

Propuesta para la inclusión de los impuestos a muerte al sistema legal y tributario colombiano en vista de los principios de equidad y progresividad

“Proposition for the inclusion of death taxes in the Colombian legal and tax system in consideration of the taxation principles of equity and progressiveness”

Maria Paula Ardila Pernet

Universidad del Rosario

Director de Monografía: Dr. Henry Amorocho Moreno

Tabla de contenido

Introducción	6
Capítulo 1: marco conceptual y doctrinal	8
1.1 Definiciones y principios.....	8
1.1.1 Definición de tributos.....	8
1.2 El Gasto Público y principios del derecho tributario	13
1.2.1 El Gasto Público	13
1.2.2 Principios del derecho tributario.....	18
1.3 Los impuestos a la muerte-Impuestos al patrimonio, a las donaciones y a la herencia	24
1.3.1 Historia.....	25
1.3.2 Estructura básica	29
1.3.3 Efectividad social.....	33
Capítulo 2. Análisis desde el derecho comparado.....	35
2.1 Aplicabilidad de los impuestos a la muerte en algunos países de la OCDE	35
2.2 Ingresos por concepto de impuesto a la muerte en los países seleccionados de la OECD 42	
2.3 El caso estadounidense.....	43
2.4 ¿Por qué algunos países han eliminado los impuestos a la muerte?.....	45
Capítulo 3 Marco Diagnóstico	46

3.1	La inequidad y desigualdad en Colombia	46
3.2	Necesidad de creación de nuevos impuestos.....	48
3.3	La inclusión de los impuestos a la muerte en el sistema tributario colombiano	50
3.4	Antecedentes a los impuestos a la muerte en Colombia	51
3.4.1	Impuesto complementario a la ganancia ocasional.....	51
3.4.2	Impuesto a la riqueza	53
3.4.3	Impuesto al patrimonio	54
4	Conclusiones y recomendaciones	56
5	Referencias	60

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Funcionamiento del impuesto a la herencia en 17 países de la OCDE</i>	36
Tabla 2. <i>Comparativo entre los recaudado por impuestos a la muerte en los países seleccionados y el porcentaje de producto interno bruto proveniente del recaudo total de impuestos a 2016</i> ... 42	
Tabla 3. <i>Distribución de la riqueza en Colombia</i>	47

Lista de figuras

<i>Figura 1. Colombia: composición del 0,1% de ingresos más elevados, 2016-2010</i>	51
---	----

Resumen

En la presente monografía se hizo una investigación sobre la historia y desarrollo de los impuestos a la muerte y como estos se encuadran dentro de los principios de la hacienda pública y el derecho tributario, se evaluó cómo funcionan estos impuestos en algunos países seleccionados miembros de la OECD para entender cuál es el modelo aplicado en los diferentes países, finalmente se hizo un diagnóstico de la situación económica y social actual en Colombia y si existen antecedentes o impuestos similares a los impuestos a la muerte en el país para así determinar si es posible o no la implementación de estos impuestos y de qué manera se podrían implementar.

Abstract

The following proposal was developed around an investigation that was done on the history and development of death taxes, it will review how these taxes have been developed according to the tax and public finance principles, how these taxes work in selected OECD countries and a diagnosis of the current social and economic situation in Colombia and whether there are or have been precedents of death taxes in this country. The above was done in order to determine the need for these taxes, if it is possible to implement them and what would be the most effective way to integrate them into the Colombian tax and legal system.

Introducción

Si le presentaran un impuesto cuyas características fueran que únicamente se le aplicara a la población con mayor capacidad económica de la sociedad, que se rige por los principios de progresividad y equidad tributaria, que reducirá la desigualdad permitiendo la redistribución de la riqueza y que solo se pagaría al momento de su muerte ¿usted lo creería posible? En la mayoría de los casos la respuesta sería que no, podría decirse que es una idea utópica o muy buena para ser verdad, pero la realidad es que estos impuestos existen desde hace cientos de años, pero han sido desconocidos por muchos gobiernos considerando que limitan y desincentivan el crecimiento económico del país, pero como se demuestra en el presente documento esta no es la realidad.

Los impuestos a la muerte es el término utilizado en la doctrina para describir aquellos impuestos que se aplican al patrimonio, herencia o legado dejado por el fallecido, estos impuestos se denominan impuestos a la herencia, impuesto al patrimonio (*estate tax*) y el impuesto a las donaciones (*gift tax*). Con este documento se busca investigar la historia de estos impuestos, cómo funcionan alrededor del mundo y si es posible introducirlos al sistema tributario colombiano.

El gobierno colombiano se encuentra en una necesidad inminente de recaudar más impuestos para poder cumplir con los fines esenciales del gobierno como se ha demostrado con las últimas dos reformas tributarias de 2016 y 2018 que han buscado reducir el déficit fiscal por medio de la creación de nuevos impuestos y el aumento principalmente de impuestos indirectos como el IVA, estas reformas basadas en los impuestos indirectos no toman en cuenta la capacidad de los contribuyentes con respecto a la tarifa del impuesto y han causado gran rechazo por parte de los contribuyentes tomando en cuenta que son impuestos que no son equitativos y afectan en su mayoría a los contribuyentes con menor capacidad económica (Ferrari, 2018); dado que no toman en cuenta su capacidad económica, además estas reformas han aumentado sustancialmente los

beneficios e incentivos tributarios para la población con mayor capacidad económica y contributiva.

Finalmente, los resultados esperados con el presente documento es determinar si es o no posible implementar este impuesto en Colombia y cuál es el mejor modelo internacional a seguir para poder realizar la adopción de este, de ser posible dicha implementación no solo se aumentará el recaudo, sino que se reducirá la desigualdad y la brecha entre ricos y pobres al redistribuir la riqueza para poder reinvertirla en el bienestar de todos los ciudadanos.

Capítulo 1. Marco conceptual y doctrinal

1.1 Definiciones y principios

1.1.1 Definición de tributos

El Modelo de Código Tributario para América Latina ha establecido en su artículo 9 el concepto y clasificación de los tributos:

Art. 9 Concepto y clasificación de los tributos. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones especiales.

La función principal de los tributos es financiar el gasto público y han sido reconocidos por la jurisprudencia constitucional colombiana así:

Aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad. (Sentencia C-704/10, preámbulo)

Los tributos buscan la redistribución de la riqueza e inclusive controlar el comportamiento de la sociedad a través del apoyo a ciertos sectores de la economía, con la disminución de los mismos frente a un producto o servicio en particular o la desincentivación del consumo de ciertos bienes,

sustancias o servicios al aumentar los tributos aplicables a los mismos (Bonilla, 2014). El artículo 95 de la Carta Política colombiana establece el deber del ciudadano de tributar para contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, por lo anterior el Estado será el sujeto activo, quien recaudará los ingresos por concepto de impuestos, dispondrá del recaudo para cumplir con los fines del Estado y podrá forzar el pago de los mismos a través de la jurisdicción coactiva, el contribuyente por su parte es el sujeto pasivo debido a que es el responsable del pago de los tributos a tiempo y por el valor adecuado.

Ahora bien, se ha establecido que los tributos se dividen principalmente en tres categorías principales: impuestos, tasas y contribuciones, a continuación, se definirán cada uno de estos conceptos según la doctrina:

Impuestos: diversos autores lo han definido como “el ingreso que obtiene el Estado, en virtud de su poder, respecto de quienes se suceda el hecho jurídico que la ley considera imponible”, por su parte la Corte Constitucional ha entendido al impuesto como todo recaudo que cumpla con las condiciones incluidas en la Sentencia C-040 de 1993.

- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo con criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo con su disponibilidad.
- No se destinan a un servicio público específico, si no a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios del estado. (de Ladrón, 2008, p. 59)

La Sentencia C-155 de 2016 reafirmó la posición de la Sentencia C-040 de 1993 y agregó lo siguiente:

- En cuanto se recaude, conforme al principio de unidad de caja, el Estado puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales, por lo cual la disposición del recurso se hace con base en prioridades distintas a las del contribuyente y;
- No guarda una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente

En cuanto a lo establecido anteriormente es necesario profundizar en dos temas principales, la prohibición de rentas nacionales de destinación específica y la clasificación de los impuestos que existen en el sistema tributario colombiano.

En cuanto al primer tema el artículo 359 de la Constitución Política de Colombia establece que no habrá rentas nacionales de destinación específica excepto en tres situaciones específicas:

Artículo 359. No habrá rentas nacionales de destinación específica. Se exceptúan:

- A. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
- B. Las destinadas para inversión social.

C. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

La Corte Constitucional definió en la Sentencia C-590 de 1992 las rentas de destinación específica de la siguiente forma: “[...] la técnica presupuestal de asignar una determinada renta recibida por una carga impositiva para la financiación de una actividad gubernamental previamente establecida en la ley de presupuesto [...]” (p. 1).

Las rentas de destinación específica buscan beneficiar actividades predeterminadas como es la inversión social, la cual está definida como todos los gastos incluidos dentro del presupuesto de inversión, que tienen como finalidad satisfacer las necesidades mínimas vitales del hombre como ser social. Aun así, la prohibición de las rentas de destinación específicas se basa en que las rentas específicas le restan flexibilidad al presupuesto y que desconocen el principio de unidad de caja al distraer del mismo los dineros correspondientes, con la consiguiente merma del mismo para satisfacer las necesidades de carácter general de la comunidad, tomada en su conjunto (Sentencia C-590/92).

El segundo tema a profundizar es la tipología de los impuestos en el sistema tributario colombiano, los impuestos pueden ser de carácter nacional es decir aquellos emitidos por el poder ejecutivo y sometidos a consideración del Congreso y son publicados en el diario oficial y aplican a todos en el territorio nacional como lo son el impuesto a la renta, el IVA y al impuesto de timbre nacional, también los impuestos territoriales que pueden ser departamentales como lo son los impuestos al consumo de cerveza, licores y tabaco, el impuesto al registro, la sobretasa a la gasolina y los impuestos a los vehículos; y los impuestos municipales como lo son el Impuesto de Industria y comercio ICA y el impuesto predial unificado.

Los impuestos también pueden ser directos o indirectos, los impuestos directos son aquellos que tienen en cuenta la capacidad económica del contribuyente para determinar el cálculo del gravamen, son impuestos progresivos y la tasa aplicable aumenta o disminuye según la capacidad del contribuyente, el mejor ejemplo de un impuesto directo es el impuesto a la renta el cual debe declararse y pagarse cada año y recae sobre los ingresos de las personas naturales o jurídicas, el hecho generador del impuesto a la renta es la obtención de una renta gravable dentro del periodo fiscal y la tarifa puede ser un porcentaje fijo o una tarifa progresiva según la capacidad económica del contribuyente. Los impuestos indirectos por su parte son aquellos que no tienen en cuenta la capacidad o la calidad del contribuyente, estos impuestos se imponen a bienes y servicios y las transacciones que se realizan sobre los mismos, el impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto debido a que su hecho generador es la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes que no hayan sido expresamente excluidos y la tarifa del impuesto dependerá de la naturaleza del producto o servicio pero no toma en cuenta la capacidad del contribuyente.

Tasas: es un tipo tributario de carácter vinculatorio que constituye una contraprestación directa que deben los particulares al Estado por un servicio, relacionado con los fines esenciales del Estado, que este presta a los mismos de manera particular, individualizada y determinada, en ocasiones con fundamento en la voluntad del particular (Sentencia C-891/12).

La Sentencia C-115 de 2016 ha establecido los siguientes elementos esenciales de las tasas:

- El hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable;

- Tiene una naturaleza retributiva, por cuanto, las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio y;
- Se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos.

Contribución especial: es un tipo tributario originado por la causación de una utilidad o beneficio que recibe un grupo de contribuyentes derivado de una obra pública o actividad del Estado. A diferencia de las tasas el beneficio de las contribuciones especiales no es individualizado sino genérico para un grupo sectorizado de personas.

La Sentencia C-115 de 2006 estableció las siguientes características de las contribuciones especiales:

- Consisten en la compensación atribuible a una persona, por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública.
- Manifiestan externalidades, al generar un beneficio directo en bienes o actividades económicas del contribuyente;
- Se cobran para evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales, que se traducen en el beneficio o incremento del valor o de los bienes del sujeto pasivo, o en un beneficio potencial como, por ejemplo, seguridad.

1.2 El Gasto Público y principios del derecho tributario

1.2.1 El Gasto Público

El Banco de la República (2017) ha establecido que la Hacienda Pública se puede definir desde tres puntos de vista diferentes:

- El primero la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos.
- El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado.
- El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr estos con unos recursos limitados.

A partir de lo anterior es posible determinar que los propósitos principales de la hacienda pública son la redistribución de los recursos para cumplir con los fines del Estado, proveer estabilidad en la economía y promover el desarrollo de la economía.

La Hacienda Pública en el pasado tenía un énfasis en el estudio de los ingresos públicos, es decir cómo y dónde se obtienen los ingresos del Estado y el estudio de los impuestos, hoy en día el estudio de cómo se gastan los recursos ha tomado mayor relevancia, últimamente el concepto del gasto público ha ido tomando relevancia por dos razones principales, la primera debido a que se ha visto que el gasto público no desarrolló un papel neutro dentro de la actividad económica, sino que tiene un papel decisivo en la misma y la segunda es que se ha constatado que los problemas fiscales no son tanto por la carencia de recursos sino la ineficiencia en la asignación de los mismos (Restrepo, 2015). La importancia del estudio del gasto público es que permite evaluar la calidad del gasto que se está ejecutando, su productividad y lo más importante su eficiencia.

El gasto público es en su definición más básica es “el gasto que realiza el sector público en un periodo determinado e incluye todo el gasto fiscal más todos los gastos de las empresas fiscales y semifiscales con administración autónoma del gobierno central” (Banco de la República , s.f.,

párr.1). Las instituciones involucradas en la planeación del gasto público en Colombia son, en primer lugar, las autoridades nacionales de planeación: el presidente de la República -máximo orientador de la planeación nacional-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el Departamento Nacional de Planeación (DNP), el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y el CONPES Social, y los Ministerios y Departamentos Administrativos.

Adicionalmente, tienen competencia el Congreso de la República y el Consejo Nacional de Planeación, en su calidad de instancias nacionales de planeación. El Consejo Nacional de Planeación está integrado por representantes de las entidades territoriales y de los sectores económicos, sociales, ecológicos, comunitarios y culturales. En el marco del Consejo se revisa y discute el Plan Nacional de Desarrollo (PND) y sus miembros son designados por el presidente de la República a partir de candidatos propuestos por las autoridades y las organizaciones que lo conforman. El DNP y el MHCP quienes tienen a su cargo la coordinación general de la planeación presupuestal y la gestión financiera en Colombia, la cual se realiza a través de la formulación, discusión, aprobación y seguimiento al PND como lo establece el artículo 340 de la Constitución Política de Colombia:

Artículo 340. Habrá un Plan Nacional de Desarrollo conformado por una parte general y un plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional. En la parte general se señalarán los propósitos y objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y ambiental que serán adoptadas por el Gobierno. El plan de inversiones públicas contendrá los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución, dentro de un marco que garantice la sostenibilidad fiscal.

El Plan Nacional de Desarrollo (PND) es el documento que establece los lineamientos básicos de las políticas públicas del país, definidas por el Gobierno Nacional. El Departamento Nacional de Planeación tiene a su cargo desarrollar los lineamientos de planeación impartidos por el presidente de la República y coordinar el trabajo de formulación del PND con los ministerios, departamentos administrativos y entidades territoriales.

Para ello, la Presidencia de la República, los ministerios, los departamentos administrativos y las superintendencias deben preparar los anteproyectos de planes o programas de inversiones y otros desembolsos públicos correspondientes a su sector y los planes de desarrollo administrativo del mismo, al tiempo que deben participar en la formulación de la política del Gobierno en los temas que les correspondan y adelantar su ejecución.¹ El DNP debe presentar ante el CONPES y el CONFIS el contenido de la propuesta del Plan Nacional de Desarrollo para su aprobación y quienes deben dar el concepto sobre las implicaciones fiscales del Plan Nacional de Inversiones. Finalmente, el Consejo Nacional de Planeación también revisa el proyecto y da su concepto y recomendaciones, ante las cuales el CONPES realiza ajustes previos a la presentación del proyecto al legislativo. Esta labor se hace en conjunto con el Ministerio de Hacienda y la Presidencia de la República para ponerlo en conocimiento del Congreso -.

El proyecto se presenta al Congreso de la República y es revisado y discutido en primer debate en las comisiones económicas conjuntas de Cámara y Senado durante 45 días, para luego pasar a la plenaria de cada cámara. Luego de ser aprobada por cada una de las plenarios (por separado y también por 45 días), la iniciativa pasa a estudio por parte de la comisión de conciliación para que posteriormente sea aprobado definitivamente por el Congreso. En su tránsito por el legislativo, se

¹ Ley 489 de 1998, “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones” Art. 59.

discuten proposiciones aditivas, sustitutivas, modificatorias y eliminatorias, siempre que se respete el equilibrio financiero y se cuente con la asesoría y concepto positivo del Ejecutivo. Cabe destacar que, en cualquier momento del trámite legislativo, el Gobierno Nacional puede introducir modificaciones a cualquiera de las partes del Plan Nacional de Desarrollo². Una vez se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo el Departamento Nacional de Planeación hace seguimiento a su aplicación y crea métodos de evaluación de resultados de las políticas en coordinación con el Ministerio de Hacienda (Constitución Política de Colombia, 1991, arts. 339-442).

Para el estudio y análisis del Gasto Público en Colombia el 28 de febrero de 2017 se creó la comisión del gasto y la inversión pública de acuerdo con lo señalado en el artículo 361 de la Ley 1819 de 2016 y el Decreto 320 del Ministerio de Hacienda, esta comisión está conformada por 9 miembros ad-honorem independientes y el Director de Departamento Nacional de Planeación DNP y es presidida por el Ministro de Hacienda y Crédito Público. (MinHacienda, s.f., p.1)

El objeto a Comisión era el de revisar, entre otros, los programas de subsidios y de asistencia pública, los criterios de priorización de la inversión, las inflexibilidades presupuestales, las rentas de destinación específica, y los efectos sobre la equidad y la eficiencia de las decisiones de gasto, con el objeto de proponer reformas orientadas a fortalecer la equidad, la inclusión productiva, la formalización y la convergencia del desarrollo entre zonas urbanas y rurales, la redistribución del ingreso, la eficiencia de la gestión pública y el fortalecimiento del Estado. (MinHacienda, s.f., p.1)

² Ley 152 de 1994 “Por la cual se establece la Ley Orgánica del Plan de Desarrollo”.

Pero debido a los abruptos movimientos y cambios en la economía colombiana por la reducción de los precios internacionales del petróleo y otros bienes básicos los ingresos del Gobierno Nacional Central se redujeron en un 3.3% del PIB (Bernal et al., 2017, p. 13). En razón de lo anterior, la comisión del gasto se enfocó en determinar posibles ganancias en eficiencia, eficacia y equidad del gasto en los recursos actualmente disponibles, en los diferentes sectores y procesos analizados como lo son salud, educación, defensa, subsidios, gasto en pensiones y apoyo a la vejez, sistema de compras y contratación público y el empleo público y dio las recomendaciones en cada una de estas áreas y establecieron que de adoptarse las recomendaciones en materia de eficiencia y focalización, se lograrán mejores resultados económicos como sociales con los recursos disponibles y habrá una mayor sostenibilidad en el gasto público a mediano plazo. En el informe presentado por la Comisión del Gasto en 2018 se concluyó en términos generales que Colombia puede mejorar en eficiencia y eficacia para lograr una mejor distribución de los ingresos.

1.2.2 Principios del derecho tributario

La Carta Política colombiana ha establecido en su artículo 363 que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad de la ley tributaria: “Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Aunque la Constitución Política en su artículo 363 solo hace referencia a tres principios la doctrina y el desarrollo del normativo que se ha venido dando en los últimos años se ha podido establecer que el sistema tributario colombiano se rige por los principios de: legalidad, progresividad, igualdad, equidad y no retroactividad los cuales se analizan a continuación:

Principio de legalidad: el principio de legalidad proviene del principio de representación efectiva en donde se establece que no pueden haber impuestos sin representación (“*no taxation*

without representation”), este principio conformaría el núcleo central de la Revolución Estadounidense (Restrepo, 2015), debido a que conformó una garantía a favor de los contribuyentes donde no estaban obligados a pagar impuestos que no estuviesen legalmente establecidos, hoy en día este principio se ve reflejado en el hecho que los tributarios deben nacer a la vida jurídica por el mandato de la ley y no podrán ser exigibles si no se han creado conforme a lo establecido en el artículo 338 de la CP.

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo ”

El principio de legalidad está estrechamente ligado a la protección de las garantías ciudadanas del Estado de derecho proveyéndole a los contribuyentes la garantía que fueron creados y regulados por una ley debidamente tramitada para poder ser cobrados (Restrepo, 2015).

Principio de Igualdad: el principio de igualdad está ampliamente relacionado con el principio de legalidad, precisamente bajo la idea de la generalidad y abstracción de la norma conocido

también como la igualdad formal (Upegui, s.f.), en cuanto a la igualdad material este principio considera la diferencia social que existe en el Estado colombiano y va de la mano con los principios de equidad, progresividad y capacidad de pago para limitar el poder del Estado y evitar arbitrariedades como lo estableció la Sentencia C-183 de 1998 como se citó en Romero, Grass y García (2013):

[...] el principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. (p. 73)

Esta sentencia también establece que solo se podrá discriminar al contribuyente de forma material cuando la discriminación se hace de forma justa y equitativa basada en la ley teniendo en cuenta su capacidad económica particular al establecer lo siguiente:

La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente

proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad. (Sentencia 183/98, num. 4)

El principio de capacidad contributiva que se desprende de los principios a la igualdad y la equidad establece que dentro de un Estado Social de Derecho las personas que no poseen capacidad económica deben ser protegidas y no deben ser discriminadas por lo cual no podrá imponerse a estas personas las cargas públicas debido a que esto resultaría contrario a los principios de este Estado.

Principio de Equidad, Eficiencia y Progresividad: estos principios tienen su fundamento en el artículo 363 de la Carta Magna y su objetivo es la justicia y evitar que la norma tributaria sea arbitraria o vaya en contra de los derechos de los contribuyentes y que, por el contrario, sea equilibrada, eficiente y progresiva en la prestación de servicios y donde se incorporen las nuevas tecnologías para garantizar una mayor eficiencia del sistema (Romero, et al., 2013).

El principio de progresividad se puede definir como un mandato para que el diseño de los tributos y del sistema tributario (mediante la introducción de exenciones, exclusiones, tasas diferenciales, etc.) logre que el recaudo se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes (Upegui, s.f.), es decir con este principio se busca que entre mayor sea la capacidad económica del contribuyente mayores serán las tarifas de los impuestos que se le podrán imponer. La Sentencia C-419 de 1995 indico que el principio de progresividad: “[...] permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados” (num. 3)

Y la Sentencia C-643 de 2002 en donde la Corte estableció:

El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. (num. 9)

Aunque el principio de progresividad y proporcionalidad pueden considerarse similares, el principio de proporcionalidad hace referencia al aporte en función de la capacidad económica y es cualitativa, la progresividad por su parte hace referencia a las tarifas en función de la capacidad económica y es cuantitativa es decir aquellos con mayor capacidad económica pagarán cuantitativamente más que los pobres.

Juan Rafael Bravo estableció que el principio de equidad tributaria busca hacer equitativa la carga tributaria entre todos los obligados en relación con la capacidad contributiva, buscando diversificar la diferencia entre los aportantes (Bravo, 2008). El principio de equidad debe ser definido en el contexto de los principios de igualdad y legalidad, la Sentencia C-643 de 2002 definió el principio de equidad así:

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. (num. 9)

Este principio establece que la justicia debe aplicarse de igual manera en casos iguales, a su vez establece que se debe ponderar la distribución de cargas y los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar las cargas excesivas o beneficios exagerados que se dan cuando no se consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Finalmente, el principio de la eficiencia trata de los mecanismos que utiliza el Estado colombiano para lograr un mayor y mejor recaudo.

La eficiencia tiene, por supuesto, muchas maneras de expresarse y desarrollarse en la práctica: el costo del recaudo, por ejemplo, no debe ser desproporcionado; el ideal de neutralidad hacia el cual debe tender siempre la estructura tributaria no debe distorsionarse; la determinación de los responsables fiscales debe hacerse con criterio práctico por eso se justifica, por ejemplo la, el impuestos a las sociedades en lugar de a los socios, la ubicación de la responsabilidad tributaria en los vendedores y no en los compradores con respecto al IVA, y el establecimiento de las auto-retenciones en la fuente para los contribuyentes de una mayor capacidad económica. (Restrepo, 2015, p. 770)

En términos generales el principio de eficiencia busca que se logre un mayor recaudo de ingresos con el menor gasto posible tanto para el contribuyente como para el Estado.

Principio de Irretroactividad: la irretroactividad es uno de los principios básicos del derecho, en donde se establece que la ley no puede tener efectos hacia atrás, la ley solo tendrá efectos después de su promulgación. El artículo 338 de la Constitución Política prohíbe el aumento de las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con los periodos vencidos o en curso

Artículo 338: (...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden

aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

La Corte Constitucional ha establecido que el principio de irretroactividad constituye una garantía para el contribuyente y el Estado, también plasma la seguridad y estabilidad jurídica. Es importante establecer que hay ciertas situaciones especiales en donde se desconoce el principio de irretroactividad y esto ocurre cuando las circunstancias favorecen al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente, por lo cual la retroactividad de la ley debe estar plasmada bajo el principio de favorabilidad al contribuyente (Romero et al., 2013).

1.3 Los impuestos a la muerte-Impuestos al patrimonio, a las donaciones y a la herencia

Los impuestos a la muerte son aquellos impuestos sobre el patrimonio de una persona al momento de su muerte, los impuestos a la muerte se dividen principalmente en dos categorías los impuestos a la herencia y los impuestos al patrimonio (*estate tax*) (Jacobson, Raub, & Johnson, s.f., p. 118). Estos impuestos están clasificados como impuestos de transferencia, en tanto que se dan sobre la transferencia de los bienes muebles e inmuebles, materiales e inmateriales del fallecido a sus beneficiarios, la finalidad de estos impuestos es la generación de ingresos para el Estado y la redistribución de la riqueza. Es importante hacer una distinción entre los impuestos al patrimonio y a la herencia, el impuesto al patrimonio se impone sobre el privilegio de transferir propiedad a los beneficiarios al momento de la muerte y el responsable del pago del impuesto es quien transfiere la propiedad, por otro lado, el impuesto a la herencia se impone sobre el privilegio de recibir la propiedad y el responsable es el beneficiario de la transferencia (Bittker, Clark, & McCouch, 2005, p. 9).

En la actualidad 39 países y jurisdicciones tributarias continúan teniendo estos impuestos en su ordenamiento jurídico y desde el año 2000, 13 países han eliminado estos impuestos al considerar

que los beneficios y los ingresos producidos por estos impuestos son menores a los gastos administrativos, políticos y económicos que se producen por el cobro de impuestos a una porción reducida de la sociedad (Cole A. , 2015). Para poder entender mejor estos impuestos se presentará una corta reseña histórica sobre su creación y desarrollo, se describirá la estructura básica de estos impuestos y finalmente se discutirá sobre la efectividad de los mismos y cómo se encuadran estos impuestos en cuanto a los principios del derecho tributario de progresividad, eficiencia y equidad (Building a Better Working World, 2018).

1.3.1 Historia

Los impuestos al patrimonio y a la herencia no son una creación moderna, el antecedente más remoto de este impuesto data al 700 AC, cuando el emperador romano Caesar Augustus impuso el impuesto denominado *Vicesina Hereditatium* el cual aplicaba a las sucesiones y legados dejadas a quienes no eran familia cercana (Jacobson, Raub, & Johnson, s.f., p. 118).

Ahora bien, en América donde ha tenido un mayor desarrollo estos impuestos y donde han tenido un papel fundamental y continúan siendo aplicados es en los Estados Unidos, por lo cual se hará énfasis en el desarrollo histórico de estos impuestos en este país.

El primer intento de los Estados Unidos en establecer un impuesto a la muerte se dio en 1797 con el "1797 *stamp act*" donde se estableció que todos los testamentos debían tener una estampilla cuando contenían una provisión en donde se transferirían inmuebles de una generación a otra, el dinero recaudado de este impuesto tenía una destinación específica para el fortalecimiento de la armada en la guerra no declarada con Francia que había comenzado en 1794. El *stamp act* de 1797 tuvo una vida muy corta debido a que el Congreso estadounidense pasó una ley en 1802 donde se abolió este impuesto, aunque en los años posteriores a su abolición se presentaron varios proyectos para la creación de un nuevo impuesto a la herencia y al patrimonio con la finalidad de recaudar

fondos para financiar la guerra con Inglaterra en 1815 pero estos proyectos fueron rechazados (Metrejean & Metrejean, 2009).

En 1860 durante la Guerra Civil el Gobierno estaba buscando nuevas fuentes de ingresos debido al alto costo de la guerra, en 1862 el "House Ways and Means Committee" presentó una medida con la cual se buscaba recaudar USD\$164 000 000, para financiar la guerra y todo provendría de los estados del norte debido a que los estados del sur se habían retirado de la unión. Este impuesto se aplicaría únicamente a la herencia de propiedad personal que superase los USD\$1 000 y se repelearía una vez se acabase la guerra debido a que el gobierno de la época consideraba que este impuesto seria impopular con los ciudadanos y con el Revenue Act de 1870 se abolió nuevamente el impuesto a la herencia. Hasta el momento los gravámenes que se habían propuesto eran impuestos a la herencia cuya finalidad era la financiación de la guerra, los impuestos a la muerte como se conocen ahora no aparecieron hasta 1916, la inclusión de estos impuestos en el sistema tributario estadounidense no fue fácil ya que fue rechazado en diversas ocasiones por el Congreso por su naturaleza democrática y progresiva (Bittker, Clark, & McCouch, 2005).

Así pues, en 1906 el presidente Theodore Roosevelt le envió un mensaje al Congreso proponiendo un impuesto a la herencia progresivo cuyo objeto principal sería "colocarle una carga tributaria que incremente constantemente a las herencias de las infladas fortunas que no traen beneficios a este país" (Roosevelt, 1925), posterior a este pronunciamiento el economista y empresario Andrew Carnegie anunció su apoyo al incremento de los impuestos a la herencia en un artículo económico ampliamente distribuido que inclusive tuvo el apoyo del magnate John D. Rockefeller, en este artículo Carnegie estableció que la posición de algunos gobiernos de incrementar los impuestos de forma gradual a las grandes fortunas dejadas por los millonarios al

momento de la muerte es una forma efectiva y justa de recolectar impuestos, en este artículo Carnegie también determinó:

Los hombres que continúan acumulando grandes fortunas durante su vida, cuyo uso adecuado debería ser para el bien de la comunidad de la que provino, [estas fortunas] deberían ser deben ser devueltas a la comunidad en la forma del Estado, por cual al Estado no se le debe negar su porción. Al imponer una alta carga tributaria sobre estos patrimonios al momento de la muerte el Estado marca su condena en la vida indigna de los millonarios. (Carnegie, 1962, pp. 21-22)

Aun con los pronunciamientos del presidente Roosevelt y Andrew Carnegie Estados Unidos continuaba sin tener impuestos a la muerte hasta que en 1916 con el inicio de la Primera Guerra Mundial el gobierno se encontraba con un déficit fiscal importante debido a que la mayoría de sus ingresos provenían de las tarifas sobre importaciones y exportaciones que tenía con Europa y al Europa estar en guerra se redujo el comercio internacional y consecuentemente los ingresos estatales, por lo cual fue necesario buscar ingresos adicionales y se pasó el Revenue Act de 1916 donde apareció por primera vez el impuesto al patrimonio tal como se conoce hoy en día, el impuesto al patrimonio se diferenciaba del impuesto a la herencia en el sentido de que este aplicaba sobre el patrimonio neto del fallecido y se aplicaba sobre la transferencia de riqueza del patrimonio a los beneficiarios. Este impuesto no fue muy bien recibido por la comunidad y en 1921 la Corte Suprema fue llamada a decidir sobre la constitucionalidad del mismo, pero con la sentencia *New York Trust Co. V Eisner*, 256 U.S 345 (1921), la Corte Suprema determinó que el impuesto al patrimonio era constitucional, en 1925 posterior a la Primera Guerra Mundial el secretario de la tesorería le solicitó a la House of Ways and Means Committee la reducción o eliminación de estos

impuestos debido a que consideraba que los ciudadanos americanos no deberían pagar más de lo necesario para la operación del gobierno pero esta propuesta fue rechazado por el Congreso.

Cuando se introdujo este impuesto una exención de USD\$50 000 era permitida para residentes pero los no residentes no tenían exención, además las tarifas eran progresivas desde el 1% para los primeros USD\$50 000 hasta 10% para la porción que excediera USD\$5 000 000. Para evadir el impuesto al patrimonio los contribuyentes regalaban o enajenaban todas sus propiedades antes de morir en los posible por lo cual en 1924 con el Revenue act de 1924 se introdujo el “*gift tax*” que para efectos del presente documento se llamará el impuesto a las donaciones cuya finalidad era recapturar algunos de los recursos perdidos por los vacíos del impuesto al patrimonio. Los impuestos al patrimonio y a las donaciones se mantuvieron relativamente igual en su estructura hasta 1976 cuando se pasó el Tax Reform Act de 1976 donde se unificó el impuesto al patrimonio y el impuesto a las donaciones, creando así un sistema único con una tarifa progresiva tanto para las donaciones en vida y las disposiciones testamentarias, debido a que antes de la reforma transferir propiedades al momento de la muerte costaba más que hacer una transferencia en vida.

La reforma de 1976 también introdujo un impuesto llamado “*generation skipping tax*” que es un impuesto que aplica a las transferencias hechas a un “*skip person*” definida como aquella persona que se encuentra a más de dos generaciones por debajo de quien hace la transferencia o cuando se transfiere a un fideicomiso al cumplir con las condiciones del artículo 2613 (2) del Código de Rentas Internas IRC³. Posterior a 1976 estos impuestos se han mantenido relativamente similares en su estructura, pero el valor de la exención ha incrementado (USD\$11 400 000⁴)

³ Internal Revenue Code

⁴ A 2019

significativamente y la tarifa aplicable es una tarifa plana (*flat rate*) del 40% para el excedente de la exención.

1.3.2 Estructura básica

Los impuestos a la muerte son en su esencia impuestos a las transferencias de bienes que pueden ser materiales o inmateriales, muebles o inmuebles e inclusive intereses en propiedades. Estas transferencias pueden ser en vida en el caso de las donaciones o al momento de la muerte para el caso de las herencias y sucesiones. Aquellos impuestos considerados "impuestos a la muerte o *death taxes*" varían según cada país o jurisdicción tributaria, no todos tienen impuesto al patrimonio, a las donaciones y a las herencias; algunos únicamente tienen impuesto a la herencia mientras que otros tienen impuestos al patrimonio, a la riqueza, a las sucesiones y a la herencia, la estructura de los impuestos también depende del sistema de derecho y el sistema tributario de cada país.

A continuación, se describirá la estructura básica de los impuestos a la muerte:

Impuesto al Patrimonio, *estate tax*: es el impuesto aplicado al patrimonio tributable de los ciudadanos o residentes que exceda el límite de la exención fijada por la ley, los elementos esenciales de este impuesto son los siguientes:

- A. Sujeto Activo: el Estado.
- B. Sujeto Pasivo: ciudadano o residente para efectos tributarios que posee un patrimonio neto que supera el límite de la exención.
- C. El hecho generador: tener dominio y control al momento de la muerte sobre bienes muebles o inmuebles, materiales o inmateriales que superen el valor de la exención.
- D. Causación: se causa al momento de la muerte del responsable del impuesto.

- E. Base gravable: patrimonio neto que supere el valor de la exención. El valor de los bienes sobre el cual se aplicará la tarifa será el valor justo del mercado⁵ al día del deceso del responsable.
- F. Tarifa: depende de la jurisdicción tributaria, pero puede ser progresiva o fija. Estados Unidos tiene un a tarifa fija del 40% mientras que Filipinas tiene una tarifa progresiva según el valor neto del patrimonio (Bureau of Internal Revenue, s.f.).

Impuesto a las donaciones: es el impuesto que se aplica a la transferencia gratuita de un bien del donante al beneficiario, los elementos esenciales de este impuesto son los siguientes:

- A. Sujeto Activo: el Estado.
- B. Sujeto Pasivo: ciudadano o residente para efectos tributarios denominado donante que transfiere bienes de manera gratuita a un beneficiario que superen el valor de la exención establecida por la ley.
- C. El hecho generador: transferencia efectiva y completa del bien del donante al beneficiario. Para que la transferencia sea completa debe haber una cesación de dominio y control, si el donante continúa teniendo algún interés en el bien se considera que sigue estando en su patrimonio y estará sujeto al impuesto al patrimonio.
- D. Causación: se causa al momento de la transferencia efectiva del bien.
- E. Base gravable: valor del bien transferido que supera el valor de la exención. El valor del bien será el valor justo del mercado al momento de la transferencia efectiva.
- F. Tarifa: depende de la jurisdicción tributaria, usualmente es una tarifa fija y se aplica sobre el valor del bien transferido.

⁵ El valor justo del mercado o *fair market value* está definido como aquel valor que un cliente interesado conocedor y sin presión para comprar está dispuesto a pagarle a un vendedor interesado, conocedor y sin presión para vender. Para determinar este valor es necesario contratar a un perito especializado.

Impuesto a la herencia o impuesto a las hijuelas: este impuesto grava el enriquecimiento de quien recibe la herencia, donación o legado (Cappa, Bouzas, & Girard, s.f.), los elementos esenciales de este impuesto son los siguientes:

- A. Sujeto Activo: el Estado.
- B. Sujeto Pasivo: beneficiario de la herencia donación o legado que supere el valor de la exención establecida por la ley.
- C. El hecho generador: enriquecimiento causado por la recepción de una herencia, donación o legado que supere el valor de la exención fijada por la ley.
- D. Causación: se causa al momento de la recepción de la herencia, legado o donación por parte del beneficiario.
- E. Base gravable: aplica sobre el valor de la herencia, legado o donación recibida que supera el valor de la exención fijada por la ley.
- F. Tarifa: depende de la jurisdicción tributaria, puede ser una tarifa fija como ocurre en o una tarifa progresiva que toma en cuenta la calidad del beneficiario.

Generation Skipping tax: es un impuesto que únicamente existe en Estados Unidos y este impuesto aplica a la transferencia de bienes a un *skip person* definida como aquella persona que se encuentra a más de dos generaciones por debajo de quien hace la transferencia o cuando se transfiere a un fideicomiso que cumple con las condiciones del artículo 2613 (2) del Código de Rentas Internas IRC.

- A. Sujeto Activo: el Estado.
- B. Sujeto Pasivo: ciudadano o residente para efectos tributarios quien hace una transferencia a un *skip person* o fideicomiso que supera el valor de la exención establecida por la ley.

- C. El hecho generador: transferencia de bienes a un *skip person* definida como aquella persona que se encuentra a más de dos generaciones por debajo de quien hace la transferencia o cuando se transfiere a un fideicomiso que cumple con las condiciones del artículo 2613 (2) del Código de Rentas Internas IRC.
 - D. Causación: se causa al momento de la transferencia completa y efectiva del bien a el beneficiario en este caso el *skip person* o el fideicomiso.
 - E. Base gravable: aplica sobre el valor del bien transferido al valor justo del mercado al momento de la transferencia.
 - F. Tarifa: tiene una tarifa fija del 40% que se paga sobre el valor de la transferencia.
- Efectividad de los impuestos a la muerte

La efectividad de los impuestos a la muerte debe analizarse desde dos puntos de vista, el primero desde la efectividad en el recaudo y el segundo la efectividad social del impuesto.

- Efectividad en el recaudo

Es un hecho que lo recaudado por concepto de los impuestos a la muerte no constituye una fuente importante de ingresos gubernamentales (Bittker et al., 2005), si se comparan los ingresos por impuestos a la muerte con los ingresos por concepto de impuestos a la renta e impuestos al valor agregado o a las ventas, el recaudo por concepto de impuestos a la muerte es significativamente menor y esto se da en razón que estos impuestos solo aplican a una pequeña porción de la sociedad, menos de 1 de cada 1 000 ciudadanos son responsables del pago de estos impuestos (Policy Basics, s.f.) y debido a los cambios en la regulación tributaria, aumentos en la exención y la disponibilidad de deducciones existe una mayor erosión de la base gravable de estos impuestos.

Desde el año 2000, 11 países y 2 jurisdicciones tributarias han eliminado sus impuestos a la muerte considerando que el bajo recaudo por concepto de estos impuestos no merece el esfuerzo administrativo o los costos políticos y económicos de imponer un impuesto a una estrecha base gravable (Cole A. , 2015). Aun así 39 países mantienen sus impuestos a la muerte considerando que, aunque los ingresos son relativamente bajos se configuran como una forma efectiva de redistribución de riqueza y tributación progresiva que permite el recaudo de un ingreso adicional para el estado sin la necesidad de afectar a los contribuyentes con menores ingresos.

La eficiencia en el recaudo también depende del tipo de impuesto que se está recaudando, el impuesto al patrimonio es significativamente más simple de recaudar debido a que únicamente es necesario imponer el impuesto sobre el valor neto del patrimonio y en el evento de encontrarse discrepancias en las declaraciones el desgaste administrativo es menor, por otro lado los impuestos a la herencia conllevan una mayor complejidad y desgaste administrativo en su recaudo y auditoría debido a que cada beneficiario de la herencia o legado es el responsable de declarar y pagar el impuesto sobre la porción que recibieron. Los países y jurisdicciones tributarias que han eliminado sus impuestos a la muerte en su mayoría son países que tienen un impuesto a la herencia y no un impuesto al patrimonio, Estados Unidos buscando lograr una mayor efectividad en el recaudo de estos impuestos eliminó a nivel federal el impuesto a las herencias y unificó los impuestos al patrimonio y a las donaciones.

1.3.3 Efectividad social

Los impuestos a la muerte son unos de los impuestos más progresivos que existen, esto se da en razón a que solo le es aplicable al segmento con mayor capacidad económica de la sociedad y consisten en una fuente de ingreso justa y socialmente aceptable, debido a que cumplen con los principios de solidaridad y de redistribución de la riqueza.

Estos impuestos han tenido muchos opositores que consideran que impiden el crecimiento de la economía al “castigar” de alguna manera la acumulación y transferencia de riqueza. Adam Smith estableció que los impuestos a la muerte destruyen el capital productivo al pasar de manos privadas a manos del gobierno, su teoría se basaba en la suposición de que los impuestos de transferencia “Incrementan el recaudo del soberano, quien mantiene labores improductivas, a la expensa del capital de las personas que mantienen labores productivas” (Smith, 2007, p. 41).

Pero algunos simpatizantes de los impuestos a la muerte han establecido que los impuestos a la muerte no limitan el aparato productivo de la economía y que tampoco desalientan la inversión debido a que estos impuestos solo aplican como su nombre lo establece al momento de la muerte y que impuestos como los impuestos sobre la renta que se pagan en vida por aquellos ciudadanos responsables de este impuesto tienen mayores efectos sobre la economía que los impuestos a la muerte, además algunas publicaciones como Forbes Magazine en 2014 al estudiar a los 400 más ricos del mundo estableció que únicamente alrededor de 125 adquirieron una porción considerable de su riqueza por concepto de herencias, donaciones y legados; aunque esta encuesta no puede considerarse como una fuente determinante de la situación sí apoya la posición de que los impuestos a la muerte no afectan la productividad o crecimiento económico de un Estado.

Los simpatizantes de los impuestos a la muerte también argumentan que estos impuestos tienen un componente social supremamente importante, debido a que de alguna manera reducen la brecha social al redistribuir la riqueza dentro de una sociedad, economistas como Jeremy Bentham y John Stuart Mill han sugerido que estos impuestos ayudan a “igualar las fortunas” y sirven como “una manera de evitar la acumulación de grandes fortunas en las manos de aquellos que no se las han ganado por su propio esfuerzo, una limitación a la cantidad que una persona se le debería permitir recibir en razón de una donación, legado o herencia”. Aunque estas ideas en principio pueden

considerase utópicas e inclusive excesivas se soportan en el sueño democrático de igual oportunidad para todos.

Otros autores han defendido estos impuestos argumentando que son una contraprestación justa para el Estado quien garantiza el derecho a la propiedad privada, permite el uso del aparato judicial para surtir el proceso probatorio necesario para la transferencia de los bienes al momento de la muerte e inclusive han argumentado que los impuestos a la muerte sirven como una forma de recapturar los ingresos que pudieron dejar de ser percibidos por una posible evasión o elusión de impuestos del responsable durante su vida.

Autores modernos han dejado de lado de un poco las posiciones extremistas del pasado y han indicado que los impuestos a la muerte cumplen una función fundamental en la distribución de la obligación tributaria y son en particular un mecanismo importante para mantener la progresividad en el sistema tributario.

Capítulo 2. Análisis desde el derecho comparado

2.1 Aplicabilidad de los impuestos a la muerte en algunos países de la OCDE

Los impuestos a la muerte se han establecido como el mecanismo más popular para reducir la inequidad en la distribución de la riqueza en países industrializados (Graetz, 1983). Como se estableció en el capítulo anterior, estos impuestos solo se causan al momento de la transferencia, ya sea en vida para el caso de las donaciones o al momento de la muerte en el caso de las herencias y legados; y dependiendo del tipo de impuesto, el responsable del pago será el patrimonio del fallecido o el beneficiario.

Cabe señalar que 17⁶ países miembros de la OCDE imponen impuestos sobre las herencias y solo 9 países no tienen estos impuestos; ya sea porque los abolieron o porque tienen impuestos sobre el patrimonio y las donaciones como Estados Unidos. En la siguiente tabla se describe brevemente cómo funciona el impuesto a la herencia en estos 17 países:

Tabla 1. *Funcionamiento del impuesto a la herencia en 17 países de la OCDE*

País	Tarifa	Descripción del Impuesto
Alemania	La tarifa es progresiva y depende de la clase tributaria a la cual pertenece el beneficiario y el valor de la transferencia, y esta tarifa va del 7% al 50%.	Alemania tiene un sistema unificado de impuestos a la herencia y las donaciones llamada ErbSt y se impone a las transferencias de propiedad al momento de la muerte o cuando hay una donación en vida. El responsable del pago de estos impuestos es el beneficiario de la donación o de la herencia, legado o póliza de vida. Estos impuestos son federales, aunque lo recaudado se distribuye a nivel de cada estado.
Bélgica	La tarifa es progresiva y va del 3% al 80%. La tarifa aplicable varía según la región, el beneficiario y la base gravable.	Los impuestos a la herencia son aplicables a las transferencias hechas después de la muerte y consisten en 2 tipos de impuestos: 1. Impuestos a las sucesiones que se aplicarán sobre la porción de la herencia recibida por el beneficiario. El responsable del pago del impuesto será el beneficiario de la herencia sin importar si es o no residente belga. 2. Impuestos a las transferencias que se aplicarán a la transferencia de bienes inmuebles a no residentes. El impuesto a las donaciones será pago por la persona que recibe el regalo, pero en algunos casos puede ser pago por el donante.
Bulgaria ⁷	La tarifa es progresiva según	El impuesto a la herencia es aplicable sobre el patrimonio del fallecido que incluirá todos sus bienes muebles e inmuebles, derechos sobre propiedades, cuentas por cobrar

⁶ Los 17 países miembros de la OCDE que imponen impuestos sobre la herencia son: 1. Bélgica, 2. Dinamarca, 3. Finlandia, 4. Francia, 5. Alemania, 6. Irlanda, 7. Italia, 8. Japón, 9. Luxemburgo, 10. Países Bajos, 11. España, 12. Polonia, 13. Suiza, 14. Turquía, 15. Inglaterra y 16 Estados Unidos, para efectos del presente documento se incluirá a Bulgaria dentro de los países a estudiar pero es importante recordar que Bulgaria no pertenece a la OCDE

⁷ Bulgaria no es un país miembro de la OECD pero participa en ciertos programas de la OECD y se ha adherido a los instrumentos legales de la OECD.

	el sujeto pasivo 0.4% a 6.6%.	y obligaciones pertenecientes al fallecido al momento de su muerte. Los impuestos a las donaciones aplicarán a las transferencias gratuitas, el perdón de deudas y la adquisición de bienes inmuebles a través de la prescripción adquisitiva.
Dinamarca	<p>La tarifa del impuesto a las donaciones progresivo en relación con la clase a la cual pertenece el beneficiario y va desde el 0% al 52%.</p> <p>El impuesto al patrimonio tiene 3 tarifas: 0% si está por debajo de la exención, 15% a la porción que supera el límite de la exención para familiares cercanos y 36.25% a la porción que supera el límite de la exención para las transferencias a las personas que no son familiares cercanos.</p>	<p>El impuesto al patrimonio se aplicará sobre el patrimonio neto dejado por el fallecido, se causa al momento de la muerte y la tasa aplicable es progresiva dependiendo del valor neto del patrimonio y la calidad del beneficiario. El impuesto puede diferirse si el cónyuge decide recibir la totalidad del patrimonio y se causará cuando el cónyuge se vuelva a casar o fallezca y el patrimonio sea transferido a los beneficiarios. El responsable del pago del impuesto es el patrimonio del fallecido, no lo pagan los beneficiarios.</p> <p>El impuesto a las donaciones aplica sobre las transferencias gratuitas hechas en vida, el impuesto también aplica a aquellas transferencias sobre las cuales el donante mantiene un interés en la propiedad, es decir puede hacer uso del bien y recibir ingresos del uso del mismo. El responsable del pago de este impuesto es el donante o el beneficiario que este domiciliado en Dinamarca.</p>
España	Es una tarifa progresiva que aumenta dependiendo de la relación del beneficiario con el fallecido y su situación económica previa a recibir la transferencia 0%-3.4%	<p>Los impuestos a la herencia y a las donaciones se aplicarán a la adquisición de bienes materiales e inmateriales en virtud de una herencia, donación o pólizas de vida cuando quien paga la prima del seguro y el beneficiario son personas diferentes.</p> <p>Los responsables del pago de estos impuestos son los beneficiarios de la transferencia o de la póliza de vida.</p>

Finlandia	La tarifa es progresiva y va desde el 0% al 33% dependiendo de la relación entre el beneficiario y el fallecido y dependiendo de la clase tributaria a la que pertenece el beneficiario.	<p>El impuesto a la herencia es aplicado a la porción individual que recibe cada beneficiario y no al patrimonio neto del fallecido. Son responsables los beneficiarios residentes en Finlandia al momento de la transferencia y los no residentes cuando se trate de transferencias de bienes inmuebles.</p> <p>El impuesto a las donaciones se aplicará a cualquier propiedad recibida por un beneficiario que era residente en Finlandia al momento de la muerte o a los bienes inmuebles situados en Finlandia recibidos por un beneficiario no residente.</p>
Francia	La tarifa es progresiva y aumentará en relación con la consanguinidad del beneficiario con el donante y del valor de la transferencia. Las tarifas van del 5% al 45%.	<p>Francia tiene impuestos sobre todas las transferencias gratuitas en vida o al momento de la muerte. El impuesto a la herencia aplica a todas las transferencias hechas a la muerte sin importar si son el resultado de una sucesión, un testamento o una donación al momento de la muerte como un regalo entre conyugues. El impuesto debe pagarse en Francia cuando el fallecido era un residente francés y los beneficiarios residentes franceses o un beneficiario no residente recibe un bien inmueble situado en Francia.</p> <p>En el caso del impuesto a las donaciones se aplicará un impuesto a las mismas cuando el donante o el beneficiario es residente francés o cuando el beneficiario no residente recibe un bien inmueble ubicado en Francia, el responsable del pago del impuesto será el beneficiario de la transferencia.</p>
Reino Unido	Tarifa fija del 40%.	El Reino Unido tiene un sistema unificado de impuestos al patrimonio y a las donaciones denominado (IHT) y aplica al valor del patrimonio de un individuo cuando fallece y determinadas transferencias hechas durante la vida del individuo. El impuesto aplica a las transferencias hechas del patrimonio del fallecido, el valor de los bienes transferidos se determina según el aumento o disminución del valor del bien en razón del deceso (ej. Arte, pólizas de vida etc.). No existe un impuesto a las donaciones propiamente dicho en el Reino Unido, pero algunas transferencias gratuitas en vida sí pueden generar impuestos, las transferencias entre cónyuges no generan impuestos.
Italia	Tarifa progresiva en relación a la cercanía del	Italia reintrodujo los impuestos a la herencia y a las donaciones en 2006, ambos aplican al patrimonio neto universal del fallecido cuando es residente en Italia, cuando el donante o fallecido no es residente en Italia solo

	beneficiario con el fallecido 4% a 8%.	será responsable de estos impuestos sobre los bienes ubicados en Italia. El impuesto a la herencia se aplicará sobre el valor neto de la porción heredada que sobrepase el valor de la exención.
Irlanda	Tarifa fija del 33% el valor de la exención aumentará en relación a la cercanía del beneficiario de la herencia o donación con el fallecido.	En Irlanda no existe propiamente un impuesto a la herencia o a las donaciones, pero sí existe un impuesto llamado Capital Acquisitions Tax (CAT) aplicable a las herencias y donaciones, los responsables del pago de impuestos son los beneficiarios sobre la porción recibida de la herencia o los beneficiarios de la donación sobre la porción del regalo que supere la exención. Serán responsables del pago del impuesto los beneficiarios residentes o los beneficiarios no residentes cuando reciben propiedades situadas en Irlanda.
Japón	La tarifa es progresiva del 10% al 55% y dependerá del valor de la porción heredada o del valor de la donación.	En Japón el impuesto Sozoku Zei Ho unifica los impuestos a la herencia y las donaciones, los responsables del pago de estos impuestos son los beneficiarios de la herencia o de la donación. El impuesto a las donaciones es suplementario al impuesto a la herencia. Los responsables del pago de este impuesto serán los beneficiarios domiciliados en Japón, los ciudadanos japoneses aun si no están domiciliados en Japón al momento de la transferencia, serán responsables siempre y cuando el heredero, el fallecido o el donante hallan estado domiciliado en Japón en cualquier momento en los últimos 10 años.
Luxemburgo	Las tarifas son progresivas y dependen de la relación del beneficiario con el fallecido.	En Luxemburgo el patrimonio, la herencia y donaciones son sujetas a impuestos, estos impuestos son recolectados por una administración de impuestos especializada denominada "Administration de l'Enregistrement et des Domaines". El impuesto al patrimonio se aplica sobre el patrimonio neto del fallecido que haya sido habitante de Luxemburgo al momento de su muerte, el impuesto no se aplicará a los bienes muebles e inmuebles ubicados en el exterior. El impuesto a la herencia se aplica sobre la porción de la herencia recibida por el beneficiario y la tarifa aplicable dependerá de la relación del beneficiario con el fallecido. El impuesto a las donaciones solo aplicará a aquellas transferencias de bienes muebles registradas ante una

Notaría, las transferencias de bienes inmuebles siempre deben ser registradas. Las transferencias a los herederos directos no están sujetas a impuestos.

Países Bajos	Las tarifas son progresivas dependiendo de la calidad del heredero del 10% al 40% y aplicará a herencias que superen los - 122,269 euros.	Según el Código de Sucesiones de 1956 hay dos tipos de impuestos aplicables, el impuesto a las donaciones y el impuesto a las herencias. El impuesto a la herencia se aplicará a todos los bienes del fallecido quien era residente al momento de su muerte, los responsables del pago de estos impuestos son los beneficiarios en cuanto a la porción heredada. El impuesto a las donaciones aplicará a aquellas transferencias gratuitas hechas por una persona residente en los países bajos al momento de las transferencias. Para determinar si una persona es residente en los Países Bajos al momento de la transferencia se tomarán en cuenta los hechos y circunstancias alrededor de las transferencias.
Polonia	Las tarifas son progresivas dependiendo de la clase tributaria a la cual pertenece el beneficiario y también depende del valor de la porción recibida o de la donación y van desde el 3% al 20%.	Los impuestos a la herencia y las donaciones son aplicados a la adquisición de bienes y derechos sobre propiedades en Polonia a través de la herencia, donaciones y la posesión adversa usucapión. Los impuestos también son aplicables a propiedad fuera de Polonia cuando el beneficiario de la herencia o donación es polaco o residente en Polonia.
Suiza	La tarifa del impuesto al patrimonio es fija, mientras que las tarifas a la herencia y donaciones son progresivas según el valor neto de la transferencia y la relación del beneficiario con el fallecido. Las tarifas van del 0%	Suiza es una confederación de 26 cantones, cada cantón mantiene su autonomía y soberanía excepto en los casos específicamente establecidos por la confederación en la constitución federal. Únicamente algunos cantones tienen impuestos al patrimonio, a la herencia y a las donaciones, estos impuestos no existen a nivel federal y cada cantón tiene la autonomía de establecer quién es el responsable del pago, la aplicación del impuesto y la base gravable.

	al 50% y no están armonizadas.	
Turquía	Las tarifas son progresivas en cuanto al valor del bien recibido, las tarifas van del 1% al 30%.	<p>En Turquía la transferencia de bienes de forma gratuita está sujeta impuestos a la herencia o las donaciones según el momento en que se transfiere la propiedad.</p> <p>Los bienes transferidos por medio de un legado, testamento y herencia son sujetos al impuesto a la herencia, la transferencia gratuita de bienes por cualquier otra modalidad son sujetos al impuesto a las donaciones.</p> <p>Los responsables del pago del impuesto son los residentes turcos beneficiarios de la herencia o de la donación.</p>
Estados Unidos	Tarifa fija de 40%.	<p>En Estados Unidos el impuesto al patrimonio (estate tax) se encuentra unificado con el impuesto a las donaciones, esta unificación se llevó a cabo para reducir la evasión del impuesto. La exención para residentes a 2019 es de USD \$11 400 000 y para no residentes es de USD \$60 000.</p> <p>Todos los ciudadanos y residentes en Estados Unidos están sujetos al impuesto al patrimonio y el impuesto será aplicado al patrimonio neto del fallecido.</p> <p>Debido a que es un sistema unificado todas las transferencias en vida que superen el valor de la exención anual (USD \$15,000 por beneficiario) se sumarán y restarán del valor de la exención; y el valor del patrimonio que supere el restante de la exención estará sujeto a un impuesto del 40%.</p> <p>Estados Unidos además tiene un impuesto adicional denominado Generation Skipping Tax (GST); este impuesto tiene una exención adicional de USD\$11 400 000 y es independiente a la exención del impuesto al patrimonio y las donaciones. El GST aplica a las transferencias hechas a personas con más de dos grados de separación del fallecido y son denominadas skip personas, las transferencias hechas a estas personas son sujetas a un impuesto del 40% del GST y además están sujetas al impuesto a las donaciones <i>gift tax</i> del 40%, estos impuestos solo aplicarán a las transferencias hechas una vez se supere el valor de la exención.</p> <p>Estos impuestos denominados “<i>death taxes</i>” o impuestos a la muerte son aplicados a nivel federal y a nivel estatal,</p>

cada estado tiene autonomía de determinar si aplica o no estos impuestos y cuáles serán las tarifas y el valor de la exención. Pero debido a que es un impuesto federal aun viviendo en un estado que no tenga estos impuestos si el patrimonio supera el valor de la exención este se debe pagar.

Fuente: (Ey, 2018; Dromoter et al., 2018)

2.2 Ingresos por concepto de impuesto a la muerte en los países seleccionados de la OECD

El recaudo por concepto de impuestos a la muerte a nivel general no constituye un ingreso importante del total del ingreso tributario, comparado con otros impuestos como lo es el impuesto a la renta o impuestos indirectos como los impuestos al valor agregado IVA y el impuesto a las ventas. En la siguiente figura se establece un comparativo entre los recaudado por impuestos a la muerte en los países seleccionados y el porcentaje de producto interno bruto proveniente del recaudo total de impuestos a 2016.

Tabla 2. *Comparativo entre los recaudado por impuestos a la muerte en los países seleccionados y el porcentaje de producto interno bruto proveniente del recaudo total de impuestos a 2016*

País	Recaudo tributario como % de PIB por impuestos por concepto de herencias, donaciones y patrimonio	Totalidad del recaudo de impuestos como porcentaje del PIB
Alemania	0.2	37.6
Bélgica	0.7	44.2
Dinamarca	0.2	45.9
España	0.2	33.5
Estados Unidos	0.1	26.0
Finlandia	0.2	44.1
Francia	0.6	45.3
Italia	0.0 ⁸	42.9
Irlanda	0.2	23.0

⁸ Es importante recordar que los impuestos a las herencias y donaciones se reintrodujeron al sistema tributario Italiano en 2006.

Japón	0.4	30.7
Luxemburgo	0.2	37.1
Países Bajos	0.3	38.8
Polonia	0.0	33.6
Suiza	0.2	27.8
Reino Unido	0.3	33.2
Turquía	0.0	25.5

Fuente: (Drometer et al., 2018)

Ahora bien, ¿si el recaudo por concepto de estos impuestos es tan bajo por qué siguen existiendo?, la razón es principalmente por el componente de progresividad y equidad que incluyen estos impuestos, como se estableció en la Tabla 1, la mayoría de los países tienen tarifas progresivas dependiendo de las cualidades del responsable del impuesto y el valor de los bienes que se están recibiendo. Aquellos países que tienen tarifas fijas como Estados Unidos continúan teniendo un sistema progresivo, debido a que la tarifa es 0% o 40% como en el caso de EE.UU., por lo cual las personas que no superan la exención no están sujetas a ningún impuesto; además, en la mayoría de los países estudiados, únicamente el sector más rico de la sociedad lo supera. Otra razón por la cual estos impuestos se mantienen es por la búsqueda de la distribución de riqueza basándose en el principio de solidaridad e igualdad como se determinó en el capítulo 1 del presente documento.

2.3 El caso estadounidense

El impuesto al patrimonio a las donaciones es uno de los impuestos más antiguos del sistema tributario norteamericano, el impuesto al patrimonio, como se estableció, es un impuesto a la transferencia de propiedad ya sea en vida o al momento de la muerte; este impuesto únicamente aplica a una pequeña porción de la sociedad y aunque es un hecho que el recaudo de este impuesto no es muy alto comparado con el recaudo de otros impuestos que tienen una mayor base gravable, en Estados Unidos se han recaudado entre USD \$500,000,000 y USD \$ 30 billones de dólares.

Desde 2001 la base gravable de los impuestos se ha reducido con el aumento de la exención individual y la revocación temporal del impuesto en 2010. En 2001 la exención era de USD \$1,000,000 con una tarifa máxima del 55% en 2011 cuando se reinstauro el impuesto la exención era de USD \$5,500,000 con una tarifa fija de 40% y en 2017 con el Tax and Jobs Act del Presidente Donald Trump la exención se duplicó a USD \$11 200 000 y en la actualidad la exención es de \$11 400 000, debido a este aumento a la exención la cantidad de patrimonios que están sujetas al impuesto se redujo de 2 en 1,000 a 1 en 1 000. (Center on Budget and Policy Priorities, s.f., p. 1)

Una de las razones por las cuales simpatizantes del aumento de la exención lucharon por la reducción de la base gravable fue para proteger a las pequeñas empresas y a las pequeñas fincas productivas, pero se determinó con estadísticas de 2017 que únicamente 20 pequeñas fincas productivas y pequeñas empresas fueron afectadas por estos impuestos. Los impuestos a la muerte en Estados Unidos permiten el uso amplio de estrategias de planeación, lo cual brinda la posibilidad de pasar una gran parte de su patrimonio libre de impuesto, además, aunque la tarifa marginal es del 40%, la tarifa efectiva es de aproximadamente de 16.5% gracias a estas estrategias de planeación y las provisiones contenidas en el IRC para reducir el impuesto (Center on Budget and Policy Priorities, 2018).

Aunque los oponentes de los impuestos a la muerte argumentan que estos impuestos tienen efectos dañinos en la economía al prevenir la acumulación de riqueza, se ha evidenciado que estos impuestos han tenido muy poco a ningún impacto en el ahorro privado; además, se ha demostrado un impacto positivo en el ahorro público privado por el recaudo que se percibe por estos impuestos. Se espera que entre 2019 y 2028 se recauden más de USD \$250 billones con la ley actual de acuerdo con la oficina de presupuesto del Congreso (Center on Budget and Policy Priorities , s.f.).

Asimismo, desde el punto de vista social, se logra la redistribución de la riqueza y además se obliga a los herederos a trabajar. Según algunos autores los impuestos a la muerte en Estados Unidos son una forma eficiente de recaudo para poder financiar programas y servicios públicos sin afectar el segmento de la población que se beneficia de estos programas.

2.4 ¿Por qué algunos países han eliminado los impuestos a la muerte?

Desde el año 2000 ¹¹ países y 2 jurisdicciones tributarias han eliminado los impuestos a la muerte, dentro de los cuales la República Checa y Noruega han sido los últimos países en eliminar estos impuestos (Cole, 2015). Estos países, que históricamente han sido progresivos, eliminaron estos impuestos con el argumento de que no eran impuestos justos con respecto a los individuos de clase media (es importante recordar que estos países tenían impuestos a la herencia y no al patrimonio y los responsables eran los beneficiarios), otras razones por las cuales se eliminaron estos impuestos es por la complejidad y los altos costos administrativos que conlleva la fiscalización y auditoría de cada una de las declaraciones del impuesto a la herencia y en algunos casos a las donaciones. Algunos países como Austria, República Checa y Portugal, aunque eliminaron los impuestos a la muerte como un impuesto independiente, no los eliminaron completamente de su sistema tributario; lo que hicieron fue integrar algunas de las disposiciones de estos impuestos a otros impuestos ya existentes (Drometer et al., 2018).

Ahora bien, los países que eliminaron los impuestos a la muerte son países que tenían impuestos a la herencia, los cuales, como se dijo, deben ser declarados y pagados por los beneficiarios, por tal razón, la auditoría de estas declaraciones tiene un mayor nivel de complejidad y un costo y

⁹ Los 11 países que eliminaron estos impuestos son Portugal, Eslovaquia, Suecia, Rusia, Singapur, Hungría, Austria, Liechtenstein, Brunei, República Checa, Noruega y las 2 jurisdicciones tributarias son Macau y Hong Kong.

desgaste administrativo mucho mayor; en consecuencia, no era rentable para estos países mantener dichos impuestos. Cabe señalar que países como Estados Unidos han eliminado los impuestos a la herencia a nivel federal por esta misma razón, dado que es mucho más sencillo auditar un único retorno y conlleva menores costos administrativos.

Capítulo 3. Marco diagnóstico

3.1 La inequidad y desigualdad en Colombia

Las reformas tributarias de 2016 y 2018 han puesto en evidencia la necesidad de obtención de nuevos recursos para el financiamiento de los programas estatales y el funcionamiento del mismo, a su vez, la caída del precio de los hidrocarburos dejó ver la fragilidad de la economía colombiana (González & Corredor, 2016), pues las regalías que se dejaron de percibir por concepto de la baja de precios del petróleo debilitaron las finanzas públicas del gobierno nacional y fue necesario buscar nuevas formas de financiamiento a través de la creación de nuevos impuestos o el aumento de impuestos ya existentes por medio de una reforma tributaria. El gobierno buscó crear una reforma tributaria estructural, integral y progresiva, pero esto no fue posible dado que no tomó en cuenta el balance entre los impuestos y subsidios, la interacción entre los impuestos nacionales y locales, y la progresividad en el sentido de que se buscó el aumento en la tarifa de los impuestos indirectos y no se redujeron de forma significativa los beneficios tributarios de la población con mayor capacidad adquisitiva.

Aunque en los últimos años la pobreza ha disminuido significativamente en Colombia, la desigualdad económica también lo ha hecho, pero de una forma más lenta (Álvarez, 2018). El Índice de GINI que es una forma de medición del Banco Mundial en donde se mide la desigualdad de un país donde 0 es la perfecta igualdad y 1 la perfecta desigualdad, Colombia ha pasado de

tener un índice de 0,57 en 2012 a 0,51 en 2017, resultado que muestra una pequeña reducción en la desigualdad en el país. Aun así, el último reporte de Credit Suisse, Global Wealth Report, ha determinado que en 2018 Colombia cuenta con una riqueza total de USD \$ 616 000 millones lo cual demuestra un aumento sustancial desde el año 2000 en donde Colombia únicamente contaba con USD \$ 153 000 millones de riqueza total (Research Institute, 2018).

Otros datos importantes de este estudio es que Colombia ha tenido un crecimiento de riqueza total en el último año (2017-2018) de 10,79%, un incremento mayor incluso al de países como Estados Unidos y China. Además, se ha aumentado el segmento de la población que tiene más de USD \$1 000 000 de dólares en riqueza pasando del 0.1% al 0.3%, lo que representa aproximadamente a 39,676 individuos y es una cifra que sigue aumentando, aunque estos avances son significativos Colombia continúa siendo un país desigual en donde más del 71.1% de la población tiene un patrimonio menor a USD \$ 10,000; en la siguiente tabla se ilustra la distribución de riqueza en Colombia (Research Institute, 2018):

Tabla 3. *Distribución de la riqueza en Colombia*

País	Por debajo de USD\$10,000	USDS 10,000 a USD\$ 100,000	USDS 100,000 a USD\$ 1,000,000	Superior a USD\$ 1,000,000	Total
Colombia	71.1%	26.8%	2.0%	0.3%	100%

Fuente: (Research Institute, 2018)

El informe de la CEPAL (2018) “Panorama social de América Latina” de 2018 determinó que la pobreza se ha reducido en los hogares colombianos desde 2002 a 2017 del 46.3% al 24.7% y la pobreza extrema en los hogares en este mismo periodo de tiempo se ha reducido del 19.8% al 9.0%; este informe también ha determinado que el factor más importante de esta reducción ha sido la redistribución del ingreso para inversión en proyectos sociales como educación y salud.

Es preciso decir que aun con estos avances Colombia continúa siendo un país con alto índice de desigualdad comparado con países desarrollados y para poder reducir esta brecha social es necesaria la creación de nuevos programas sociales que permitan ofrecer educación de calidad, seguridad social y la creación de nuevas empresas y puestos de trabajo, pero para lograr esto son necesarios recursos estatales que permiten la creación y sostenimiento de estos programas.

3.2 Necesidad de creación de nuevos impuestos

Las últimas reformas tributarias se han caracterizado por el incremento en las tarifas de los impuestos indirectos y regresivos como el IVA, debido a que permite un aumento en el recaudo de una forma eficiente y rápida ya que el Estado está recibiendo ingresos de forma bimensual o trimestral y es un impuesto que una vez pasada la reforma puede empezar a aplicarse, comparado con los recursos provenientes de otros impuestos como el impuesto a la renta que se reciben en un determinado momento y la reformas en las tarifas y la base gravable no se reflejarán en el siguiente año fiscal sino en años fiscales posteriores.

Otros efectos de las reformas tributarias recientes es que han aumentado significativamente los beneficios e incentivos tributarios para las personas jurídicas y naturales con mayor capacidad económica con el fin de incentivar la inversión, la creación de nuevos empleos y la creación y crecimiento de empresas como sucedió con la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018) que introdujo una reducción en el impuesto a la renta aplicable a las sociedades nacionales obligadas a declarar del 33% al 30% en un periodo de 3 años y la creación del régimen de mega inversiones para aquellas empresas que generen al menos de 250 empleos directos y realicen nuevas inversiones dentro del territorio nacional con un valor igual o superior a 30.000.000 UVT en cualquier actividad, los beneficios de este régimen serán la reducción del impuesto a la renta al

27%, la depreciación de activos, la exclusión de renta presuntiva, la no aplicación del impuesto a los dividendos y la no sujeción del impuesto al patrimonio (Deloitte, 2019).

Estos beneficios e incentivos tributarios se denominan gasto tributario, en los últimos años el gasto tributario se ha incrementado significativamente, mientras que en el 2000 existían 127 beneficios tributarios en 2011 esta cifra subió a 200, luego, en 2018 había 253 incentivos y para 2019 aumentaron a más de 300 con los beneficios de la Ley de Financiamiento y el Plan Nacional de Desarrollo. La pérdida en el recaudo por estos beneficios e incentivos tributarios se estima en 25 billones de pesos, un monto mayor a lo que se gasta en seguridad, defensa o en educación (Proyectos Andi, s.f.), estas pérdidas se concentran en los 2 impuestos que tienen más recaudos y que producen la mayoría del recaudo fiscal como lo son el IVA, exenciones, exclusiones y devoluciones sobre algunos bienes y servicios, y exenciones y deducciones sobre el impuesto a la renta.

El uso del gasto tributario se ha convertido en un instrumento de política pública para mejorar la percepción pública del gobierno de turno, además, los sectores más beneficiados de la sociedad son los sectores productivos y los sectores más ricos de la sociedad, lo cual al largo plazo causa que las personas más privilegiadas de las sociedades paguen menos impuestos al beneficiarse de estos incentivos y deducciones.

Estas pérdidas que se dan por el problema del gasto tributario han generado la necesidad de la creación de nuevos impuestos, lastimosamente las propuestas de creación de nuevos impuestos en la última reforma tributaria no ha sido bien recibida en tanto que afecta a la población más vulnerable y a la clase media; así, propuestas como extender el IVA a la canasta familiar, el aumento de la base gravable del impuesto a la renta, el pago del IVA en los contratos de prestación de servicios, la reducción del límite de deducciones, el aumento de tarifas marginales y los

gravámenes sobre las pensiones en el impuesto a la renta fueron propuestas no muy bien recibidas por la sociedad y por varios sectores del gobierno, motivos por los cuales muchas de estas medidas no fueron pasadas en la Ley de Financiamiento de 2018.

3.3 La inclusión de los impuestos a la muerte en el sistema tributario colombiano

Como se estableció en el acápite anterior, el Estado colombiano tiene una necesidad inminente de buscar nuevas fuentes de ingreso para poder obtener recursos que le permitan cumplir con sus fines. Estas fuentes de ingresos deben ser creadas de tal forma de que no causen una afectación grave a las personas más vulnerables como sucede con los impuestos indirectos como el IVA y que tampoco causen una afectación a la clase media como lo hace el aumento de la base gravable en el caso del impuesto a la renta. Es aquí donde los impuestos a la muerte podrían entrar a jugar un papel importante en el recaudo sin afectar a las poblaciones vulnerables y a la clase media, debido a que como se ha establecido en el presente documento es un impuesto que solo afecta al sector más rico de la sociedad. Como se demostró con el Credit Suisse, Global Wealth Report casi 40 000 habitantes tienen un patrimonio superior a USD \$1 000 0000 que a la TRM actual rodea los \$3 500 000 000 de pesos, aunque la pobreza en el país se ha disminuido de manera importante en los últimos años el Banco Mundial¹⁰ continúa clasificando Colombia como uno de los países más desiguales de América Latina y el mundo por su alta concentración de riqueza en una pequeña porción de la sociedad (Research Institute, 2018). Además la CEPAL determinó en su publicación sobre la desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina (Jiménez, 2015) que en Colombia hay una elevada concentración del ingreso, dado que el

¹⁰ De acuerdo al índice GINI de 2017 Colombia tiene un índice de desigualdad de 0.497. Este índice mide la desigualdad en un rango de 0 a 1 donde 0 es la absoluta igualdad y 1 es la absoluta desigualdad.

1% más rico de la distribución concentró el 20,5% del ingreso bruto en 2010, cifra que continúa en aumento; situación que se ilustró en el siguiente gráfico:

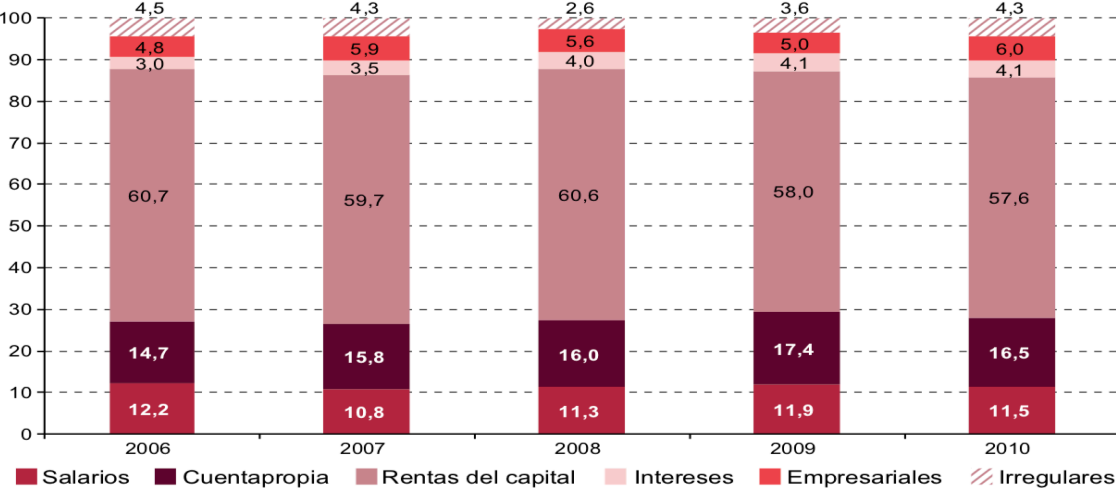


Figura 1. Colombia: composición del 0,1% de ingresos más elevados, 2006-2010

Fuente: (Jiménez, 2015)

En razón de lo anterior los impuestos a la muerte se muestran como una alternativa viable para la reducción de la brecha de la desigualdad y aumentar el ingreso del Estado al incrementar la tributación de aquellas personas con mayor capacidad económica.

3.4 Antecedentes a los impuestos a la muerte en Colombia

El sistema tributario colombiano tiene dos impuestos que gravan la herencia y el patrimonio, estos impuestos son el impuesto a las ganancias ocasionales, el impuesto a la riqueza ahora impuesto al patrimonio; a continuación, se describirá brevemente cada uno de estos impuestos:

3.4.1 Impuesto complementario a la ganancia ocasional

El impuesto a la ganancia ocasional se encuentra consagrado en el artículo 299 del Estatuto Tributario:

Art. 299. Ingresos constitutivos de ganancia ocasional.

Se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional los contemplados en los siguientes artículos, salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I de este Libro. (Estatuto Tributario Nacional, 1989, párr.1)

El impuesto a la ganancia ocasional es un impuesto complementario al impuesto a la renta y grava las ganancias derivadas de actividades no contempladas en operaciones generaciones de renta, debido a que es un impuesto complementario este se integra al impuesto a la renta para su declaración y pago, las actividades gravadas por este impuesto son:

- Ganancia ocasional en la venta de activos fijos.
- Utilidades en la liquidación de sociedades.
- Ganancia ocasional en indemnizaciones por seguro de vida.
- Ganancia ocasional por rifas, loterías y apuestas.
- Ganancia ocasional por herencias, legados y donaciones.

Este último se encuentra enmarcado el artículo 302 del Estatuto Tributario: “Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal”.

Aquí se evidencia que en Colombia efectivamente existe un impuesto a la herencia, legados y donaciones, pero los responsables de este impuesto son los beneficiarios y además no es un impuesto independiente; dado que es complementario a la renta y tampoco es progresivo en razón de que todo contribuyente que reciba una herencia, legado o donación es responsable de declararla y tiene una tarifa fija del 10%.

3.4.2 Impuesto a la riqueza

El impuesto a la riqueza se creó como un impuesto transitorio en la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014 para los años 2015, 2016, 2017 y 2018. Este impuesto reemplazó al impuesto al patrimonio, el hecho generador de este impuesto es la poseer al 1 de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 un patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas vigentes a cargo del contribuyente superior a \$1 000 000 000 de pesos.

Los sujetos pasivos de este impuesto eran:

- Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno. ”

- Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país. (Ley 1739 de 2014, art. 1)

La base gravable del impuesto será el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades poseídas a el 1 de enero de 2015, 2016 Y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1 de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas. Este impuesto propone ciertas excepciones sobre algunos bienes como una porción de la casa o apartamento de habitación entre otras.

La tarifa de este impuesto se determina en base a las tablas del artículo 296-2 antes de su modificación en 2019 con la Ley de Financiamiento, la tarifa del impuesto es proporcional a la base gravable se van reduciendo cada año. Finalmente, el calor del impuesto no es deducible en ningún caso del impuesto sobre la renta y complementarios.

3.4.3 Impuesto al patrimonio

El impuesto al patrimonio modifíco y remplazo al impuesto a la riqueza, estas modificaciones se introdujeron con los artículos 35 y 41 de la Ley 1943 de 2019, este impuesto aplicara del 2019 al 2021 y aplicara únicamente a las personas naturales que posean a el 10 de enero de 2019 un patrimonio líquido superior a \$5 000 0000 000 de pesos.

El impuesto se pagará en 2 cuotas la primera el 22 de mayo y la segunda entre el 10 y 23 de septiembre, la primera cuota no requería una declaración por parte del contribuyente, pero la segunda cuota en septiembre si la requerirá. El impuesto se diferencia de sus versiones anteriores en razón de que los responsables solo serán las personas naturales y las sucesiones ilíquidas (residentes o no residentes) y debido a que las personas jurídicas no son responsables de este impuesto muchas de las exenciones fueron eliminadas o modificadas.

La base gravable del impuesto y las exclusiones están establecidas en el artículo 295-2 del Estatuto Tributario, la tarifa está establecida en el artículo 296-2 y es una tarifa fija del 1% cada año del total de la base gravable establecida en el artículo 295-2.

Tanto el impuesto a la riqueza como el impuesto al patrimonio son impuestos temporales y van cambiando con las nuevas reformas, estos impuestos son progresivos puesto que gravan al sector más rico de la sociedad, pero aun así las tarifas aplicables son muy bajas, aunque se espera un recaudo importante en los próximos años los costos administrativos para el Estado son muy altos debido a que deben verificar las declaraciones y pago dos veces al año.

Con los impuestos a la riqueza y el patrimonio se encuentra que estos aplican a las sucesiones ilíquidas, las sucesiones ilíquidas no tienen un impuesto propio en Colombia pero sí son responsables del pago del impuesto a la renta y complementarios y según el valor de la sucesión le aplicará o no el impuesto al patrimonio, las responsabilidades tributarias de la sucesión serán cumplidas por los albaceas con administración de bienes o los herederos con administración de bienes y la sucesión es responsable del impuesto a la renta y complementarias hasta que la sentencia o escritura de adjudicación, según corresponda, sea expedida y para efectos fiscales el RUT sea cancelado (Rodríguez, 2017)

Como se pudo apreciar con la descripción de los impuestos a la ganancia ocasional y al patrimonio las bases para la creación los impuestos a la muerte ya existen en Colombia, los impuestos descritos anteriormente tienen falencias importantes como los altos costos administrativos que conllevan, dado que en el caso de la ganancia ocasional cada beneficiario debe declarar y pagar el impuesto sobre su porción además que no es un impuesto independiente sino complementario al impuesto a la renta. El impuesto al patrimonio por su parte es un impuesto transitorio; el cual históricamente se ha ido transformando y modificando según la política y el

crecimiento de la riqueza y además la forma de declarar y pagar el impuesto es complicada; en la medida en que debe hacerse en dos cuotas en donde la primera cuota obliga a que el contribuyente prepare con anticipación su declaración de renta.

4 Conclusiones y recomendaciones

El incremento sostenido de la riqueza en Colombia, la concentración de la misma en una pequeña porción de la sociedad, el aumento de la desigualdad, la necesidad del gobierno de recaudar nuevos ingresos para poder cumplir con sus fines sociales y administrativos y la deficiencia de impuestos progresivos que graven las fortunas de la población con mayor capacidad económica han creado un escenario ideal para implementar los impuestos a la muerte en Colombia. Como se estableció en el presente documento son impuestos progresivos de los cuales solo será responsable el sector más beneficiado de la sociedad.

Ahora bien ¿Cuál sería el mejor modelo de impuestos a la muerte que se podría adoptar en Colombia? En el análisis que se hizo en el segundo capítulo donde se comparó cómo funcionan estos impuestos alrededor del mundo se concluye que el modelo más eficiente tanto para la administración como para el contribuyente es el modelo unificado de *“gift and estate tax”*, es decir el modelo unificado de impuesto al patrimonio del fallecido y de las donaciones hechas en vida, este modelo permite que se haga una única declaración y pago del impuesto en lugar de que cada beneficiario deba declarar su porción y el sistema unificado con el impuesto a las donaciones reduciría la evasión del impuesto al limitar las transferencias hechas en vida y gravar aquellas transferencias que no estén exentas.

Estados Unidos es el país que tiene el modelo más desarrollado en materia de impuestos a la muerte, aunque es un modelo que permite grandes oportunidades de planeación tributaria y la exención es una de las más altas a nivel mundial, continúa siendo un modelo que recauda

aproximadamente USD\$ 25 billones cada año y satisface los principios de equidad y progresividad tributaria al facilitar la redistribución de la riqueza (Bittker, Clark, & McCouch, 2005). Además, estos impuestos limitan las grandes deducciones que reciben los hogares más ricos sobre su patrimonio a medida que crece al transferirse de generación en generación y que sin la existencia de estos impuestos estas grandes fortunas seguirían creciendo sin ningún tipo de gravamen. Aunque el recaudo recibido por concepto de estos impuestos es aproximadamente el 1% del recaudo total equivale a significativamente más de lo que se gasta en el Food and Drug Administration FDA, el centro para el control y prevención de enfermedades y la agencia de protección ambiental EPA combinadas (Congressional Budget Office, 2016), lo recaudado por concepto de estos impuestos ayuda a la financiación de programas esenciales del gobierno como lo son salud, defensa e infraestructura pública (Huang & Chaloe, 2017).

El modelo estadounidense sería fácil de adoptar en Colombia, puesto que en su esencia los sistemas tributarios estadounidenses y colombianos son similares, es claro que no se puede implementar una copia exacta de estos impuestos en Colombia y tampoco se podría esperar un recaudo tan grande como el recibido por concepto de estos impuestos en Estados Unidos por la situación demográfica, social y económica que tiene el país, pero para finalizar el presente documento se presentan algunas recomendaciones para poder implementar este impuesto:

- Imponer el impuesto nuevo impuesto al patrimonio a las sucesiones con un valor mayor a \$5 000 000 000 de pesos, esta recomendación se da en razón que la reciente Ley de Financiamiento estableció este valor como la base gravable del actual impuesto al patrimonio.
- La base gravable del impuesto debe ser sobre el patrimonio neto del fallecido incluyendo todos los bienes materiales, inmateriales, muebles e inmuebles, seguros de vida, etc. sobre

los cuales mantiene dominio y control al momento de su muerte; ampliando así la base gravable del impuesto.

- Limitar el valor de las transferencias gratuitas que se pueden hacer a determinada persona durante un año al establecer un valor máximo de las transferencias gratuitas que se pueden hacer durante un año libre de impuestos.
- Crear un sistema comprensivo de deducciones e incentivos tributarios para evitar la evasión o elusión de este impuesto. Ejemplos de estas deducciones pueden ser la deducción hasta un valor determinado de la vivienda principal y la exención de ciertos enceres personales.
- Establecer una tarifa progresiva según el valor del patrimonio, entre mayor sea la transferencia mayor será la tarifa.
- El impuesto debe aplicar sobre el patrimonio global del fallecido y no solo sobre el patrimonio ubicado en Colombia.
- Aplicar el impuesto a ciudadanos y residentes para efectos tributarios que superen el valor de la exención además aplicar el impuesto a no residentes cuando reciban bienes inmuebles ubicados en Colombia.
- Finalmente buscar establecer tratados tributarios con aquellos países que tienen impuestos sobre la muerte para así evitar la doble tributación y la evasión de impuestos.

Finalmente, es necesario reflexionar si es viable la coexistencia del impuesto complementario a la ganancia ocasional y los impuestos a la muerte en el sistema tributario colombiano. En primera instancia podría considerarse que la existencia de estos dos impuestos en el sistema tributario colombiano sería una doble tributación, pero si se analizan los elementos fundamentales de ambos impuestos encontramos que los impuestos a la muerte que se están proponiendo el sujeto pasivo es el patrimonio del fallecido mientras que en el caso de la ganancia ocasional el sujeto pasivo es

el beneficiario de la herencia además otros elementos como las tarifas y el momento de causación del impuesto son distintas por lo cual no estaríamos frente a una doble tributación de la herencia en nuestro país de integrarse los impuestos a la muerte al sistema tributario Colombiano. Es importante recordar que los impuestos a propuestos solamente serán impuestos al patrimonio de la población con mayor capacidad económica y busca un mayor recaudo de impuestos por medio de un impuesto progresivo y equitativo el cual tendrá un impacto positivo en la redistribución de la riqueza y la reducción de la desigualdad en nuestro país.

La implementación de este impuesto en Colombia beneficiaría al gobierno colombiano y a los ciudadanos ya que el gobierno tendría más recursos para poder invertir en proyectos sociales y promover el desarrollo y crecimiento del país.

5 Referencias

- Álvarez, M. (2018). *¿Por qué preocuparnos por la desigualdad en Colombia?* Recuperado de Universidad de los Andes: <https://uniandes.edu.co/es/noticias/desarrollo-regional/por-que-preocuparnos-por-la-desigualdad-en-colombia>
- Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá: Legis.
- Banco de la República . (s.f.). *¿Qué es gasto público?* Recuperado de <http://www.banrep.gov.co/es/contenidos/page/qu-gasto-p-blico>
- Banco de la República. (2017). *Hacienda Pública*. Recuperado de Banrep: https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Hacienda_p%C3%BAblica
- Bernal, R et al. (2017). *Comisión del gasto y la inversión pública* . Bogotá: Fedesarrollo.
- Bernal, R., González, J., Henao, J., Junguito, R., Meléndez, M., Montenegro, A., . . . Villar, L. (2017). *Informe final*. Comisión del Gasto y la Inversión Pública.
- Bittker, B., Clark, E., & McCouch, G. (2005). *Federal Estate and Gift Taxation*. USA: West Academy Publishing.

- Bonilla, E. (2014). La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá. *Revista Ciudades, Estados y Política*, 1(1), 21-35.
- Bravo, J. (2008). *Derecho tributario: escritos y reflexiones*. Universidad del Rosario.
- Building a Better Working World. (2018). *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf)
- Bureau of Internal Revenue. (s.f.). *Estate Tax*. Recuperado de <https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/estate-tax.html#et4>
- Cappa, A., Bouzas, A., & Girard, M. (s.f.). *Impuesto a la Herencia: Una herramienta distributiva*. Recuperado de <https://www.centrocultural.coop/revista/910/impuesto-la-herencia-una-herramienta-distributiva>
- Carnegie, A. (1962). *The gosp of wealth*. Boston: Harvard Press.
- Center on Budget and Policy Priorities . (s.f.). *The Federal Estate Tax*. Recuperado de <https://www.cbpp.org/sites/default/files/atoms/files/policybasics-estatetax.pdf>
- Center on Budget and Policy Priorities. (2018). *Policy Basics: The Federal Estate Tax*. Recuperado de Center on Budget and Policy Priorities: <https://www.cbpp.org/research/federal-tax/policy-basics-the-federal-estate-tax>
- CEPAL. (2018). *Panorama social de América Latina*. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44395/11/S1900051_es.pdf
- CIAT. (1999). *Modelo de código tributario del CIAT*. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf

Cole, A. (2015). *Estate and Inheritance Taxes around the World*. Tax Foundation Fiscal Fact.

Congreso de la República de Colombia. (1994). Ley 152 de 15 de julio de 1994. Diario Oficial No. 41.450. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1998). Ley 489 de 29 de diciembre de 1998. Diario Oficial No. 43.464. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2014). Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014. Diario Oficial No. 49.374. [Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones]. Bogotá, D.C., Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.101. Bogotá, Colombia.

Congressional Budget Office. (2016). *An Update to the Budget and Economic Outlook: 2016 to 2026*. Recuperado de <https://www.cbo.gov/publication/51908>

Corte Constitucional de Colombia. (1995). Sentencia C-419 de 21 de diciembre de 1995. M.P: Antonio Barrera Carbonell. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2006). Sentencia C-115 de 22 de febrero de 2006. M.P: Jaime Córdoba Triviño. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2010). Sentencia C-173 de 10 de marzo de 2010. M.P: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2010). Sentencia C-704 de 6 de septiembre de 2010. M.P: María Victoria Calle Correa. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-704-10.htm>.

Corte Constitucional de Colombia. (2012). Sentencia C-891 de 31 de octubre de 2012. M.P: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1998). Sentencia C-183 de 6 de mayo de 1998. M.P: Eduardo Cifuentes Muñoz. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1992). Sentencia C-590 de 30 de noviembre de 1992. M.P: Simon Rodriguez Rodriguez. *Sala plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1993). Sentencia C-040 de 11 de febrero de 1993. M.P: Ciro Angarita Baron. *Sala Plena, en Santafé de Bogotá, D.C*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia C-643 de 13 de agosto de 2002. M.P: Jaime Córdoba Triviño. *Sala Plena de la Corte Constitucional*. Bogotá, Colombia.

de Ladron, S. (2008). *Aspectos tributarios del contrato de seguros: comentarios y normatividad colombiana*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

Deloitte. (2019). *Principales modificaciones de la ley de financiamiento (Ley 1943 de 2018) al Estatuto Financiero*. Deloitte.

DIAN. (2018). *Concepto 314 del 7 de marzo de 2018*. Bogotá: s/e.

DIAN. (s.f). *Quiénes deben declarar y pagar*. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/impuestoalariqueza/Paginas/quienesdebendeclarar.aspx>

Dromoter, M., Frank, M., Hofbauer, M., Rhode, C., Schworm, S., & Stitteneder, T. (2018). *Wealth and Inheritance Taxation: An Overview and Country Comparison*. DICE Report.

Estatuto Tributario Nacional. (1989). *Ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional*. Recuperado de <https://estatuto.co/?e=892&w=libro-primero>

- Ey. (2018). *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf)
- Ferrari, C. (2018). *Con el aumento del IVA, Colombia será más inequitativa*. Recuperado de Cero Setenta: <https://cerosetenta.uniandes.edu.co/la-reforma-tributaria-de-duque-no-genera-equidad/>
- González, J., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173-200.
- Graetz, M. (1983). To Praise the Estate Tax, Not to Bury It. *Yale Law School Faculty Scholarship*, 1.
- Huang, C., & Chaloe, C. (2017). *Ten Facts You Should Know About the Federal Estate Tax*. Recuperado de <https://www.cbpp.org/research/federal-tax/ten-facts-you-should-know-about-the-federal-estate-tax>
- Jacobson, D., Raub, B., & Johnson, B. (s.f.). *The Estate Tax: Ninety Years and Counting*. s/e.
- Jiménez, J. (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. CEPAL.
- Metrejean, E., & Metrejean, C. (2009). Death Taxes In The United States: A Brief History. . *Journal of Business & Economics Research (JBBER)*, 7(1), <https://doi.org/10.19030/jber.v7i1.2246>.
- MinHacienda. (s.f.). *Informe de la Comisión del Gasto y la Inversión Pública: Presentacion*. Recuperado de http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=/OCS/P_MH_CP_WCC-096783//idcPrimaryFile&revision=latestreleased

Policy Basics. (s.f.). *The Federal Estate Tax*. Recuperado de <https://www.cbpp.org/sites/default/files/atoms/files/policybasics-estatetax.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (1989). Decreto 624 de 30 de marzo de 1989. Bogotá, Colombia.

Proyectos Andi. (s.f.). *Beneficios e Incentivos Tributarios en Colombia*. Recuperado de http://proyectos.andi.com.co/czf/Documents/Documentos%20de%20Interes/Nota%20sobre%20Beneficios%20y%20Incentivos%20Tributarios%20en%20Colombia%20_Marzo%202022_%20Documento.pdf

Research Institute. (2018). *Global Wealth Report 2018*. Recuperado de <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:aeoKh9mer8sJ:https://www.credit-suisse.com/media/assets/private-banking/docs/uk/global-wealth-report-2018.pdf+&cd=3&hl=es-419&ct=clnk&gl=co&client=safari>

Restrepo, J. (2015). *Hacienda Pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Rodríguez, S. (2017). *Tributación de las sucesiones ilíquidas*. Recuperado de <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/sebastian-rodriguez-bravo-510921/tributacion-de-las-sucesiones-iliquidas-2540327>

Romero, C., Grass, Y., & García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas públicas*, 15(17).

Roosevelt, T. (1925). *17 works of Theodore Roosevelt 434*. Washington: Scribner's.

Smith, A. (2007). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Metalibri.

Upegui, J. (s.f.). *Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México*. Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=2ahUKE>

wi3tNC8tODiAhWBmlkKHQijBL4QFjAEegQIBBAC&url=https%3A%2F%2Frevistas.
uexternado.edu.co%2Findex.php%2Ffiscal%2Farticle%2Fdownload%2F2747%2F2392
%2F&usg=AOvVaw3GFVohge3uWjgW4jjXDDln