dice que son muy sensibles a la variación de los precios o de la demanda elástica. A esta categoría de productos pertenecen los bienes de lujo, de los cuales los consumidores podemos prescindir con facilidad en caso de una subida de precios.
- Elasticidad – precio menor que uno ($EP < 1$). El porcentaje de variación de la cantidad demandada es inferior al porcentaje de variación de los precios. En consecuencia, si la demanda varía en menor proporción que los precios, los ingresos disminuyen cuando bajan los precios y viceversa si suben. Por ejemplo, suponiendo que la norma es consumir 200 g de pan al día, es improbable que se consuma más cantidad aunque su precio baje mucho. De igual manera, no se dejaría de comprar pan aunque subiera su precio. En definitiva, subiera o bajara el precio del pan la cantidad demandada sería más o menos la misma. Los productos con este tipo de elasticidad se dice que tienen demanda inelástica. (Tribuna de Economía, s.f., p. 102)

Al considerar lo anterior, se puede colegir que los bienes con demanda inelástica son aquellos que las personas jamás dejaran de consumir, pues son irremplazables y necesarios para su subsistencia. En consecuencia, son bienes y servicios en los que el Legislador debe ser cauteloso al momento de fijar la imposición tributaria, so pena de perjudicar la capacidad económica de ciertos contribuyentes, en desmedro del principio de equidad desde el punto de vista *vertical*.

Los autores Ortega y García (2004) direccionan el impuesto indirecto con el comúnmente denominado impuesto al gasto o impuesto a las ventas, clasificando en forma genérica los artículos gravados con dicho impuesto en las siguientes agrupaciones: (I) Artículos de lujo, (II) artículos superfluos, (III) artículos de utilidad relativa, (IV) artículos estrictamente necesarios. Según Ortega y García, debemos entender que:

Artículo de lujo es todo aquello que alimenta la vanidad, el espíritu de ostentación, es decir el deseo de elevarse por encima de los demás. Esto nos lleva a concluir que todo lo que es de lujo, es superfluo, pero muchos artículos superfluos no son de lujo, como es el caso de los tapices, los adornos en el vestido (lujo y superfluos), pero encontramos artículos como el tabaco, la cerveza, el vino, que son superfluos sin llegar a ser de lujo. El gravamen sobre estos dos grupos de artículos, no se prestan a discusión alguna y por el contrario es plausible cualquier incremento, pues no se trata de artículos indispensables al individuo.

Como artículos de utilidad relativa, son considerados aquellos que en un momento determinado el individuo puede abstenerse de consumir sin atentar contra su vida, es el caso del café, té, aguas aromáticas, gaseosas, azúcar, etc.

Los artículos de primera necesidad son básicos a las subsistencia del hombre, como pan, carne, leche, legumbres etc., no se puede evitar consumirlos, o disminuir su ración, sería atentar contra la propia vida. (Ortega y García, 2004, p. 90)

Es por lo anterior que la regla de Ramsey o regla de elasticidad a la inversa, resultaría evidentemente perjudicial para el principio de equidad tributaria, pues dicha regla predica que en la medida en que el consumo de los bienes no esté relacionado, los tipos impositivos deberían ser inversamente proporcionales a sus respectivas elasticidades. En este sentido, una imposición eficiente exige que se graven con tipos relativamente altos aquellos bienes cuya demanda sea relativamente inelástica (Rosen, 2007); es decir, entre más necesarios sean los bienes o servicios para todos los ciudadanos, mayor sería el grado de atención para aplicar la imposición tributaria. La aplicación de la regla mencionada traería grandes ingresos para los Estados, pues la necesidad es generalizada y por ende tiene un mayor consumo; sin embargo, como se mencionó, atentaría de manera infranqueable el principio de equidad tributaria.

En atención a lo anterior, los impuestos indirectos que no graven de forma lesiva los bienes con demanda inelástica o bienes y servicios de primera necesidad, no atentarían contra el principio de equidad tributaria; sin embargo, en este supuesto nos referiríamos a la *equidad tributaria en el sentido vertical*; es decir, a aquella que prescribe consultar la capacidad de riqueza de cada contribuyente para que no resulte perjudicada su economía por la mencionada imposición. No obstante, para materializar este principio, el Legislador debe a su vez consultar el principio de *equidad tributaria en el sentido horizontal*, es decir, aquel “que se proyecta como una manifestación del principio general de igualdad” (Corte Constitucional Sentencia C-657 de 2015).

4. El principio de equidad horizontal en los impuestos indirectos

Recordemos que el principio de equidad horizontal, desarrollado en el inicio del texto, es aquel que conlleva el principio de igualdad al momento de la imposición del tributo, o como lo menciona la Corte Constitucional en Sentencia C-100 de 2014, es aquel que “prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”.

Desde un criterio personal, los impuestos indirectos por su naturaleza jamás consultarán el principio de equidad tributaria en el sentido *horizontal*. Se analizará la anterior afirmación de una forma práctica, a la luz de los *beneficios fiscales* otorgados por el Legislador en materia de impuestos indirectos, con el propósito de hacer efectivo el principio de equidad en el sentido *vertical*.

En reiterada jurisprudencia constitucional ha quedado claro que el Legislador tiene una amplia potestad de configuración normativa en el diseño de la política tributaria; en consecuencia, la Ley puede consagrar beneficios tributarios en pro de buscar fines ajustados a la Constitución. Al respecto, la corporación constitucional ha mencionado:

Las consideraciones previas acerca de la amplia potestad de configuración del Legislador, dentro de los límites que la Constitución le impone, son también predicables en lo que tiene que ver con las exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios adoptados por razones de política económica o para realizar los principios de igualdad y equidad. (Corte Constitucional, Sentencia C-657 de 2015)

Como ejemplo de los beneficios fiscales otorgados por la legislación, se examinará someramente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es el principal impuesto indirecto de nuestro país. Regulado por los artículos 420 y siguientes del Estatuto Tributario y según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2009, es:

Un gravamen que recae sobre el consumo de bienes, servicios y explotación de juegos de suerte y azar. Es un impuesto del orden Nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea y de régimen general. En Colombia se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, distribución, comercialización e importación. (DIAN, 2009, p.7)

El Estatuto Tributario colombiano otorga beneficios fiscales respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los artículos: 424 y 480 (bienes excluidos), 477 (bienes exentos), 468-1 y 468-3 bienes y servicio con tarifa excepcional del 5 %, entre otros. El Consejo de Estado, en su análisis jurídico del concepto, Radicado 1496 del 5 de diciembre de 2002, diferenció entre bienes excluidos y bienes exentos, de la siguiente manera:

La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los

elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador. (Consejo de Estado. Radicado 1496 del 5 de diciembre de 2002)

Aunque muchos de estos beneficios fiscales se otorguen con la finalidad de desarrollar el principio de *equidad vertical*; es decir, creando beneficios tributarios en productos de primera necesidad como el café, arroz para consumo humano, sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada), antibióticos, sangre humana, carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada, huevos frescos de gallina, queso fresco (sin madurar), entre muchos otros productos y servicios; lo cierto es que de ninguna manera se estimula el principio de *equidad horizontal*, pues en este tipo de impuesto resultaría imposible por su propia naturaleza, como quiera que aunque se concedan beneficios fiscales a los bienes y servicios de primera necesidad, estos serán consumidos por personas con disímiles capacidades económicas, y en efecto, los contribuyentes hallarían mayor beneficio si mayor es su capacidad económica y viceversa. La anterior situación no solo se materializa en los beneficios fiscales, sino que está presente desde el momento mismo en que se grava con un impuesto indirecto cualquier bien o servicio de consumo popular.

5. Síntesis y contrastes

Corolario a lo anteriormente expuesto, se considera que el impuesto indirecto, aunque de muchas formas trate de justificarse, será tachado injusto por no considerar la capacidad económica del sujeto contribuyente en forma individualizada, y entre otras razones, autores como el tratadista Miranda (1999), nos permiten observar de la siguiente manera:

- El directo es generalmente inelástico y el indirecto elástico.
- El directo es más justo pues consulta la capacidad tributaria, el indirecto ha sido tachado de injusto.
- El directo sirve para redistribuir la riqueza, por el influjo de las tarifas progresivas que eliminan las grandes fortunas; con el indirecto no sucede esto y se tacha de regresivo.
- El directo educa en forma patriótica al contribuyente, ya que no recibe nada a cambio; ninguna satisfacción ni beneficio. El indirecto no tiene esta función pues solamente se paga el valor agregado de algo que gusta al contribuyente y desea adquirir.
- El directo es fijo, estable, regular, con él se puede contar exactamente en el

presupuesto. El indirecto es de cobro irregular, inestable, no se sabe cuánto va a producir.

- El directo es de difícil cobro, y se presta a fraudes, en cambio el indirecto es de fácil cobro; en el acto de consumo, se recauda el impuesto.
- El directo debe estar sometido a continuas revisiones para actualizar su cuantía y producido. El indirecto aumenta automáticamente. (Miranda, 1999, p. 174)

En razón a las consideraciones trazadas, economistas como Adam Smith establecen que “los impuestos deben ser justos o equitativos, gravando a los individuos” (Groves, 1982, p. 53) y no a situaciones abstractas e intangibles.

En conclusión, la posición que surge de los contrastes y análisis entre impuesto indirecto e impuesto directo, entre el principio de equidad tributaria horizontal y equidad tributaria vertical, a todas luces deja en evidencia que los impuestos indirectos en ningún momento armonizaran con el principio de equidad tributaria, pues aunque se quiera hacer efectiva la equidad tributaria en el *sentido vertical*, siempre se estaría violando la equidad tributaria en el *sentido horizontal*; sin embargo, este tipo de impuesto seguirá justificándose por el fácil recaudo y gran ingreso que genera en los Estados.

Referencias

- Barros Estepa, J. A. (2014). *Las principales presunciones y ficciones tributarias en Colombia*. Cúcuta, Colombia: Editorial Jaime Antonio Barros Estepa.
- Consejo de Estado Colombia. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Radicado 1469.
- Dirección de Impuesto y Aduana Nacionales (DIAN) (2009). *Declaración del impuesto sobre las ventas – IVA*. Bogotá, Colombia: Recuperada de http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2009/iva_2009.pdf
- Groves Harold, M (1990). *Finanzas públicas*. México: Editorial Trillas.
- Rosen, Harvey S. (2007). *Hacienda pública. (7ª edición)*. Madrid, España: Editorial McGraw Hill-Interamericana de España.
- Miranda Talero, A. (1999). *El derecho de las finanzas públicas*. México: Editorial Legis.
- Ortega A. y García, H. (2004). *Hacienda pública. (2ª edición)*. Bogotá, Colombia: Editorial Ecoediciones.
- Sentencia C-734 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: Manuel José Cepeda.
- Sentencia C-173 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: Jorge Ignacio Pretelt.

- Sentencia C-397 (2011). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
- Sentencia C-100 (2014). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: María Victoria Calle Correa.
- Sentencia C-260 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Sentencia C-657 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.
- Somers Harold M. (1981). *Finanzas públicas e ingreso Nacional*. México: Editorial FCE.
- Tribuna de Economía (s.f.). *El funcionamiento del mercado*. McGraw Hill. Recuperada de <http://www.mcgraw-hill.es/bcv/guide/capitulo/8448163354.pdf>