

ARBITRARIEDAD EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA.

CARLOS ELIUD BURBANO MUÑOZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LAS ADMINISTRACIÓN

CONTADURIA PÚBLICA

PALMIRA

2010

ARBITRARIEDAD EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA.

CARLOS ELIUD BURBANO MUÑOZ. CÓDIGO: 0044602

**Trabajo de grado para optar al título de
Contador Público**

Director:

NORLES GONZALEZ

Contador Público - Universidad del Valle.

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LAS ADMINISTRACIÓN

CONTADURIA PÚBLICA

PALMIRA

2010

NOTA DE ACEPTACIÓN

El presente Trabajo de Grado fue aprobado por el Director del Programa de Contaduría Pública de la Universidad del Valle, el Director de tesis, así como por los jurados, en cumplimiento de los requerimientos exigidos por esta institución para optar por el título de Contador Público.

NORLES GONZALEZ

Director Programa de Contaduría

NORLES GONZALEZ

Director de Tesis

Jurado

Jurado

La Universidad del Valle, aclara que los contenidos, interpretaciones y conclusiones del presente trabajo, son responsabilidad total del autor.

La Universidad vela por el cumplimiento metodológico y los valores éticos profesionales.

A mis padres: Jorge Lino (Q.E.P.D.) y María,

Por su abnegado amor y ejemplo,

Por sus palabras de apoyo en todo momento.

A mis hermanos y sobrinos:

*Por su constante interés en mis
proyectos.*

AGRADECIMIENTOS

A Dios en primer lugar por ser mi guía en el tránsito de este sendero. A las diferentes personas que al hacer cuestionamientos han aportado su cuota en este proceso. A mis padres y demás familiares que han seguido este proceso paso a paso.

A Rosa Nubia Pantoja quien constantemente me hizo seguimiento para que este proyecto fuera posible y que por su tenacidad, acompañamiento e insistencia contribuyó de manera valiosa a cristalizar el cumplimiento de este objetivo.

A Norles González, Director de tesis a quien admiro por sus efectivas y oportunas orientaciones, por permitirme desarrollar este trabajo desde mi visión con su acompañamiento intelectual. A los profesores Oscar Moreno, Mauro Enrique Sánchez y Fernando zapata por sus valiosos aportes.

A mis amigos, y compañeros de trabajo y de estudio, por sus consejos y mejores deseos, para que este proyecto sea una realidad.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
0 INTRODUCCIÓN	11
1 PROYECTO DE INVESTIGACIÓN	13
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.1.1 Aproximación al problema	13
1.1.2 Delimitación del problema	14
1.1.3 Antecedentes de Investigación	15
1.2 PLANTEAMIENTO GENERAL	15
1.2.1 Formulación del problema	15
1.2.2 Planteamientos específicos	15
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo general	16
1.3.2 Objetivos específicos	16
1.4 JUSTIFICACIÓN	16
1.5 MARCO DE REFERENCIA	18
1.5.1 Marco teórico	18
1.5.2 Marco contextual	24
1.5.3 Marco legal	28
1.6 METODOLOGIA	31
1.6.1 Instrumento	33
1.6.2 Fuente de Información	33
2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	34

2.1	PRINCIPIO DE EQUIDAD	34
2.2	PRINCIPIO DE EFICIENCIA	38
2.3	PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	41
2.4	PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD	45
2.5	PRINCIPIO DE GENERALIDAD	46
2.6	PRINCIPIO DE LEGALIDAD	48
2.7	DERECHO PÚBLICO	51
2.7.1	Materias o ramas del Derecho Público	52
2.7.2	Principios de Derecho Público	53
2.8	ORIGEN, OBJETIVOS Y FUNDAMENTOS DE HACIENDA PÚBLICA	53
2.8.1	Origen de la Hacienda Pública	53
2.8.2	Objetivos Generales	54
2.8.3	Objetivos Corporativos	54
2.8.4	Propósito de la Hacienda Pública	56
2.8.5	Objetivos de la función redistributiva de la hacienda pública	59
2.8.6	Objetivo de función estabilizadora de la Hacienda Pública	62
2.8.7	Objetivo de desarrollo económico de la Hacienda Pública	62
2.8.8	Principales Funciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público	63
3	ANÁLISIS DE ARTICULOS SUCEPTIBLES DE CORRECCIÓN RESPECTO A LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN RENTAS EXENTAS	65
4	SITUACIONES EN LAS QUE SE ILUSTRAN CASOS EN LOS CUALES SE VULNERAN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	73
4.1	SENTENCIA C-1060A DE 2001	73

4.1.1	La Demanda	73
4.1.2	Intervenciones	75
4.1.2.1	Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales	75
4.1.2.2	Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario	76
4.1.2.3	Concepto del Procurador General de la Nación	76
4.1.3	Consideraciones y Fundamentos de la Corte Constitucional	78
4.1.3.1	Las Exenciones Frente al Principio de Generalidad y Equidad	78
4.1.3.2	El Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales Asalariadas	79
4.1.3.3	Los "Gastos de Representación" de los Altos Funcionarios y su Régimen Tributario	80
4.1.3.4	Norma de Adición Dada por el Artículo 20 de la Ley 488 de 1992	80
4.1.3.5	La Validez del Gasto Público Remuneratorio	81
4.1.4	Pronunciamiento de la Corte Constitucional	82
4.2	SENTENCIA C-461 DE 2004	83
4.2.1	La Demanda	84
4.2.2	Intervenciones	85
4.2.2.1	Presidente Federación Nacional de Profesores Universitarios	85
4.2.2.2.	Concepto del Procurador General de la Nación	86
4.2.3	Consideraciones y Fundamentos de la Corte	86
4.2.4	Pronunciamiento de la Corte Constitucional	89
4.3.	CASO DE RECTORES Y PROFESORES DE UNIVERSIDADES OFICIALES	91
4.3.1	Análisis	91
4.4	REFORMA TRIBUTARIA LEY 788 DE DICIEMBRE 27 de 2002	93
4.4.1	Misión del Ingreso Público	93

4.4.2	Propuesta del Sr. Presidente Álvaro Uribe Vélez	93
4.4.3	Resumen y Comentarios de la Ley 788 de 2002.	94
4.4.4	Ponencia de los Representantes Wilson Borja Díaz y Erminzul Sinisterra Santana	96
4.4.5	Ponencia del representante Rafael Amador	96
4.4.5.1	Consideraciones Finales de la Ley 788 de 2002.	97
4.5	ANÁLISIS CUANTITATIVO Y CUALITATIVO DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS A PROFESORES CON CONOCIMIENTOS EN TRIBUTARIA	98
4.5.1	Resultado de las Entrevistas	98
4.5.2	Análisis cuantitativo de las entrevistas	99
4.5.3	Análisis cualitativo de las entrevistas	102
5	PROPUESTA DE CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA DE LOS ARTÍCULOS 206 Y 207-2, NECESARIOS PARA EVITAR LA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN RENTAS EXENTAS	105
5.1	TRANSCRIPCIÓN DEL ARTÍCULO 206 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO	105
5.1.1	PROPUESTA 1	106
5.1.2	PROPUESTA 2	107
5.2	TRANSCRIPCIÓN DEL ARTÍCULO 207-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO	107
5.2.1	PROPUESTA 3	110
6	CONCLUSIONES	111
7	BIBLIOGRAFIA	115

LISTA DE GRAFICOS

	Pág.
Grafico 1. Conocimiento Artículos 206 y 207-2 del Estatuto Tributario	99
Grafico 2. Modificación a Artículos 206 y 207-2 del Estatuto tributario	100
Grafico 3. Entrevistados que han Visto Vulnerados sus Derechos como Contribuyentes en Renta	101

0. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de grado se origina por las inquietudes formadas en el aula de clases, pues al analizar las rentas exentas se notan unos beneficios que favorecen a algunos sectores de la sociedad y a otros no, de allí nace el título arbitrariedad en la legislación tributaria colombiana; el propósito principal en este trabajo consiste en proponer cambios en las normas que se refieren a rentas exentas que vulneran los derechos de los contribuyentes, por lo tanto el primer paso a realizar para introducirse en el contexto tributario consiste en reconocer los principios tributarios que debe tener en cuenta el legislador en el momento de expedir normas; luego, se definen los artículos a analizar para su respectiva propuesta de cambio e identificar los motivos que dan origen a dichos beneficios y los artículos en rentas exentas que permitan analizar si efectivamente se presenta o no arbitrariedad, para lograr esto es preciso mencionar los casos que puedan ilustrar si efectivamente se presentan las situaciones ya mencionadas y finalmente proponer los cambios que permitan equilibrar la balanza en términos de equidad y justicia.

La diversa cantidad de beneficios tributarios, han pasado de ser excepciones y se han convertido en derechos a pesar de la inequidad que generan, éstos reducen la efectividad del recaudo y causan ineficiencia en el sistema tributario, causan inequidad e ineficiencia porque mientras algunas normas incrementan las tarifas, amplían las bases gravables y se crean nuevos impuestos, al mismo tiempo dichas normas crean beneficios tributarios, lo cual deteriora la base gravable¹

¹ OSSA ESCOBAR, Carlos: “Estructura tributaria y sistema de privilegios” en Revista Semana. [Fecha de consulta: 23 de Marzo del 2010] Texto completo en http://www.semana.com/documents/Doc-787_200638.doc<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>

Teniendo en cuenta que todos los ciudadanos somos contribuyentes y que el artículo 95-9 de la Constitución Política de Colombia dice que todos los Ciudadanos deben contribuir con las cargas del Estado para el efectivo cumplimiento de su normal desarrollo, es preciso que cada sujeto conozca cómo se definen los impuestos, bajo que parámetros se definen los casos de excepción y como resultado se disminuyan los casos de arbitrariedad en materia de tributación, pues si los Ciudadanos saben con certeza cuáles son sus deberes y obligaciones pueden estar seguros del alcance de estos y sus implicaciones y por ende futuros trabajos de investigación puedan tener bases con las cuales continuar dando avances en este campo de la investigación y se minimice el impacto de la arbitrariedad en la legislación tributaria en Colombia.

1. PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Aproximación al problema

El sistema tributario se ha estructurado con el fin de retribuir a la sociedad por parte de sus gobernantes, quienes se han encargado de determinar la forma como defenderán a sus conciudadanos e igualmente como habrá de financiarse la seguridad y demás temas inherentes a los intereses de la comunidad o de la sociedad. Sostiene Adam Smith que "los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del mismo, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal"².

Sin embargo en Colombia nace como el traslado o aplicación de lo hecho en España con unas características específicas que lo condicionan a las necesidades de los colonizadores; en el inicio de nuestra Colombia, más precisamente en la época de la colonia, vemos cómo el recaudo de los impuestos era destinado inicialmente a ser trasladado a manos de los españoles sin ninguna contraprestación que permitiera por lo menos el desarrollo económico de la región, luego estos tributos fueron quedándose de manera gradual en manos de los burócratas y militares encargados de velar por esta colonia americana, sitio geográfico que se les había encargado para su respectiva administración, por lo

² SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Fondo de la cultura económica, México, 1997. Pág. 726

tanto lo que finalmente llegaba a España se había convertido en una cantidad altamente reducida³.

La historia de Colombia muestra cuál ha sido el comportamiento en la política fiscal, qué efectos ha tenido esta dinámica, si han sido favorables o no y en qué han contribuido al bienestar social, igualmente, cuáles son los factores o condiciones que han determinado los hechos y de cómo se manejan los principios tributarios a la hora de hacer política fiscal.

Al abordar la temática tributaria es posible encontrar situaciones que pueden ser susceptibles de estudio a profundidad, dadas las diferencias que se puedan presentar en relación con el pago de los impuestos entre personas naturales o personas jurídicas, quienes teniendo igualdad de condiciones, bajo ciertas circunstancias especiales se vean beneficiadas con exenciones o excepciones tributarias, es el caso por ejemplo de una empresa que se beneficia con la ley Páez, quien tiene una tributación menor a la de una empresa ubicada en un sector como la ciudad de Palmira.

Con este proyecto se pretende encontrar artículos en el estatuto tributario que vulneren los derechos de los contribuyentes, con el fin de señalarlos y sugerir después de un análisis concienzudo las correcciones o soluciones pertinentes.

1.1.2 Delimitación del problema

Para el presente caso solo se estudiará el capítulo VII del libro primero Rentas Exentas que va desde los artículos 206 al 235 – 1 del Estatuto Tributario.

³ RESTREPO Juan Camilo. Hacienda pública. Sexta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2003.

1.1.3 Antecedentes de Investigación

Respecto a nuestro objeto de estudio, en relación con las posibles arbitrariedades presentadas en la legislación tributaria Colombiana, se ha encontrado un trabajo de grado en la Universidad del Valle sede Palmira de diciembre de 2008, presentado por la estudiante Adriana Oca, titulado “La equidad Tributaria, una Comparación Entre Los Trabajadores Independientes Y Trabajadores Asalariados Frente Al Impuesto Sobre La Renta”, el cual tiene como objetivo determinar los factores que inciden en la falta de equidad tributaria al comparar los trabajadores independientes y los trabajadores asalariados frente al impuesto sobre la renta.

1.2 PLANTEAMIENTO GENERAL

1.2.1 Formulación del problema

¿Cuáles son las normas del capítulo VII del libro primero Rentas Exentas del Estatuto Tributario que vulneran los derechos de los contribuyentes en las que se presenta arbitrariedad?

1.2.2 Planteamientos específicos

¿Bajo qué principios se toman determinaciones sobre los contribuyentes a la hora de determinar rentas exentas?

¿Qué normas vulneran los derechos de los contribuyentes en rentas exentas en el ámbito nacional?

¿Qué situaciones se pueden presentar, en las que se vean afectados de manera negativa los contribuyentes del Estado colombiano?

¿Cómo estructurar los cambios que sean necesarios para evitar la vulneración de los derechos de los contribuyentes en rentas exentas?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo general

Identificar y proponer cambios a las normas que pudieran vulnerar los derechos del contribuyente, que se refieren a las rentas exentas del capítulo VII del libro primero Rentas Exentas del Estatuto Tributario.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar los principios bajo los cuales se emite la normatividad en materia de tributación, aplicados a los impuestos nacionales en rentas exentas.
- Determinar los artículos que pueden ser susceptibles de análisis y modificación, respecto a los derechos del contribuyente en términos de rentas exentas en el ámbito nacional.
- Especificar situaciones concretas, compartiendo ejemplos que ilustren dichos escenarios en los cuales se vulneran los derechos de los contribuyentes.
- Estructurar los cambios que sean necesarios para evitar la vulneración de los derechos del contribuyente en las rentas exentas.

1.4 JUSTIFICACIÓN

El sistema de tributación que rige en Colombia presenta una amplia gama de tendencias de recaudación, que consiste en impuestos directos, indirectos y

monopolios estatales. En este proyecto se pretende mostrar cómo el impuesto de renta, en sus exenciones, puede llegar a violar los principios de equidad y solidaridad, entre otros.

Es posible que mediante esta investigación se ofrezcan herramientas que pueden ser aprovechadas para que se presente una modificación importante en las consideraciones tomadas en cuenta por parte de los legisladores a la hora de emitir normas tributarias, que puedan ser cada vez más equitativas en términos de la igualdad y la justicia. El hecho, de que personas de iguales ingresos aporten un tributo diferente, evidencia la magnitud de la desigualdad dada a la hora de pagar dichos gravámenes. En cuanto a salarios, por ejemplo, una persona natural que devenga de su relación laboral legal y reglamentaria si es empleado oficial tiene unas exenciones de las cuales no goza el empleado de una organización de carácter privado, estos hechos prueban la violación de los principios fundamentales garantizados en la constitución nacional.

Curiosamente estos eventos no son nada nuevos, por lo tanto no se incursiona en algo novedoso o desconocido, si no por el contrario en un ambiente secular pero poco o nada explorado o a lo menos sin divulgación, por ello se ha suscitado en las aulas un torbellino de discusiones respecto a la inequidad en materia de tributos, esto ha creado en las mentes de los estudiantes un sinnúmero de interrogantes y a su vez un deseo inmenso por investigar dichos asuntos de interés general que afectan a la sociedad, haciéndolo de manera ordenada mediante métodos de reconocida trayectoria científica, con el apoyo de la academia, el concepto y la orientación de profesores y la lectura de tipo investigativo.

Para la realización de este proyecto se ha tenido en cuenta la necesidad de los contribuyentes que son todos aquellos que cumplen con las condiciones reglamentadas y es nuestro deber cumplir con las obligaciones dispuestas

expresamente por la ley, ya sea de manera directa o indirecta; por lo tanto es de interés general y por ende es propicio profundizar en la materia con el único fin de beneficiarnos en términos de equidad, igualdad, justicia, solidaridad, ya que esto a su vez resulta afectando los entornos sociales, culturales, económico, político y académico mencionados de manera implícita.

Este proyecto se concentrará en las rentas exentas que a priori parecen ser las normas más evidentes en términos de arbitrariedad, sin pretensiones de perfección que satisfagan todas las múltiples necesidades que sostienen los individuos y el Estado sobre su interés particular y el interés general, pero sí buscando la conveniencia de ambos lados sin desconocer los principios que regulan la materia.

1.5 MARCO DE REFERENCIA

El planteamiento de éste proyecto sólo puede entenderse a partir de los referentes teórico y empírico, se pretende crear sensibilidad ante el problema planteado, sobre las arbitrariedades de la legislación tributaria colombiana a partir de los marcos: teórico, conceptual, contextual y legal.

Este marco de referencia pretende demostrar la comprensión de la filosofía de las obligaciones tributarias que el Estado impone a los ciudadanos, esto a su vez tiene algunas implicaciones que afectan la vida económica política y social del país y a su vez pretende mostrar el valor que tiene para la nación o la importancia que tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.5.1 Marco teórico

Para dar comprensión al tema de investigación propuesto, es necesario aportar algunos conceptos teóricos sobre los temas que conciernen a la legislación

tributaria, es necesario iniciar dando un concepto de lo que es un impuesto, pero antes se debe expresar qué disciplinas del conocimiento pueden aportar a este trabajo, que son la administración pública, el derecho público y la Hacienda Pública; en este orden de ideas las teorías a mencionar y conceptualizar son: **teoría de la política fiscal, teoría de la tributación, teoría de la función del Estado como Estado benefactor y Estado espectador y la teoría Neoinstitucional.**

Se entiende por impuesto, un tributo exigido a un sujeto que está en plena capacidad de contribuir como consecuencia de la posesión de un patrimonio o el ingreso de una renta,- según lo expresa Wikipedia la enciclopedia libre el impuesto es un ", tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (sujeto económico que tiene la obligación de colaborar), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos"⁴.

Al hacer referencia a los impuestos, necesariamente se habla de tributo y por lo tanto se hace necesario definir la teoría de la tributación:

"Tributo, suele recogerse en la teoría de los ingresos públicos del Estado... representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la Hacienda Pública en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones"⁵.

⁴ "Colaboradores de wikipedia. impuesto [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/impuesto/>

⁵Colaboradores de wikipedia. tributo [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/tributo/>

En este proceso actúa el Estado y por lo tanto se estará hablando en términos de política económica, ya que los poderes públicos se apropian de un conjunto de medidas que le permiten poner en marcha la economía de un país para el logro del desarrollo de sus propósitos, con el derrotero dotado por el presupuesto nacional, estas medidas afectan a toda la economía de las naciones y se hace necesario que el Estado disponga de dónde adquirir el ingreso, para lo cual adopta las mencionadas medidas impositivas, dicho lo anterior nos da pie para mencionar lo que se conoce como política fiscal, según lo expresa Gilberto rojas Huertos "la política fiscal es la parte de la política económica que constituye el uso de instrumentos por parte del Estado para el logro de sus objetivos" ⁶; para E. David Emery, "la política fiscal se refiere al uso que hace el gobierno de los impuestos y gastos con el propósito de alcanzar metas macroeconómicas"⁷, dicho en otras palabras, la política fiscal no es más que la política relacionada con la imposición de tarifas impositivas y el gasto público con los cuales el gobierno logra desarrollar sus objetivos.

Cuando se reducen impuestos o aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva y cuando se aumenta impuestos o se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva, la política fiscal y la política monetaria son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno, el hacendista Gilberto rojas Huertos define a la política fiscal como: "la parte de la política económica que constituye el uso de instrumentos por parte del Estado para el logro de sus objetivos"⁸, concepto que va muy de la mano con lo expuesto hasta el momento, el concepto de E. David Emery escribe: "la política fiscal se refiere al uso que hace el gobierno los impuestos y gastos con el propósito de alcanzar metas

⁶ ROJAS HUERTOS, Gilberto. Elementos de administración presupuestaria. Colombia, editorial Eco, 1999 pág. 65

⁷ EMERY, David E. Principios de economía: macroeconomía. Editorial norma, 1989 pág. 157

⁸ ROJAS HUERTOS, Op. Cit., p. 65

macroeconómicas"⁹, de los conceptos anteriores creo que podemos definir a la política fiscal como: herramienta usada por el gobierno con el propósito de lograr los objetivos de la nación a través del uso de la recaudación de impuestos y su respectivo uso en gastos e inversión.

Cuando el gobierno se propone a diseñar la política fiscal, debe tomar una serie de decisiones, entre ellas las de determinar sobre la cuantía de los impuestos directos, como es el impuesto sobre la renta, y de los impuestos indirectos como impuesto al valor agregado (IVA). También debe determinar la suma de gastos corrientes de la administración, y cuanto hay que gastar en los distintos bienes y servicios, como en construcción de hospitales o de carreteras. Además es necesario el aporte de la economía, por ser la “ciencia social que estudia los procesos de producción, distribución, comercialización y consumo de bienes y servicios. Los economistas se dedican a estudiar por ejemplo, como los seres humanos pueden alcanzar en este campo del conocimiento sus objetivos, los individuos, los distintos colectivos, las empresas de negocios y los gobiernos”¹⁰

“El estudio de la economía puede dividirse en dos grandes campos: la teoría de los precios, o microeconomía, que explica cómo la interacción de la oferta y la demanda en mercados competitivos determinan los precios de cada bien, el nivel de salarios, el margen de beneficios y las variaciones de las rentas. La microeconomía parte del supuesto de comportamiento racional. Los ciudadanos gastarán su renta intentando obtener la máxima satisfacción posible o, como dicen los analistas económicos, tratarán de maximizar su utilidad. Por su parte, los empresarios intentarán obtener el máximo beneficio posible”¹¹.

⁹ EMERY, Op. Cit., p. 65

¹⁰ Colaboradores de wikipedia. economía [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/economía/>

¹¹ Colaboradores de wikipedia. microeconomía [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/microeconomía/>

El segundo campo, el de la macroeconomía, comprende los problemas relativos al nivel de empleo y el índice de ingresos o renta de un país. El estudio de la macroeconomía surgió con la publicación de la teoría general sobre el empleo, el interés del dinero (1936) del economista británico John Maynard Keynes, sus conclusiones sobre las fases de expansión y depresión económica se centran en la demanda total, o agregada, de bienes y servicios por parte de consumidores, inversores y gobiernos. Según Keynes, con la demanda agregada insuficiente generará desempleo; la solución estaría en incrementar la inversión de las empresas o del gasto público, aunque para ello será necesario tener un déficit presupuestario.¹²

Tomando en cuenta las anteriores concepciones podría definir que la hacienda pública estudia la manera cómo se van a lograr los objetivos del sector público, dado a través de los ingresos y del gasto público, manejo de la deuda y las transacciones inherentes, como lo expresa Juan Camilo Restrepo "esta disciplina estudia la forma en que se logran los objetivos del sector público a través de los medios de ingresos y gastos públicos, dirección de la administración de la deuda y las transacciones correspondientes. De forma específica estudia la manera en que se toman las decisiones por el sector público y la forma en que son realizadas y controladas"¹³

Respecto a la teoría del Estado, es necesario su aporte ya que las teorías mencionadas con anterioridad como son la teoría de la política fiscal. teoría de la tributación, teoría neo-institucional, sólo pueden hacer posible su funcionamiento dentro de una institución creada por la necesidad de asociación de los seres humanos llamada Estado, para hablar de Estado es necesario destacar dos elementos: "a) ordenamiento jurídico. Es el complemento de principios que regulan tanto el funcionamiento como la formación de una estructura jurídico-social, y b)

¹² Colaboradores de wikipedia. macroeconomía [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/macroeconomía/>

¹³ RESTREPO, Op. Cit., p 21.

El poder, que implica la existencia de gobernantes y gobernados, y cuyo ejercicio por parte de los primeros conlleva una forma de Estado y un tipo de gobierno determinados"¹⁴

Para que se presenten la estructura jurídico y social en un contexto de poder se necesita que los miembros de esa comunidad evolucionen en relación con su propia cultura y como resultado definan su rol dentro de ese Estado ya sea como gobernantes o como gobernados, en ese orden de ideas hablamos de Estado; se pasa de las formas más primitivas de asociación de los seres humanos, hasta las más complejas formas de asociación como las que se presentan hoy en día, según Gilberto Rojas "actualmente el Estado se define como un ente, una ficción jurídica, mediante la cual un grupo de personas, llamadas Nación, reunidas en el lugar geográfico determinable, llamado país, voluntariamente deciden asociarse para el logro de sus intereses individuales y colectivos"¹⁵

Teniendo en cuenta la definición de Estado, tenemos a Colombia con una forma de gobierno de república unitaria y democrática que presenta la división de poderes (legislativo, ejecutivo y judicial), con un régimen presidencial de elección popular, respeta la propiedad privada, con libre iniciativa, planificación dentro del sector público, y que permite las libertades individuales y las garantías sociales para convivir en comunidad y permitir el logro del desarrollo de los intereses individuales y por ende de los colectivos.

Ernesto Saa Velasco dice que la teoría del Estado es: "el estudio de las principales concepciones del Estado: origen, evolución, objetivos, funciones, estructura; abarca el aspecto doctrinal del Estado desde distintos puntos de vista"¹⁶.

¹⁴ ROJAS HUERTOS, Gilberto. Elementos de administración presupuestaria. Colombia: eco, 1999. Pág. 1

¹⁵ *Ibíd.*, p. 14

¹⁶ SAA VELASCO, Ernesto. Principios del derecho constitucional. Segunda Edición. 1969. Pág. 4

1.5.2 Marco contextual

Dentro del marco contextual es indispensable hacer referencia a la República de Colombia, quien tuvo su inicio o nacimiento desde que se declaró independiente de España el 20 de julio de 1810, su constitución actual fue promulgada el 5 de julio de 1991,¹⁷ cuenta con una extensión de superficie emergida de 1.141.748 km² y 928.660 km² de áreas marítimas.¹⁸ Tiene actualmente una población de 41.468.384 habitantes de los cuales 20.336.117 son hombres y 21.132.267 son mujeres.¹⁹

Su organización administrativa cuenta con 32 departamentos y el distrito capital (Bogotá), además del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, el Distrito Turístico y Cultural e Histórico de Santa Marta y el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla. Su lengua oficial es el idioma español y en cuanto a religión hay libertad de cultos aunque la religión mayoritaria es la católica.²⁰

La República de Colombia cuenta en su rama ejecutiva con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, este ministerio es el que: "diseña, coordina, regula y ejecuta la política económica y además garantiza la óptima administración de las finanzas públicas para el desarrollo económico y social del país"²¹.

Las funciones generales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público están contempladas en el Decreto 246 del 28 de Enero de 2004 "Por el cual se modifica la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público".

¹⁷ biblioteca de consulta Microsoft Encarta 2005

¹⁸ www.Colombia.com/Colombiainfo/infogeneral

¹⁹ departamento administrativo nacional de estadística Dane. Censo 2005 [en línea].
<[http:// www.dane.gov.co.Censo2005](http://www.dane.gov.co/Censo2005)> [citado en 13 de noviembre de 2006]

²⁰ "Colombia (república)." Microsoft® Encarta® 2007 [DVD]. Microsoft corporation, 2006

²¹ ministerio de hacienda y crédito público. Funciones del ministerio [en línea].
<<http://www.minhacienda.gov.co>> [citado en 29 noviembre de 2006]

De entre las funciones que le corresponden al ministerio de hacienda y crédito público solo se mencionan aquellas que se relacionan directamente con el tema tributario entre ellas tenemos:

- Participar en la definición y dirigir la ejecución de la política económica y fiscal del Estado;
- Coordinar con la Junta Directiva del Banco de la República las políticas gubernamentales en materia financiera, monetaria, crediticia, cambiaria y fiscal;
- Coordinar, dirigir y regular la administración y recaudación de los impuestos que administra la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y regular de conformidad con la ley, la administración y recaudo de las rentas, tasas, contribuciones fiscales y parafiscales, multas nacionales y demás recursos fiscales, su contabilización y gasto;
- Preparar los proyectos para reglamentar el proceso de aforo, tasación y recaudo de los gravámenes arancelarios y los demás temas relacionados;
- Elaborar informes y estudios sobre evasión tributaria y aduanera con el fin de trazar las políticas sobre la materia;
- Asesorar y asistir a las entidades territoriales en materia de administración pública, especialmente en los temas de eficiencia administrativa y fiscal.
- Colombia es un Estado social de derecho que cuenta con un sistema fiscal compuesto por gastos organizados de acuerdo a la ley del presupuesto general de la nación, sus ingresos se encuentran divididos en ingresos corrientes e ingresos de capital que a su vez están clasificados en ingresos tributarios y no

tributarios del orden nacional departamental y municipal, estos dos últimos no corresponden a la administración de la DIAN. Corresponde a la DIAN los impuestos de renta, IVA, timbre, G.M.F. y externos arancel e IVA externo. (Fuente: subsecretaría de planeación. DIAN)²²

Según lo expresa Oscar Franco Charry director general de la DIAN "en su empeño por coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia legalidad, la DIAN debe responder a las expectativas que tanto el Estado como los ciudadanos han generado sobre su gestión.

Se han identificado cuatro ámbitos sobre los cuales la DIAN presenta los resultados de su gestión, estos son: el desempeño y la gestión propia de la entidad, el comportamiento frente del cliente, el desarrollo y usos de la tecnología de la información y la ejecución de los cambios legislativos necesarios para el mejoramiento de los procesos.

Estos ámbitos han sido considerados en el modelo único de ingresos, servicio control automatizado MUISCA, que es la columna vertebral de todos los procesos que se llevan a cabo en la DIAN, y pieza clave de gestión que permitirá cumplir con los objetivos trazados y obtener los mejores resultados...

-Agrega- debo reconocer la participación y el mejoramiento del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y usuarios, que nos permitió generar mayores recursos que fueron destinados a la inversión social en nuestro país. No obstante, no debemos bajar la guardia y por el contrario, nuestro reto es

²² departamento administrativo nacional de estadística Dane. Informe de gestión 2005 [en línea]. <[http:// www.dane.gov.co/Informe](http://www.dane.gov.co/Informe) de gestión 2005 [citado en 13 de noviembre de 2006]

continuar con el desarrollo del MUISCA para alcanzar los mayores estándares en la prestación del servicio y un control efectivo que redundará en un mayor recaudo.

Igualmente, es necesario hacer un reconocimiento a los funcionarios de la DIAN pues gracias a su comportamiento y dedicación en las labores que día a día realizan se lograron los objetivos propuestos, respondiendo a los principios de eficacia, eficiencia, economía, celeridad, transparencia, imparcialidad y responsabilidad.

El informe presenta los principales logros de la entidad durante el año 2005, así como los retos que se plantean para el 2006, orientados al mejoramiento del servicio, al aumento de la gestión y al fortalecimiento del control que desestime la elusión, la evasión, y el contrabando, flagelos que atentan contra nuestra economía... se presentan las perspectivas para el presente año y se establecen las metas de recaudo de tributos, nuevos declarantes, disminución de cartera, acciones de control aduanero e implementación de los nuevos servicios MUISCA, así como los recursos con los que contamos para cumplir estos retos²³

Según informe de la DIAN el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2008 fue de Col\$ 26.666.889 expresado en millones de pesos corrientes y del 2009 de Col\$ 30.693.656 expresado en millones de pesos corrientes.²⁴

"En el año 2002, Colombia era uno de los países latinoamericanos con el menor número de contribuyentes de renta en relación con su población y el tamaño de su

²³Dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN. Informe de gestión 2005 [en línea]. <<http://www.dian.gov.co>> [citado en 13 de noviembre de 2006]

²⁴dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN. Recaudo anual por tipo de impuesto 1970-2010 [en línea]. http://www.dian.gov.co/14cifrasgestión.nsf/pages/Racaudo_tributos_dian?opendocument [citado en 01 de Junio de 2010]

economía. Tres años más tarde, la DIAN cuenta en su registro de declarantes de impuesto de renta con 991.908 inscritos; un aumento de 496.908 entre el 31 de diciembre de 2004 y la misma fecha de 2005, lo cual equivale a un incremento del 151% cifra que continuará progresando gracias a la implementación del MUISCA²⁵.

1.5.3 Marco legal

En el marco legal, se propone mostrar cómo desde el preámbulo de la constitución nacional, siguiendo con algunos de sus artículos que en sus apartes hacen alusión a los deberes y derechos de los contribuyentes, se hace mención de los principios tributarios y finalmente compartir una sentencia de la corte constitucional respecto a esta investigación en la que define con claridad los deberes y derechos del Estado y del ciudadano.

Dice el preámbulo de la constitución nacional así:

"El pueblo de Colombia, en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA".

Dice el artículo 95 de la constitución política de Colombia que "toda persona está obligada a cumplir la constitución y las leyes - y que son - deberes de las personas

²⁵dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN. Informe de gestión 2005. [En línea]. <<http://www.dian.gov.co>> [citado en 13 de noviembre de 2006]

y el ciudadano: contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad". En este orden de ideas se nota con claridad como el constituyente tuvo en cuenta la razón sobre la cual se deben fundamentar las leyes que determinen contribuciones impositivas dentro de un contexto justo y equitativo.

Corresponde a la Cámara de Representantes encargarse de los proyectos de ley relativos a los tributos, en esta cámara es donde los tributos iniciarán su trámite, además respecto a la emisión de normas tributarias argumenta el artículo 154 que "sólo podrán ser dictadas reformas por iniciativa del gobierno las leyes que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales" es decir que no existe otro ente que se encargue de esta función.

Entre las actividades presidenciales según lo expresa la constitución nacional de Colombia en el artículo 189 se encuentra la función de "velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos" aunque corresponde al congreso emitir normas de carácter tributario aclara el artículo 338 que solamente en tiempos de paz podrán imponerse contribuciones fiscales o parafiscales, definirse los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, si por alguna razón el presupuesto de rentas no estipula una contribución o impuesto, este no podrá ser incluido en tiempos de paz. "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, como la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos"²⁶

²⁶ ARBELAEZ CARVAJAL, Joaquín. Fundamentos de derecho comercial tributario. Segunda edición Colombia: editorial Mc Graw, 1993, 1993 pág. 204

Y el artículo 363 de dicha constitución agrega que "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad"²⁷

Respecto al asunto de los impuestos, la corte constitucional ha emitido una sentencia que parece apropiada referenciar en el marco legal de esta investigación, en esta sentencia sus representantes de reconocida trayectoria en el ámbito jurídico nacional argumentan que:

La constitución le reconoce a la persona y los ciudadanos derechos y libertades, pero, al mismo tiempo, le impone obligaciones. Los beneficios que representan para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por este a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna. En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente obligación del Estado, sino una actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados. La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la constitución faculta a las autoridades para exigir el individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones.²⁸

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: según el diccionario temático tributario, existen los siguientes principios de carácter tributario, sobre los cuales deben emitirse todas las normas que tengan relación con aspectos de carácter tributario, el primer principio que es necesario exponer o dar a conocer es el principio de legalidad, esto significa que todo tributo debe regirse de acuerdo a una ley; el principio de simplicidad administrativa consagra la necesidad de crear tributos que sean de fácil recaudo; el principio del beneficio expresa la necesidad de ajustar algunos tributos al beneficio recibido por el contribuyente en la prestación de servicios y la realización de horas; el principio de progresividad indica que debe gravarse con

²⁷ Constitución política de Colombia comentada. Ed. Legis. 1991

²⁸ Corte Constitucional [en línea]. 2009. Sentencia T-532 de 1992. [Fecha de consulta: 7 de Septiembre del 2009]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/T-532-01.htm>

mayor impuesto a quien tiene un mayor nivel de ingresos, riqueza, consumo y propiedad; el principio de generalidad aclara que los tributos no deben darse forma individualizada sino por el contrario de igual manera para todos los contribuyentes que cumplan con las mismas condiciones, que para el presente proyecto es uno de los aspectos más importantes a desarrollar con el fin de aclarar que esto no sucede así en rentas exentas; el principio de eficacia los tributos deben lograr sus objetivos intrínsecos con el mínimo costo o peso; el principio de certeza indica que el contribuyente debe tener claro el monto de su obligación pues éste debe estar definido por la ley en cuanto al tiempo y a la razonabilidad de su esencia; principio de obligatoriedad, este principio indica que todo ciudadano tiene el deber moral de cubrir los tributos que surgen de su participación en la vida social, que los funcionarios públicos deben cumplir con sus funciones con la mayor pulcritud y el Estado tiene entonces la facultad de controlar a los unos y a los otros, como también la facultad de castigar la evasión, la elusión y el fraude fiscal.²⁹

1.6 METODOLOGIA

A la luz del conocimiento de los principios tributarios, se tratará de manera lógica y secuencial de exponer las teorías sobre impuestos, para luego ir al estatuto tributario al capítulo de rentas exentas y exponer como los artículos 206, 207-2 del estatuto tributario seguramente evidencian violación de principios tributarios como son la equidad la eficiencia y la progresividad.

Al hacer investigación en impuestos se vislumbra que para conocer la razón por la cual hoy se manejan los tributos de la manera como se conocen, es necesario retroceder en el tiempo, para lo cual, es suficiente remontarse a la época de la colonia, como ya se mencionó en los antecedentes, para poder funcionar a nivel administrativo se recurrieron a gravámenes que eran suficientes para el proceso

²⁹ BRICEÑO de VALENCIA, Teresa y VERGARA LACOMBE, Ramón. Diccionario temático tributario. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda., 1995. p 299

logístico de la administración gubernamental, que luego dadas las condiciones sociales, económicas, y políticas se fueron transformando y dieron como resultado reformas tributarias, necesarias para el crecimiento del aparato estatal.

Se hace mención de personajes de la vida nacional que hacen aportes interesantísimos dados sus conocimientos en materia de tributación y conocimiento de las necesidades de la nación, la crítica situación llevó a dichos personajes a efectuar propuestas y ejecutarlas entre ellos tenemos a Rafael Reyes, Esteban Jaramillo, entre otros; también se presentan eventos de carácter internacional como la gran depresión y sus efectos en nuestra economía y sucesos de carácter nacional como la misión Kemmerer que dio origen al banco de la república como Banco Central para efectos de organización de la economía nacional.

Teniendo en cuenta los antecedentes, se hace necesario efectuar una investigación de tipo analítico, se necesita entonces la apropiación de teorías extraídas de documentos o textos para analizarlas luego de conocer los principios tributarios y a su vez analizar las necesidades de los contribuyentes y del Estado, dichas teorías pueden llevarnos a la comprensión y esto nos permitirá desde una óptica más amplia dar una posible solución a la problemática que se pretende solucionar, de no ser así, por lo menos crear inquietudes en las mentes de los posibles interesados, promoviendo o generando más investigación al respecto. Creo que las teorías que vale la pena investigar pueden ser: la política fiscal, la tributación, teorías de funciones del Estado como son: el Estado como Estado benefactor y el Estado espectador y la teoría neo-institucional.

Después de tanta reforma tributaria el Estado toma conciencia de la necesidad de unificarla y para ello “el presidente de la república en ejercicio de facultades extraordinarias, expidió el 30 de marzo de 1989, mediante el decreto 624, el denominado estatuto tributario, que recoge y regula íntegramente la materia

relacionada con los impuestos del orden nacional”³⁰ en el que se procederá a señalar artículos que pueden estar viciados en términos de violación de los principios tributarios, que vulneren los derechos de los contribuyentes en el que solo me circunscribo a la rentas exentas, artículos 206 y 207-2

1.6.1 Instrumento

El método de investigación que creo conveniente aprovechar es el teórico a través de análisis documental, lo que da lugar a usar el método de investigación deductivo, partiendo de lo teórico para llegar a lo práctico, es decir, de lo general a lo particular; la técnica a usar es de carácter indirecto dado por el análisis de los documentos a investigar por lo tanto se aplicará el reconocido tipo de investigación analítico.

1.6.2 Fuente de Información

Además, la investigación se apoyará en entrevistas hechas a expertos en materia tributaria, tales como docentes que tengan experiencia en trabajo de campo y que también sean reconocidos por la comunidad académica y empresarial, para que con sus aportes podamos darle a este trabajo un referente teórico y empírico que lo enriquezcan y por ende aporten a la comunidad científica contable bases para proponer soluciones a las irregularidades que puedan presentarse en materia de tributación con respecto a los ya mencionados principios tributarios.

³⁰ ARBELAEZ CARVAJAL, Joaquín. Fundamentos de derecho comercial y tributario. Segunda edición. Colombia: McGraw Hill, 1993. Pág. 210

2. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La Constitución política de Colombia de 1991, ha consagrado los principios de la equidad, la eficiencia, la progresividad y la no retroactividad de las leyes tributarias como principios fiscales, con los cuales se pretende alcanzar el objetivo final que es el de hacer justicia y que lógicamente se encuentra impregnado implícitamente en cada uno de ellos.

Adicionalmente, se tendrán en cuenta otros principios como es el principio de la generalidad y el principio de la legalidad que guardan íntima relación con los principios fiscales.

2.1 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de equidad está cimentado en el artículo 363 de la Constitución Política, que decreta lo siguiente: "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". Según Zornoza y pisa y su equipo de trabajo³¹ es necesario hacer una aclaración con el principio de igualdad que se encuentra establecido en el artículo 13 de la Constitución, pues este artículo habla de forma general y no se encuentra atado concretamente al terreno del derecho fiscal. Respecto a lo anterior, autores como Alfredo Lewin enfatizan que en la Constitución Política el principio de equidad está encaminado a asuntos visiblemente de carácter tributario, en cambio el principio de igualdad es un principio más relacionado con las personas en todo lo que concierne a su protección y trato por parte de las autoridades, respecto a sus derechos, libertades y oportunidades; de tal modo que se dé igual trato a los iguales (equidad

³¹ ZORNOZA PÉREZ, Juan José et al. Derecho Fiscal. Bogotá: Digiprint Editores E.U., 2007. p 104-107

horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical), y así evitar distinciones por razones de sexo y raza, lengua, religión, entre otras. Por ello, no es correcto identificar la igualdad tributaria con el principio general de igualdad, toda vez que como bien lo señala el profesor Rodríguez Bereijo:

... el principio de igualdad tributaria [...] no se identifica, aun cuando lo integre, con el principio de igualdad [...] sino que, más allá de este último y [...] contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo, así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posesión jurídica de las personas³².

Sin embargo, en opinión de la Corte Constitucional según la sentencia C-032 de 2005 el principio de equidad tributaria es la expresión del derecho a la igualdad en términos tributarios y por eso excluye normas autorizadas que ordenen prácticas tributarias diferenciadas e injustificadas que olviden el precepto de igual regulación legal en cuanto no hayan motivos para un tratamiento desigual, aquí cabe recordar la disposición de legislar de manera diferenciada cuando no hay razones para darle un tratamiento igual.

Dicho de otra forma, la Constitución Política Colombiana, usando el lenguaje propio de la Hacienda Pública, ha nombrado a la igualdad tributaria bajo el nombre de equidad. Por otra parte, intentando establecer la importancia del principio de igualdad en materia tributaria o de equidad que menciona el artículo 363 de la Constitución, la Corte Constitucional, en su sentencia C-183 de 1998 pronunció:

... el principio de igualdad constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner corto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza

³² Ibíd., p. 104

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 nacional³³.

Para la Corte Constitucional la igualdad tributaria está profundamente unida a los conceptos de capacidad económica y progresividad. Es así como el principio de capacidad económica aparece en este aspecto señalando que frente a dos situaciones idénticas es necesario otorgar el mismo tratamiento tributario. Además, es oportuno mencionar que para lograr la verdadera igualdad, el sistema tributario podrá eventualmente tratar de forma desigual escenarios que supuestamente obtendrían igual tratamiento.

La Corte Constitucional presenta el principio de igualdad implícito en los principios de equidad y progresividad, así lo ha destacado en la sentencia C-236 de 1999. Es por esto que en la doctrina tributaria es común encontrar la igualdad tributaria identificada con la equidad horizontal y la progresividad como una expresión de la equidad vertical.

En este orden de ideas, al dar a conocer el significado de equidad horizontal se encuentran una cadena de errores, como las señaladas por Cruz de Quiñones, quien resalta:

... el inconveniente de la equidad en Colombia es que no se han señalado cuáles son las circunstancias similares en otros aspectos relevantes al consenso de la comunidad. El primero de estos criterios relevantes de consenso será la semejanza de la renta. Pero habría que establecer una distinción cualitativa de la renta, según su origen sea de capital o de trabajo. Habrá que establecer criterios de disparidades para que realmente se dé una equidad horizontal, no es lo mismo dedicarse a una actividad religiosa, en una situación geográfica de características adversas. Por ello la ley puede dar un

³³ Ibíd., p. 105

trato diferente a grupos de personas que se encuentran en una situación similar, así todo los componentes del grupo son tratados igualmente y el sistema puede calificarse de equitativo³⁴.

Al plantear el estudio del principio de equidad la Corte Constitucional Colombiana ha declarado en repetidos fallos, que lo primero que hay que citar en este aspecto es la definición objetiva del principio de igualdad general y ha determinado que no es una igualdad de forma sino una igualdad objetiva, bajo el razonamiento de que los procedimientos diferenciados son legítimos si con esto se logra una igualdad material. Punto de vista que puede observarse en las sentencias C-221 de 1992, C-094 de 1993, C-010, C-222 y C-489 de 1995, C-036, C-393 y C-412 de 1996, C-296 y C-215-1999 y C-1376 de 2000.

Referente al empleo del principio de igualdad se puede decir que lo primordial es el grado de eficacia con que se examinen las normas legales, debido a que toda determinación tiene sus efectos en los ciudadanos y de cierta manera establece distinciones o clases. Es por esto que en el momento de comprobar una norma de tipo económico con la Constitución, entre las cuales encuentran las tributarias, la Corte utiliza una teorías que consisten en emplear niveles de aprobación de la regla superior, es decir, en relación con estos asuntos se aprueba que el nivel de relación entre la norma legal y las normas constitucionales que defienden la equidad y la igualdad sea leve, intermedio o fuerte.

En la sentencia C-183 de 1998, se demandó un precepto legal que únicamente establecía privilegios para un tipo de sociedad que desarrollaba actividades económicas idénticas a las que realizaban otros tipos de sociedades, la Corte no resolvió descartar el ordenamiento de la norma, sino que usando un nivel o **"test"** intermedio de evaluación, determinó que la norma debía interpretarse también para beneficiar a los otros tipos de sociedades que desarrollasen la actividad excluida de IVA. Respecto a este punto de vista se anunció salvamento de voto

³⁴ Ibid., p. 105,106

del magistrado José G. Hernández, quien declaró que los niveles de correspondencia deben ser precisos en todo momento.

De esta manera, la Corte aceptó que las limitaciones legales pueden involucrar algunos sacrificios en términos de equidad tributaria, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. A pesar de esto, como declaró esta Corporación en la sentencia C-776 de 2003, dichos sacrificios no violan la Constitución, teniendo en cuenta que no sean irrazonables y perjudiquen otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente apreciables, pues no sólo el Congreso puede buscar conciliar principios como la eficiencia y la equidad, sino que, además, dichos principios representan el sistema tributario en su totalidad, y no de un impuesto determinado.

Para concluir, según la Corte Constitucional, una normatividad tributaria que use criterios de diferenciación que no sean efectivamente discriminatorios, ni perturben claramente la satisfacción de un derecho fundamental, no vulneran el principio de igualdad, siempre que el nivel implantado por la norma sea un medio prudentemente adecuado para lograr un objetivo constitucionalmente válido. Por ejemplo, es esencial la jurisprudencia de la Corte en sentencias como la C-511 de 1996 y la C-992 de 2001, debido a que en estas sentencias se proclamaron como inexecutable las amnistías y saneamientos tributarios, por qué comprenden un trato discriminatorio irrazonable entre contribuyentes, esta decisión se tomó con base en el principio de igualdad general y de equidad tributaria.

2.2 PRINCIPIO DE EFICIENCIA

El principio de eficiencia está contenido en el artículo 363 de la Constitución Política, que según Zornoza y Pisa y su equipo de trabajo³⁵ hacen referencia a que a la eficiencia le corresponde encaminar al sistema tributario y dicho principio debe

³⁵ Ibíd., p. 110

entenderse en dos aspectos. El primer aspecto es que la administración debe inclinarse por efectuar un excelente recaudo con un mínimo desgaste administrativo en su gestión, y el segundo aspecto debe entenderse desde la perspectiva del contribuyente, el cual se obliga a efectuar su compromiso de pagar sus impuestos con las menores trabas y dificultades. Es por ello, que algunos autores como Juan Camilo Restrepo han señalado que para lograr la eficiencia debe existir mayor control en el recaudo y en el fraude, y otras de mayor agilidad a la administración en todos los trámites tendientes a hacer más eficaz el sistema tributario.

Es necesario anotar que los tributos de acuerdo a los postulados de la doctrina post-keynesiana cumplen un triple objetivo, el primero es el de recaudar los ingresos precisos para el funcionamiento de la nación, logrando así la estabilización económica y formando el ambiente necesario para que el objetivo de la redistribución del ingreso se realice en bien de quienes tienen menor capacidad económica, de esta forma la valoración de la eficiencia del sistema tributario está específicamente relacionada con el cumplimiento de los anteriores objetivos.

También La Corte Constitucional se ha declarado sobre este principio para tratar de solucionar controversias en las que se desafía al principio de la equidad, debido a que se presentan situaciones particulares en las que una modificación a un tributo, o la creación de uno nuevo pueden generar trastornos, pero que el legislador consideró necesarios para que el sistema tributario sea eficiente, como puede verse en las sentencias C- 015 y C- 333 de 1993, C-335-1994, C-445-de 1995, C-238 de 1997 y C-1714 de 2000.

La Corte Constitucional ha sido clara en afirmar que constitucionalmente es legal que la administración tributaria tenga facultades para tomar determinaciones con el propósito de realizar un mejor control de los impuestos, tasas y contribuciones,

en términos de eficiencia se permite que se desmejore en una medida prudente la situación de algunos contribuyentes, o en ciertos casos algunos no contribuyentes. La Corte ha manifestado en sentencias como la C-238 de 1997, que los principios como por ejemplo el de progresividad no se deben atender de forma absoluta al dar una ojeada a cada tributo, sino que a la eficiencia del método le corresponde y se puede aplicar sobre medidas que conciban inequidades relativas entre contribuyentes. Guardar y cumplir con particular cuidado el cumplimiento y observancia de un principio determinado, ya sea que se trate de igualdad, equidad o progresividad, se constituiría en una deficiencia enorme en el sistema, trabando la gestión de la administración tributaria, la cual quedaría en colosales aprietos para ejecutar su desempeño.

Por lo tanto, Restrepo³⁶ declara que la eficiencia tiene diversas maneras de expresión y desarrollo en la práctica, por ejemplo el caso del costo del recaudo no será desmedido o exagerado, lo ideal es que se mantenga la neutralidad para que no se distorsione la estructura tributaria, quienes se encargan de fijar los términos deben hacerlo con un criterio práctico, teniendo en cuenta esto "se justifica, por ejemplo, el impuesto a las sociedades en lugar del impuesto 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 los autorretenciones en la fuente para los contribuyentes de mayor capacidad económica"³⁷

Otra forma de practicar el principio de la eficiencia se basa en plantear el esquema tributario sin tarifas exorbitantes que incitan a la evasión, pero ampliando la base, combatiendo la evasión y descartando privilegios tributarios arbitrarios. Este es un asunto crucial en Colombia.

³⁶ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 333.

³⁷ BRAVO, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 336

“El sistema tributario en nuestro país se ha configurado poco a poco, con el correr de los años, como un sistema de tarifas altas (aun por encima de los estándares latinoamericanos) pero de bases muy estrechas, plagado de focos de evasión, de rentas exentas y de privilegios sin justificación. Esto atenta en últimas contra la eficiencia del sistema, y también contra el criterio de equidad: lo primero, porque atiza la evasión y la elusión; y lo segundo, porque conduce a que el grueso de la carga tributaria recaiga sobre unos pocos sectores, ante todo los grandes contribuyentes y las rentas de trabajo”³⁸.

Por otra parte, estilos de tributación como por ejemplo las rentas presuntas, se proyectan como maneras para aproximarse al criterio de la eficiencia. "La Corte Constitucional [...] considera que está de acuerdo con el principio de la eficiencia establecer rentas presuntivas sobre los bienes, en el entendido de que ello hará que sus propietarios los usen en la forma que sea más rentable para la sociedad. Éste planteamiento parece correcto desde un punto de vista económico y jurídico”³⁹

2.3 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Este principio encuentra su fundamento constitucional en el artículo 363 de la Constitución Política. La progresividad dice RESTREPO ⁴⁰ debe enseñarse o escudriñarse para todo el sistema tributario, en vez de considerarse para un tributo individual. La progresividad se propone que el recaudo del sistema tributario se desarrolle sobre el aumento del PIB del país, es decir, que se aumenten los recaudos en razón igual o superior al desarrollo de la economía. En términos técnicos, se persigue que el sistema tributario tenga una elasticidad superior a uno con relación al PIB. Otra medida de evaluación de la progresividad, consiste en

³⁸ RESTREPO, Op. cit., p. 334.

³⁹ PALACIOS MEJÍA. La economía en el derecho constitucional, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 334.

⁴⁰ Restrepo, Op. cit., p. 334.

que se tenga en cuenta la capacidad de pago de los responsables tributariamente, es decir, que quien tiene más, debe pagar más. Por eso se dice que hay lazos cercanos entre el principio de la equidad y el de la progresividad. Si un sistema tributario hiciera caer la mayor carga sobre quien tiene menos capacidad de pago sería un sistema que se alejaría del objetivo de cumplir sus metas tanto en equidad como en progresividad.

Según manifiesta Zornoza⁴¹ existen algunos autores, como Martín Delgado, que manifiesta que el principio de equidad exige la aplicación del principio de progresividad ya que éste perfecciona el principio de equidad, respecto a esto hay algunas sentencias de la corte constitucional, como por ejemplo la C-776 de 2003, donde consideran que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, debido a que éste admite conceder un tratamiento diferencial en correspondencia con los contribuyentes de mayor renta, de tal forma que aportan más ingresos al Estado porque están obligados a tributar más.

Igualmente, la sentencia C-032 de 2005 determinó que el principio de progresividad suple la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario, debido a que no es suficiente mantener en todos los niveles una correspondencia sencillamente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, para reemplazar esa deficiencia el constituyente dispuso que quien tenga un patrimonio mayor y perciba más ingresos debe aportar en mayor proporción a financiar los gastos del Estado; es decir, se trata de que entre mayor sea el ingreso y el patrimonio del contribuyente mayor será la carga tributaria.

Lo que propone este principio es que los que tengan mayor capacidad económica sean gravados de forma más que proporcional en semejanza con los de menor capacidad. No obstante, en Colombia no ocurre así debido a que la progresividad

⁴¹ ZORNOZA, Op. Cit., p 107-110

es concebida como una expresión de dicha capacidad, la cual ha tomado fuerza en la historia por el deseo de que los contribuyentes sean gravados únicamente cuando posean realmente un respaldo económico sobre el cual pueda realizarse el deber de pagar impuestos.

Luego el principal asunto a aclarar es analizar lo que se entiende por capacidad económica. El primer pensamiento que se examina es la posesión de una riqueza, y esto a su vez hace evidente la capacidad económica para realizar un pago como producto de esta posesión. Esto es lo que nos permite hablar de la disponibilidad económica del sujeto pasivo, la cual depende de la riqueza que posea o de otros valores.

Sin embargo, no toda la riqueza puede estar gravada, pues una parte de ella está dirigida a la satisfacción de las necesidades básicas del individuo o porque la misma tiene un destino legalmente admisible. Lo que se puede concluir aquí es que aunque se presenten capacidades económicas iguales en términos cuantitativos pueden ser diferentes de manera cualitativa, lo cual a su vez permite que sean sometidas a una tributación diferente.

La Constitución Colombiana consagra el principio de progresividad como el fundamento del diseño del "sistema" tributario. Se resalta el término sistema, porque la progresividad de que se habla en términos constitucionales, se expresa de manera clara del sistema tributario en su totalidad y no de cada impuesto en particular, es necesario aclarar este asunto porque se encuentran algunos impuestos que no observan dicho principio pues su naturaleza no lo permite. Esto sucede por ejemplo en impuestos indirectos como el IVA, el cual no cumple con el principio señalado por que sus patrones tienen forma proporcional, pero es posible incluir porciones de progresividad, a través de la aplicación de diferentes tipos de gravamen para cada categoría de bienes y servicios.

En referencia a esta situación se presenta la relación entre progresividad y el principio de justicia financiera tal como lo señala SPISSO⁴²:

... La progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden ser garantizadas si ésta resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquel con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos directos conforme la progresividad.

Como resultado, se puede testificar que la progresividad desempeña un papel importante en la función de redistribución de la renta y que su adecuada administración en el sistema (principalmente al reglamentar elementos propios del impuesto de patrimonio y de renta), asegura el resultado de justicia fiscal del cual parten los principios mencionados.

Al principio de progresividad se le atribuye un origen italiano y Martín Delgado lo define como "aquella característica de un sistema tributario según el cual ha medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza"⁴³.

Sobre este asunto se hace necesario enfatizar en las sentencias C-333 de 1993 y C-776 de 2003, donde la Corte indicó que para establecer definitivamente la capacidad contributiva, se han de cumplir unos indicadores mínimos de riqueza, esto se puede deducir si un contribuyente con sólo consumir y satisfacer su necesidad específica y agota su capacidad económica, se entiende que el tributo lo estaría afectando de manera regresiva.

⁴² Ibid., p 109

⁴³ Ibid., p. 109

Teniendo en cuenta estas observaciones, la jurisprudencia de la Corte ha repetido su opinión sobre los alcances de los conceptos de capacidad contributiva y sistema tributario progresivo, vinculándolos con el de justicia tributaria, por lo que ha dejado claro que nadie estará obligado a pagar más de lo que indudablemente sea justo, legítimo y proporcionado.

Además, la jurisprudencia de la Corte acerca de la naturaleza aparentemente regresiva de los impuestos indirectos, ha afirmado en sentencias como la C-094 de 1993 y la C-238 de 1997, que la capacidad de pago de los contribuyentes, se puede manifestar a través del consumo de los bienes o servicios gravados y que ha mayor consumo de dicho bien o servicio, se entiende que tiene mayor capacidad para contribuir con las obligaciones del Estado.

2.4 PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD

Este principio está consagrado en el artículo 58 de la Constitución Política, la no retroactividad en el campo tributario debe concebirse de manera equivalente a cómo se aplica en el ámbito penal; la ley prohíbe la retroactividad cuando va en detrimento o perjuicio del contribuyente, no cuando ésta le favorezca. Respecto a este concepto Bravo aclara que:

La historia del establecimiento de esta norma constitucional (inc. 2º art. 363) permite concluir que tuvo por objeto proteger los derechos de los contribuyentes, a fin de darles seguridad respecto de sus obligaciones con el fisco. Si ello es así, bien puede llegarse a la conclusión de que las leyes favorables al contribuyente pueden tener un efecto retroactivo. Por otra parte, no repugna que, así como la ley puede crear una obligación tributaria, también puede rebajarla o perdonarla, aún cuando ya haya nacido. El mismo Estado puede

crear el derecho a su favor con arreglo a la Constitución y deshacerlo⁴⁴.

2.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

En materia fiscal el principio de generalidad es el principal de los principios constitucionales, pues éste contiene en sí mismo el valor de la justicia y tiene como objetivo cumplir con ése valor, y actúa como límite del poder fiscal.

La Constitución Política consagra dicho principio en el numeral 9º, del artículo 95, cuando dispone que sea obligación de los ciudadanos cooperar con las cargas fiscales del Estado sobre los conceptos de justicia y equidad.

Según Zornoza y Piza y su equipo de trabajo⁴⁵ el principio de generalidad se desarrolla junto con el principio de igualdad en términos tributarios, lo cual demuestra la inquebrantable unión entre los diferentes principios, y así lo señala FRITZ NEUMARK:

... exige que, por una parte, todas las personas (naturales o jurídicas) -en tanto, tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.-, sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de técnica tributaria.

De acuerdo con lo anterior, se procura que cualquier revelación de capacidad económica con dicho principio sea gravada, y que al concebirlo no se creen beneficios o privilegios que no gocen de una justificación adecuada. Con esto lo

⁴⁴ BRAVO, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 335

⁴⁵ ZORNOZA, Op. Cit., p 102

que se deja claro es que la existencia de beneficios fiscales o de exenciones es posible siempre y cuando estas cumplan con las pretensiones legales como por ejemplo satisfacer determinados objetivos de tipo reglamentario.

Lo anterior nos transporta a un escenario que hasta ahora no se ha profundizado en materia de tributos y es lo que tiene que ver con la posibilidad de utilizar el principio tributario como instrumento de política económica, tarea que en la Hacienda Pública actual adquiere cada día más relevancia. Es de esta manera como en numerosas ocasiones con la presencia de beneficios tributarios se consigue alcanzar, por ejemplo, el objetivo de redistribución de la riqueza, donde se manifiesta el principio de solidaridad.

En planteamientos pronunciados en diversas oportunidades tanto por el Consejo de Estado, como por la Corte Suprema de Justicia a La Corte Constitucional, esta se ha pronunciado en las sentencias C-130 de 1998, C-094 de 1998 y C-172 de 1998, que cuando la ley establece consecuencias distintas en el tratamiento de algunos contribuyentes, no se opone a la igualdad, toda vez que dicha realidad tenga apoyo en una argumento de carácter constitucional, de forma que en ese contexto su razonabilidad es incuestionable.

Por consiguiente, es posible encontrar de manera justificada ambientes tributarios en los cuales los beneficios fiscales radiquen por ejemplo en razones de técnica tributaria, como por ejemplo las que evitan la doble imposición interna, o las establecidas a favor de las entidades oficiales, así como también las que se dedican a lograr fines extrafiscales de política económica que tienen relación con la salud, la educación y la cultura, etc.

En conclusión, el hecho de que existan beneficios fiscales no elimina el principio de generalidad, sino como lo aclara el profesor Rodríguez Bereijo:

... la exención tributaria ha de despojarse hoy de todo vestigio de privilegio o inmunidad que crea o da lugar a derechos adquiridos, concepción incompatible con los principios de generalidad y de igualdad en la imposición. Debe contemplarse más bien como un elemento indispensable en la configuración jurídica del tributo en orden a la más justa y precisa definición del hecho imponible del mismo⁴⁶.

2.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad destaca que el tributo solo puede existir a través de una ley, esto lo afirma el artículo 338 de la Constitución Política, es decir que no puede existir un tributo sin que la rama del poder público facultada para dicho evento, lo haya autorizado de acuerdo a la Constitución y las leyes. Referente al principio de legalidad expresa Lucy Cruz Quiñones que:

Históricamente fue concebido como una garantía a favor de los contribuyentes frente a los regímenes monárquicos absolutistas, hoy día puede decirse que además de un derecho ciudadano a no pagar sino los impuestos que sean legalmente establecidos por el parlamento, constituye también un reconocimiento al deber de pagar prestaciones coactivas de contenido patrimonial para el sostenimiento de las cargas públicas. Este principio es en la actualidad algo completamente natural a un Estado democrático, como resultado del aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”⁴⁷.

Dice Restrepo⁴⁸, También el artículo 150 de la Constitución Política en su numeral 12 señala que el Congreso de la República mediante leyes tiene la facultad de crear contribuciones fiscales mas conocido con el término de impuesto.

⁴⁶ ZORNOZA, Op. Cit., p 103-104

⁴⁷ CRUZ de QUIÑONES, Lucy. Marco Constitucional del Derecho Tributario, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 336

⁴⁸ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006. p. 336-339.

Igualmente es necesario aclarar que el artículo 338 de la Constitución Política no solo señala el principio de legalidad sino además que debe precisar claramente:

1º Los sujetos activos y pasivos, o sea, aquellas personas o fortunas sobre los cuales recae el deber de tributar.

2º Los hechos gravables, que son aquellas circunstancias legales o reales que al determinarse generan la obligación tributaria.

3º Las bases gravables, son aquellos agentes que el estatuto determina para constituir el monto del compromiso a pagar.

4º Y las tarifas, que son las relaciones que, aplicadas a la base gravable, establecen la cantidad a pagar.

Según el inciso 2º del artículo 338 de la Constitución política las autoridades están autorizadas para fijar 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, y el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, serán fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso.

Por consiguiente, el principio de legalidad que consagra el artículo 338 de la Constitución Política no se refiere solamente al nivel nacional; en el nivel departamental es ejercido por las asambleas, conforme lo señala el numeral 3 del artículo 287 de la Constitución Política; y en el nivel municipal le concierne a los Consejos acorde con el numeral 4 del artículo 313 de la Constitución Política.

También es necesario resaltar que el artículo 338 de la Constitución Política aclara que el ejecutivo no establecerá impuestos ni el Congreso podrá otorgarle

facultades extraordinarias, sin embargo este principio no es absoluto, pues tiene sus excepciones a la norma como por ejemplo en estados de excepción como el Estado de emergencia económica y social regulado por el artículo 215 inciso 3 de la Constitución Política, que permite mediante decretos de emergencia y sin necesidad de mediar una ley establecer nuevos tributos en forma transitoria o modificar los existentes, estos perderán vigencia en el periodo fiscal siguiente, salvo que el congreso les otorgue carácter permanente; otra de las excepciones se presenta en relación con las leyes de aduanas en el literal c numeral 19 del artículo 150, y el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política en las que dice que el Presidente podrá modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; y finalmente los artículos 212 y 213 de la Constitución Política aunque no presentan de manera explícita el establecimiento de tributos de manera transitoria hablan de los estados excepcionales de guerra y de conmoción interior y resulta lógico que si el artículo 215 de emergencia económica y social lo dice de manera específica, pues también en estos estados de excepción puedan hacerlo.

Después de mencionar los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de Colombia, es necesario hacer mención de los entes encargados de velar por el uso y cumplimiento de los mismos; debido a que el gobierno en su plan macroeconómico se propone planes y proyectos para el desarrollo de la nación, le corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinar cómo conseguir los recursos necesarios para que el Gobierno pueda alcanzar el cumplimiento de sus objetivos y como resultado propone al Congreso de la República las leyes y decretos que debe estudiar, analizar y aprobar y finalmente le corresponde a la DIAN recaudar los fondos que el Gobierno ha propuesto.

También es necesario hacer referencia al derecho público, porque una de sus ramas es el derecho tributario, que es lo que se trata en esta investigación, a continuación aparece su definición y la relación que tiene con el tema propuesto.

2.7 DERECHO PÚBLICO

El derecho público, es la rama del derecho que tiene como función regular las relaciones entre las personas y las entidades privadas con las corporaciones que ejercen el poder público dentro del ejercicio de sus funciones legales, en concordancia con sus facultades públicas y de acuerdo con lo que establece la ley. En otras palabras, el derecho público es el ordenamiento jurídico que reglamenta las relaciones entre el Estado y los particulares; en el caso de las relaciones entre los órganos estatales estas pueden ser de subordinación, supraordenación o coordinación.

Es importante tener en cuenta que, en la práctica no existen divisiones tajantes entre las distintas ramas del derecho, sino que todas se interrelacionan. De todas formas, es posible establecer varias diferencias entre el derecho público y el derecho privado. Entre las diferencias en el derecho privado y el derecho público encontramos las siguientes:

- En el derecho público, las normas son imperativas; en cambio, en el derecho privado, las normas son dispositivas y actúan cuando no hay un acuerdo o un contrato previo entre las partes.

Lo anterior permite deducir que la relación más usual en el derecho público es de desigualdad, por que el poder público está en una posición soberana, lo que se conoce como imperium, mientras que en el derecho privado las relaciones son de igualdad (teóricamente). También hay que destacar que, en el derecho público, las normas persiguen la consecución de un interés público. En el derecho privado, las normas tienden a favorecer los intereses particulares de las personas.

La seguridad jurídica del derecho público está dada por el principio de legalidad, que implica que el ejercicio de los potestades legales deben sustentarse en

normas jurídicas determinadas por un órgano competente y por las materias que se encuentran bajo su jurisdicción⁴⁹.

Según la enciclopedia electrónica libre Wikipedia,⁵⁰, el Derecho generalmente se ha dividido en derecho público y derecho privado, sin embargo, esta generalización ha sido enérgicamente criticada y en la actualidad no tiene fuerza, debido a que las diferencias entre lo público y lo privado no son tan obvias en el actual ordenamiento jurídico; de todas maneras el derecho público hace referencia a las normas que ordenan y regulan a los órganos estatales entre sí y entre los privados y los públicos; como resultado tanto el Estado como los particulares actúan según la ley, ya sea que les autorice, les prohíba, les permita o los obligue.

En conclusión, se hace necesario que el derecho público sea definido como la parte del derecho que regula las relaciones de los órganos y divisiones funcionales del Estado entre sí y con los particulares.

2.7.1 Materias o ramas del Derecho Público

En el derecho público se encuentran ramas del derecho, como el tributario, tal como lo expresa Wikipedia, se menciona lo siguiente:

El Derecho público regula un gran número de materias correspondientes a la Administración y el Estado, su organización, competencias y, en general, el funcionamiento de los órganos constitucionales, [...] también se incluye al Derecho penal, como el Derecho procesal orgánico y procedimental [...] el Derecho financiero y tributario [...] Está compuesto por el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Internacional Público, **el Derecho Tributario.**⁵¹

⁴⁹ Colaboradores de wikipedia. Derecho público [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_p%C3%BAblico

⁵⁰ Ibídem

⁵¹ Ibíd.

2.7.2 Principios de Derecho Público

Los principios de derecho público se resumen en dos: el principio de legalidad el cual permite que se cumpla con el ordenamiento jurídico y los principios que permiten al Estado mantenerse y desenvolverse en los márgenes de la democracia, es decir que permite al Estado la mayor realización posible⁵².

2.8 ORIGEN, OBJETIVOS Y FUNDAMENTOS DE HACIENDA PÚBLICA

El origen, objetivos y fundamentos de la Hacienda Pública han de permitir la comprensión de la relación existente entre El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la temática tributaria, lo que permitirá tener claridad en las políticas fiscales del Estado.

2.8.1 Origen de la Hacienda Pública

El ministerio de Hacienda y Crédito Público tuvo su origen en la Constitución Política de Colombia de 1886, que en el título XII “De los Ministros del Despacho” (Artículos 132 - 135), precisó que los Departamentos Administrativos de la Rama Ejecutiva serían ejercidos por Ministerios; luego, a través de la Ley 7ª del 25 de agosto de 1886 “Sobre el número, nomenclatura y procedencia de los Ministros del Despacho Ejecutivo”, mediante la cual ordenó que el Despacho administrativo de gobierno se debía dividir en siete Ministerios, entre los que se encontraba el de Hacienda⁵³.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público es una corporación Nacional que hace parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público. El Ministro es el director general, La dirección general se encuentra en cabeza del Ministro y es la primera autoridad

⁵² Ibíd.

⁵³ Ministerio de Hacienda y Crédito Público [en línea]. 2010. [Fecha de consulta: 12 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/elministerio/quienessomos>

técnica y administrativa en este campo, ejerce sus funciones con la colaboración del Viceministro General, el Viceministro Técnico y el Secretario General.

2.8.2 Objetivos Generales

- Definir, formular y ejecutar la política económica del país, los planes generales, programas y proyectos relacionados con esta.
- Preparación de las leyes, y decretos y la regulación, en **materia fiscal, tributaria**, aduanera, de crédito público, presupuestal, de tesorería, cooperativa, financiera, cambiaria, monetaria y crediticia, sin perjuicio de las atribuciones conferidas a la Junta Directiva del Banco de la República, y
- Las que ejerza a través de organismos adscritos o vinculados para el ejercicio de las actividades que correspondan a la intervención del Estado en las actividades financieras, bursátil, aseguradora, y
- Cualquiera otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos del ahorro público y el tesoro nacional de conformidad con la Constitución Política y la Ley.

2.8.3 Objetivos Corporativos

- Contar con las condiciones macroeconómicas y **fiscales** que garanticen la sostenibilidad de las finanzas públicas.
- Generar cultura y disciplina **fiscal** al interior de las diferentes entidades públicas no financieras.

- Contar con un marco regulatorio que propenda por la solidez y estabilidad del sistema financiero.
- Contar con talento humano competente.
- Contar con mecanismos integrales de comunicación interna y externa a la Entidad.
- Contar con soluciones tecnológicas y uso de tecnología de punta de acuerdo a las necesidades del MHCP⁵⁴.

El hacendista Gerhard Colm, afirma que esta disciplina:

Estudia la forma en que se logran los objetivos del sector público a través de los medios de ingresos y gastos públicos, dirección de la administración de la deuda y las transacciones correspondientes. De forma específica estudia la manera en que se toman las decisiones por el sector público y la forma en que son realizadas y controladas. Su ámbito de análisis se asienta sobre las numerosas ciencias tradicionales⁵⁵

Esta afirmación de Colm no solamente define sino que describe el objeto de la Hacienda Pública, que es muy apropiada y acorde con el tema que se está tratando, es necesario dejar claro que "la hacienda pública es una disciplina autónoma pero profundamente vinculada a otras ciencias y artes"⁵⁶. Debido a la complejidad que el sector público ha adquirido en la sociedad moderna es necesario hacer un análisis de los mecanismos con que dicho sector se financia y de la forma como se invierten los recursos que maneja, de tal forma que para estudiarla se necesita una comprensión multidisciplinaria.

⁵⁴ Ibíd.

⁵⁵ COLM, Gerhard. Ensayos sobre hacienda pública y política fiscal, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 21

⁵⁶ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 21

Según la orientación de Restrepo⁵⁷ es necesario conocer la diferencia entre el enfoque dogmático y el enfoque positivo cuando se escribe sobre hacienda pública. El enfoque dogmático estudia el fenómeno de las finanzas públicas a partir de la óptica del “deber ser”, desde éste punto de vista la pregunta sería cuál es el sistema tributario más conveniente, o la forma más eficiente de realizar los gastos públicos.

Mientras el enfoque positivo se orienta en como son las cosas en la vida real y no como deberían ser, en éste enfoque la pregunta es sobre la manera como se distribuyen las cargas impositivas en cada uno de los estratos sociales y los efectos del comportamiento de dichos estratos; o la relación entre los grupos de presión y el modelo de gasto público que se examine en la mencionada sociedad. A propósito de los enfoques dogmático y positivo dice Domínguez:

Los estudios modernos de la Hacienda Pública no consideran estos dos enfoques antagónicos sino complementarios. Uno y otro aportan elementos de juicio valiosos para una mejor comprensión de las finanzas públicas. Por tanto, [...] incluiremos indistintamente reflexiones de ambos géneros según se juzgue conveniente para ilustrar con claridad los multifacéticos temas de que se ocupa la Hacienda Pública contemporánea⁵⁸.

2.8.4 Propósito de la Hacienda Pública

Hasta ahora se ha dicho que el objetivo principal de la Hacienda Pública radica en estudiar proyectos que logren desarrollar el sector público actuando como recaudador o como inversionista de recursos públicos. Pero, ¿cuáles son esos

⁵⁷ Ibid., p. 22

⁵⁸ DOMÍNGUEZ del Brío, Francisco. La hacienda pública como disciplina científica y su metodología, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 22

proyectos? Y en definitiva ¿cuál es, el carácter propio de los objetivos del Estado que le conciernen a la hacienda pública?⁵⁹

Según manifiesta Restrepo⁶⁰ el primer y más elemental objetivo del Estado es el de entregar a la sociedad cierta cantidad de bienes colectivos, pero ese no es el único objetivo, hay otros igualmente muy importantes como los que clasifica Musgrave, “la Hacienda Pública moderna se ocupa además de otros objetivos fundamentales:

1. la redistribución,
2. la estabilidad y
3. El desarrollo económico”⁶¹.

Sobre estos tres objetivos fundamentales, más adelante se harán los respectivos comentarios y la incidencia que estos tienen en el tema tributario y en términos de equidad.

Además, continúa afirmando Restrepo que actualmente los bienes colectivos que debe suministrar el Estado son mucho más, no sólo en cantidad, sino también en calidad, como por ejemplo, una mayor intervención del Estado en el desarrollo tecnológico, la gigantesca necesidad de urbanizar, la masificación de los servicios públicos necesarios, de manera que la Hacienda Pública moderna se enfrenta a una responsabilidad más amplia a la que hacía frente en épocas pasadas.

En el objetivo de suministrar bienes colectivos, la Hacienda Pública ha tenido cambios en términos cuantitativos y en los objetivos de redistribución, estabilidad y desarrollo económico, el cambio ha sido tanto cuantitativo como cualitativo.

⁵⁹ RESTREPO, Op. cit., p. 22

⁶⁰ Ibid., p. 23

⁶¹ MUSGRAVE, Richard A. The Theory Of Public Finance, Tokyo, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 23

Anteriormente el objetivo de las finanzas públicas se limitaba a estudiar cómo financiar de manera conveniente el suministro de los pocos bienes colectivos que necesitaba la sociedad de aquella época, pero con aparición de la crisis de los 30 y la difusión de teorías keynesianas los objetivos de la Hacienda Pública se fueron ampliando, esto hizo que los hacendistas se formularan las siguientes preguntas:

- "¿cómo utilizar el esquema tributario para lograr una mejor distribución del ingreso nacional?
- ¿Qué tipo de gastos públicos se adecuan mejor a las metas de distribución de la riqueza?
- ¿Cómo pueden los instrumentos de la política fiscal contribuir a transferir recursos de las áreas geográficas más ricas hacia las más deprimidas?"⁶²

Esto muestra que a la hacienda pública ya no solamente le tocaba analizar de manera cuantitativa la creciente demanda de bienes colectivos, sino que también debía analizar de manera cualitativa la redistribución de los ingresos; en síntesis a la Hacienda Pública le tocaba analizar cómo podía contribuir a estabilizar la economía y para países como el nuestro surge una nueva función del hacienda pública y esto es:

- "¿cómo pueden las finanzas públicas, no sólo contribuir a estabilizar la economía, sino a estimular el desarrollo?
- ¿Cómo contribuyen a que el crecimiento del Producto Interno Bruto y per cápita de un país sea más acelerado? [...]
- ¿Bajo cuáles circunstancias el manejo de la Hacienda Pública puede convertirse en un factor de desaliento y rezago en el proceso del desarrollo económico?"⁶³

⁶² RESTREPO, Op. cit., p. 24

⁶³ Ibíd., p. 25

2.8.5 Objetivos de la función redistributiva de la hacienda pública.

Al considerar la función redistributiva de la Hacienda Pública, se encuentra que:

- El primer objetivo consiste en orientar de manera eficiente la distribución global de la renta del país, esto se logra a través de las finanzas públicas, la cual procura establecer instrumentos y políticas que se encaminen a distribuir mejor la renta global de la nación.
- Un segundo objetivo de la función redistributiva de la Hacienda Pública consiste en buscar una mejora relativa en los sectores más desprotegidos de la sociedad, estos sectores son más conocidos como población de pobreza absoluta, para cumplir con este objetivo se desarrollarán proyectos que logren proporcionar más servicios públicos a los sectores más necesitados de la nación.
- El tercer enfoque redistributivo de la Hacienda Pública está encaminado a distribuir los ingresos de los grupos más fuertes de la población, aquí es donde desempeña un papel importante el diseño progresivo en los impuestos, en especial en los impuestos de renta y de capital; lo que se persigue con este objetivo es entregar o al menos aproximarse al concepto de igualdad, en otras palabras, que todos los miembros de la sociedad puedan gozar al participar en el crecimiento económico⁶⁴.

Cómo se puede notar, los propósitos redistributivos de la Hacienda Pública lo que pretenden es dar igualdad de oportunidades a los sectores más desvalidos de la sociedad para que disfruten del crecimiento económico; después de mencionar los propósitos, es necesario hacer mención a las formas de redistribución mediante

⁶⁴ *Ibíd.*, p. 31

las cuales se pueden cumplir de manera efectiva dichos propósitos, por lo tanto a continuación se mencionan los siguientes:

- Reparto personal de las rentas

Mediante este modelo de redistribución se aplica la progresividad a ciertos tributos, de esa manera se disminuye ingreso en los sectores de la población y se reasignan en los menos favorecidos. Aquí se hace mención al diseño de tributos progresivos como el impuesto a la renta y el impuesto al capital.

- Reparto funcional de las rentas

En este caso, el reparto no es personal, sino que la redistribución se hace por actividades económicas, como por ejemplo castigando rentas procedentes de capital y favoreciendo la rentas derivadas del trabajo; para lograr esto lo que la Hacienda Pública debe hacer es desgravar o crear un beneficio para algún tipo de ingreso procedente del trabajo y gravar con rigor la rentas derivadas de capital.

- Reparto sectorial o territorial

En este modelo de redistribución se busca la forma distribuir la renta nacional en las diferentes entidades geográficas, es decir, de la nación hacia los departamentos y municipios, que en cumplimiento de la descentralización una porción de los impuestos nacionales sea de transferir de forma obligatoria hacia entidades ya mencionadas logrando así el reparto sectorial o territorial o de acuerdo las normas redistribuyendo los ingresos de una reunión con alto crecimiento y efectuando la respectiva redistribución hacía regiones deprimidas o de bajo crecimiento económico.

- Reparto entre agregados económicos

A través de instrumentos de la Hacienda Pública se pueden afectar los agregados económicos como por ejemplo el ahorro y el consumo, esto se puede lograr estimulando el uno y desalentando el otro; si por ejemplo se desea estimular la inversión en las finanzas públicas se puede influir en el ahorro aliviando o moderando la tributación sobre algunas rentas y al mismo tiempo incrementando las tasas de impuestos sobre bienes de consumo que se consideren suntuosos.

Para que la función redistributiva sea un instrumento eficaz debe tenerse en cuenta tanto la eficacia de los impuestos como del gasto público, ya que si éste se orienta mal se puede distorsionar la distribución de la economía, debe tenerse en cuenta que el gasto público puede ser utilizado por actividades suntuarias pero también ha de tenerse en cuenta una política que afecte de manera positiva los sectores menos favorecidos, de esta manera, el gasto público tendrá redistribución eficaz "esta evidencia se ha documentado con bastante claridad en Colombia y parece ser una constante para los países en vías de desarrollo"⁶⁵, a propósito de esta afirmación, dice Restrepo que "si se desea avanzar en forma sólida hacia una estructura más justa y más equitativa, es necesario que la política fiscal vaya acompañada de modificaciones estructurales que gradualmente configuren una sociedad más justa y equitativa".⁶⁶

2.8.6 Objetivo de función estabilizadora de la Hacienda Pública

La economía clásica creía que no era significativa y necesaria la mediación de la Hacienda Pública como herramienta estabilizadora de la dinámica económica, sin

⁶⁵ URRUTIA, Miguel. Los de arriba y los de abajo. (La distribución del ingreso en Colombia en las últimas décadas), citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 34

⁶⁶ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 35

embargo las últimas publicaciones sobre la política fiscal han demostrado que las economías en vía de desarrollo necesitan de la intervención del Estado⁶⁷.

Hablando de función estabilizadora, se ha demostrado la incidencia en el proceso de desarrollo en los impuestos y el gasto público dados los vínculos entre la política fiscal y el desarrollo económico. Hay impuestos que aceleran el desarrollo y hay otros que lo retardan, esto demuestra que las finanzas públicas juegan un papel importante con relación al desarrollo económico, según afirma Walter Heller, las principales funciones de la Hacienda Pública en el proceso de desarrollo económico son las siguientes:

1º proveer el ahorro necesario para financiar el incremento del acervo de capital indispensable en todo proceso de desarrollo; 2º contribuir a evitar los desequilibrios de origen interno o externo de la economía que, de presentarse, pueden comprometer seriamente el proceso de desarrollo; 3º la hacienda pública ayuda también a crear condiciones de **equidad** dentro de proceso de desarrollo que lo haga más **justo y equitativo**⁶⁸.

2.8.7 Objetivo de desarrollo económico de la Hacienda Pública

Se ha demostrado a través de la experiencia que "solamente cuando existen condiciones de equidad y de buena distribución del ingreso, es factible lograr un desarrollo económico acelerado y sostenido en el tiempo"⁶⁹. Es obvio que el ahorro es el elemento principal en el desarrollo económico y por lo tanto las normas tributarias deben ser trazadas de acuerdo con este criterio, por ejemplo, en el impuesto a las ventas debe gravarse con mayor rigor la adquisición de bienes o servicios de lujo que los bienes y servicios de consumo popular, o en el

⁶⁷ Ibíd., p. 35,37

⁶⁸ HELLER, Walter. "Política fiscal para países subdesarrollados", citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 38

⁶⁹ Ver The East Asian Miracle. Economic Growth and Public Policy, citado por RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 43

impuesto a la renta a las sociedades se debe estimular la retención de utilidades frente a la repartición de las mismas; en los países en vía de desarrollo los inconvenientes que se presentan en la administración tributaria se deben a la deficiencia en el recaudo, pues aunque estén bien diseñados de manera teórica terminan siendo regresivos porque se trabaja con niveles muy altos de evasión tributaria y esto conduce a que la obligación recaiga sobre las rentas de trabajo de aquellos que laboran en empresas del sector formal que llevan su contabilidad bien organizada y por lo tanto no evaden y como consecuencia esto afecta de manera negativa el desarrollo económico. Con lo visto en este capítulo se hace evidente ampliamente la relación entre las finanzas públicas y el desarrollo económico pues para cumplir con los objetivos de la Hacienda Pública se debe ir más allá de los objetivos de estabilidad y de redistribución lo que equivale a "contribuir a crear condiciones de equidad dentro del proceso de desarrollo"⁷⁰.

2.8.8 Principales Funciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Las principales funciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público son las siguientes:

- Dirigir y desarrollar las políticas económicas y **fiscales** del Estado.
- Participar en la elaboración del proyecto de Ley del Plan Nacional de Desarrollo.
- Apoyar la definición de políticas, planes y programas relacionados con el comercio exterior.

⁷⁰ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Quinta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2000. p. 43,44

- Coordinar la administración y el **recaudo de los impuestos**, rentas, tasas, contribuciones fiscales y parafiscales.
- Elaborar estudios, análisis, evaluaciones y reformas para hacer seguimiento a la situación económica general y a la situación monetaria, crediticia y cambiaria del país.
- Formular recomendaciones sobre las políticas a seguir en materia del manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público y sobre las medidas con respecto al sector financiero y asegurador.
- Planear, preparar, administrar, ejecutar y controlar el presupuesto general de la nación⁷¹.

⁷¹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público [en línea]. 2010. [Fecha de consulta: 12 de marzo del 2010]. Disponible en:<http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/elministerio/quienessomos>

3. ANALISIS DE ARTICULOS SUCEPTIBLES DE CORRECCIÓN RESPECTO A LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN RENTAS EXENTAS

Para determinar los artículos susceptibles de análisis y corrección en rentas exentas, se debe contar con conocimientos básicos sobre los principios que los rigen y los hechos que conciernen al origen de dichas exenciones, asunto que ya ha sido tratado en el capítulo anterior, además se deben tener en cuenta las consideraciones de las corporaciones relacionadas con la creación, promulgación y difusión de dichas exenciones; a la luz del principio de legalidad es claro que no hay lugar a dudas, puesto que toda exención está amparada bajo el escudo de la ley, pero a la luz del principio de progresividad, ya sea horizontal o vertical, aparecen o surgen diferencias entre iguales, lo que da lugar a pensar que los contribuyentes están siendo tratados en forma desigual o inequitativa, dando evidencias de violación a los derechos del contribuyente; si bien es cierto que la doctrina dice que es permitido dar cierto grado de preferencia razonable, la pregunta que surge aquí es: ¿Qué es razonable? ¿Qué se entiende por razonable? ¿Cómo miden o prueban el grado de razonabilidad?

Al analizar que gana el Estado Colombiano al otorgar un ‘incentivo’ tributario se requiere tener en cuenta por lo menos tres aspectos, lo primero que se ha de juzgar es que se busca al establecer la exención y si ese objetivo permite el desarrollo económico; también se debe analizar si es eficiente en términos de cumplir con los planes o proyectos que persigue el gobierno en pro del beneficio de la nación y si vale la pena llevar a cabo la exención; finalmente ha de reconocerse si han sido o no exploradas otras propuestas que incurran en menores costos, o que con costos semejantes tengan un mayor impacto en el logro de las metas propuestas; en definitiva lo que se busca es elegir la mejor

opción en comparación con otras opciones⁷².

En referencia al asunto que se analiza, la Corte ha enfatizado que concierne al legislador, a iniciativa del gobierno “...evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención”⁷³.

Por esta razón, cuando el poder legislativo decide sancionar una exención, por las razones que crea, debe tener siempre presentes los principios de equidad, que como ya se ha mencionado, se manifiesta tanto en términos verticales como horizontales, precisamente con el criterio de equidad horizontal los ciudadanos responsables de contribuir que se encuentren bajo condiciones reales iguales contribuirán de manera equivalente y la equidad vertical predica que aquellas personas que tienen más capacidad económica contribuirán con una cuantía superior en proporción a los ingresos que disfrutan, por lo tanto para juzgar si un beneficio tributario es constitucionalmente aceptable, es preciso tener en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función de los principios constitucionales que se han mencionado⁷⁴.

Desde este punto de vista las exenciones y otros beneficios dependen de la defensa que se les dé, de acuerdo a la validez constitucional. En algunos casos estos incentivos cumplen con normas constitucionales, por motivos de equidad, como por ejemplo el caso de las exenciones presentadas en los primeros numerales del Art. 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto al criterio

⁷² PERRY R, Guillermo y CÁRDENAS S. Mauricio. Diez años de reformas tributarias en Colombia. Primera edición. Empresa Editorial Universidad Nacional de Colombia. Santa Fe de Bogotá 1986.

⁷³ Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998, citado por Cusgüen Olarte, Eduardo. Estatuto tributario, código anotado. sexta edición. Editorial Leyer 2006. Pág. 95

⁷⁴ Cusgüen Olarte, Eduardo. Estatuto tributario, código anotado. sexta edición. Editorial Leyer 2006. Pág. 95

expuesto por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001, según el cual “... El reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar... constituye la frontera a la presión fiscal individual...”, aquí se pone de manifiesto la necesidad de preservar valores constitucionales tales como los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o la libertad personal, pensando en que es posible dignificar la vida a partir de un cierto nivel de ingresos⁷⁵.

En otros casos, las razones para sancionar una exención tributaria pueden obedecer a políticas fiscales o laborales, o a motivos de inversión o de ahorro. Es posible que en dichos casos no se manifieste el principio de equidad, sino que se justifica dándole valor al principio sacrificado en concordancia con la razonabilidad que justifique el cumplimiento de los fines que se persiguen lograr. En consecuencia, cuando por ejemplo el legislador resuelve constituir una exención por razones de inversión, los aportes que va a recibir el Estado se analizarán no solo desde un punto de vista, sino teniendo en cuenta las justificaciones por las cuales se ha dado origen a la exención, que bien puede promover un interés superior como lo es la generación de empleo en zonas deprimidas o por su capacidad para influir sobre la actividad económica o cualquier otro de singular importancia que razonablemente justifique su creación. También puede presentarse el caso en el que dicho beneficio tributario puede asignarse a algún renglón de la economía que presente altos márgenes de riesgo para la economía o para las personas, mayores a los riesgos ordinarios. De todas maneras, se debe examinar con sumo cuidado si las exenciones son compatibles con la Constitución⁷⁶.

La rama Judicial dispone de múltiples herramientas legales para trazar la política tributaria y determinar la constitucionalidad de un gravamen o una exención y cuando lo crea necesario de acuerdo a lo que la ley le permite, en cualquier

⁷⁵ *Ibíd.*

⁷⁶ *Ibídem.*

momento podrá escoger si minimiza o extingue algún beneficio tributario si deduce que los objetivos que perseguía y la efectividad y los efectos que estos están causando en el sistema tributario no es positivo, o puede darse el caso en que al mirar otra alternativa esta puede ser mejor por su efectividad y por su costo y que a su vez logre cumplir con los fines esperados por el Estado ya que por ejemplo, “al mismo resultado sobre el ingreso real de un servidor público se puede llegar a través del incremento de su salario nominal, o mediante el pago de una bonificación, o el establecimiento de una exención”⁷⁷.

Al efectuar un examen de constitucionalidad sobre alguna excepción, exención, incentivo o beneficio tributario, lo importante es que pueda concluirse que la mencionada exención ha sido justificada al cumplir con valores constitucionales que benefician el interés general y los objetivos que persigue el Estado, sin embargo, se puede ver afectado el equilibrio del sistema tributario que constitucionalmente exige la obligación de contribuir y la capacidad económica de cada contribuyente.

Se destaca el hecho del impuesto sobre la renta porque éste siempre ha sido considerado equitativo y eficiente y por esta razón siempre se encuentra considerado como la base de los sistemas tributarios, éste tiene la capacidad de generar recursos para el Estado ya que se le puede imprimir una estructura progresiva y a la vez mantiene su neutralidad en términos generales, éste puede producir mínimas distorsiones en la asignación de los recursos (En este sentido, ver la ponencia del proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno al Congreso en 1986 y que fue la base para la Ley 75 de 1986. Historia de las leyes, segunda época, tomo V, Congreso de la República, 1986)⁷⁸.

⁷⁷ Ibidem.

⁷⁸ Ibid., Pág. 96

Si bien es cierto que las exenciones pretenden tener razones de peso para incentivar a algún sector de la economía o a algún grupo de personas, las exclusividades deberían aplicarse de manera progresiva tal como se observa por ejemplo en el artículo 206 numeral 4, o bien podría ser eliminando dichas exclusividades o agregándolas sin excepción para todas las personas naturales o jurídicas según sea el caso, en todo caso se están violando claramente principios constitucionales, en especial los mencionados por el artículo 363 de la Constitución Política.

Para el presente trabajo se propone efectuar análisis y sugerir cambios a los artículos 206 y 207-2, el artículo 206 es de rentas de trabajo exentas, en el cual se tendrían en cuenta las personas naturales y el 207-2 que beneficia a sectores de la economía, el cual tendría en cuenta el beneficio de las personas jurídicas. Amparado en la sentencia C-1060 A de 2001 dice que "... no será admisible por inequitativo y por agresivo un sistema de impuesto de renta que ante iguales capacidades contributivas -ingresos disponibles- otorgue a unos excepción o privilegio en la base de gravamen, o lo que es lo mismo, discrimine en contra de las gentes del común porque no ostentan los mayores títulos de autoridad"⁷⁹. Tomando como referencia este concepto se analizarán los artículos ya mencionados para los siguientes capítulos.

En cuanto a los otros artículos contemplados en el capítulo VII del libro primero Rentas Exentas del Estatuto tributario se justificará cada uno de los artículos mostrando por qué no violan los principios tributarios; el artículo 207 exceptúa las prestaciones que reciba un contribuyente proveniente de un fondo de pensiones en los casos que lo determina la ley y aplicando el principio de progresividad, siendo gravadas solo cuando exceda de 1000 UVT; el artículo 207-1 exceptúa las

⁷⁹ Corte Constitucional [en línea]. 2010. Sentencia 1060A de 2001. [Fecha de consulta: 7 de abril del 2010]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1060A-01.htm>

cesantías pagadas por fondos de cesantías de acuerdo con el principio de progresividad previsto en el numeral 4º del artículo 206 del mismo estatuto; el artículo 208 no se analiza , pues fue derogado; el artículo 209 otorga exención a entidades de utilidad común y a las entidades auxiliares de las mismas cuando cumplan con lo definido en el artículo 38 de la ley 30 de 1988, sin embargo con el artículo 5º de la ley 863 de 2003 estas rentas quedaron gravadas con el cien por ciento ;el artículo 210 fue derogado por el artículo 134 de la ley 633 de 2000.

El artículo 211 señala exención a empresas de servicios públicos domiciliarios que benefician a la sociedad en cumplimiento de las obligaciones del estado cuando estas sean entidades oficiales o sociedades de economía mixta y es lógico que el estado no ha de pagarse a sí mismo impuestos; en el artículo 211-1 están exentas las rentas de loterías y licoreras en las que el estado tiene una participación superior al 90%, en dicho caso no es natural que el estado se pague impuestos a sí mismo, como ya se mencionó en el artículo anterior; el artículo 211-2 dice que están exentas las utilidades de empresas industriales y comerciales del estado en al ámbito nacional, que sean accionistas de empresas prestadoras del servicio de telefonía local, dicho beneficio se extendió hasta el 31 de Diciembre de 1999, lo cual la aísla del análisis pertinente; el artículo 212 señala a las Zonas francas como rentas exentas pues beneficia a la nación de acuerdo a tratados internacionales, no obstante la presente disposición fue derogada por el artículo 13 de la ley 1004 de 2005 a partir del año gravable 2007; el artículo 213 manifiesta que están exentos los usuarios de las zonas francas, pero esta norma tuvo vigencia hasta el 31 de Diciembre de 2006 según el artículo 69 de la ley 863 de 2003; el artículo 214 se encuentra derogado por el artículo 134 de la ley 633 de 2000.

El artículo 215 señala exención a los contribuyentes que reinviertan en el país en actividades de exploración de hidrocarburos dentro de los tres años siguientes, se hace evidente el principio de equidad pues no distingue a entidades del mismo

sector, es decir, que cualquiera que cumpla con las condiciones puede beneficiarse; el artículo 216 exceptúa de la renta a contratos vigentes a octubre 28 de 1974, pero conforme al artículo 5 de la ley 863 de 2003 las rentas tratadas por esta norma quedaron gravadas con el ciento por ciento; el artículo 217 que exceptúa la Renta para fondos ganaderos organizados como sociedades anónimas abiertas quedaron gravadas con el cien por ciento según el artículo 5º de la ley 863 de 2003.

El artículo 218 exceptúa de pagar Renta a los no residentes o no domiciliados por intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda pública externa, que no viola el concepto de igualdad pues se emitió con el fin de afrontar la crisis energética y se estimulara al inversionista; el artículo 219 exceptúa de la Renta los intereses de cédulas BCH emitidas antes del 30 de septiembre de 1974, pero quedaron gravadas al cien por ciento conforme con el artículo 5º de la ley 863 de 2003; los intereses de bonos de financiamiento presupuestal y los bonos de financiamiento especial están exentos del impuesto de Renta mientras duren en poder del primer adquirente; el artículo 221 excluye del impuesto sobre la renta los intereses por enajenación de inmuebles destinados a la reforma urbana, pero el artículo 5º de la ley 863 de 2003 señaló que se gravarían con el cien por ciento; los intereses por deudas y bonos de la reforma agraria, e intereses sobre pagarés y cédulas de reforma urbana que trata el artículo 222 gozarán de exención de impuestos de renta, sin embargo estas rentas quedaron gravadas al cien por ciento según el artículo 5º de la ley 863 de 2003.

Están exentos de la renta las indemnizaciones por seguros de vida que trata el artículo 223 que es aplicable a todos, por lo tanto cumple con el concepto de equidad; los artículos 224 y 225 exceptúan de la Renta a empresas en la zona del nevado del Ruiz, en este caso lo que se procura es incentivar la economía con el apoyo de empresarios en esta zona del país devastada por desastres naturales, beneficiando así a la sociedad. Los artículos 226, 227 y 228 exceptúan de la

Renta a empresas que reanuden sus labores, que se detuvieron por efectos del fenómeno volcánico, también para empresas de tardío rendimiento y para los socios que reciben rentas provenientes de la zona en cuestión.

Están derogados los artículos 229, 230, 231 y 232; el artículo 233 exceptúa de la Renta a personas y entidades extranjeras que están amparados por convenios o tratados internacionales; según el artículo 234 no son transferibles las rentas exentas de las sociedades a los socios o similares y el artículo 235 manifiesta que las exenciones solo benefician a su titular y finalmente el artículo 235-1 aclara el límite de las rentas exentas, es decir, que los artículos 209,216,217,219,221,222 y el párrafo 4º del artículo 211 quedan gravados al cien por ciento con el impuesto sobre la renta como ya se anotó, de acuerdo al artículo 5º de la ley 863 de 2003.

4. SITUACIONES EN LAS QUE SE ILUSTRAN CASOS EN LOS CUALES SE VULNERAN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

La primera situación que se presenta es la declaración de inconstitucionalidad del primer inciso del Art. 206 numeral 7 del Estatuto Tributario y la adición en rentas exentas que introduce el artículo 20 de la ley 488 de 1998, demandada por la ciudadana María Lugari Castrillón y la Dra. Lucy Cruz de Quiñones quien actuó como Conjuez Ponente.

4.1 SENTENCIA C-1060A DE 2001⁸⁰.

4.1.1 La Demanda.

La demandante considera que se violan el artículo 13, por desconocer el concepto de igualdad respecto a la protección de los derechos frente a unos mismos hechos, pues los tributos y las exenciones deben ser proporcionalmente establecidas y encaminadas dentro de un orden económico y social justo y solamente se puede admitir cuando sea amparado en un fundamento objetivo y razonable y el considerar el 50% del salario de altos funcionarios, evidencia clara violación de los valores y principios constitucionales y universales.

Además viola el principio de equidad en su sentido horizontal y vertical, la evidencia está en el tratamiento que la norma le da a las rentas de trabajo más elevadas para que tributen menos que las rentas laborales inferiores en los cuales se viola el artículo 363 y 95-9, en esta medida la norma es injusta e inequitativa, la demandante califica de "privilegio" el beneficio demandado porque ningún otro trabajador goza de la misma ventaja.

⁸⁰ Ibídem.

La demandante argumenta que el artículo 20 de la ley 488 de 1998 viola el artículo 154 de la Constitución política de 1991, porque solamente el gobierno puede dictar o reformar exenciones tributarias por iniciativa propia y en este caso esto no se cumplió en la expresión " en este caso se considera gastos de representación el 50% de sus salarios" y tampoco se cumple cuando extiende el beneficio tributario a algunos miembros del Congreso, específicamente Secretarios y Subsecretarios de las Comisiones Constitucionales y Legales, modificaciones que surgieron por iniciativa del Congreso. Según argumenta la demandante la norma contradice el objetivo planteado por el gobierno ya que su propósito era aliviar el déficit fiscal, mejorar el recaudo tributario, eliminando exenciones y discriminaciones en materia tributaria.

Finalmente, cita la violación del artículo 158 de la Constitución que ordena rechazar todo proyecto de ley que no se refiera a una misma materia, porque la disposición que considera gastos de representación el 50% de los salarios de los funcionarios beneficiados, es del ámbito laboral según la demandante.

Igualmente la demandante se apoya en el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo el cual dispone que el salario está formado por todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie que implique retribución de servicios, mientras que el artículo 128 del mismo define como gastos de representación lo que recibe el trabajador en dinero o en especie, no para enriquecer su patrimonio sino para desempeñar a cabalidad sus funciones. La norma indicada contraría este concepto laboral porque convierte en gastos de representación lo que laboralmente corresponde al concepto salarios, encuentra la demandante que la norma se encuentra injustificadamente entre el ámbito tributario y el ámbito laboral. Y también menciona artículos 133, 182 y 183 de la Constitución política aunque no expone su concepto de la violación de estos artículos, sin embargo, María Lugari Castrillón lo argumenta de la siguiente manera:

“ Por otra parte, una enmienda a un proyecto de ley tributaria que lleve a declarar exentos del pago de impuesto el 50% de los ingresos laborales de quienes perciben lo más altos salarios del país, disfrazándolos como gastos de representación, sin duda supone una disminución de ingresos presupuestarios, por lo tanto, de acuerdo con el artículo 163 de la ley 5 de 1992, que contiene el reglamento del Congreso, ha debido ser remitida al Ministro de Hacienda por conducto del Presidente de la Corte Constitucional, para que aquel, dentro del término de cinco (5) días, la devolviera acompañada de una respuesta razonada, así que, de no haberse cumplido con este requisito, la norma también estaría viciada por vicio en su procedimiento.

Si bien la acción por vicio de forma se encuentra caducada por haber transcurrido más de un año desde la publicación de la ley acusada, la acción constitucional a que da lugar el conflicto de intereses que esta prerrogativa crea por representar un gran beneficio económico para los legisladores y los otros altos funcionarios, y solo para ellos, y no por vía general, no caduca, porque el vicio substancial que comporta no puede quedar subsanado por el hecho de que los congresistas, directamente beneficiados, no se hayan declarado impedidos, pues de ser así, sería inane el artículo 182 de la Carta, reglamentado por los artículos 286 y 291 de la ley 5 de 1992. Una permisividad de tal naturaleza, sería catastrófica para la moral y la economía del país.”

4.1.2 Intervenciones.

Seguidamente, se esbozan las intervenciones de los diferentes entes, la primera intervención a mencionar es la exequibilidad de las normas en cuestión.

4.1.2.1 Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En concepto de la DIAN a través de su apoderada, la cual cita extensas jurisprudencias de la Corte Constitucional, en las que se consagra que el Congreso tiene la autoridad y la competencia para establecer impuestos y exenciones, facultad que considera lo bastante amplia y discrecional como para crear, disminuir, aumentar o eliminar gravámenes y para crear o modificar las exenciones.

4.1.2.2 Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Álvaro Leyva Zambrano, se pronunció sobre la norma demandada encontrándola inconstitucional por violación de los principios de igualdad consagrada en el artículo 13 de la Constitución política de Colombia y equidad y progresividad del artículo 363 en la que dijo así:

"Tradicionalmente las leyes de impuestos vienen concediendo exención del impuesto a los llamados gastos de representación que perciben algunas categorías de funcionarios del Estado situados en los niveles más altos de remuneración, en las tres ramas del poder público. Este tratamiento no tendría reparo si la exención se limitara a parte de lo pagado que realmente se debe gastar en el cumplimiento de las funciones públicas. Lo que ocurre es que se ha asignado tal denominación a pagos que tienen naturaleza retributiva del servicio, que tienen capacidad para incrementar el patrimonio del funcionario, con lo cual se viene produciendo un engaño a la ciudadanía y estableciendo privilegios que no tienen justificación alguna que, dada la categoría de los beneficiados, hieren el sentimiento popular e incentivan a los demás contribuyentes a buscar sus propios cauces de elusión y evasión".

4.1.2.3 Concepto del Procurador General de la Nación.

En la intervención de la Procuraduría General de la nación, tanto el señor Procurador General de la Nación, Jaime Bernal Cuéllar como el Viceprocurador Eduardo Montealegre Lynett, se declararon impedidos según el artículo 25 del decreto 2067 de 1991, referente a la existencia de un interés personal en la decisión, ya que por razón de sus cargos se les venía pagando gastos de representación que la Sección de Nómina y Registro de la Entidad venía exonerando de la retención en la fuente por concepto de Impuesto de Renta, en aplicación de la norma demandada en el proceso.

Sin embargo, la Sala Plena de la Corte Constitucional, resolvió no aceptar el impedimento manifestado, por considerar que el derecho a recibir gastos de representación no muestra "necesariamente un vínculo de interés personal" con el concepto que haya de pronunciarse. Por esa razón el señor Procurador dio su concepto, respecto a los gastos de representación el señor procurador argumenta que éstos no tienen un carácter retributivo aunque se originen en el servicio prestado de manera personal, pero que solamente pueden percibirlo los trabajadores que por sus responsabilidades se ven obligados a efectuar gastos constantes para el noble desempeño de sus funciones.

El señor Procurador resalta que quienes reciben este beneficio son servidores públicos que están llamados a asumir las más altas responsabilidades públicas y que esta circunstancia los coloca en una especial situación de merecimiento dentro de la sociedad, de manera que su investidura es superior a la del resto de los funcionarios y trabajadores privados. Los gastos que se les reconocen no deben entonces tener el carácter retributivo porque no los enriquecen, no son para su propio beneficio ni están destinados a satisfacer sus necesidades personales.

No obstante, al confrontar el argumento expresado por el procurador con el contenido de la norma, el Jefe del Ministerio Público pone en evidencia la incoherencia normativa al desgravar el 50 % de los salarios a los que denomina "gastos de representación" y luego en el siguiente renglón aclara que en verdad se trata del 50% de los ingresos laborales de los altos funcionarios, que materialmente tienen el carácter de gastos de representación por estar orientados al cabal desempeño de sus funciones. Dados los argumentos anteriormente mencionados, el Procurador General opina que las normas aquí analizadas se ajustan a la Constitución política de Colombia.

4.1.3 Consideraciones y Fundamentos de la Corte Constitucional.

El trabajo de La Corte consiste en analizar la constitucionalidad de la norma acusada. Lo que se propone la corte es determinar si se presenta una desavenencia del principio de igualdad y en caso de que se presente verificar si constitucionalmente es válida por alguna razón justa y objetiva en relación con los demás beneficiarios de la renta de trabajo y con los demás funcionarios públicos que también reciben los llamados “gastos de representación”, pero no están incluidos en la lista de la norma.

4.1.3.1 Las Exenciones Frente al Principio de Generalidad y Equidad.

Frente al principio de generalidad y equidad, la sentencia C-1060A de 2001 analiza las exenciones; y así como el principio de universalidad del impuesto es la primera condición para cumplir con el principio de igualdad, la generalidad y homogeneidad en la formación de las exenciones y beneficios garantizan que el sistema tributario carece de privilegios o prebendas y que por lo tanto es justo.

Al hacer el análisis de constitucionalidad es necesario comprobar si la exención en cuestión está en contra del sistema jurídico tributario, también se debe mirar la capacidad contributiva que entre otras cosas no es el único principio a valorar en el sistema; es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser opuestos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.

En este orden de ideas se percibe que las exenciones no pueden constituir un sistema de favorabilidad, su propósito debe responder al interés social o económico de la nación o a algún suceso que pueda ser estimado como un asunto de justicia. Pero sí por el contrario una exención no puede considerarse legítima o justa o equitativa, ni cumple con los objetos económicos o sociales, sino que por el contrario minimiza la capacidad contributiva, entonces debe rechazarse por injurídica e inconstitucional. De todo lo mencionado hasta este momento se entiende que la norma de exención lleva implícita de manera específica el principio de justicia tributaria, que no puede ser ajena a los fines socio económicos del sistema tributario, que hace que señaladas circunstancias reciban los efectos desgravatorios.

4.1.3.2 El Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales Asalariadas.

Es necesario recordar que el impuesto sobre la Renta se calcula de acuerdo a los ingresos o incremento del patrimonio de una persona después de restar los costos y los gastos a la actividad que produce la renta, éste es un impuesto personal porque tiene en cuenta las características de cada contribuyente para poder considerar su capacidad económica y señalarle la tarifa correspondiente.

Efectivamente toda norma puede tener sus variaciones, pero esos tratamientos diversos y razonables de las rentas no pueden crearse en privilegios o beneficios para personas que tienen ingresos o riquezas, Los privilegios o ventajas que recibía la nobleza, el clero y las autoridades públicas son cosa del pasado, tiempos en los cuales éstos no pagaban tributos.

4.1.3.3 Los "Gastos de Representación" de los Altos Funcionarios y su Régimen Tributario.

Bien vale la pena recordar que en esta sentencia no se analiza si el régimen salarial de los servidores públicos es justo o no, como tampoco se analiza la constitucionalidad de los gastos de representación, sino que lo que se analiza es la exención del impuesto sobre la renta, siendo que se reconoce como renta ganada, individual y proporcional a cada individuo y que permite el aumento del patrimonio.

4.1.3.4 Norma de Adición Dada por el Artículo 20 de la Ley 488 de 1992.

Respecto al porcentaje de la exención adicionado en el artículo 20 de la ley 488 de 1998 en que se considera gastos de representación el 50% del salario de los altos funcionarios que señala la norma, se encuentra una irrefutable falta de razonabilidad y proporcionalidad, pues no se requiere que los gastos de representación consignados por ese concepto sean precisamente el motivo de la exención, ni se solicita justificación que permita obtener el derecho a dicha exención. Esto no es justo, pues simplemente se establece la exención de un alto porcentaje de los salarios bajo la orden de una ficción jurídica.

Al analizar la sentencia C-1060A de 2001 se observa que el principio de progresividad se desintegra de dos maneras, primero porque se graba sobre una base más amplia la renta de trabajos menores y se rompe la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios lo cual es contrario al sistema tributario progresivo que consagra la Constitución política de Colombia

También se ve comprometido el principio de eficiencia del sistema tributario pues en la medida en que se favorece con beneficios y exenciones a sujetos que ejercen autoridad se contribuye a apreciar al sistema tributario como un programa

de privilegios y beneficios que elevan el déficit fiscal y obstaculizan el funcionamiento del Estado

En conclusión, no existe fundamentación objetiva, suficiente y razonable para que el 50% de los salarios se desgrave totalmente. Se declara inconstitucional por vulnerar los principios de igualdad (artículo 13) equidad y progresividad (arts.363 y 95-9) y diferenciar a unas personas de otras que están igualmente vinculadas a la administración pública. Asimismo se confirma idéntica vulneración del principio de igualdad, equidad y progresividad frente a los trabajadores del sector privado que reciben gastos de representación para el cumplimiento de actividades que el Estado igualmente debe impulsar con el fin de estimular la economía.

En síntesis, la rama legislativa puede fijar diferencias en concordancia con el origen de las rentas, o en la cuantía de ellas, o en lo que considere merecedor de mayor protección siempre y cuando sea justo y equitativo, pero lo que no puede hacer es instituir a un sector de ciudadanos que sean subjetivamente exentos al pago de impuestos porque reciben mayores ingresos, o por el hecho de poseer un cargo superior en la sociedad, por el contrario esto le exige una mayor responsabilidad social como corresponde a los servidores públicos, lo cual no los excluye de los deberes y obligaciones de todo ciudadano Colombiano como es el de pagar los impuestos.

Se argumenta en la sentencia que "en el Estado democrático la cosa pública es cosa de todos, por eso, todos tienen el deber de contribuir a la acción común con su propio sacrificio personal, en la medida de sus posibilidades".

4.1.3.5 La Validez del Gasto Público Remuneratorio.

Dice La Corte Constitucional que en la ley en cuestión se ve de manera clara a través de una norma tributaria la sustitución del gasto público, en otras palabras lo

que se pretende es bonificar a los altos funcionarios estableciendo una tarifa impositiva sobre la base el 50% de su salarios pero sin reconocer una mayor retribución o asignación salarial sino que se ha hecho a través de un favor tributario o deterioro arbitrario de la base tributaria.

Hay que aclarar que no existe oposición a que estas personas tengan una remuneración especial, pues es claro que algunos cargos públicos que son indispensables para el desarrollo de la democracia puedan gozar de un esquema de remuneración especial, así se premia a que las personas más talentosas y honestas puedan acceder a esos cargos y una vez estén en ellos puedan dar lo que se espera de sí. Lo que no sería equitativo es emitir sistemas salariales especiales y al mismo tiempo exonerarlos de cumplir con la cuota de solidaridad del compromiso social que indica otorgar una cuota de su ingreso para el beneficio de todos, en especial de las clases menos favorecidas que son los que finalmente reciben el gasto público que se costea con los tributos.

4.1.4 Pronunciamiento de la Corte Constitucional.

Resuelve: Primero. DECLARAR INEXEQUIBLE el numeral 7 del art. 206 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998, en los apartes demandados, que dicen así:

7. Los gastos de representación que perciban en razón de la naturaleza de las funciones que desempeñan el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamento administrativo, los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldía de ciudades capitales de departamento, ...y los rectores y profesores de universidades oficiales... ...secretarios generales,

subsecretarios generales y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República.

En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento de sus salarios."

El anterior fragmento de la norma se declaró inconstitucional por vulnerar los principios de igualdad, equidad y progresividad del sistema tributario (art. 13, 363 y 95-9 de La Constitución Política), ya que en opinión de la corte constitucional lo que el legislador denomina "gastos de representación", francamente está incrementando el patrimonio de los sujetos mencionados por la norma, por lo tanto no es necesario exceptuar de pagar tributo por esa porción.

Es necesario aclarar que la corte constitucional comentó el examen de constitucionalidad que solamente fue aplicado a la presente demanda de tal forma que no se tuvieron en cuenta los otros incisos del numeral 7 del art. 206 del Estatuto Tributario, en este caso la norma queda así:

"En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

"En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario".

4.2 Sentencia C-461 de 2004

En esta sección se presenta el caso de demanda de la Ciudadana Ilma Consuelo Ramos González y la Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández; quien solicita declarar inexecutable el numeral 7° del artículo 206 del Decreto 624

de 1989 o Estatuto Tributario, por considerar que vulnera los artículos 13, 95 numeral 9, 150 numeral 10, 189 numeral 11, 338 y 363 de la Constitución Política.

4.2.1 La Demanda.

La Ciudadana cuestiona la norma por vulnerar los artículos 13, 95 numeral 9, 150 numeral 10, 189 numeral 11, 338 y 363 de la Constitución Política.

Declara que el artículo 13 de la Constitución Política se vulnera por que no existe fundamento constitucional para que los insignes funcionarios del Estado, al mismo tiempo que reciben salarios que están por encima de los ingresos de la clase trabajadora, hayan ordenado la exención del pago de impuestos a través de la figura de los gastos de representación, lo cual permite incrementar el patrimonio del funcionario, que a su parecer constituye un abuso de poder. También denuncia que los "gastos de representación" no existen porque en la práctica estos gastos benefician a terceros, representados en invitaciones, atenciones o regalos que ningún funcionario asume de sus ingresos pues cada entidad pública cuenta con un presupuesto en el cual se tienen incluidos estos gastos de representación y no existe norma que obligue al funcionario a atender estos gastos de sus propios recursos, pues éstos le corresponden al Estado

La demandante dice que es infame que quienes ocupan los más altos cargos del Estado tengan unos ingresos compuestos en su mayoría por gastos de representación y lo que corresponde al salario contiene una mínima proporción lo que finalmente permite que el pago de impuestos sea el menor posible, mientras que para el resto de los trabajadores la exención únicamente corresponde al 30% del ingreso laboral según lo expresa el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Referente al concepto de violación del artículo 95 numeral 9 de la constitución política de Colombia la demandante piensa que todos debemos contribuir con el sostenimiento del Estado y no solamente una parte para que el sistema sea realmente justo y equitativo. Teniendo en cuenta lo anterior, los altos funcionarios del Estado no deben tributar de manera diferente pues de acuerdo con el concepto o principio de progresividad lo que se debe tener en cuenta es la capacidad contributiva.

Según piensa la demandante, en este caso es el Presidente de la República quien está definiendo la base gravable para los altos funcionarios del gobierno, lo cual estaría en contravía de sus facultades, pues a él no le corresponde fijar los tributos y además está invadiendo la competencia que le corresponde el Congreso que es quien se encarga de los impuestos. También argumenta que en la norma se están desconociendo los principios de equidad y progresividad del art. 363 de la Constitución política de Colombia en relación con esto señala que "no existe razón valedera alguna para permitir que las personas allí enunciadas obtengan un tratamiento tributario especial".

4.2.2 Intervenciones.

Seguidamente se señalan dos de las intervenciones mencionadas en la relatoría de la presente sentencia.

4.2.2.1 Presidente Federación Nacional de Profesores Universitarios

El Presidente de la Federación Nacional de Profesores Universitarios dijo que la norma demandada en relación con los Profesores de Universidades Oficiales debe mantenerse vigente pues considera que no hay violación al criterio de igualdad porque sus salarios están "muy por debajo de los que se pagan a los altos

funcionarios del Estado en cualquiera de las tres Ramas del Poder Público", y agrega que la norma tiene plena justificación en favor de los sujetos beneficiados pues de esta manera se permite conservar y mantener a los mejores profesionales y educadores de la enseñanza superior en Colombia.

4.2.2.2 Concepto del Procurador General de la Nación

Aunque el señor Procurador General de la Nación, se declaró impedido por la posibilidad de tener intereses en los resultados del proceso se acoge a lo dispuesto en auto de 10 de agosto de 2000, dictado dentro del expediente D-2975⁸¹, mediante el cual se resolvió no aceptar la causal de impedimento formulada en su momento por el doctor Jaime Bernal Cuellar, por estimar que "el derecho a recibir gastos de representación no muestra necesariamente un vínculo de interés personal".

En relación a la inconstitucionalidad de la norma señalada por la demandante, se considera que no es necesario hacer ningún planteamiento para aclarar el asunto en cuestión, pues este ya se reconoce como cosa juzgada constitucional, que mediante Sentencia C-1060A de 2001, se declaró la inexequibilidad parcial del numeral 7, del artículo 206 del Decreto 624 de 1989.

4.2.3 Consideraciones y Fundamentos de la Corte.

La Corte considera que para el análisis de esta demanda se ha de determinar previamente el alcance de la cosa juzgada constitucional en relación con el numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario debido a que ésta norma ha sido objeto de pronunciamiento por parte de la Corte mediante Sentencias C-1060A de 2001 y C-250 de 2003, tal como se expondrá a continuación. Desde

⁸¹ En éste proceso se demandó igualmente el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario. Sentencia C-1060A de 2001

este punto de vista, cuando la Corte Constitucional ha hecho una declaración esta tiene las características de ser definitiva, intangible, inmutable y obligatoria, razón por la cual en el futuro no será viable que se discuta de nuevo su constitucionalidad, dada la configuración del fenómeno de la cosa juzgada absoluta.

Si la Corte expresa claramente en la resolución de la sentencia o de manera Implícita en la parte motiva del fallo, limita los efectos de su decisión, restringiendo expresamente el control de constitucionalidad a las normas señaladas por el demandante, es posible que en el futuro la norma declarada exequible pueda ser imputada por nuevos cargos. De todas maneras, sino se señala que los resultados de un fallo son de cosa juzgada relativa se entenderá como cosa juzgada absoluta⁸².

Teniendo en cuenta lo anterior, la Corte encuentra que como bien lo advierten el Ministerio Público y algunos de los intervinientes, esta Corporación en Sentencia C-1060A de 2001 se manifestó respecto al numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario que demandaban los incisos 1 y 2 y los declaró inexecutable, fue declarado inconstitucional por vulnerar los principios de igualdad (art. 13 CP), equidad y progresividad del sistema tributario (arts.363 y 95-9 CP), pues en parecer de la Corte se producía un rompimiento de la progresividad, de dos formas “gravando sobre una base más amplia las rentas de trabajo menores, y rompiendo la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios, lo cual no es admisible en el sistema tributario progresivo que la Constitución predica”. Y respecto al principio de eficiencia señaló que se veía comprometido “en tanto se propician las exenciones en beneficio de los sujetos que ejercen autoridad, lo que contribuye a percibir la tributación como un esquema de privilegios y beneficios que no permiten costear el funcionamiento del Estado e incrementan el déficit fiscal”.

⁸² Sentencia C-492 de 2000 MP Alejandro Martínez Caballero

En la resolución judicial en cuestión la Corte Constitucional señaló claramente que el examen de constitucionalidad de la norma demandada se limitaba únicamente a lo demandado en esa ocasión, lo cual significa que no tendría en cuenta los demás incisos del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario.

De todo lo expuesto anteriormente, se deducen las siguientes consecuencias:

1) Que respecto de los incisos primero y segundo del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto tributario ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en forma absoluta, pues estas disposiciones han desaparecido del ordenamiento jurídico al haber sido declaradas inexecutable en la Sentencia C-1060A de 2001.

2) Que en relación con el inciso tercero Ibídem, la cosa juzgada solamente produce efectos en relación con los cargos analizados en la Sentencia C-250 de 2003, atinentes a la violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta Política, según lo señalado expresamente en la parte resolutive de ese pronunciamiento. Por lo tanto, dicho inciso puede ser nuevamente examinado por la Corte pero por cargos diferentes a los analizados en tal resolución judicial.

3) Que respecto del inciso final del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario que dispone que “En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario”, no existe cosa juzgada constitucional, pues en la Sentencia C-1060A de 2001 expresamente se advirtió que lo relacionado con esta disposición no era objeto de ese pronunciamiento. Además, en la Sentencia C-250 de 2003, ni en otra posterior la Corte se ha pronunciado sobre esta proposición normativa.

Como resultado, la Corte Constitucional establecerá quedarse a lo resuelto en la Sentencia C-1060A de 2001 en la que se declararon inexecutable los incisos

primero y segundo del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario. También se dictaminará reconocer lo resuelto en la Sentencia C-250 de 2003, que señaló la exequibilidad del inciso tercero Ibídem, únicamente con lo que tiene que ver en los asuntos examinados en dicha resolución judicial.

De igual manera La Corte se manifestará sobre la constitucionalidad del inciso final del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario, pues tal como se mencionó anteriormente, en concordancia con esta norma no ha incurrido hasta el momento ninguna sentencia por parte de esta corporación.

4.2.4 Pronunciamiento de la Corte Constitucional.

La Corte Constitucional expresa que no ve necesario incurrir en razonamientos para descartar los cargos de la demanda por ser improcedentes, ya que es muy claro que la norma que se está analizando no crea un impuesto sino que por el contrario está regulando una exención tributaria que favorece a los magistrados de tribunal, sus fiscales y jueces de la República. Claramente aquí no hay violación del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, pues sencillamente se cree que una cosa es “imponer contribuciones fiscales o parafiscales”, y al hacerlo establecer simplemente “los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos”, tal como lo establece tajantemente dicho artículo, y otra muy diferente, ordenar una exención tributaria, para lo cual basta señalar el ingreso que no está sujeto al impuesto⁸³, que es, precisamente, lo que hace la norma demandada. Por la misma razón, tampoco puede existir violación al artículo 150-10 de la Constitución política de Colombia, porque la citada norma menciona la prohibición de establecer impuestos a través de facultades extraordinarias. Y en referencia a la violación al artículo 189-11 de la Constitución Política de Colombia, es evidente que a través de la disposición objetada el

⁸³ Sentencia C-010 de 1995. MP Jorge Arango Mejía

Gobierno está ejerciendo la potestad reglamentaria conferida por la Carta Magna en cumplimiento de sus atribuciones legales.

Queda entonces demostrado que la norma objeto de esta demanda parte de un concepto equivocado, pues ya está claro que no está creando un tributo sino dando origen a una exención tributaria que como resultado obliga a la corte a un fallo inhibitorio. En consecuencia las razones expuestas por el demandante para objetar el inciso acusado del numeral 7° del artículo 206 del estatuto Tributario, no constituyen por sí mismas un cargo de inconstitucionalidad, pues la corte constitucional señala que es necesario cumplir con los presupuestos de certeza, especificidad y suficiencia para estructurar una demanda de esta naturaleza.

Además, la manera como se presenta la demanda no define claramente ni siquiera la violación de un cargo constitucional concreto, no es posible que se resuelva sobre su exequibilidad por que se evidencia que los argumentos son “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales” que no tienen concordancia específica y concisa con las disposiciones que se acusan. Debido a la omisión de concretar la acusación no es posible que se desarrolle el debate apropiado sobre su constitucionalidad.

Después de esta explicación, es claro el porqué la corte constitucional se abstiene de fallar en las acusaciones contra el inciso tercero del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario, pues se recalca que los motivos expuestos por el demandante no tienen sustento jurídico real y existente, sino que argumenta sobre las deducciones subjetivas del mencionado demandante que no cumple con las exigencias de especificidad y suficiencia, debe quedar claro, que si los argumentos son equivocados no es posible dar validez a las razones que señala la violación de la Constitución Política de Colombia, ni siquiera despiertan una “*duda mínima*” sobre su constitucionalidad.

En palabras de la relatoría de la sentencia C-461 del 2004, "la Corte resolverá inhibirse de fallar sobre el inciso tercero del numeral 7° del artículo 206 del estatuto tributario, por existir ineptitud sustantiva de la demanda".

RESUELVE:

Primero. ESTARSE A LO RESUELTO en las Sentencias C-1060A de 2001, que declaró INEXEQUIBLE el inciso primero y segundo del numeral 7 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989; y C-250 de 2003, que declaró EXEQUIBLE el inciso tercero de la misma disposición respecto de los cargos analizados en esa Providencia.

Segundo. INHIBIRSE de fallar respecto de los nuevos cargos ahora propuestos sobre el inciso tercero del numeral 7° del artículo 206 del E.T., por ineptitud sustantiva de la demanda.

Tercero. Declarar EXEQUIBLE el inciso cuarto del numeral 7° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989.

4.3 Caso De Rectores y Profesores de Universidades Oficiales

En este caso se analizará el caso de los Rectores y Profesores de universidades oficiales, teniendo en cuenta el resultado de la encuesta, efectuada a expertos en tributaria.

4.3.1 Análisis. Para el análisis del presente caso no se discute el salario de los profesores y rectores del sector oficial, tampoco se revisa si es o no justo o equitativo o suficiente o digno dicho salario, el asunto en cuestión es la diferencia entre el gremio de los profesores y rectores del sector oficial y los del sector privado con respecto al gravamen sobre sus ingresos, pues en este caso la norma

sólo está beneficiando con un 50% de exención a los que laboran en el sector oficial y no está teniendo en cuenta a los que laboran en el sector privado, esto da lugar a la violación de los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad que consagra el artículo 363 de la constitución política de Colombia.

Si se pensara en eliminar la exención de los sujetos beneficiados, estos reclamarían los derechos que han adquirido con anterioridad y que por ende menguaría sus ingresos y desmejorarían su dignidad, por lo tanto, podrían analizarse dos opciones; la primera sería extender el beneficio de la exención tributaria del 50% a todo el gremio profesores y rectores de universidades públicas y privadas y aún más, podría extenderse a todos los asalariados sin distinguirlos como sugiere en el cuestionario uno de los distinguidos entrevistados, de esta forma se estaría eliminando la exclusividad dada a un sector en razón de proteger el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de de la Constitución Política de Colombia y la segunda opción a tener en cuenta podría ser la sugerencia de otro de los encuestados que es un distinguido profesor de la Universidad del valle y además labora en la DIAN quien propone eliminar el numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario.

En conclusión, cualquiera de las determinaciones a tomar deben tener presente el cumplimiento cabal y razonable de la Constitución política de Colombia, como se ha expuesto hasta el momento a la hora de señalar exenciones ha de tenerse en cuenta por lo menos el artículo 13, 95-9, y el artículo 363 de la Carta Política; y según lo visto en los casos uno y dos, es decir, en la sentencia C-1060 A. de 2001 y la sentencia C-461 de 2004 en el momento de demandar un artículo o ley que cualquier ciudadano crea necesario, éste deberá presentar de manera clara y concisa sus puntos de vista de tal manera que cree en los honorables miembros de la Corte Constitucional una mínima posibilidad de inconstitucionalidad, para que al hacer el respectivo análisis de constitucionalidad de éstos, puedan dar un fallo de acuerdo a la normatividad que los rige.

4.4 Reforma tributaria Ley 788 de Diciembre 27 de 2002

La siguiente situación que se presenta ilustra el escenario de incumplimiento de los principios tributarios, en este caso, el principio de equidad, fundamentado en la Ley 788 de 2002 comentada por los autores Rubén Vasco Martínez y Guillermo Fino Serrano

4.4.1 Misión del Ingreso Público.

La Misión del Ingreso Público, creada por el Gobierno nacional mediante decreto 2038 de septiembre 25 de 2000⁸⁴ tuvo como objetivo general “elaborar estudios que sustentaran la realización de una reforma estructural al sistema tributario colombiano”⁸⁵ entre los objetivos específicos se encuentra el de “revisar la estructura tributaria desde una óptica amplia que abarque la suficiencia del recaudo y las alternativas deseables, en términos de equidad, eficiencia, crecimiento, así como la necesidad que el país tiene de mejorar su competitividad en el entorno internacional”⁸⁶.

4.4.2 Propuesta del Sr. Presidente Álvaro Uribe Vélez

El Señor Presidente de la República informó que los ingresos del Estado deben utilizarse para ayudar a los sectores más necesitados, declarando lo siguiente: "los más pudientes, los empresarios que con tenacidad sirven bien a la nación, llevarán sobre sus hombros nuevas responsabilidades tributarias. Los esfuerzos

⁸⁴ Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo. Nueva reforma tributaria comentada. Ley 788 de 2002. La especial Impresores Ltda. 2003. Pág. 7

⁸⁵ Ibid., p. 7

⁸⁶ Ibid., p. 8

de los sectores medios y populares deben retribuirse en mayor inversión social para frenar la renovación de su prolongado purgatorio”⁸⁷

La discusión sobre la reforma tributaria se inició alrededor de una vieja cuestión relacionada con la teoría de la redistribución de la riqueza y la regresividad o no de los tributos, en resumen, las ventajas de la tributación directa en comparación con la tributación indirecta. Lo cierto es que el Gobierno decretó el estado de conmoción interior debido a la carencia de recursos financieros que se necesitaban de forma apremiante⁸⁸

4.4.3 Resumen y Comentarios de la Ley 788 de 2002.

Resumen: El Artículo 18 de la Ley 788 de 2002 establece nuevas exenciones desde cinco (5) a treinta (30) años, según reglamento: 1) venta de energía eólica: 15 años. 2) transporte fluvial bajo calado, 15 años. 3) servicios hoteleros, nuevos hoteles y aquellos que remodelen (proporcional), 30 años. 4) servicio de turismo ecológico, 20 años. 5) explotación de plantaciones de árboles y establecimientos de aserríos. 6) leasing para vivienda, 10 años. 7) alimentos y medicamentos producto de investigación científica /conciencias, 10 años. 8) predios de utilidad pública, según ley 388 de 1997, 10 años. 9) servicios de sísmica para sector de hidrocarburos, cinco años.⁸⁹

Comentarios: como se puede apreciar, se presentan nuevas exenciones con el objetivo de reactivar unos sectores de la economía y estimular otros, como por ejemplo el sector del turismo, el transporte fluvial, la oferta de vivienda y el sector de la biotecnología.

⁸⁷ Portafolio. Edición de agosto 8 de 2002, citado por Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo Nueva reforma tributaria comentada. Ley 788 de 2002. La especial Impresores Ltda. 2003. Pág. 8

⁸⁸ Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo, Op. cit., p. 9.

⁸⁹ Ibíd., p. 16,17

Lo que acaba de presentarse causa contradicción para los opositores de la reforma, pues si el objetivo que se propone la Ley es obtener recursos para enfrentar el déficit fiscal, lo más equitativo es que se argumente que no es sano otorgar estos beneficios. Entre otras cosas, despierta curiosidad los privilegios entregados para la explotación de madera, sobre este asunto hay que analizar los alcances que ha tenido este incentivo sobre el medio ambiente, más aún, teniendo en cuenta que también se aplica a empresas existentes, aunque limitado a nuevas inversiones en cultivos. Otro asunto curioso es que para este caso no se fijó el límite o término de la exención.⁹⁰

Se justifican estas exenciones con el concepto de expertos en tributaria como lo son: Zee, Stotsky y Ley que dicen que:

"En algunas ocasiones ellos (los incentivos) pueden ofrecer medios para corregir fallas de mercado y lograr metas que los mercados privados no buscarían por su propia iniciativa. Los Gobiernos deberían, por ejemplo, buscar proyectos de inversión en las regiones menos desarrolladas para propósitos ambientales, para descongestionar las áreas urbanas o para reducir desigualdades del ingreso. Otras inversiones podrían servir a metas de más largo plazo, como son las relacionadas con la construcción de capital humano o el acrecentamiento de la capacidad tecnológica"⁹¹

Teniendo en cuenta este punto de vista, en esta reforma tributaria se aprovecha la ocasión para establecer varios incentivos interesados en impulsar la adquisición de maquinaria industrial y el apoyo a través de la inversión en sectores como el turismo y la producción de madera⁹².

⁹⁰ *Ibíd.*, p. 32

⁹¹ Zee, Howell; Stotsky, Janeth; Ley, Eduardo. To offer or not to offer tax incentives that is the question” . IMF Survey. citado por Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo. Nueva reforma tributaria comentada. Ley 788 de 2002.La especial Impresores Ltda. 2003. Pág. 169

⁹² Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo. Nueva reforma tributaria comentada. Ley 788 de 2002.La especial Impresores Ltda. 2003. Pág. 169

4.4.4 Ponencia de los Representantes Wilson Borja Díaz y Erminzul Sinisterra Santana.

Argumentan los Honorables Representantes que una propuesta de reforma tributaria que se proponga estimular el crecimiento económico y a la vez hacer sostenible la deuda pública y respete los objetivos característicos de la tributación, en términos de redistribuir la riqueza debe contener como mínimo los siguientes componentes:

Lo primero que se tendrá en cuenta es "... que el sistema tributario se estructure de tal manera que se impulse la demanda de bienes de la economía". Y que "los sectores productivos deberán ser también estimulados... eliminar toda exención para que el sistema tributario se haga más sencillo y administrable...se recomienda... descuentos tributarios, previo cumplimiento de la meta propuesta para la obtención del mismo. En este sentido el sistema tributario deberá desarrollar una serie de indicadores de cumplimiento que sea de fácil comprensión y evaluación por parte de la administración tributaria."⁹³

Según manifiestan los Representantes. Se necesita que se eliminen las exenciones para poder lograr una transformación fundamental en el sistema tributario, pues al eliminar las alteraciones introducidas por grupos con poder económico e influencia se le devuelve de cierta forma al Estado la `legitimidad tributaria'⁹⁴.

4.4.5 Ponencia del representante Rafael Amador

Manifiesta el Honorable Representante Rafael Amador que este proyecto de Ley presentado como propuesta de reforma tributaria va en contraposición al "Manifiesto Democrático" del Presidente de la República, Álvaro Uribe Vélez, en el que declara precisamente su obligación de desmontar privilegios. Esta es una de

⁹³ Ibid., p. 184,185

⁹⁴ Ibid., p. 188.

las contradicciones que el Gobierno y su equipo económico han presentado como reforma tributaria, "la cual parece que no ha contado con una certeza total a lo largo del proyecto"⁹⁵. Y en su conclusión argumenta que "se debe pensar en afectar menos a los que menos recursos tienen y más a los que poseen un mayor nivel de riqueza"⁹⁶ esto es lo que se ha presentado aquí como el principio de progresividad consagrado en el artículo 363 de La Carta Magna, pero que como evidentemente se puede apreciar se viola al proponer exenciones que en nada benefician a la Nación como para que se pueda justificar su aplicación.

4.4.5.1 Consideraciones Finales de la Ley 788 de 2002.

Dicen los representantes que obviamente esta propuesta no cumple con su objetivo de incrementar los recursos de la nación y que la propuesta de eliminar las exenciones tributarias aunque no es aceptada por el Gobierno seguirán insistiendo en acabar los privilegios que no se justifiquen, se proponen introducir una norma que obligue al Gobierno a presentar un informe que indique los privilegios tributarios existentes, especificando la justificación, cuantía, período concedido y una evaluación de los aportes que dichos sectores hacen en materia de empleo y reactivación de la economía. Se demuestran contradicciones en la propuesta tributaria del Gobierno Nacional pues el Señor Presidente textualmente señalaba "debemos eliminar las exenciones que no tengan relación con la recuperación de la economía y el empleo", "cualquier incremento impositivo no puede afectar la capacidad adquisitiva de los pobres"⁹⁷

Se contrató a la Misión del Ingreso, con autoridades nacionales e internacionales expertos en tributación, para que suministraran recomendaciones sobre el sistema tributario en Colombia, se considera ilógico que se haya empleado y que sus apreciaciones se pasaran por alto. Asimismo se excluyó la labor que ejecutó la

⁹⁵ Ibid., p. 199.

⁹⁶ Ibid., p. 199.

⁹⁷ Ibid., p. 200

Contraloría General de la República, en el que sus apreciaciones eran similares a las de la Misión del Ingreso.

Por lo anterior se considera que el artículo 207-2 del Estatuto tributario presenta violación al principio de equidad, toda vez que demuestra ser un beneficio sin justificación y que por lo tanto debe ser replanteado, ya sea eliminándolo o aplicando un sistema de descuentos tributarios a quien demuestre que cumple con los objetivos propuestos por el Gobierno, pues lo que se proponían con estos beneficios era permitir el impulso de algunos sectores de la economía y que estos a su vez crearan empleos que beneficiaran a la sociedad pero que en la práctica no se ha dado .

4.5 Análisis Cuantitativo y Cualitativo de las Entrevistas Realizadas a Profesores con conocimientos en Tributaria.

A continuación se esboza en resumen el objetivo de las entrevistas y el respectivo análisis cuantitativo y cualitativo de las entrevistas realizadas a profesores de la Universidad del Valle sede Palmira con conocimientos en el área tributaria.

4.5.1 Resultado de las Entrevistas.

El objetivo primordial de las entrevistas consiste en recopilar información de tipo primario que confirme la presencia de inequidad en la legislación tributaria en Colombia, el deterioro de su estructura y disminución de la base gravable, con personas calificadas que se desempeñan en la academia y que por su experiencia práctica puedan contribuir a dilucidar de manera objetiva si se presenta o no arbitrariedad, también se logra encontrar sugerencias en las cuales se especifican modificaciones importantes a los artículos 206 y 207-2 del Estatuto tributario, además busca encontrar situaciones que puedan confirmar hechos de la vida real en los que se evidencia la arbitrariedad que propone demostrar este trabajo; para

lograr el cumplimiento con los objetivos de esta investigación se entrevistaron profesores de la Universidad del Valle de la sede Palmira que cuentan con conocimientos en el campo tributario, que cumplen con el perfil necesario para dar respuestas concretas a las inquietudes planteadas, de las entrevistas enviadas a siete personas se recibieron tres y sobre estas se extraxta la información que a continuación se detallará, se aclara que en ninguno de los casos la entrevista se hizo de manera personal, se enviaron las encuestas vía e-mail o se entregaron de manera escrita.

4.5.2 Análisis cuantitativo de las entrevistas.

Gráfico 1. Conocimiento Artículos 206 y 207-2 del Estatuto Tributario

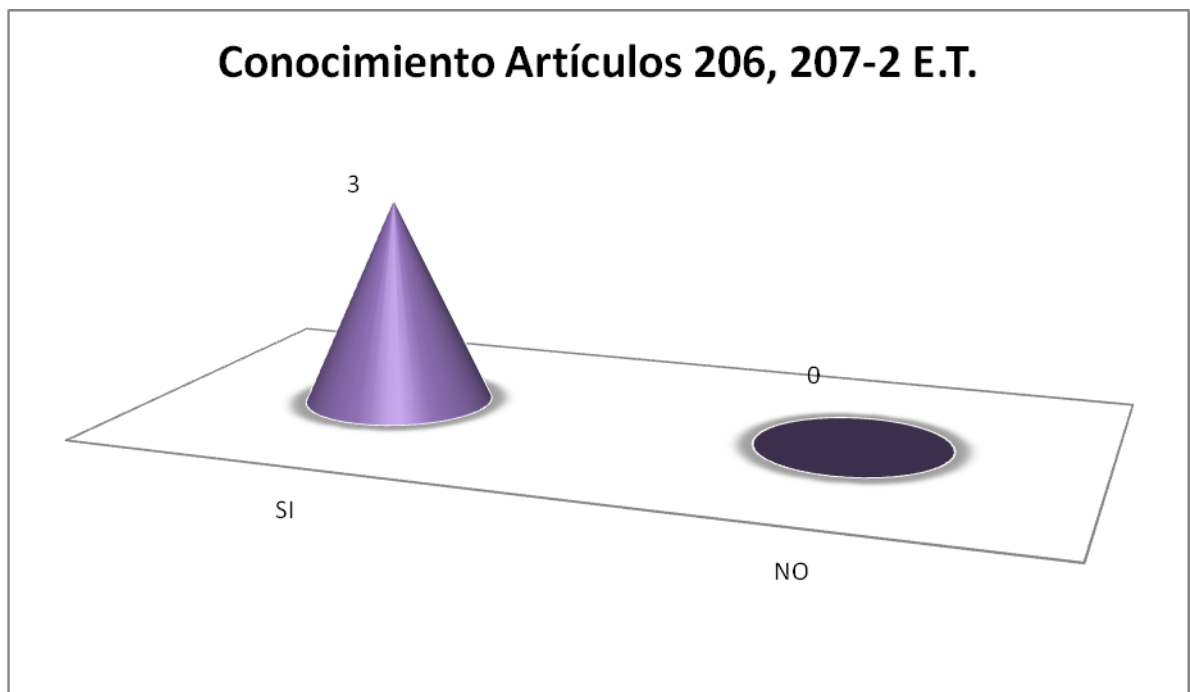


Gráfico No. 1

Fuente: entrevistas

Elaboración: propia

La entrevista introduce esta primera pregunta con el propósito de dar indicios al entrevistado del tema a tratar y mide su conocimiento del tema y de los artículos que estudia este trabajo, artículos con los cuales se quiere demostrar que se presenta discriminación en los contribuyentes y que por ende viola los principios de equidad, eficiencia y progresividad, declarados en la constitución política de Colombia; si el entrevistado responde de manera afirmativa, indica que es apto para continuar con la siguiente pregunta y que estará en capacidad de aportar respuestas importantes. De los profesores encuestados, todos tienen conocimiento de estos artículos, es decir, que el ciento por ciento de los entrevistados podrá continuar con el cuestionario de la entrevista y más adelante profundizar dando sus conceptos sobre los mismos.

Gráfico 2. Modificación a Artículos 206 y 207-2 del Estatuto tributario

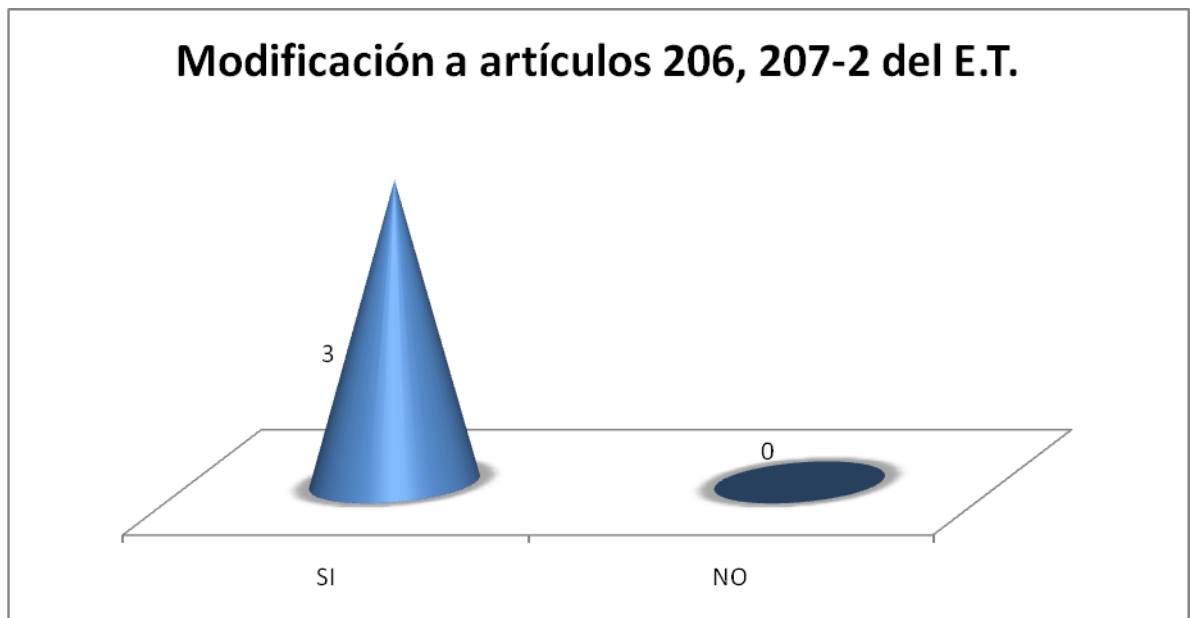


Gráfico No. 2

Fuente: entrevistas

Elaboración: propia

La tercera pregunta de la entrevista sugiere al entrevistado la posibilidad de decidir si cree que se deben reformar o modificar los artículos tratados en este trabajo, con el propósito de indagar el grado de aceptación que perciben ellos en términos de inequidad y el propósito planteado en este trabajo que es el de identificar y proponer cambios en las normas que presenten violación a los derechos de los contribuyentes; por los resultados obtenidos en la entrevista es evidente que están de acuerdo en que estos artículos presentan inconsistencias ya que favorecen a algunas personas y por ende discriminan a otras en el trato favorable con el que los distingue la norma, en las respuestas dadas a esta pregunta es notoria la inconformidad con la norma estudiada en este caso y el ciento por ciento están de acuerdo con la posibilidad de efectuar las reformas o modificaciones ya mencionadas que equilibrarían la estructura tributaria.

Gráfico3. Entrevistados que han Visto Vulnerados sus Derechos como Contribuyentes en Renta

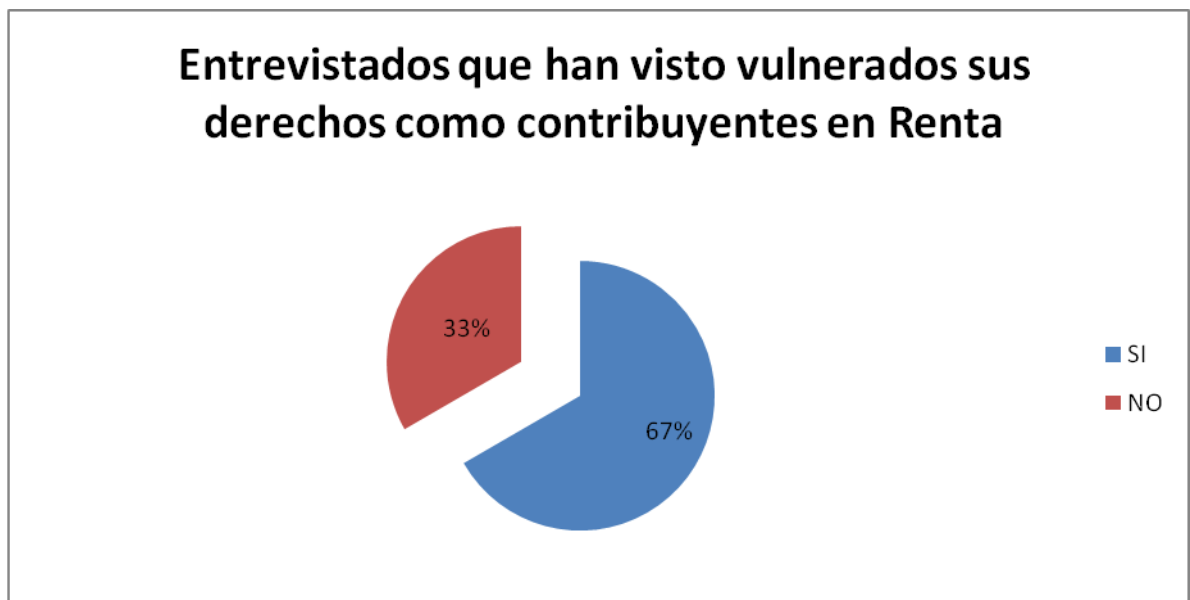


Gráfico No. 3
Fuente: entrevistas
Elaboración: propia

En la séptima pregunta se espera que los entrevistados manifiesten si ellos de manera personal o en el ejercicio de su profesión han visto vulnerados los derechos de los contribuyentes en renta; como puede observarse en el gráfico número tres, dos de ellos que corresponde al 67% de los que contestaron la entrevista manifiestan que efectivamente han notado la presencia de diferencias injustificadas para las personas que declaran este impuesto y que por lo tanto entran en acuerdo con el objetivo del tema tratado en este trabajo de grado, y una de ellas que corresponde al 33% de los encuestados que respondieron la entrevista manifiesta que no ha visto vulnerado sus derechos como contribuyente de renta, ni el de sus clientes en el ejercicio de su profesión.

4.5.3 Análisis cualitativo de las entrevistas.

El análisis realizado a las entrevistas tiene como propósito principal dar a conocer el resultado obtenido de los cuestionarios con los profesores de la Universidad del Valle que por sus conocimientos y experiencia pueden contribuir al enriquecimiento de este trabajo de grado. Los cuestionarios en mención permiten conocer los conceptos que tienen expertos en tributaria respecto a los artículos 206 y 207-2 del Estatuto Tributario y les permite hacer sugerencias sobre los cambios que deberían realizarse en estos artículos y los casos en que personalmente han visto diferencias injustificadas en rentas exentas; las entrevistas facilitaron la comprensión de las diferentes características ya mencionadas y se presentan a continuación:

2. Respecto al conocimiento que tienen los entrevistados de los principios tributarios, queda claro que los principios tributarios expresados en el artículo 363 de la constitución política de Colombia se resumen en equidad como sinónimo de igualdad, en el que todos participan del pago de los impuestos, esto implica que cada uno pagará el impuesto de acuerdo a lo que efectivamente puede contribuir; en la eficiencia coinciden en que se hará el recaudo necesario sin que esto

dificulte las actividades del sujeto que contribuye y que la logística empleada para este proceso tendrá un bajo costo y en cuanto a la progresividad que los sujetos pagarán de acuerdo a su capacidad, es decir, a mayor ingreso se hará un mayor pago.

4. Sobre la pregunta número cuatro del cuestionario, los entrevistados proponen los siguientes cambios en los artículos mencionados, la primera propuesta a mencionar es reformando el artículo 206, quitando los elementos o numerales que lo hacen inequitativo y eliminando las excesivas prebendas que presenta el artículo 207-2 del Estatuto Tributario; otra de las propuestas consiste en unificar las exenciones de los trabajadores para que se aplique el principio de igualdad o por defecto se eliminen las exenciones presentadas en el numeral 7 del artículo 206, uno de los entrevistados sugiere que con respecto al artículo 207-2 se debe tener en cuenta la intención que tuvo el legislador en el momento que creó la norma, ya que el observa que se trata siempre de un bien o servicio que favorece a la comunidad en general, pero de igual forma anota que es buena idea trabajar en pro del cumplimiento del principio de equidad y que no solo se quede en el papel.

5. En el tema de la aplicación del principio de progresividad a los artículos en mención, la primera propuesta sugiere que el artículo 206 sea orientado completamente en forma similar a la establecida en el numeral 4 del mismo, donde realmente se ve plasmada la auténtica progresividad; también sugieren las entrevistas que este principio solo es aplicable en las rentas laborales pues quienes reciben mayores ingresos de tipo laboral pagan más impuesto de renta que aquellos sujetos que reciben menos.

6. Respecto al tema de la aplicación del principio de generalidad a los artículos 206 y 207-2 del Estatuto tributario, en las encuestas se sugiere que en los casos excepcionales del artículo 206 sean eliminadas las exclusividades de los sectores

propuestos en la norma y sean entregados a todos los asalariados sin ninguna distinción y el 207-2 al ser eliminado respetaría el principio de generalidad debido a que se están entregando privilegios a entidades que ejercen actividades lucrativas sin contraprestación para con el estado y de acuerdo a la definición etimológica, este principio corresponde a la aplicación de una norma que beneficiaría a todos los sectores de la sociedad y no a unos pocos

8. En la pregunta final se espera que los entrevistados respondan de acuerdo a la anterior pregunta desarrollada en el análisis cuantitativo, sobre la vulneración de sus derechos o la de sus clientes en cuanto a ¿cómo se dio dicha violación de derechos?, ¿cuál fue su origen?, ¿cómo se procedió ante la Administración de Impuestos y cuál fue el resultado del caso? Para lo cual respondieron que los casos efectivamente son varios, como por ejemplo, al elaborar una declaración de un magistrado y la de un Juez o persona natural común y corriente; igual sucede con los profesores de universidades oficiales, pues se ven en desventaja los profesores de las universidades privadas, la labor es igual, la remuneración es igual pero el tratamiento fiscal es diferente.

5. Propuesta de Cambios en la Estructura de los Artículos 206 y 207-2, Necesarios para Evitar la Vulneración de los Derechos del Contribuyente en Rentas Exentas.

El propósito de este capítulo consiste en estructurar los cambios que sean necesarios para evitar la vulneración de los derechos del contribuyente en rentas exentas.

En primer lugar aparecerá el numeral 7 del artículo 206 de la norma tal como fue concebida y los incisos 1 y 2 que fueron declarados inexecutable en la sentencia C-1060 A. de 2001 en corchetes y subrayado.

Luego aparecerá la propuesta número 1 del artículo 206 que consiste en hacer reforma al numeral 7 en el cual se incluye a los profesores y rectores de universidades privadas en corchete y subrayado, inmediatamente se presentará la segunda propuesta en la que se elimina numeral 7, lo que da lugar a la exención del 25% que se declara para todos los trabajadores sin distinción alguna en concordancia con el numeral 10 del artículo 206 *Ibíd.*

Respecto al artículo 207-2 del estatuto Tributario, inicialmente se transcribirá y acto seguido se propone eliminarlo para respetar el principio de generalidad y finalmente aparecería extendiéndolo a toda actividad lícita.

5.1 Transcripción del Artículo 206 del Estatuto Tributario

ARTICULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes: [...]

7. <Inciso 1 y 2 INEXEQUIBLES>

[Los gastos de representación que perciban en razón a la naturaleza de las funciones que desempeñan, el Presidente de la República, los Ministros del Despacho, los Senadores, Representantes y Diputados, los Magistrados de la Rama Jurisdiccional del Poder Público y sus Fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los Jefes de Departamento Administrativo, los Superintendentes, los Gobernadores y Secretarios Departamentales de Gobernaciones, los Contralores Departamentales, los Alcaldes y Secretarios de Alcaldías de ciudades capitales de Departamento, los Intendentes y Comisarios, los Consejeros Intendenciales y los rectores y profesores de universidades oficiales, Secretarios Generales, Subsecretarios Generales y Secretarios Generales de las Comisiones Constitucionales y Legales del Congreso de la República.

En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento (50%) de sus salarios].

En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.

5.1.1 PROPUESTA 1

Se propone incluir a los rectores y profesores de Universidades Privadas.

7. <Inciso 1 y 2 INEXEQUIBLES>

[...] En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales [y privadas,] los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.

5.1.2 PROPUESTA 2

[...] 7. Derogado. Ley XX de XXXX, art, xx

Al eliminar el numeral 7 del artículo 206 del estatuto Tributario se estaría aplicando el principio de equidad o igualdad manifestado en el artículo 13 de la Constitución, asimismo se estaría aplicando el principio de generalidad implícito en el artículo 95 numeral 9 Fundamental y los principios de equidad y progresividad manifestados por el artículo 363 de la Carta Magna y como resultado los sujetos en mención quedarían amparados por el numeral 10 del artículo 206 del estatuto tributario que establece exención del 25% aplicado al valor total de los pagos laborales, limitado mensualmente a 240 UVT.

5.2 Transcripción del Artículo 207-2 del Estatuto Tributario

ARTÍCULO 207-2. OTRAS RENTAS EXENTAS. Adicionado art. 18 Ley 788 de 2002. Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento:

1. Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada únicamente por las empresas generadoras, por un término de quince (15) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kioto;

b) Que al menos el cincuenta por ciento (50%) de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador.

2. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.

3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.

4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesaria la certificación del Ministerio de Desarrollo.

5. Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente conforme con la reglamentación que para el efecto se expida, por un término de veinte (20) años a partir de la vigencia de la presente ley.

6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

7. Los nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles contruidos para vivienda, con una duración no inferior a diez (10) años. Esta exención operará para los contratos suscritos dentro de los diez (10) años siguientes a la vigencia de la presente ley.

8. Los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente, siempre y cuando tengan un alto contenido de investigación científica y tecnológica nacional, certificado por Colciencias o quien haga sus veces, por un término de diez (10) años a partir de la vigencia de la presente ley.

9. La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados.

10. La prestación de servicios de sísmica para el sector de hidrocarburos, por un término de 5 años contados a partir de la vigencia de la presente ley.

5.2.1 PROPUESTA 3

Derogado. Ley XX de XXXX, art, xx

Eliminando el artículo 207-2 del estatuto tributario se respetaría el principio de generalidad, o extendiéndolo a toda actividad lícita pues se está privilegiando unas actividades sin contraprestación para con el Estado.

6. CONCLUSIONES

El presente trabajo de grado propone cambios en la legislación tributaria colombiana, con los que se espera disminuir la arbitrariedad. Las exenciones tributarias en Colombia nacen con diferentes propósitos, en algunas ocasiones se pretende proteger a un sector de la sociedad, ya sea de personas naturales o de personas jurídicas, en otros casos se pretende incentivar a la inversión o sencillamente dar cumplimiento a los principios de justicia y equidad que por algún motivo se desea equilibrar desde la legislación tributaria.

La identificación de los principios tributarios permitió ofrecer conocimientos que pueden ser usados en el análisis de las exenciones que se encuentran inmersas en la normatividad tributaria; debido a que en ocasiones se pueden presentar conflictos entre un principio tributario con otro, la Honorable Corte Constitucional maneja unos niveles de aprobación con lo cual determinan si una ley o artículo o párrafo que haya sido demandado es leve, intermedio o fuerte de acuerdo a los criterios de justicia y equidad y por lo tanto se presentará un nivel de sacrificio de un principio para dar cabal cumplimiento a otro principio, sin que esto menoscabe la Constitución y las leyes, dicho de otra forma, el principio de equidad puede medirse de manera objetiva, aprobando las exenciones que sean necesarias y que equilibren la estructura tributaria.

Sin embargo en Colombia, aunque las tarifas son altas, el sistema es ineficiente porque posee una larga lista de exenciones injustificables que menoscaban las bases gravables y aumentan la evasión y la elusión, lo que finalmente perjudica los objetivos económicos del Estado y esto genera mayor endeudamiento o la creación de otro impuesto, el que a su vez termina siendo objeto de exenciones y privilegios y esto termina convirtiéndose en un círculo vicioso que se sigue repitiendo y en nada beneficia al sistema tributario.

Para lograr el equilibrio en la estructura tributaria es necesario administrar de manera apropiada los ingresos del Estado, pero esto solo se puede lograr a través del conocimiento preciso y objetivo de la mencionada estructura del sistema tributario⁹⁸, lo que queda claro es que para resolver el dilema de la arbitrariedad se deben analizar los dos impuestos que generan el mayor ingreso a la nación: impuesto de renta e IVA

Una vez planteados los principios tributarios y los entes gubernamentales encargados de emitir las normas tributarias y exenciones y beneficios, se abordan aquí los artículos a analizar para contribuir a minimizar la arbitrariedad presentada en el capítulo de rentas exentas, sección de la cual se tomaron los artículos 206 que beneficia a Persona Naturales y el artículo 207-2 que beneficia a Personas Jurídicas y se presentan los posibles cambios que equilibrarían el sistema tributario.

Es importante destacar que el desarrollo de las entrevistas permitió reconocer la urgente necesidad de hacer cambios que permitan a los contribuyentes gozar de igualdad que en últimas es lo que se espera como resultado del desarrollo de cada capítulo; así mismo se espera que este sea el punto de partida que permitirá a futuros trabajos incursionar en este tema y propiciar avances que generen cumplimiento en las normas y principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad en aras de aportar elementos a la justicia y la equidad. Se confía en que estos principios puedan ser aplicados de manera objetiva en donde se beneficien tanto los ciudadanos contribuyentes como el Estado.

El gobierno del actual Presidente ha sido esquivo con la necesidad de efectuar una reforma estructural al sistema tributario, a pesar de que se lo han manifestado las recomendaciones de la Contraloría General de la República, un buen número

⁹⁸ MACÍAS CARDONA, AGUDELO HENAO y LÓPEZ RAMÍREZ: "Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión" en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 92, 2008. Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>

de congresistas y la Misión de Ingresos de Fedesarrollo y en vez de escuchar estos consejos lo que ha propuesto es generalizar y aumentar el IVA. Al parecer los gobernantes de turno no se atreven a tocar las rentas de capital y los enormes privilegios que favorecen dichos intereses. Por consiguiente, lo que se puede imaginar es que se seguirá presentando un escenario en el cual el mayor peso de la carga fiscal se seguirá repitiendo sobre los más pobres, en deterioro de la progresividad y la equidad que enseña la Constitución Política de Colombia para el Sistema Tributario⁹⁹.

Finalmente, hay que denunciar que el Gobierno ha reducido los impuestos de los que más tienen con el pretexto de que dicho ahorro se vea reflejado en inversión y empleo y se disminuyen las tarifas y se aumentan las exenciones, pero lo cierto es que esto no se ha dado, pues el gobierno no puede garantizar que efectivamente esto se cumpla, debido a que los empresarios pueden disponer de sus ganancias como mejor les parezca ya que la intención que manifiesta el gobierno no los obliga a actuar como se espera y por lo tanto ni se aumenta la inversión, ni se incrementa el empleo; lo que debe hacerse es proponer una verdadera transformación, presentarla al Congreso, no como hasta ahora se ha venido haciendo, sino una reforma que “no afecte el consumo de bienes básicos, ni la capacidad de compra de las personas de ingresos bajos y medios”¹⁰⁰.

Es mucho lo que se puede decir de la inequidad y la arbitrariedad, también hay considerables propuestas, no solo en renta, también en IVA y los demás impuestos, tasa y contribuciones, por eso se espera que este sea el punto de partida que indique el desarrollo de nuevos trabajos de grado que se adhieran a esta investigación, que puedan servir de apoyo a los contribuyentes en Colombia,

⁹⁹ OSSA ESCOBAR, Carlos: “Estructura tributaria y sistema de privilegios” en Revista Semana. [Fecha de consulta: 23 de Marzo del 2010] Texto completo en http://www.semana.com/documents/Doc-787_200638.doc<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>

¹⁰⁰ GONZÁLEZ, Jorge Iván: “El Impuesto de guerra: una reforma que no reforma nada” Texto completo en http://www.razonpublica.com/index.php?option=com_content&task=view&id=272

ya que esta investigación muestra que desde la academia se puede dar un apoyo constante y en concordancia con los cambios que presente la rama legislativa, se puedan seguir haciendo investigaciones y se pueden explorar en el futuro desde diferentes puntos de vista aspectos que minimicen los conflictos que puedan presentarse en la legislación tributaria, contando con trabajos de campo y con una amplia participación de asesores que permitan conocer más de cerca las situaciones de inequidad que se presentan, para a partir de allí continuar en la búsqueda de soluciones efectivas que beneficien a la sociedad.

7. BIBLIOGRAFIA.

Arbeláez Carvajal, Joaquín. Fundamentos de derecho comercial tributario. Segunda edición Colombia: editorial Mc Graw, 1993.

Briceño de Valencia, Teresa y Vergara Lacombe, Ramón. Diccionario temático tributario. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda., 1995.

Constitución política de Colombia comentada. Ed. Legis. 1991

Cusgüen Olarte, Eduardo. Estatuto tributario, código anotado. Sexta edición. Editorial Leyer 2006. Pág. 95

Emery E. David, Principios de economía: macroeconomía. Editorial norma, 1989.

Maurice, Eyssautier de la mora. Metodología de la investigación desarrollo de la inteligencia. Cuarta edición. Editorial Thompson. 2002.

Musgrave, Richard. Hacienda pública; teoría y aplicada. Quinta edición. España: Editorial Mc Graw Hill. 1999

Pardinas, Felipe. Metodología y técnicas de investigación en ciencias sociales, introducción elemental, séptima edición, editorial siglo veintiuno. 1969, c 1972.

Perry R, Guillermo y Cárdenas S. Mauricio. Diez años de reformas tributarias en Colombia. Primera edición. Empresa Editorial Universidad Nacional de Colombia. Santa Fe de Bogotá 1986.

Restrepo, Juan Camilo. Hacienda pública. Sexta edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2003.

Restrepo, Juan Camilo. Hacienda pública. Séptima edición. Editorial universidad externado de Colombia. Santa Fe de Bogotá 2006

Roberto, Hernández Sampieri. Carlos, Fernández Collado. Metodología de investigación. Tercera edición. Editorial McGraw Hill. 1991, c 1998.

Rojas Huertos, Gilberto. Elementos de administración presupuestaria. Editorial Eco. 1999.

Saa Velasco, Ernesto. Principios del derecho constitucional. Segunda Edición. 1969.

Sabino, Carlos A. El proceso de investigación, ensayo. Colección letras, 1996. Págs. 88, 89, 90.

Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Fondo de cultura económica, México, 1997.

Vasco Martínez, Rubén; Fino Serrano, Guillermo. Nueva reforma tributaria comentada. Ley 788 de 2002. La especial Impresores Ltda. 2003

Zorrilla arena, Santiago. Torres X, Miguel. Guía para elaborar la tesis. Segunda edición. McGraw Hill. 1992, c 2001.

Zornoza Pérez, Juan José et al. Derecho Fiscal. Bogotá: Digiprint Editores E.U., 2007.

REFERENCIAS TOMADAS DE INTERNET:

Colaboradores de wikipedia. Derecho público [en línea]. Wikipedia, la enciclopedia libre, 2010. [Fecha de consulta: 11 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://definición.de/derecho-público/>

Corte Constitucional [en línea]. 2010. Sentencia 1060A de 2001. [Fecha de consulta: 7 de abril del 2010]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1060A-01.htm>

Corte Constitucional [en línea]. 2010. Sentencia 461 de 2004. [Fecha de consulta: 7 de abril del 2010]. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-461-01.htm>

Departamento administrativo nacional de estadística. (DANE).www.dane.gov.co

Dirección de impuestos y aduanas nacionales. (DIAN) www.dian.gov.co

González, Jorge Iván: “El Impuesto de guerra: una reforma que no reforma nada” [Fecha de consulta: 23 de Marzo del 2010] Texto completo en http://www.razonpublica.com/index.php?option=com_content&task=view&id=272

Macías Cardona, Agudelo Henao y López Ramírez: “Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión” en Observatorio de la Economía

Latinoamericana, N° 92, 2008. [Fecha de consulta: 23 de Marzo del 2010]
Texto completo en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>

Ministerio de hacienda y crédito público. Funciones del ministerio [en línea].
<<http://www.minhacienda.gov.co>> [citado en 29 noviembre de 2006]

Ministerio de Hacienda y Crédito Público [en línea]. 2010. [Fecha de consulta:
12 de marzo del 2010]. Disponible en: <http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/elministerio/quienessomos>.

Ossa Escobar, Carlos: “Estructura tributaria y sistema de privilegios” en Revista
Semana. [Fecha de consulta: 23 de Marzo del 2010] Texto completo
en:http://www.semana.com/documents/Doc-787_200638.doc<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>

ANEXOS



CARLOS ELIUD BURBANO MUÑOZ
ESTUDIANTE CONTADURIA PÚBLICA (N)
UNIVERSIDAD DEL VALLE
SEDE PALMIRA

CUESTIONARIO DIRIGIDO A EXPERTOS EN TRIBUTARIA. (Académicos, Contadores.)

Fecha: Día Mes Año

DATOS DEL ENCUESTADO

Nombre Completo:

Ocupación:

Teléfono:

E-Mail:

El presente cuestionario es de carácter académico, con el fin de aportar conocimientos prácticos al trabajo de grado que cuyo objetivo es elaborar una **propuesta de cambios en el Impuesto de Renta, concretamente a los artículos 206 y 207-2 del E.T.**, Gracias por su colaboración y por la información adicional que suministren, la cual será presentada con los créditos respectivos.

1. ¿Conoce usted el contenido de los artículos 206 y 207-2 del Estatuto Tributario? (MARQUE CON X)

☐ SI

☐ NO

2. Explique en sus palabras cada uno de los principios tributarios expresados en el art. 363 de la constitución política de Colombia. (Equidad, Eficiencia, Progresividad, No Retroactividad)

3. ¿Cree que se deberían reformar o modificar los artículos 206 y 207-2 del estatuto tributario ya sea de manera total o parcial? (MARQUE CON X)

☐ SI

☐ NO

4. Si la anterior respuesta es afirmativa, ¿qué cambio (s) propondría a los artículos mencionados?

5. En referencia a los artículos ya mencionados ¿cómo podría aplicarles el principio de progresividad?

6. En referencia a los artículos ya mencionados ¿cómo podría aplicarles el principio de generalidad?

7. En relación con los artículos citados, ¿considera que en algún momento se han vulnerado sus derechos o los de sus clientes como contribuyentes del Impuesto de renta?

☐ SI

☐ NO

8. Si la respuesta anterior es afirmativa, sin mencionar nombres, podría explicar ¿cómo se dio dicha violación de derechos?, ¿cuál fue su origen?, ¿cómo se procedió ante la Administración de Impuestos y cuál fue el resultado del caso?

NOTA: si tiene algún comentario o sugerencia será bienvenido.