

PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO: RELACIÓN ESTADO Y CONTRIBUYENTE

CONSTITUTIONAL PRINCIPLES AND GUARANTEES WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX LAW: STATE AND TAXPAYER RELATIONSHIP

Felipe Lozano Rodríguez¹
Cristian Fernán Muñoz Muñoz²
Paula Nathalia Matallana³

Resumen

En este artículo argumentativo, se establecen los principios constitucionales aplicables al Derecho Tributario Colombiano, con el fin de establecer la relación que tienen estos con las garantías Tributarias del sujeto activo y pasivo del impuesto. Aunque dicha relación está encaminada a la regulación del tributo entre el contribuyente y el Estado, se deben considerar unos límites constitucionales y legales, de tal modo que estos no vayan en detrimento del Estado Social de Derecho, por cuenta de la regresividad en el exceso de beneficios tributarios; que en última medida van a permitir de manera integral el gasto público de funcionamiento y la inversión social del Estado colombiano.

Palabras clave: Tributación; Derecho Constitucional; Sistema Tributario; Garantías Jurídicas; Impuestos.

Abstract

In this argumentative paper, the constitutional principles applicable to Colombian Tax Law are established, in order to establish the relationship that these have with the tax guarantees of the active and passive subject of the tax. Although this relationship is aimed at the regulation of the tax between the taxpayer and the State, constitutional and legal limits must be considered, so that these do not go to the detriment of the Social State of Law, on account of the regressivity in the excess of tax benefits; which ultimately will allow in a comprehensive manner the public expenditure of operation and social investment of the Colombian State, by respecting the limits and scope necessary to guarantee the legal order of the system itself.

Keywords: Taxation; Constitutional Law; Tax System; Legal Guarantees; Taxation.

Introducción

Referirse al devenir como a la aplicación práctica del tributo implica revisar los fundamentos y vestigios de un sistema cuya vetustez, se remonta a los orígenes mismos del ser humano. En la

Recepción: 15 de marzo de 2023/ Evaluación: 10 de mayo de 2023 / Aprobado: 18 junio de 2023

¹ Docente en la Corporación Industrial Minuto de Dios, Pereira, Risaralda, Colombia. Email: flozanorodriguez6@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3536-6999>

² Docente en la Corporación Industrial Minuto de Dios, Pereira, Risaralda, Colombia. Email: cristianfernand@hotmai.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9508-0936>

³ Docente en la Corporación Universitaria Minuto de Dios (UNIMINUTO), Pereira, Colombia. Email: paula.matallana@uniminuto.edu. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5164-0014>

actualidad dicho instrumento se vale de una estructura jurídica especializada que graba todo emolumento, tanto de persona jurídica como natural de cara a satisfacer las necesidades básicas del funcionamiento estatal. Las bases de este sistema están cimentadas en los principios tributarios consagrados en la carta magna de 1991; que tienen como punto de partida su artículo primero⁴ donde se atiende a un precepto constitucional en el marco del Estado Social de Derecho.

Dicha concepción del Estado, implica considerar un antropocentrismo jurídico en virtud de garantizar la máxima comprendida como justicia social, donde se debe garantizar un trato igualitario y equitativo a la hora de tributar y de recibir beneficios estatales. La relación contribuyente-Estado, considerando el cuerpo de la norma, permite determinar aquellos principios de carácter fundamental que determinan y regulan el sistema tributario que en la actualidad tenemos, siendo estos los contemplados en los artículos 13⁵, 58⁶, 338⁷ y 363⁸ de la constitución política de Colombia de 1991; sin desconocer la importancia de la que se valen los entes territoriales en concordancia con el artículo 311⁹ constitucional, dada su capacidad de garantizar la eficiencia de administración pública, en tanto que, garantizan la relación entre descentralización y autonomía territorial.

Abordar la carta magna de 1991 de la república de Colombia, implica considerar, entonces, los principios y disposiciones de la hacienda pública y del derecho tributario *per se*. Llegar a ella,

⁴ **ARTÍCULO 1** 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:

⁵ **ARTÍCULO 13** Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

⁶ **ARTÍCULO 58** Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad. Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Esta se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa-administrativa, incluso respecto del precio.

⁷ **ARTÍCULO 338** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

⁸ **ARTÍCULO 363** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

⁹ **ARTÍCULO 311.** Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

implica estudiar elementos de la economía y su derivado en la fiscalidad, que en conjunto determinan la relación del sujeto activo y pasivo, entre el Estado y Contribuyente, respectivamente.

Dicha relación está regulada y encuentra sus bases en las categorías jurídicas propias del devenir histórico del derecho y la economía. De eso da cuenta el primer postulado en materia fiscal que versa sobre “las riquezas de las naciones” (Smith, La riqueza de las naciones, 2020) de Adam Smith, en el que se incluyen certidumbre, justicia y eficiencia como elementos que dan cuenta del sistema tributario; elementos que sentaran las bases sobre las que se fundamenten los principios rectores del sistema tributario republicano.

Así mismo no se puede desconocer las practicas tributarias que dieran lugar en el mandato de Carlos V en España donde a partir del aforismo *Ius Commune* se pudo establecer la aplicación de la práctica tributaria y el ejercicio de la hacienda pública en el imperio y las colonias.

En la actualidad y considerando la construcción política, social y jurídica del tributo se pueden determinar los principios y categorías jurídicas propias del derecho tributario y como es natural las garantías del contribuyente frente a la obligación sustancial del tributo; sin embargo, no existe un derrotero, en la actualidad, que dé cuenta de los principios constitucionales en materia de derecho tributario, aplicables al ordenamiento jurídico, al dogma y a la doctrina académica. Dicha consideración, se sustenta, de un lado en la estructura analítica, etimológica del concepto mismo; de otro lado en la distinción entre el derecho tributario de los individuos y las instituciones. Prueba de ello es el principio de legalidad que tiene la misma naturaleza de principio rector del derecho tributario en cuanto a la prohibición de impuestos confiscatorios.

Si se considera una revisión detallada del artículo 363 de la constitución política de 1991, queda claro que el sistema tributario colombiano y la aplicación de este no es un sistema progresivo en la totalidad de su expresión. Esta afirmación tiene sus bases de acuerdo con lo que plantea Amylkar Acosta, al establecer un comparativo entre los estados miembros de la OCDE¹⁰, en lo que se refiere al recaudo por concepto de renta a personas naturales, dado que para Colombia solo representa el cinco por ciento (5%) del total recaudado anualmente (Acosta, 2018), mientras que para los demás estados representa un setenta y cinco por ciento (75%). A simple vista Se puede considerar que el impuesto en mención no es progresivo en tanto que no cumple a cabalidad con su fin, entendido como la financiación del gasto público, que no propende por mitigar la desigualdad a partir de la redistribución del recaudo. A esto se le debe agregar que los Estados de la OCDE diferentes a Colombia dan cuenta de un índice de GINI para la distribución del ingreso tiene un comportamiento ventajoso al pasar de cero punto cuarenta y siete (0.47) a cero punto treinta (0.30), caso contrario ocurre con Colombia donde se mantiene sin variación alguna este índice en cero punto cincuenta y uno (0.51) (Acosta, 2018).

Sin embargo, la anterior consideración no se puede mirar sin contexto porque al considerar la distribución del ingreso se deben considerar múltiples variables tales como la política económica, corrupción, innovación tecnológica, entre otros. No obstante, un panorama completo donde se debe considerar una deficiencia sustentada en el exceso de beneficios tributarios como la continua regresividad de reformas en esta materia; y los altos niveles de evasión y elusión tributaria que van, precisamente en detrimento de la progresividad del sistema *per se*. Esto lleva a concluir que establecer unas tasas de imposición más altas no brindaría una solución de cara al sistema tributario colombiano; por el contrario, implicaría una aplicación inadecuada de los principios constitucionales del derecho tributario; dado que el exagerado número de beneficios tributarios que

¹⁰ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

el sistema contempla, implica desconocer la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la tasa real frente a la nominal es inferior a toda luz.

Ahora bien, a la cantidad de variables que se han mencionado se debe considerar que dicho sistema no presenta una equidad de carácter vertical característica que debe considerarse propia de un sistema progresivo (Acosta, 2018) (Bautista, 2011) (González, 2016) (DIAN, 2015).

Dicha falta de verticalidad tiene aplicación extensiva a las personas jurídicas, dado que se presenta la misma aplicación impositiva que en las personas naturales sobre la tasa, es decir, la tasa que se aplica es la efectiva tanto para personas naturales como jurídicas, a partir de la depuración de la base gravable de acuerdo al contribuyente (DIAN, 2015). Todo esto lleva a la regresividad del sistema tributario en sí, que no permite asegurar y preservar en su totalidad la adecuada aplicabilidad del artículo constitucional 363 vulnerando así las garantías constitucionales del contribuyente.

Esto lleva a preguntarnos: ¿Cómo se aplican las garantías del contribuyente a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario? Dándonos por respuesta una hipótesis, que de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 363 constitucional se pueden establecer unos principios mínimos del sistema Tributario los cuales son: Legalidad, Igualdad, Progresividad, Equidad, Irretroactividad, Eficiencia, sin embargo, la garantía de aplicabilidad no es total, puesto que existe una regresividad por el exceso en beneficios tributarios.

Para responder a esta pregunta se busca explicar cómo se aplican las garantías del contribuyente a la luz de los principios constitucionales del derecho tributario, mediante la determinación de los siguientes objetivos específicos: I) Identificar los principios del derecho tributario colombiano. II) Analizar el alcance de los principios constitucionales del derecho tributario en Colombia. III) Establecer la regresividad por el exceso en beneficios tributarios.

Esta investigación, se adelantó bajo una metodología de carácter cualitativo, donde se hace uso de fuentes jurídicas y académicas especializadas en la materia, de carácter primario y secundario que permiten un estudio analítico, documental y bibliográfico. La recolección de esta información se dio a través de fuentes abiertas y cerradas que permitieron la consecución de dicha información.

Metodología

La metodología de carácter cualitativo, donde se hace uso de fuentes jurídicas y académicas especializadas en la materia, de carácter primario y secundario que permiten un estudio analítico, documental y bibliográfico. La recolección de esta información se dio a través de fuentes abiertas y cerradas que permitieron la consecución de dicha información.

Resultados

La estructura tributaria del Estado, proferida por el legislativo, implica una deformación en cuanto a la carga tributaria y la aplicación de una práctica que imposibilita mecanismos de control suficiente, como lo es la elusión fiscal. Con esto se desdibuja la aplicación del principio de “igualdad”. La capacidad económica, inclusive, la misma naturaleza jurídica del sujeto pasivo, no será la variable de análisis impositiva, lo que denotará un sistema tributario que no es justo, sino que, además, hará de éste y de sus principios de “igualdad” y “progresividad”; principios inaplicables. En síntesis, no habrá carga real impositiva, que dé cuenta del artículo 363, constitucional.

Discusiones

Se desconoce la riqueza real y la potencial de contribuyente, esto, en virtud de una reducción por cuenta de factores exógenos que impactan de manera directa sobre el patrimonio real. Prueba de ello es que el gravamen que se tiene da cuenta de un valor aparente, pero no real, como sería el caso del IVA, para bienes y servicios con diferentes tarifas y grados de exención; ergo, se habla es de una capacidad económica ilusoria, razón que implica un no tener anclaje constitucional, dado que al legislador no le asiste autoridad alguna para gravar riquezas virtuales, ficticias o inexpresivas (Toro Londoño, 2020).

Este contrasentido de carácter constitucional, remite, de manera reiterativa, a considerar como objeto de análisis y fuente de imposición, la capacidad económica, ya que, del otro modo no se podría hacer uso alguno de elementos tributarios sobre escenarios potenciales.

Conclusiones

Con posterioridad a la revisión detallada de los principios constitucionales del Derecho tributario colombiano, que dan cuenta de la relación entre el sujeto activo y pasivo del tributo se puede identificar la falta de una aplicación integral al principio económico de la Equidad, teniendo en cuenta que sobre este impera factores económicos y fines distintos a la naturaleza misma del sistema, es decir, la capacidad económica del contribuyente. Esto implica la no realización del Derecho fundamental y principio tributario reconocido como la igualdad; amparada esta situación en disposiciones jurídicas que dan cuenta de tratamientos injustificados y diferenciales.

Así mismo es evidente la regresividad del sistema mismo por cuenta del legislador quien no ha logrado establecer una compensación entre la capacidad económica del sujeto pasivo y el impuesto a cargo; dicha situación implica redistribuir el ingreso en lógica de Equidad, hecho que trasgrede el ordenamiento jurídico y establece una contravención constitucional a partir de los excesivos beneficios tributarios.

El conjunto de estas dos situaciones establece poca eficiencia en cuanto a la recaudación del tributo, que da por resultado un desbalance en la carga fiscal, hecho que hace insostenible el gasto de inversión pública y que de lograrse recae en los contribuyentes con menor capacidad económica, de tal suerte que la horizontalidad como la verticalidad con respecto a la progresividad del sistema *per se*, no se aplica. Lo que sí es evidente, son prácticas recurrentes de elusión y evasión fiscal que garantizan la ineficiencia del sistema tributario colombiano.

Asimismo, se puede constatar que no se cumple con el propósito rector de la política fiscal, es decir, redistribuir el ingreso en el propósito de atender las necesidades básicas de sus asociados, donde no se garantiza un beneficio igualitario. Esto garantizaría liberar la carga de la estructura de financiación estatal, hoy, sostenida por las clases bajar y medias de la república, ya que queda claro un desequilibrio de la estructura social, en virtud de beneficios económicos e incentivos que benefician al contribuyente con mayor capacidad económica.

Es claro, también, que el juez constitucional respeta en demasía la capacidad de acción y decisión del legislativo, sin embargo las disposiciones que se deriven del buen juicio de estas ramas del poder público, sin embargo, ha establecido unos límites y alcances necesarios para garantizar el orden jurídico del sistema mismo; dando a partir de un control de constitucionalidad las herramientas y mecanismos suficientes que amplían la aplicación de disposiciones jurídicas y los efectos que se derivan de ella.

Referencias bibliográficas

- Acosta, A. (11 de mayo de 2018). *https://www.larepublica.co*. Obtenido de <https://www.larepublica.co>: <https://www.larepublica.co/analisis/amykar-d-acosta-m-557896/la-iniuidad-einequidad-tributaria-2713671>
- Bautista, J. (Enero - junio de 2011). Equidad o inequidad tributaria en Colombia:1990 - 2002. *cuadernos de contabilidad*, 12(30), 45-76.
- Corte Constitucional . (1993). *Sentencia C-103*. Bogotá: M.P. Fabio Moron Diaz.
- Corte Constitucional . (1995). *Sentencia C-419*. Bogotá: M.P. Antonio Barrera Carbonell.
- Corte Constitucional . (1995). *Sentencia C-445* . Bogotá: M.P.Alejandro Martinez Caballero.
- Corte Constitucional . (1996). *Sentencia C-527*. Bogotá: M.P. Jorge Argango Mejia .
- Corte Constitucional . (2004). *Sentencia C-1003*. M.P. Jaime Córdoba Triviño.
- Corte Constitucional . (2009). *Sentencia C-748*. Bogotá: Conjuez P. Rodrigo Escobar Gil .
- Corte Constitucional . (2010). *Sentencia C-173* . Bogotá: M.P. Jorge Ignacio Pretel Chaljub.
- Corte Constitucional. (1993). *Sentencia C-094* . Bogotá: M.P. José Gregorio Hernandez Galindo.
- Corte constitucional. (1996). *Sentencia C-393*. Bogotá: M.P. Carlos Gaviria Diaz.
- Corte Constitucional. (2004). *Sentencia C461*. Bogotá: M.P. Clara Inés Vargas Hernández.
- corte constitucional. (2006). *sentencia C-245*. Bogotá: M.P.Alfredo Beltran Sierra .
- Corte Constitucional C-409. (1996). *Sentencia C-409*. Bogotá, Colombia: M.P. Alejandro Martinez Caballero.
- DIAN. (2006). *La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta*. Bogotá: Oficina de Estudios Económicos. Cuaderno de trabajos.
- DIAN. (2015). *Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, para la equidad CREE y el impuesto al valor agregado (IVA) - año gravable 2014*. Coordinacion de estudios economicos, Bogotá.
- DIAN. (2018). Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2017. *Cuaderno de Trabajo No. 67*.
- González, J. y. (2016). La reforma tributaria no es estructural, ni integral, ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173-200.
- Masbernat Muñoz, P. (2002). *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*. Obtenido de <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122002000200010>
- Moreno Guerrero, G. (2019). *Desarrollo del marco conceptual de la Obligación Tributaria y antecedentes en el derecho colombiano*.
- Piza Rodríguez, J. R. (2003). Capacidad económica como principio del sistema tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, 62-76.
- Radovic, A. (1998). Obligación tributaria. *Editorial Jurídica ConoSur*.
- República, C. G. (s.f.). *Contraloría General de la República Historias y Contralores*. Obtenido de <https://www.contraloria.gov.co/contraloria/la-entidad/historia-y-contralores>
- Sierra , H. M., & Salvador, A. (2005). *Lecciones de derecho penal*. universidad nacional del sur.
- Smith, A. (2020). *La riqueza de las naciones*. Verbum.
- Smith, A. (2020). *La riqueza de las naciones* . Verbum.
- Toro Londoño, J. G. (2020). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. *Universidad de Antioquia*, 1-41.
- Vizcaíno, C. G. (1996). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Edición de palma.

Zapata, C. A. (2012). (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Estudios de derecho.*, 69(153), 287-314.

Zavala Ortiz, J. L. (2001). *Manual de derecho tributario*. Santiago: Jurídica Conosu.