

Los principios tributarios frente a deducción en activos fijos y su incidencia
en el impuesto de renta de personas jurídicas 2004-2010

Rubén Darío Arango Álvarez
Hernán Baena Gómez
Diego Fernando Chica Aguirre

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación – Cohorte I
Manizales
2015

Los principios tributarios frente a deducción en activos fijos y su incidencia
en el impuesto de renta de personas jurídicas 2004-2010

Rubén Darío Arango Álvarez
Hernán Baena Gómez
Diego Fernando Chica Aguirre

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de
Magíster en Tributación

Héctor Darío Betancur
Asesor

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación – Cohorte I
Manizales
2015

Contenido

	pág.
Resumen	7
Introducción	8
1. Problema de Investigación	10
1.1 Objetivos	12
1.1.1 Objetivo General	12
1.1.2 Objetivos Específicos	13
1.2 Justificación	13
2. Estado del Arte y Marco Teórico	15
2.1 Historia General de los Tributos	18
2.2 El Derecho Tributario	23
2.2.1 Principios tributarios	24
2.2.1.1 Adam Smith	24
2.2.1.2 Adolfo Wagner	25
2.2.1.3 Harold M. Sommers	25
2.2.1.4 Fritz Neumark	25
2.3 Escuelas de Pensamiento	28

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS FRENTE A DEDUCCIÓN	4
2.4 El Constitucionalismo en Colombia	30
2.5 La Tributación en Colombia	32
2.5.1 Sistema tributario colombiano (DIAN)	35
2.5.2 Principios tributarios colombianos	38
2.5.2.1 Principio de eficiencia	38
2.5.2.2 Principio de equidad	40
2.5.2.3 Principio de progresividad	45
2.6 Beneficios Tributarios	48
2.6.1 Deducción por inversión en activos fijos	54
3. Aspectos Metodológicos	59
4. Resultados	62
5. Análisis de Resultados	78
5.1 Relación entre los principios tributarios y la implementación de la norma tributaria	78
5.2 Deducción por inversión en activos fijos frente al impuesto de renta	79
6. Conclusiones	81
7. Recomendaciones	83
Bibliografía	84

Lista de Tablas

	pág.	
Tabla 1	Estado del arte.	15
Tabla 2	Reseña histórica de los impuestos.	18
Tabla 3	Orígenes del constitucionalismo.	21
Tabla 4	Principios tributarios desde los autores.	26
Tabla 5	Escuelas de pensamiento.	29
Tabla 6	Constitucionalismo.	31
Tabla 7	Interpretación constitucional.	32
Tabla 8	Desarrollo normativo en Colombia.	33
Tabla 9	El Número de actividades económicas.	63
Tabla 10	Subsectores económicos.	64
Tabla 11	Porcentaje de la deducción por los años gravables 2004 al 2010.	64
Tabla 12	Porcentaje declaración de Renta por los años gravables 2004 al 2010.	65
Tabla 13	Deducción solicitada vs costo fiscal.	65
Tabla 14	Relación déficit vs costo fiscal.	68
Tabla 15	Deducción solicitada vs inversión estimada.	69
Tabla 16	Actividades económicas más representativas.	73
Tabla 17	Deducción solicitada.	74

Lista de Figuras

	pág.
Figura 1. Porcentaje de Participación Costo Fiscal	66
Figura 2. Déficit Gobierno Central 2004-2010.	67
Figura 3. Déficit en Relación con el Costo Fiscal 2004-2010.	68
Figura 4. Inversión Estimada.	69
Figura 5. Deducción solicitada según subsectores	71
Figura 6. Porcentaje de participación por subsectores económicos.	71
Figura 7. Costo Fiscal por Subsector Económico.	72
Figura 8. 15 Actividades Económicas más Representativas.	74
Figura 9. Inversión estimada vs activos fijos.	75
Figura 10. Inversión estimada frente al total de los activos fijos.	76

Resumen

La presente investigación enmarcada dentro de la línea de Tributación e Impacto Social, tiene por objeto analizar desde los principios tributarios, la incidencia fiscal que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, a manera de beneficio tributario, ha otorgado el Gobierno Nacional. Para tal efecto, en un primer momento se realizará un recorrido por el concepto de principios tributarios y su relación con la norma tributaria, en un segundo momento se argumentará cómo una norma tributaria pensada desde los principios tributarios, puede contribuir al fortalecimiento del recaudo de la carga impositiva. Para finalizar, se realizará una contrastación empírica en la base de datos de la DIAN, de las declaraciones de renta y complementarios presentadas por las personas jurídicas durante el período 2004-2010.

Introducción

Desde los inicios de las comunidades pensantes y su desarrollo gregario, se puede observar una división de poderes entre dominantes y dominados que converge en una relación regida por el condicionamiento del trabajo, tierra, guerras, propietarios, ingresos, gastos, rentabilidad, costumbres, inclusive de la administración de los recursos del sistema gubernativo, de la sociedad y de los individuos; de ahí se desprenden los acuerdos, imposiciones o concertaciones de las cuales quedan historias, documentos y reflexiones que permiten a otros o a ellos mismos cuestionar, adoptar o perfeccionar éstos en las comunidades futuras.

Es así como resulta importante elaborar un recorrido histórico por el devenir impositivo en la época moderna de la normativa tributaria, para volver a lo acontecido y releer su historia que permita aclarar el estado de cosas que hoy rige la ruta contributiva que impera en el Estado colombiano.

Es por eso que a continuación se elabora, desde los aportes de diferentes autores y los escritos que ellos referencian, un camino que posibilite conocer la historia de los impuestos, su creación normativa y su aplicación. “El concepto de la contribución es tan antiguo como la misma humanidad, puesto que al ser una característica de nuestra especie el desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo ha de realizar para mantenerle”. (Cortés, consultado en agosto de 2015).

Desde la promulgación y recaudo de los impuestos, los ingresos de la nación son materia de discusión en la economía política y social del país, son éstos los que permiten sufragar el gasto público en servicios esenciales y el cumplimiento de la razón de ser de un Estado, que por obligación el legislador debe garantizar a través de un sistema tributario, cuyo eje central es el estatuto tributario

En este desarrollo normativo tributario es fundamental tener en cuenta la observancia de los principios tributarios establecidos en la Constitución Nacional, para determinar el cumplimiento de ellos por parte del Estado, cuando otorga beneficios o exenciones tributarias a los contribuyentes entre otras deducciones y descuentos denominados como de capital, industrias básicas, mejoramiento del medio ambiente, etc., particularmente para este estudio, deducción por inversión en activos fijos reales productivos, ya que dichas decisiones tienen impacto en el impuesto de renta.

1. Problema de Investigación

Un territorio o nación a través de su gobernanza, debe propender en la obtención de recursos, los cuales le permiten al interior su propio crecimiento y desarrollo. De ahí el apremio del establecimiento del derecho tributario que legisla y dirige tanto al administrador como a la sociedad, en el cumplimiento de las normas tributarias en concordancia con el artículo 150 numeral 12 de la Constitución del 91 que reza: “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

Cuando el Estado colombiano crea las cargas tributarias, beneficios o exenciones, se presume que todos los sujetos activos y pasivos de los mismos se encuentran en igualdad de condiciones y no se privilegian grupos o sectores específicos. Sin embargo, en el proceso de implementación de las normas impositivas es necesario la aplicación de los principios tributarios que desde la Constitución Nacional se han establecido en el artículo 363 como son: equidad, eficiencia y progresividad.

Este argumento se hace evidente, cuando al efectuar un análisis y comparativos preliminares, de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en el impuesto de renta en personas jurídicas por el período 2004 al 2010, desde las bases de datos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por igual período, se puede establecer la forma en que dichos beneficios muestran el sacrificio en el recaudo de ingresos para la Nación.

Se encontró en las bases de datos analizadas, que de un total de 437 actividades económicas en las cuales se agrupan la totalidad de los contribuyentes del impuesto de renta personas jurídicas, tan solo 15 (3,43%) fueron las más representativas, situación que atenta directamente contra los principios de progresividad y equidad, en ellas se determinó que de la deducción total por cada uno de los años gravables revisados representó en promedio el 65.65%, confirmando que esta deducción benefició en gran medida unos sectores específicos. De otro lado, se pudo determinar que dicha deducción en el impuesto de renta, significó un menor recaudo no obstante la necesidad permanente de ingresos por parte de la Nación (elaboración propia con base en los datos extractados de la DIAN).

En las cifras reportadas, se encontró que el costo fiscal originado en la deducción total por inversión en activos fijos reales productivos ascendió a la suma de \$18.005.072 (cifra en millones), la cual contrastada con el déficit fiscal sucesivo arrojado por los mismos años por un valor de \$104.706.000 (cifra en millones), representa un 17,20% del total del déficit. Lo anterior permite observar que de no haberse concedido este beneficio por parte del gobierno nacional, se hubiese disminuido el déficit fiscal en un porcentaje bastante importante, superior inclusive al déficit fiscal de algunos de los años considerados individualmente, contrariando de esta manera el principio de eficiencia que se predica en el ámbito tributario. Además el gasto público en cada uno de los años estudiados es superior a los ingresos efectivamente recaudados.

Se encontró que de los 19 subsectores económicos en los cuales se agrupa la totalidad de las actividades económicas, solamente dos de ellos representan el 49,34% del

total de la deducción aplicada, siendo éstos el subsector minero y el subsector de transporte, alimentación y comunicaciones. Precisamente, el patrimonio de estos sectores, está en manos de compañías poseedoras de grandes capitales, hecho que directamente golpea a los principios tributarios como la equidad y la progresividad, con el agravante de que las actividades económicas comprendidas en estos dos subsectores son apenas el 12,8% del total de las mismas.

Al observar algunas de las cifras que arroja el análisis de las bases de datos de la DIAN y confrontar éstas con los principios tributarios, surge la necesidad de orientar la investigación con la pregunta que puede aclarar el verdadero impacto de la deducción frente al impuesto de renta, la cual se describe a continuación:

¿Cómo debe entenderse la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y su incidencia en el impuesto de renta y complementarios de los años 2004-2010 desde las bases de datos de la DIAN, a la luz de la dogmática y los principios tributarios?

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo general. Identificar el cumplimiento de los principios tributarios de progresividad, equidad y eficiencia en la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en el impuesto de renta y complementarios de las personas jurídicas años 2004 a 2010.

1.1.2 Objetivos específicos

- Describir la relación entre los principios tributarios desde la Teoría Hacienda Pública Alemana y la implementación de la norma tributaria.

- Identificar el cumplimiento de los principios tributarios en la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y su incidencia frente al impuesto de renta personas jurídicas años gravables 2004-2010.

1.2 Justificación

El derecho tributario debe legislar y dirigir a la sociedad en el cumplimiento civil de las normas como el timón de un barco lleva a sus ocupantes a playa segura, garantizándole a los individuos un justo tratamiento en los negocios y la práctica contributiva equitativa reconocida por la sociedad, generando una cultura tributaria que responda a las necesidades del Estado social de derecho desde el pago voluntario del contribuyente, sin menoscabar la propiedad individual y con retribución desde la administración pública en seguridad jurídica y social.

Dada la magnitud del recaudo en Colombia, y la proliferación de beneficios tributarios presentes en algunas reformas, es de gran importancia hacer un análisis detallado con la investigación al problema que le surge al Estado por no recaudar y hacer efectiva su labor fiscalizadora.

Con la creación de beneficios tributarios se está entrando en un círculo vicioso que hace que cada vez se necesiten nuevos impuestos, aumentar tarifas, bases gravables, etc., con el fin de mantener “estables” las finanzas de la nación. Se considera y es propósito ilustrar con cifras concretas, que el país ha dejado de obtener recursos importantes con el otorgamiento de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y que ésta finalmente no ha tenido el resultado esperado, o peor aún, no ha beneficiado a la generalidad de la población.

El presente trabajo, como requisito de grado de la maestría en tributación enmarcado dentro de la línea de investigación Tributación e Impacto Social, le permite a la academia la continuidad de sus aportes a la sociedad y al control fiscal y genera inquietud para nuevos desarrollos afines con la temática. En el plano nacional, permite al analizar los resultados, incidir en la definición de las políticas tributarias en el momento de implementar las reformas, y en el campo latinoamericano sirve de apoyo a los diferentes estudios hechos sobre el mismo tema.

2. Estado del Arte y Marco Teórico

Es evidente que los beneficios tributarios están contemplados en la normativa colombiana, y que es facultad del legislador otorgarlos en condiciones especiales, por lo tanto no es pretensión juzgar sobre su constitucionalidad o no, lo que si compete al presente estudio es relacionar posiciones de diversos autores latinoamericanos frente al mismo tema además vincularlos desde los principios tributarios contenidos en sus constituciones.

Tabla 1

Estado del arte.

Autor	Año	Comentarios
Shery Katherine Quintero Guerrero	2010	<p>Análisis de la incidencia de las exenciones decretadas en la ley Páez - 218 de 1995 en el gasto público. Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario facultad de ciencia política y gobierno Bogotá, D.C.</p> <p>Analiza las exenciones concedidas por el estado mediante la ley 218 de 1995, más conocida como la ley Páez, tras la emergencia económica que sufrieron los departamentos de Cauca y Huila, por el desbordamiento del río Páez el 6 de junio de 1994. Expone una nueva visión de la figura de las exenciones tributarias en la que pretende darles una connotación de ahorro público frente al gasto que el estado debe hacer en la reconstrucción de dichas zonas y no como causante del déficit fiscal en el presupuesto según ella dado por la doctrina en la materia. Manifiesta adicionalmente que dichas exenciones en la medida que generen un beneficio hacia la comunidad mayor al propio, no son inequitativas ni regresivas.</p>
Ms. Ramón Chumán Rojas	2015	<p>La ley del impuesto a la renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad. Universidad Privada Antenor Orrego – Perú.</p> <p>Sustenta la vulneración de los principios de capacidad y de igualdad en la ley del impuesto a la renta a las personas naturales en el Perú, y presenta una propuesta de modificación de la legislación en la que se aprecia el respeto de los principios de capacidad contributiva y de igualdad, la garantía al contribuyente de que el deber de contribuir no afecta su economía y al fisco la confianza de obtener una recaudación racional.</p> <p>El trabajo es enfocado a las personas naturales en contraste a nuestra tesis que se orienta al recaudo del impuesto de renta afectado por la exención tributaria a personas jurídicas, pero no obstante es conveniente resaltar su similitud en cuanto que ambas destacan la vulneración de algunos principios constitucionales por parte del estado en ambos países.</p> <p>En una de sus conclusiones enfatiza que una vez analizada la legislación del</p>

Autor	Año	Comentarios
Kathia Martha Cruz Marroquín	2013	<p>impuesto sobre la renta, el legislador no tiene en cuenta los principios de capacidad contributiva y de igualdad inmersos en la constitución porque el impuesto grava las rentas de las capacidades económicas de las personas sin considerar su situación personal.</p> <p>“<i>Drawback</i>: a la luz del principio de legalidad”</p> <p>El sistema tributario del Perú considera dentro de sus beneficios tributarios, en este caso en materia aduanera el “<i>drawback</i>”, el cual consiste en la devolución de los tributos arancelarios cancelados en la adquisición de materias primas para la producción de elementos que finalmente serán exportados. Dentro del análisis efectuado por el autor, no obstante considerar que éste sí se encuentra enmarcado dentro de los principios constitucionales, y en particular dentro de la reserva de ley, plantea además la necesidad de efectuar una reglamentación adecuada al porcentaje otorgado para la devolución, establecido en un 5%, toda vez que al ser éste porcentual podría involucrar o no la totalidad de los bienes que han debido cancelar tributos arancelarios. En resumen, si cumple respecto a la legalidad de la norma como tal, no obstante la necesidad de que vía reglamentación se establezca la manera de hacerlo más técnico y en virtud de ello muestre la realidad de los hechos económicos por él afectados.</p>
Nazareth Ruth Velásquez Peralta		<p>Impuesto a la renta de profesionales independientes en relación con los principios de equidad y justicia en el Perú.</p> <p>Tiene por objetivo general demostrar que el impuesto a la renta del trabajo aplicado a los profesionales independientes no permite determinar su real capacidad contributiva dentro del principio de equidad y justicia en el Perú.</p> <p>La constitución política del Perú (1993), en el artículo 74, precisa que las normas tributarias se rigen por ciertos principios del derecho, como el de legalidad, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y la no confiscatoriedad; por lo tanto, el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, y valorar su situación personal y familiar, llamada aspecto subjetivo del principio de la ‘capacidad contributiva’. Es importante que los impuestos que recaigan sobre los contribuyentes contemplen, unos más que otros, ambos aspectos del principio de capacidad contributiva, de lo contrario produciría una normativa adversa a los lineamientos de la justicia.</p> <p>Concluye el autor: “Finalmente se ha comprobado que el impuesto a la renta de cuarta categoría que se aplica en el Perú no permite determinar la real capacidad contributiva de los profesionales, por lo que se incurre en injusticia e inequidad, de modo que la hipótesis planteada se demuestra como verdadera”.</p>
Dr. Miguel Agustín Crespo	2010	<p>Deducciones y tarifa del impuesto a la renta: reforma tributaria del año 2007 con relación a la normativa anterior, de conformidad con el principio tributario de igualdad. Universidad de Cuenca – Ecuador.</p> <p>Concluye el autor: “Se ha establecido la existencia natural de desigualdades, lo que justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a un tratamiento fiscal diferente, si concurren las siguientes circunstancias: todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener idéntico tratamiento; la clasificación en diversas categorías debe fundarse en diferencias reales; la clasificación debe excluir cualquier discriminación arbitraria, injusta y hostil, dirigida hacia determinadas personas o categorías de personas; la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la equidad y la diferencia debe respetar la uniformidad y la generalidad del tributo”.</p> <p>Además llega a la conclusión: “... del tratamiento discriminatorio y sin sustento real entre las personas naturales, personas naturales no residentes y sociedades, sobre la tarifa del impuesto a la renta, debiendo ser tratados con igualdad tributaria”.</p>

Autor	Año	Comentarios
Gustavo A. Hernández, Carolina Soto L., Sergio Iván Prada, Juan M. Ramírez	2000	<p>Exenciones tributarias: costo fiscal y análisis de incidencia. Con respecto a la situación fiscal de Colombia los autores muestran un deterioro durante los últimos años, hecho que se apreciaba en diferentes indicadores fiscales. Plantean las medidas que pueden ser adoptadas para que la situación no empeore, como la de incrementar el recaudo tributario y de este modo generar una mayor fuente de recursos para la nación. Los posibles efectos de la eliminación, totales y parciales de las exenciones tributarias del actual sistema tributario, la analizan mediante un modelo de equilibrio general computable. Y encuentran que la eliminación conjunta de las exenciones, conlleva a un sistema tributario más neutral, permite la recuperación parcial de las finanzas públicas y del panorama económico.</p> <p>Y como conclusión manifiestan: “En una situación tan difícil como la que enfrentan actualmente las finanzas públicas, el mantenimiento de incentivos tributarios resulta más costoso que en épocas de expansión. Considerando además que en general los incentivos tributarios desgastan la base, reducen la eficiencia de la inversión, son inefectivos y con frecuencia inequitativos, y propician la captura de rentas y la evasión, se hace procedente revisar la estructura del sistema impositivo para eliminar al máximo el número de exenciones vigentes.</p>
Juan Camilo Castillo Beltrán	2013	<p>Análisis de los beneficios tributarios y el impuesto al patrimonio en la ley 1111 de 2006, frente a los principios de equidad, progresividad y eficiencia. Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario. Facultad de ciencia política y gobierno</p> <p>La investigación busca responder y determinar ¿cuál es el impacto de los beneficios tributarios y la extensión del impuesto al patrimonio, incluidos en la reforma tributaria del 27 de diciembre de 2006 (ley 1111), sobre los principios constitucionales plasmados en el artículo 363 de progresividad, equidad y eficiencia? En respuesta a esta interrogación, se afirma inicialmente que los diferentes cambios que se han implementado en el sistema tributario colombiano, sobre todo con la ley 1111 de 2006, específicamente con la creación de descuentos y deducciones tributarias, junto con la extensión del impuesto al patrimonio han tenido impacto negativo en la estructura tributaria beneficiando a sectores e intereses particulares y propiciando un sistema regresivo en términos de cargas tributarias e inequitativo e ineficiente en términos de recaudo.</p> <p>Concluye que la reforma tributaria del año 2006, por medio de la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la DIAN, generó una serie de beneficios que tuvieron un impacto negativo en el sistema tributario colombiano en contradicción de los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia en los cuales se fundamenta dicho sistema. De esta manera, se comprueba la hipótesis realizada inicialmente y de la cual parte este estudio de caso, según la cual los beneficios tributarios y la extensión del impuesto a los patrimonios otorgados por la reforma tributaria del 27 de diciembre de 2006, están en desacuerdo con los principios de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario colombiano.</p>

Fuente: Elaboración propia, con base en los documentos citados.

Como se puede observar, al hacer un análisis de diferentes enfoques en relación con el problema de la investigación, se ve como éstos han tenido la misma preocupación desde años atrás y lo han dejado sentado en diferentes posiciones, unas a favor y otras en contra de los beneficios tributarios, pero que en últimas están incidiendo notoriamente en

la situación fiscal de los países a la vez que contrarían los principios tributarios constitucionales. También se encuentra que este fenómeno obedece a las necesidades recaudatorias mediatas, sin observación de estudios previos que muestran sus efectos y que a pesar de haber sido expuesto en forma tan precisa y profesional, los Estados han hecho caso omiso en tan cruda realidad.

2.1 Historia General de los Tributos

En todos los momentos de la historia se evidencia la relación entre dominantes y dominados en especial frente al manejo de los recursos necesarios para su armónico desarrollo, es de anotar que toda transacción económica de un territorio que contenga valor deba llevar implícito un tributo.

La evolución de lo descrito, se refleja en el siguiente recorrido histórico:

Tabla 2

Reseña histórica de los impuestos.

Período	Etapas			
	Antigua	Pre moderna	Moderna	Contemporánea
	Origen del hombre – Siglo V d.C.	Siglos V – XV	Siglos XV– XVIII	Siglos XVII– XXI
Antecedentes	Dádivas y ofrendas por favores a los dioses El sedentarismo propició surgimiento de civilizaciones, se debía aportar para pertenecer a ellas	Las nuevas relaciones sociales y de producción las encarnaban el Rey/papa, señor feudal y siervo. Este último soportaba el peso del tributo, mientras que el señor feudal al rey.	El triunfo de los estados monárquicos sobre el feudalismo, inicia el camino hacia la constitución de los primeros Estados - Nación, lo que animó la constitución de haciendas públicas más fuertes y organizadas	Desde el siglo XV, empieza a gestarse un nuevo mundo, iniciado por el uso de la razón. En el siglo XVIII, siglo de las luces y la ilustración, se cosecharan las formas de un mundo jamás conocido hasta entonces.

Período	Etapas			
	Antigua	Pre moderna	Moderna	Contemporánea
	Origen del hombre – Siglo V d.C.	Siglos V – XV	Siglos XV– XVIII	Siglos XVII– XXI
Vestigios	Mesopotamia. Código de Hammurabi.	Tasas de rescate, talla o pecho, mano muerta, Derecho de Pernada. El diezmo para la iglesia.	Armada de Barlovento, los quintos reales, la Avería, los monopolios estatales, la Alcabala, etc.	En este período se inician todas las escuelas de pensamiento tributario, que permearían la sociedad global.
Características	Egipto. En torno al Faraón se aportaba en especie o trabajo. Se constituyó un complejo sistema de registro, vigilancia y control. El recaudo lo realiza el “escriba”.	Época caracterizada por las guerras, las clases sociales menos favorecidas acudían al señor feudal para buscar su protección, y a cambio debían pagar un tributo.	Época caracterizada por conflictos en torno a intereses económicos o dinásticos, lo que hacía necesario la manutención de los ejércitos.	La insatisfacción generalizada por una injusta carga tributaria, se convirtió en el detonante para desatar lo que se conoce como la Revolución Francesa y luego la Independencia de Estados Unidos.
	Israel. Inicialmente, se asumió una organización equitativa e igualitaria bajo cánones cristianos. Tributar no era importante.	El poder del señor feudal, como el del rey era casi que absoluto. A clase menos favorecida, los siervos, heredaron la crueldad de la esclavitud de épocas anteriores.	Para ello, la consolidación de la hacienda pública era vital: Una estructura para el cobro, para contraer deudas, para administrar y vigilar el recaudo.	Cuando esto sucede, se consolidan los Estados Sociales de Derecho y con éstos, se establecen las garantías y los límites al tributo.
	Medio Oriente. Su organización particular sobre todo en Jerusalén, nuevamente instituyó el impuesto y el empobrecimiento de la base.	La iglesia, junto al señor feudal, acaparaba el poder, el que utilizaban para imponer impuestos y consolidarse como clase económica y política.	Ya no era suficiente los impuestos directos (los que gravaban a los propietarios de tierras, por ejemplo); era necesario entonces los impuestos indirectos (sobre artículos y productos de consumo)	A comienzos del siglo XX se desata todo un proceso doctrinal, que empieza a configurar un conjunto de normas y principios relativos a la imposición y recaudación de los tributos y que se vino a denominar “Derecho Tributario”, construcción ya iniciada tiempo atrás con Adam Smith, Adolfo Wagner, Harold Sommers y Fritz Neumark, esfuerzos individuales que luego irían conformando escuelas, desde donde de empiezan a mediar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos.
	Grecia. El mantenimiento de las primeras ciudades - estados, propició una organización racional en torno al tributo. Aparecen los primeros contadores fiscales, que registraban y controlaban el pago de los tributos y hacían seguimiento de las cuentas públicas.	El no pago de impuestos implicaba castigos extremos que iban desde la pérdida de libertad hasta la de su vida.	El descubrimiento de América marca un devenir de la historia económica, política, social y cultural de la época, pero sobre todo revoluciona la mirada que se tiene sobre el mundo. El inicio del uso de la razón, enfrenta al hombre a un mundo por construir.	
	Roma. El legado griego fue heredado por el gran imperio económico y militar romano que instituyó para sus provincias un sistema tributario Tributumcapitis: Primer tributo a las personas individuales: Portoria: Primeros impuestos de importación y exportación	Condiciones tan extremas, fueron el caldo de cultivo para la protesta y la agitación en contra del sistema feudal. Emerge la “Burguesía” y con ella otra forma de ver y hacer el mundo		

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos citados.

Para los siglos XVI al XVIII, el feudalismo existente y las monarquías predominantes asfixiaron de tal forma a sus súbditos en materia impositiva, que gestó en

el pueblo, a través de pensadores unas revoluciones ideológicas y de enfrentamientos, que culminaron con la “declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, año 1789, Revolución Francesa”, los resultados obtenidos de las discusiones generó el establecimiento de condiciones ideales a plasmar en escritos las normas que en ese momento regían: constitucionalismo, como lo muestra la siguiente cita: “...el pensamiento de la justicia fiscal, se hizo realidad al elevarse a norma constitucional, para representar un precepto de observancia pública de gobernantes y gobernados, y que en su esencia fuera matriz de la potestad tributaria de cada nación.” (Sánchez, 1999, p. 177).

Nace la necesidad de vincular a la sociedad con el legislador normativo, prueba de ello da origen al contrato social, “Encontrar una forma de asociación que defienda y proteja con la fuerza común la persona y los bienes de cada asociado, y por la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a sí mismo y permanezca tan libre como antes. Tal es el problema fundamental cuya solución da el Contrato Social”. (Rousseau, 1984, p. 20) .

Los inicios de la etapa contemporánea están caracterizados por una forma diferente de mirar el mundo, de un orden dado a uno construido por la razón, un mundo al que se denominó modernidad, un nuevo orden social que substituyó al feudalismo, a partir del siglo XVIII, como consecuencia de un prolongado devenir histórico muy generalizado a nivel planetario, catapultado por eventos religiosos (el protestantismo), sociopolíticos (Lla Revolución Francesa), científicos (La razón - La ilustración), Tecnológicos (la imprenta, la Revolución Industrial), geográficos (el descubrimiento de América), entre otros. (Beltrán y Cardona, 2005).

Si bien el “uso de la razón” fue el despertar del hombre al mundo, lo que le permitió trascender las explicaciones místicas y religiosas sobre el mundo, se dieron otras circunstancias sociohistóricas que derivaron en cambios fundamentales y que dieron paso al nacimiento del orden impositivo que fue heredado por las constituciones de los países en los tiempos actuales.

Tabla 3

Orígenes del constitucionalismo.

La Ilustración	Secularización	Orden Político	Constitucionalismo
Movimiento en torno a la razón y la racionalidad, que fomentó los ideales de emancipación, autonomía personal y la calidad de ciudadano de los nuevos sujetos sociales. Se consolida la revolución científica y el inicio de la Revolución Industrial y todas las transformaciones.	Con la ilustración queda atrás influencia de la religión cristiana en la explicación del mundo, se erosiona la figura del Papa como poder político. Ahora el poder empezaba a consolidarse alrededor de una nueva clase social que empezó a reconfigurar el orden social, económico y político: La burguesía.	De un orden de relaciones de vasallaje y de absolutismo monárquico, se da paso a unos nuevos valores caracterizado por el individualismo de la nueva clase social, una élite con independencia política y económica, determinando cambios en las estructuras políticas: La Revolución Francesa.	Con los cambios dados, se demandaba urgentemente de un nuevo orden político para los nacientes estados y naciones, se inició así un intenso proceso de reflexión acerca de cuál debía ser ese modelo político, echándose mano del contractualismo y propiciando la extensión del constitucionalismo.

Fuente: Elaboración propia.

El contractualismo ve en el derecho y la ley que lo materializa, la única forma posible de racionalizar y establecer límites al naciente poder de los Estados y su emergente ordenamiento político, además para reglar derechos, intereses y todas las relaciones de los agentes sociales (ciudadanos), entre éstos y el Estado, y las relaciones de éste con los otros Estados, de esta manera la Ley otorga legitimidad a la acción Estado y regula a los ciudadanos, es así como el imperio de la constitución impone límites a

quien detenta el poder, garantizando los derechos democráticos en condiciones de libertad y equidad.

Se puede observar e identificar la naturaleza de los impuestos, las diferentes modificaciones que se desarrollaron con el único ánimo de subvenir las obligaciones de las naciones; este devenir muestra los distintos momentos en los cuales los gobernantes usaron sus instrumentos de recaudación en algunos casos a través del aporte voluntario y en otros de forma obligatoria, de esta manera se fue dando nacimiento a cada uno de los impuestos que hoy se conocen; también se fue evolucionando desde la costumbre hacia la normativa misma en la legislación.

Es así, como se han perfeccionado las estructuras jurídicas en la creación de tributos, de tal suerte que hoy es la base para que el legislador tenga piso legal, es decir, actualmente se tiene una normativa la cual se orienta desde el poder tributario, la potestad tributaria, los principios tributarios; se cuenta además con mecanismos técnicos y tecnológicos que permiten no sólo legislar sino auditar, controlar, leer, etc.

Es de anotar la frase histórica del filósofo hispano-norteamericano George Santayana (2005, p. 284) “aquellos que no recuerdan el pasado, están condenados a repetirlo”, de allí que lo anterior y brevemente descrito, relata el camino impositivo ya recorrido por las civilizaciones, el cual evidencia como los impuestos no son ni buenos ni malos, sino el resultado de un devenir histórico social de la sociedad y la necesidad de una distribución racional de los recursos en las sociedades modernas.

Es conveniente observar que en las ideas filosóficas de los librepensadores en relación con los principios tributarios los cuales dieron nacimiento a las constituciones del mundo, centran el conjunto de sus constructos filosóficos en planteamientos que convergen en el fundamento de la normatividad jurídica, lo que hoy en día conocemos como el Derecho Tributario.

2.2 El Derecho Tributario

Nace como una rama del derecho administrativo que se encarga de regular todos aquellos aspectos inherentes a los tributos, es importante destacar que podemos diferenciar dos partes fundamentales dentro del mismo como son: aquello que tiene que ver directamente con su esencia (hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo) y lo relacionado directamente con su aspecto administrativo (cumplimiento, régimen sancionatorio).

Toda norma jurídica se compone de un supuesto de hecho, de una conclusión de derecho y de un correspondiente efecto jurídico, el cual se produce cuando al realizarse el hecho, causa determinadas consecuencias dentro del marco de una legalidad preestablecida (Regueros, 1999).

El Derecho Tributario no obstante ser una rama específica del derecho lo cual le confiere autonomía, no significa que no tenga un eje central dentro de la ciencia jurídica y como tal deba observar unos principios fundamentales de la misma, por tratarse de un

tema particular y específico tiene por tanto unas condiciones particulares que hacen necesaria tal independencia.

2.2.1 Principios tributarios. Desde tiempos remotos los griegos dieron trascendencia intrínseca en su vida cotidiana a los principios humanísticos en el sentido de no vulnerar la Ley ni contradecirla frente a lo ordenado por ella misma, es decir que los diferentes lineamientos que de ella se derivaran debían estar ajustados al espíritu de la misma, siendo esto la verdadera naturaleza de la imposición justa y ecuánime que deben conservar los sistemas impositivos. En la época contemporánea se ilustra de manera adecuada los principios, se hace un análisis de sus orígenes ideológicos desde quienes a partir de un discurrir académico se han interesado en su tratamiento a nivel conceptual y han dado con sus aportes la contextura de los mismos, son ellos: Adam Smith, Adolfo Wagner, Harold M. Sommers y Fritz Newmark.

2.2.1.1 Adam Smith. Plantea los distintos elementos de acuerdo con los cuales se brinda seguridad al administrado en el sentido de saber exactamente cuáles son todas las condiciones que rodean los diferentes impuestos, es notorio observar como transcurridos más de doscientos años siguen tan actuales estos principios, que de una u otra manera se han constituido en un pilar fundamental de casi todas las constituciones del mundo, no siendo ajena la colombiana.

El principio de justicia expuesto narra como un ciudadano en la medida que sus ingresos aumentan requiere más de la asistencia y acompañamiento de un Estado que permita no sólo el incremento de su riqueza, sino el entendimiento de que para su

protección debe contribuirle en mayor proporción, tipificando en nuestros días lo contenido en la constitución nacional como principio de progresividad.

2.2.1.2 Adolfo Wagner. Se encuentra continuidad en la estructura sobre los principios que estableció Adam Smith, determina además la importancia de tener un sistema tributario simplificado de tal manera que los costos de administración para el Estado cada vez se reduzcan, brindándole eficiencia y eficacia a su gestión recaudadora. Para el autor, la forma óptima y casi que exclusiva de obtención de recursos sólo se debe dar a través de los tributos.

2.2.1.3 Harold M. Sommers. Retoma elementos importantes en la definición de los tributos, dentro de los cuales se puede considerar lo que hoy se conoce como equidad vertical, además resalta la importancia de la simplificación de los tributos, de tal manera que éstos tengan un menor esfuerzo por parte del ente recaudador con unos mejores resultados en término de ingresos para la atención del gasto público.

2.2.1.4 Fritz Neumark. Se debe contar con una adecuada estructura del sistema tributario que contribuya a que se logre efectivamente ser congruente, preciso y claro, para lo anterior se requiere de una organización administrativa y un sistema técnico adecuado. Una vez conocido el origen de los principios fundamentales que marcaron los inicios del constitucionalismo, resulta importante hacer una breve definición conceptual

Etimológicamente el término principio deviene de la palabra latina principium, que está compuesto por la raíz derivada de pris, que significa “lo antiguo” y “lo valioso”

y de la raíz cp que aparece en el verbo capere (tomar) y en el sustantivo caput (cabeza). (Sánchez de la Torre, 1993, p. 17). Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua el término “principio” significa “punto que se considera como primero en una extensión o cosa”, “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurriendo en cualquier materia”, “causa, origen de algo”, “cualquiera de las proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes”.

De su lado Zambrano Torres A., define el Principio Tributario como:

El límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas. (Consultado en internet el 18 de junio del 2015).

Tabla 4

Principios tributarios desde los autores.

Autor	Obra	Principios
Adam Smith, siglo XVIII	La Riqueza de las Naciones, 1776	<p>a) Principio de Justicia o Proporcionalidad. “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”.</p> <p>b) Principio de Certidumbre o Certeza. “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona”.</p> <p>c) Principio de Comodidad. “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente”.</p>

Autor	Obra	Principios
		d) Principio de economía. “Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público...”.
Adolfo Wagner	Tratado de las Ciencias de las Finanzas	<p>Principios de política financiera.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suficiencia de la imposición.- Los impuestos deben cubrir las operaciones financieras de un período dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles. - Elasticidad o movilidad de la imposición.- Los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras. <hr/> <p>Principios de economía pública.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Elección de buenas fuentes de impuestos. - Elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, tomando en cuenta el punto de vista de la economía privada y pública, las consideraciones financieras, las consideraciones de política fiscal y el empleo del producto del impuesto. - Elección de las clases de impuestos.- Tiene la finalidad de determinar el sujeto del impuesto. <hr/> <p>Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Generalidad. - Uniformidad. <hr/> <p>Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fijeza de la imposición. - Comodidad de la imposición. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.
Harold M. Sommers	Finanzas Públicas e Ingreso Nacional	<p>Principio de la capacidad de pago.- Sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. [...]. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la configuración del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Se equipara al principio de justicia o de proporcionalidad.</p> <hr/> <p>Principio del beneficio.- Consiste en que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago, cuando se está en relación con servicios gubernamentales generales, y solamente se distingue en los casos en que el impuesto se destina a servicios concretos.</p> <hr/> <p>Principio de la ocupación plena.- Establece que los impuestos pueden formularse con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o el origen de los ingresos.</p> <hr/> <p>Principio de la conveniencia.- Enuncia que algunos impuestos se establecen con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.</p>
Fritz Neumark	Principios de la Imposición. 1974	<p>Principios político-sociales.- Tienden a lograr la justicia en la imposición, buscando distribuir los gravámenes de tal manera que la carga tributaria resulte lo más equilibrada posible.</p> <hr/> <p>Principios político-económicos.- Pretenden alcanzar los objetivos de economía (eficacia, estabilidad y desarrollo económico), permitiendo la libre competencia y el desarrollo normal de los sectores de la economía, así como suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.</p> <p>Principios técnico-tributarios.- Tienen el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, para lo cual debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias que faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, necesitando ser congruentes, precisas y claras.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de los autores citados.

2.3 Escuelas de Pensamiento

Surgen de la necesidad de evolucionar el conocimiento impositivo desde la suma de individualidades, en algunos casos cercanos al poder, de manera tal que se constituyen en la nueva burguesía ilustrada dominante.

En este desarrollo teórico revisamos las diferentes escuelas destacando sus aspectos más relevantes, con el fin de determinar dónde se encuentra enmarcado nuestro sistema impositivo.

Los orígenes y precedentes de la justicia tributaria desde el acontecer por el derecho, la economía, las finanzas, el gasto público, los contribuyentes y la imposición de la carga tributaria, enmarcan las escuelas de pensamiento tributario, donde cada una de ellas ubica su objetivo central en la carga impositiva según el acontecer del momento, de lo anterior nace la relación para la investigación al identificarnos con las escuelas modernas desde la lectura de la Teoría Hacienda Pública alemana de Adolfo Wagner (Sozial Politik), en concordancia con Von Stein quien plantea que la administración debe facilitar la capitalización material y cultural de los individuos, debiendo entre otros cumplir con principios como administrar con la máxima economicidad y asegurar la reproducción de la imposición; además encontramos afinidad con la escuela de las ciencias de las finanzas de Italia, cuando nos referencian las relaciones entre el impuesto y el gasto público, es decir la retribución que los contribuyentes esperan del Estado como contraprestación a los impuestos por ellos pagados, situación que da origen a la progresividad.

Tabla 5

Escuelas de pensamiento.

Escuela	Autor	Comentarios
Fisiocracia, Francia 1760-1770.	François Quesnay, “Cuadro Económico”, 1758.	Limitaba las funciones estatales, evitando las trabas que el Estado pone para el desarrollo de la economía y el comercio. Entendían que el único impuesto a establecerse era sobre la tierra, lo cual significaba acabar con un sin número de tipos impositivos existentes en ese momento. Los fisiócratas distinguen entre impuestos directos e indirectos.
Cameralismo, Alemania, S. XVII y XVIII.	Von Justi, “El sistema de la Hacienda Pública”, 1766.	Desarrollo del Estado moderno y la importancia de éste como protagonista de la actividad económica y financiera; el Estado debe intervenir en la economía de muchas formas (empresas públicas, emisión deuda pública, banco de emisión nacional). Diferentes autores aportan sus planteamientos entre los que prevalece la importancia del Estado como ente administrador y garantizador de bienestar vía impuestos. Los impuestos deben estar enmarcados dentro de unos principios mínimos. La sociedad puede alcanzar una auténtica redistribución de la riqueza y una verdadera justicia social a través de una forma progresiva de la imposición.
Teoría Hacienda Pública Alemana, S. XIX.	Albert Schaffle “Principio del Equilibrio, Adolf Wagner “Principio de Justicia” y Von Stein” Plantea la misión fundamental de la Administración”.	La Hacienda Pública debe cumplir cuatro principios: - Dirigir el gasto público a la mejora del capital social disponible. - Financiar los gastos por impuestos que recaigan sobre la renta y permitan la acumulación de capital. - Administrar con la máxima economicidad, y - Asegurar la reproducción de la imposición.
Escuela de Cambridge.	Alfred Marshall “Principios de Economía”, 1890.	Se centra en: los efectos económicos de la imposición y la justa repartición de la carga tributaria.
Escuela de Viena.	Emil Sax.	Necesidades colectivas puras, en algunas de ellas es factible una divisibilidad del beneficio, en otras no. El Estado debe satisfacer éstas actividades a través del presupuesto y reparto de la carga fiscal. Se contribuye en proporción a las necesidades colectivas resueltas.
Escuela Sueca.	Jhon Knut Wicksell.	Incorpora al derecho financiero aspectos de la democracia parlamentaria. Uno de sus autores, Eric Lindahl, desarrolla una teoría normativa de la actividad financiera del Estado con base en un sistema justo.

Escuela	Autor	Comentarios
La Scienza Delle Finanze Italia.	Autores varios.	Los impuestos son parte del pago de los servicios públicos y los contribuyentes están dispuestos a pagar mayor cantidad cuanto más satisfacción marginal les produce éstos servicios. Privilegia aspectos académicos y jurídicos por sobre los económicos. Ha condicionado la actividad impositiva de nuestro derecho.
Hacienda Compensatoria Funcional.		Búsqueda de justicia a través del derecho presupuestario. Considera que un superávit está causado por un ingreso de gastos o reducción del gasto público, ambos casos negativos para el ciudadano.
Hacienda del Bienestar.	Pareto.	Considera que una política adecuada es la que favorece a una parte de la sociedad, sin perjudicar a ninguna. Trata de buscar soluciones satisfactorias a los problemas de redistribución para buscar justicia social.
Teoría de la Elección Colectiva.		Intenta hacer planteamientos de justicia a través de la intervención política democrática.

Fuente: Elaboración propia a partir de Soler R. (2011), tesis doctoral, p. 45.

Para el caso colombiano en su Constitución no fueron ajenos estos planteamientos, de tal manera que se ven reflejados en sus componentes normativos y administrativos, por lo cual surge la necesidad de un hacer un recorrido por la historia interna de nuestro sistema impositivo.

2.4 El Constitucionalismo en Colombia

Con el fin de abordar los principios constitucionales en Colombia, se encuentra en el presente cuadro la respuesta a la posible ideología filosófica y de las escuelas en las cuales puede estar enmarcada nuestra constitución.

El constitucionalismo posibilitó la configuración de la Constitución, siendo ésta el consenso político de la sociedad. La constitución puede definirse desde dos ámbitos:

Tabla 6

Constitucionalismo.

Formal	Material
Se define a partir de los órganos y procedimientos que intervienen en su adopción, de ahí que genere una de sus características principales: su supremacía sobre cualquier otra norma del ordenamiento jurídico.	Como conjunto de reglas fundamentales que se aplican al ejercicio del poder estatal.

Fuente: Elaboración propia, con base en documentos varios.

Desde el punto de vista jurídico, la constitución hace referencia al “... conjunto de normas escritas y no escritas, que determinan el ordenamiento jurídico de un Estado, especialmente la organización de los poderes públicos y sus competencias, los fundamentos de la vida económica y social, los deberes y derechos de los ciudadanos” (Kelsen, 1982).

Las constituciones del mundo incluyen en sus textos lo concerniente específicamente a los planteamientos filosóficos de las diferentes escuelas normativas, adoptando en cada una de ellas lo pertinente a su entorno territorial; Colombia desde su estado social de derecho hace lo propio, para lo cual se aporta la presente interpretación constitucional.

Tabla 7

Interpretación constitucional.

Fin o propósito constitucional dominante	Visión Social	Ideología Política Asociada	Anclaje normativo (legal, político o moral)
Estado social de derecho.	Igualación y redistribución de recursos hacia los más necesitados.	Social democracia occidental.	C.P. 1 . Jurisprudencia Constitucionalismo Europeo (Alemania, España).
Libre empresa y libre competencia económica. Maximización de la riqueza.	Eficiente asignación de recursos productivos, Estabilidad económica y crecimiento sostenible. Integración económica supranacional.	Economía libre, Neoliberalismo; Análisis económico del Derecho.	C.P. 58, 333. Jurisprudencia Cultura política occidental.
Orden y estabilidad social.	Mantenimiento del orden social según costumbres respetables.	Conservatismo social.	Artículo 2. (Protección de vida, honra y bienes) Jurisprudencia Cultura política occidental.
Inclusión social y no subordinación.	Reconocimiento y reparación frente a dinámicas sociales de subordinación.	Feminismo Perspectivas raciales. Movimiento gay.	Artículo 13 Jurisprudencia Cultura política occidental
Multiculturalismo.	Reconocimiento de comunidades y formas de vida alternativas.	Movimiento indigenista.	Artículos 1, 13. Jurisprudencia.

Fuente: Interpretación Constitucional. Escuela Rodrigo Lara Bonilla, p. 42

El cuadro refleja los componentes históricos y filosóficos en los cuales está enmarcada nuestra Constitución Nacional, lo cual como se puede observar es producto de muchas tendencias y pensamientos.

2.5 La Tributación en Colombia

Es importante dentro del contexto de la tributación en Colombia hacer una exploración por la normativa inherente al impuesto de renta, enfatizando en lo que tiene

que ver con los beneficios o exenciones, pues es aquí donde se centra el objeto del presente estudio.

Tabla 8

Desarrollo normativo en Colombia.

Historia de Colombia			Historia de reformas tributarias en Colombia (enfoque en el impuesto de renta y complementarios)
Gobierno	Año	Leyes	Medidas
Marco Fidel Suárez	1918	Ley 56	Establece el impuesto de renta cedular.
Miguel Abadía Méndez	1927	Ley 64	Reestructuró el impuesto sobre la renta global, no cedular; establece tarifas progresivas; adopta exenciones.
Enrique Olaya Herrera	1931	Ley 81	Dispuso el gravamen de las rentas de las sociedades, introdujo las deducciones por depreciación y estableció retención en la fuente a intereses de crédito externo.
	1935	Ley 78	Creo el impuesto sobre el exceso de utilidades y sobre el patrimonio.
Alfonso López Pumarejo	1942	Ley 45	Creó una sobretasa al impuesto de renta a causa de los efectos de la segunda guerra mundial.
	1944	Ley 35	Aumentó las tarifas en escalas de 1% al 22%.
	1953	Decr 270, 2317 y 2615	Gravaron los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios, y establecieron la doble tributación. Aumentaron las tarifas hasta el nivel de 32%.
Gustavo Rojas Pinilla	1956		Sobretasa del 20% en el impuesto a la renta como consecuencia de la crisis fiscal por los bajos precios del café.
Alberto Lleras Camargo	1960	Ley 81	Gravó las ganancias de capital e incorporó un régimen de presunción de renta sobre la propiedad rural.
Guillermo León Valencia	1963	Ley 21. Decr. Ley 3190	Sobretasa de 20% en el impuesto de renta por dos años. Estableció la retención en la fuente sobre toda clase de ingresos gravables.
Misael Pastrana Borrero	1973	Leyes 4, 5 y 6.	Estableció un régimen de renta presuntiva en el campo. Se amplían las exenciones personales, principalmente del sector agropecuario. Modificaron el impuesto básico de renta a las personas jurídicas y se establecieron una tarifa de 4% sobre los primeros \$60,000 de renta y 6% sobre el exceso.
Alfonso López Michelsen	1974 – 1975	Decretos 2053, 2348 de 1974 y 2247 de 1975 y Ley 49 de 1975	En renta se modificaron el sistema de tarifas y de exenciones personales por uno de descuentos tributarios y se unificó el impuesto. Además, se elevó la tarifa marginal máxima del impuesto de renta a 56%.
Julio César Turbay	1979	Ley 20	Denominada Ley de alivio tributario. Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes.
Virgilio Barco Vargas	1986	Ley 75	Reducción de las tasas máximas de renta, fijando 4 tasas marginales. La marginal máxima pasó a 30%. El 90% de los

Historia de Colombia			Historia de reformas tributarias en Colombia (enfoque en el impuesto de renta y complementarios)
Gobierno	Año	Leyes	Medidas
			salarios quedó exento de retención en la fuente. Eliminación de la doble tributación en relación con los dividendos. Eliminó exenciones, unificó tarifas de las sociedades.
César Gaviria	1990	Ley 44	Facultad de los contribuyentes para fijar avalúo del inmueble.
Trujillo	1992	Ley 49 Ley 6	Estableció una amnistía tributaria que permitió la entrada de capitales colombianos puestos en el exterior. Sobretasa de 25% sobre el impuesto a la renta.
Ernesto Samper	1994	Ley 174	Estableció una renta presuntiva de 1,5% y aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido a 5%.
Pizano	1995	Ley 223	Creó una exención del 30% de los pagos laborales. Aumentó la tasa del impuesto de renta de 30% a 35%.
Andrés Pastrana	1998	Ley 488	Los nuevos contribuyentes del impuesto a renta son: cajas de compensación familiar y fondos de empleados de asociaciones gremiales. Eliminó renta presuntiva sobre el patrimonio bruto.
Arango	2000	Ley 633	Se amplió la base de contribuyentes, nuevas tarifas, nuevas deducciones y exoneraciones.
Álvaro Uribe Vélez	2002	Ley 788	Creó una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar impuesto sobre la renta equivalente al 10% del impuesto neto de renta para el año 2003, y 5% para el 2004.
	2003	Ley 863	La deducción del 30% por la inversión que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta, personas naturales y jurídicas, en la adquisición de activos reales productivos entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2007. Estableció una sobretasa del 10% del impuesto neto de renta durante los próximos 3 años.
	2006	Ley 1111	Redujo las tarifas de impuesto de renta a las sociedades al 34% en el 2007 y al 33% a partir del 2008, aumentó del 30% al 40% para la deducción por inversiones realizadas en activos fijos productivos, redujo la renta presuntiva.
	2009	Ley 1370	Reducción del 40% al 30% para la deducción en renta de inversiones en activos fijos productivos.
	2010	Ley 1430	Eliminación para la deducción en renta de inversiones en activos fijos reales productivos a partir del año gravable 2010, excepto quienes hayan presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, caso en el cual dicha deducción aplicaría hasta por 3 años más.

Fuente: Elaboración propia, con base en documentos varios.

Las reformas tributarias antes planteadas muestran las principales modificaciones ocurridas en el Impuesto de Renta, además los beneficios y exenciones que tuvieron lugar en la historia contemporánea de Colombia, destacándose básicamente la pretensión de ingresos en cada gobierno. Resaltamos las modificaciones relacionadas con la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por ser parte fundamental de esta

investigación, “...la potestad para consagrar algunos beneficios tributarios, bajo la forma de deducciones, exenciones o descuentos, cuando ello se requiera por razones de política económica o para realizar la igualdad real o efectiva en materia fiscal...” (Mendoza, 2011).

2.5.1 Sistema tributario colombiano (DIAN). Se puede observar que la definición de principios lleva a entender que son éstos la raíz a partir de la cual se puede empezar a crear en este caso, el sistema tributario, en el cual los principios tributarios se constituyen en una limitante natural al ejercicio de la facultad de crear impuestos que le compete al Estado y éste a su vez debe contar con organismos centralizados encargados de administrar el adecuado cumplimiento de las normas tributarias, que para nuestro país es la DIAN.

Los individuos en la sociedad pueden hacer transformaciones mediante su contribución al sostenimiento del Estado, pero éste deberá estar respaldado por políticas de alto nivel que fortalezcan su implementación mediante el manejo transparente de los recursos, lo anterior conlleva a la relación jurídico-tributaria entre los sujetos activos y pasivos, dándole nacimiento a los principios tributarios que regulan las cargas tributarias, que deben ser establecidas a través de leyes superiores en la constitución nacional.

Vale la pena enunciar un poco otros principios que pueden involucrar el desarrollo de la normatividad tributaria, toda vez que éstos como se ha mencionado, deben estar enmarcados dentro de un ámbito de legalidad que permita a los administrados tener certeza y confianza en sus obligaciones para con el Estado.

Principio de confianza legítima. La Constitución indica que las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas. Este principio atado al de buena fe, trae consigo que el Estado no pueda de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones. Sin embargo, este principio no puede entenderse de manera absoluta sino que debe verse de manera ponderada con otros principios constitucionales como el democrático y el interés general. (Palacio, 2012).

Cobra importancia el citado principio, pues hace ver de alguna manera que si bien es cierto existe una obligación del administrado de cumplir fielmente con lo que la Ley le imponga, también le obliga a las autoridades públicas a ceñirse a postulados de buena fe, de tal manera que no se vean violentados los derechos de sus ciudadanos y que por el contrario, sepan a qué atenerse en determinado momento en términos impositivos, es muy importante para este efecto que haya seguridad jurídica en la normatividad y no que ésta sea cambiante de tal manera que la gente no se atreva a iniciar apuestas inversionistas por no saber cuál es el futuro impositivo que le espera.

Ahora bien, el principio de confianza legítima respecto de la actividad del legislador no puede entenderse de manera absoluta, por cuanto llevaría a que el ordenamiento jurídico se petrificara. Específicamente en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los

administrados, puesto que el legislador tiene facultad de establecer modificaciones o de crear tributos por razones de política fiscal. (Palacio, 2012).

Entendemos entonces, que si bien es cierto debe brindársele al administrado ciertas garantías en cuanto a la seguridad que tiene en el sentido de que las normas o procedimientos tributarios aplicables a su condición particular no varíen radicalmente en el tiempo, también debe tenerse en cuenta que dichas disposiciones en materia impositiva pueden estar íntimamente ligadas a las necesidades que en determinado momento tenga el Estado y que por ende deba subsanar su obtención de ingresos vía impuestos, lo cual podría verse como una falta de “seguridad jurídica” pero que si ésta se encuentra enmarcada dentro de los postulados de buena fe y amparada legalmente, es decir, goza plenamente de legalidad, no existe otra posibilidad que ser cumplida por parte del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, so pena de las acciones legales que tiene la administración para lograr dicho cumplimiento.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se constituyó como Unidad Administrativa Especial, mediante Decreto 2117 de 1992, cuando el 1º de junio del año 1993 se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN). (<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>).

A la DIAN le competen, entre otras, las siguientes funciones: “La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana; y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición”. (<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>).

2.5.2 Principios tributarios colombianos. La Constitución Nacional, en su artículo 363 señala los principios tributarios en los cuales se funda el sistema tributario colombiano, ellos son: Eficiencia, Equidad y Progresividad.

2.5.2.1 Principio de eficiencia. La Corte en forma reiterada ha dado desde mediados de los noventa varios significados al principio de eficiencia en tributación:

... recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo). (Pinilla, 2012).

La inobservancia del principio de eficiencia redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, ya que ésta nace con la finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de ser devueltos a los ciudadanos en forma de gastos público, generando así una mejor redistribución de la riqueza, de forma que si el costo de la recaudación de las contribuciones supera el producto obtenido por la misma, no habrá manera de efectuar esa devolución de ingresos a la sociedad, eliminando por tanto el motivo causa que justifica esta relación.

La Constitución Nacional le otorga al ejecutivo la potestad tributaria que le permite crear e imponer tributos, los cuales deben observar el principio de “justicia”, el cual debe velar por la relación jurídico-tributaria que tiene como objetivo la redistribución de la riqueza, y de otro lado, que los esfuerzos en el recaudo no excedan sus potenciales beneficios.

Sin embargo, es el legislador el que no ha sabido interpretar el principio de “justicia”, ya que lo ha entendido en su “carácter técnico tributario” (Lewin, 2002, p. 118), reduciéndolo a un concepto de menor jerarquía y con vocación práctica. La misma Corte Constitucional ha enfatizado en esta concepción.

En caso de que la Ley secundaria contravenga para este caso el principio de eficiencia contenido en la Constitución Nacional es primero la Corte Constitucional la que revisa artículo por artículo, y si encuentra que todos los artículos o alguno de éstos va en contra de ella, lo declara “inexequible” o “inconstitucional” o a toda la Ley si es del caso.

Esta facultad también la tiene el ciudadano que tenga interés en esa Ley en particular y si nota o cree que la Ley o parte de ella viola algún artículo de la Constitución Política, puede demandar ante la corte constitucional siguiendo el proceso anterior. A juicio del desprevenido lector encuentra que los legisladores no le dan la importancia que debiera tener este principio, y en síntesis ni lo pueden contextualizar. Entonces algunas de sus implicaciones tampoco irán cargadas con la fuerza de Ley que requieren los actos de la administración pública en materia de impuestos, y es por este análisis específico que apriorísticamente se puede concluir que muchas de las reformas tributarias y disposiciones en materia de impuestos, están viciadas de nulidad y de aplicabilidad.

Analizado el principio de eficiencia desde la perspectiva de la consecución de recursos para la satisfacción de requerimientos de la colectividad, vemos que el Estado en algunos casos no cumple con la Carta Magna, cuando en la expedición de Leyes tributarias implementa mecanismos como beneficios y exenciones tributarias que en últimas disminuyen la capacidad de recaudo inicialmente propuesta.

2.5.2.2 Principio de equidad. De acuerdo con la Real Academia de la Lengua, la cual define, entre otros, como equidad: “Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”, podemos entender lo que debe mover al legislador al aplicar como uno de los principios que rige la creación de los tributos el de equidad, ya que debería antes que cualquier cosa dimensionar el verdadero alcance al momento de definir o crear los elementos de un tributo.

La normativa colombiana tributaria, con el fin de garantizar a los ciudadanos que el recaudo de los tributos esté enmarcado dentro de los cánones de la legalidad, establece su accionar dentro de los principios constitucionales presentes en el artículo 363 de la Carta Política, es así como estos principios: Equidad, Eficiencia, Progresividad, deben ser desarrollados cabalmente y por supuesto entendidos de tal manera que los administrados gocen de protección por parte del Estado y no vean vulnerados sus derechos al momento de ser requeridos por la Administración Tributaria.

En lo que tiene que ver con el principio de equidad, el cual en pocas palabras significa: “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales...”, dentro del cual se puede encontrar la equidad horizontal y la equidad vertical como se verá más adelante, se pueden hacer varias anotaciones, como son:

La tributación es un deber “de la persona y del ciudadano” que ha de cumplirse “dentro de conceptos de justicia y equidad” (CP artículo 95-9). La Constitución, como ha sido interpretada por la Corte, exige no sólo que el sistema tributario en su integridad sea equitativo, sino también que la formulación singular de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio. (Calle, 2013).

Sin embargo, no en todos los casos en que se vislumbre un tratamiento normativo que aparentemente esté violando el principio de equidad, sea o no violatorio de la Constitución, hay que revisar otros aspectos tales como la razonabilidad de la norma, si la exigencia fiscal hace necesarios algunos de estos tratamientos, en resumen, hacer una

revisión exhaustiva del mismo, la cual nos lleve a determinar si con la incorporación de un nuevo tributo y/o beneficio pueda considerarse violado dicho principio y de ésta manera vulnerados los derechos de los administrados.

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Calle, 2013).

Es necesario también, hacer algunas precisiones en relación con lo que se ha denominado equidad horizontal y equidad vertical, la equidad horizontal que no es otra cosa que aquellas personas que tienen capacidad económica igual, contribuyan de igual manera con las carga impositiva hacia el Estado, y la equidad vertical significa que aquellas personas con mayor capacidad económica contribuyan en mayor medida, puede parecerse y de hecho lo es, al principio de progresividad, el cual se desarrolla más adelante.

En algunas ocasiones también se puede considerar si un impuesto es violatorio o no del principio de equidad, en la medida que éste tenga un impacto negativo sobre las ganancias del contribuyente, es decir, mientras más recabe el poder adquisitivo de éste en relación con otros de condiciones similares, podría estar tratándose de un impuesto violatorio del principio de equidad.

Un aspecto que reviste particular importancia en el tema de estudio es el establecimiento de Beneficios o cualquier mecanismo de saneamiento tributario, en algunos casos amnistías, aunque se revistan con otros nombres, los cuales son abiertamente contrarios al principio de equidad, ya que terminan concediendo prebendas o premiando a los contribuyentes que han sido morosos con el fisco en algunos casos, o peor aun ocultando información que puede ser relevante para las finanzas del Estado, muchos casos en los cuales terminan pagando menores impuestos que aquellos que pagaron cumplidamente sus obligaciones. Se considera por tal motivo, que de un estudio detallado de los principios que rigen la normativa tributaria y, analizando detenidamente algunos de los beneficios que las últimas reformas han introducido, se podría concluir que no hubiese sido necesaria la creación de nuevos impuestos si no se introducen algunos beneficios. No sobra advertir además que la práctica constante de dichos mecanismos sugiere al administrado que es más fácil dejar de cumplir con sus obligaciones, pues ya vendrá a futuro alguna norma que le favorezca y de esta manera generará incumplimiento en sus obligaciones a la espera de algún beneficio tributario que le permita poner al día sus cargas para con la nación.

Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la Ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La Ley no puede contribuir al desprestigio de la Ley. Resulta aberrante que la Ley sea la causa de que se

llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos. (Calle, 2013).

Adicionalmente, la creación de normas de aplicación posterior en el tiempo, riñe también con el principio de equidad, toda vez que cuando el contribuyente tenga la oportunidad de hacerlas valer, podrá o no tener derecho a las mismas, en la medida que se tenga la infraestructura necesaria para tal efecto, tal como sucede en el caso de la bancarización.

... por ejemplo en el impuesto sobre la renta, que dos sujetos con ingresos netos iguales, que hayan incurrido en los mismos costos, pagado los mismos pasivos e impuestos descontables, y que hoy tendrían las mismas deducciones, podrían terminar pagando montos dinerarios impositivos desiguales, si resulta que uno de ellos hace todos sus pagos por los medios privilegiados en la norma con pleno reconocimiento fiscal, mientras el otro los hace todos sólo en efectivo y consigue reconocimiento tributario apenas para parte de los mismos. (Calle, 2013).

De otra parte, es importante considerar la importancia de lo dispuesto en el artículo 13 de la Constitución Nacional, en relación con el principio de igualdad, el cual debe estar muy ligado a los principios enmarcados en el artículo 363 de la misma carta, pero en particular con el principio de equidad, el cual se define de la siguiente manera:

El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la Ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente. (Calle, 2013).

2.5.2.3 Principio de progresividad. El principio de progresividad, al igual que los otros principios inmersos en la Constitución Política, debe ser predicado sobre el sistema tributario como un todo, y no sobre un impuesto o un sector económico o geográfico en particular, es así como al momento de evaluar la pertinencia o no de un nuevo impuesto o de un nuevo beneficio tributario, debemos articular el mismo con los otros principios con el fin de determinar si éste es o no contrario al ordenamiento constitucional. No obstante lo anterior, por supuesto que es necesario y justificado constitucionalmente, en momentos de dificultades sociales, desastres naturales, estados de excepción etc., tomar medidas extremas y muy posiblemente favorecer sectores o comunidades específicas, podría pensarse en principio que esta situación es contraria a la generalidad del establecimiento de impuestos o beneficios, en la medida que como se menciona, éstos deben ser de carácter general.

Con el principio de progresividad se persigue principalmente la justicia en el sistema tributario, midiendo de manera particular la capacidad contributiva de los individuos de tal manera que aquel que tiene mayor capacidad económica contribuya en esa misma medida con las cargas del estado (equidad vertical) y aquellos que están en

igual condición económica contribuyan con dichas cargas en igual medida (equidad horizontal), así lo ha considerado la Corte Constitucional en reiteradas sentencias, en las cuales manifiesta su posición al respecto como se puede observar en la siguiente cita:

El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado. (Mendoza, 2011).

También se puede considerar que éste principio pretende observar o determinar la capacidad o el impacto de un determinado impuesto o beneficio tributario sobre un particular o un grupo de particulares en comparación con los demás, en la medida que de dicha capacidad contributiva particular sea posible medir la afectación o mejor aún la participación que en consecuencia le permite coadyuvar al sostenimiento de las cargas del Estado. Dicho de otra manera, el establecimiento de impuestos o beneficios tributarios, al estar fielmente ajustados dentro del principio de progresividad, debe tener en cuenta que la imposición de dicha medida impacte realmente la capacidad contributiva de las personas, no obstante tratarse incluso de un beneficio, el cual se pretende deberá favorecer en menor medida a aquel que tiene mayor capacidad económica en términos absolutos, dicha reciprocidad podría sin embargo entenderse como lejana al principio de equidad que consagra el mismo articulado constitucional.

Puede también la progresividad observarse o mejor predicarse de los impuestos en general, es decir, no solamente aplica para el impuesto de renta, al igual en impuestos indirectos como el IVA y es quizás aquí en donde por la misma concepción del impuesto no es tan fácil de medir como en los impuestos directos, pero adquiere otra forma de medición cual es por ejemplo la aplicación de dicho impuesto a los bienes suntuarios en los cuales por supuesto a mayores tarifas solo tendría acceso un sector específico de la población, y es aquí donde se mediría la progresividad en la medida que éstos sectores acuden a dichos consumos, puede entonces pensarse que la forma de medición es en el momento en que se genere el tributo o la compra, caso que por supuesto podría estar lejano para sectores marginados de la población y no en la renuncia a un mayor recaudo como sucede en los impuestos directos cuando se estimula con un beneficio tributario algún sector en particular.

No debemos apartarnos sin embargo del fin primario de la creación de impuestos o beneficios, el cual es la atención de las obligaciones del Estado para con sus administrados, y al respecto reiteradas sentencias han manifestado que dicha facultad no está marginada de la obligación de ajustarse íntegramente a la ley y en particular a lo ordenado en la Constitución Nacional, lo que de alguna manera permite brindar seguridad jurídica y confianza y legitimidad en las actuaciones del Estado en materia tributaria.

Lo anterior por supuesto tiene relación directa con la obligación que desde la misma Carta Constitucional se le impone a los ciudadanos, en el sentido de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, con el fin de que se pueda lograr un adecuado desarrollo de los países, de tal manera que en lo que tiene que ver con la

creación de impuestos o beneficios corresponde al gobierno al momento de trazar su política tributaria, determinar la conveniencia y oportunidad en determinados momentos de hacer uso de esta discrecionalidad, "Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables". (Hernández, 1995).

El principio de progresividad en últimas pretende que el impuesto sea justo, que recaiga sobre aquel que tiene menor afectación en su intimidad económica al hacer uso de él, de manera proporcional, y así tener un impacto inferior en su posible detrimento económico.

El poder tributario recibido por el legislador permite en su artículo constitucional 150, numeral 12, otorga la facultad de crear impuestos y beneficios tributarios.

2.6 Beneficios Tributarios

Cuando quiera que los países establecen en sus diferentes reformas tributarias fórmulas para aminorar la carga contributiva, resulta absolutamente indiscutible que esto redundará en un menor pago de impuestos y por ende en una disminución en el recaudo por las características intrínsecas de lo que en Colombia se conoce como "beneficios tributarios" y que a lo largo de los años con el paso de distintas reformas, han demostrado que no son más que una puerta abierta para su indebida utilización por parte de algunos contribuyentes.

...Cabe mencionar, como ya lo ha hecho la Corte en anteriores pronunciamientos, que la soberanía fiscal asignada al legislador comprende, además de la facultad para establecer tributos, también la posibilidad de modificarlos o derogarlos y, particularmente, la potestad para consagrar algunos beneficios tributarios, bajo la forma de deducciones, exenciones o descuentos, cuando ello se requiera por razones de política económica o para realizar la igualdad real o efectiva en materia fiscal... (Mendoza, 2011).

Por supuesto que si se considera los propósitos o el espíritu de la norma, se busca incentivar ciertos sectores económicos con propuestas como la inversión en activos fijos, generación de empleo, etc., en fin, diferentes atractivos hacia el fortalecimiento de la economía particular y del país. Estos hechos sumados a una administración tributaria frágil (en apuesta tecnológica, en número de funcionarios, insuficiente capacitación, etc.) hacen que desde el sector privado se oriente en algunos casos dichos beneficios en favor de unos pocos; adicionalmente como es propósito del desarrollo del trabajo demostrar, veremos también que precisamente por éste origen quizás poco ético de los “beneficios tributarios” y por la clase dirigente tan altamente corruptible y poco versada en estos temas, quienes como es de amplio conocimiento aprueban las reformas tributarias a “pupitrazo”, es que desde la redacción misma de ellos se puede observar que contrarían abiertamente con alguno o algunos de los principios tributarios establecidos en la carta magna y que deberían ser el fundamento de cualquier reforma tributaria, ya que desde allí

podrían estar viciados de ilegalidad al no someterse rigurosamente al cumplimiento de los mencionados principios.

Es de anotar que dada la pluralidad de beneficios tributarios de los que “gozan” los colombianos, la normativa en algunas oportunidades es excluyente con ellos, a manera de ejemplo se puede citar la deducción por inversión en activos fijos, la cual no podía tomarse conjuntamente con el beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, ya que esto implicaría un beneficio concurrente, o al menos una limitante a la Administración Tributaria para verificar oportunamente la exactitud de las declaraciones que los particulares informan en sus denuncias rentísticas, pues si bien es cierto la administración tributaria debe partir del principio de la buena fe del contribuyente, también es de amplio conocimiento el alto potencial evasor y elusor que existe en el país.

Los beneficios tributarios, cuando se otorgan, deben adicionalmente generar ante todo la posibilidad de que los mismos no sean discriminatorios de las empresas o personas ubicadas en un sector específico cuando de beneficios que tocan a un sector geográfico en particular se trata, es decir, debe observar finalmente que quienes tengan las mismas condiciones estén sujetos a las mismas imposiciones o beneficios, y aquí cobra importancia otro de los principios tributarios, como es el de la equidad o igualdad como a veces también se encuentra.

El derecho a la igualdad frente a la Ley, impone al legislador otorgar el mismo tratamiento a todas las personas que están en el mismo supuesto de hecho

que él pretende regular. Por lo tanto, para establecer si una disposición legal concreta es discriminatoria, el primer presupuesto lógico que el juez constitucional debe verificar es que tal disposición realmente otorgue un trato diferente a personas colocadas en la misma situación de hecho. Si ello efectivamente ocurre, entonces debe examinar si ese tratamiento desigual persigue alguna finalidad constitucionalmente importante que lo justifique, comprobado lo cual debe establecerse si la limitación al derecho a la igualdad era adecuada para alcanzar tal finalidad. (Monroy, 2001).

Se podría citar el caso de beneficios tributarios que se otorgan en momentos en que el gobierno debe atender a la población afectada con ocasión de desastres naturales, en los cuales se brinda por un espacio de tiempo provisional la posibilidad de acceder a ciertas exenciones por la creación, constitución o fortalecimiento de empresas en sectores geográficos determinados, inclusive en algunos casos, a un tipo de empresas específicas. La ley no pretende que haya más limitantes que los que en su momento el decreto o ley establezca, de tal manera que todas las personas (naturales o jurídicas) que cumplan con las condiciones que se creen en la normatividad y deseen hacer uso del beneficio puedan hacerlo en condiciones de igualdad.

...Frente a la facultad para establecer beneficios tributarios, este Tribunal ha destacado que la misma se entiende incluida dentro del poder impositivo y, por tanto, aun cuando es amplia, también está sometida a los límites constitucionales que controlan el ejercicio de dicho poder. Por ello, “el

otorgamiento de beneficios tributarios, no obstante el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador sobre la materia, no queda librado simplemente a su opción política, sino que debe atender a una valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal... (Mendoza, 2011).

Si bien es cierto la posibilidad de crear impuestos es una facultad que en algunos casos podría ser incluso discrecional del gobierno, como por ejemplo en los Estados de excepción, dicha discrecionalidad en ningún momento significa que su accionar se aleje de los principios constitucionales en materia tributaria, por el contrario deben estar sujetos a todo el rigor posible, siempre en búsqueda de que el contribuyente no cumpla más allá de lo que la Ley le impone y como bien lo cita la sentencia, debe estar enmarcado dentro de la justicia tributaria y los principios que sustentan la facultad impositiva.

“...Los beneficios tributarios, como se anotó, deben estar inspirados en razones de orden tributario, económico o social, que generalmente se relacionan con: (i) la recuperación y desarrollo de ciertas zonas geográficas, (ii) el fortalecimiento patrimonial de empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global...”. (Mendoza, 2011).

Y, es a esos mismos postulados que debe encaminarse cualquier beneficio tributario que pretenda el gobierno crear, sea cual fuere la motivación del mismo, pues no se puede olvidar que el desarrollo histórico de la facultad impositiva del Estado muestra que los impuestos surgen en un determinado momento de la necesidad de obtener recursos para satisfacer a la población, y que debe dotarse además a la Administración Tributaria de buenas herramientas con las cuales obtener dichos recursos.

Uno de los temas más debatidos en la política fiscal contemporánea es el de la eficacia de los estímulos tributarios. ¿Contribuyen ellos a aumentar la inversión? ¿O son simplemente una carga que cuando se abusa en su otorgamiento conduce a comprometer la viabilidad misma de la política fiscal?

El financiamiento público cada vez se tiene que recostar más en los tributos sobre las rentas de trabajo o sobre los consumos (IVA y combustibles) y menos sobre los tributos directos. Nos estamos alejando a zancadas del mandato constitucional del artículo 363 de la Carta que prescribe: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. (Memoria XXXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, Cartagena de Indias, 2009).

Este pequeño aparte de la intervención del doctor Juan Camilo Restrepo en las mencionadas jornadas de la ICDT, da una clara idea de la inconveniencia de la proliferación de beneficios o alivios tributarios que se brindan en la legislación colombiana, y que adicionalmente han tenido un impacto negativo en el recaudo mucho

más profundo de lo esperado, situación que conlleva a la creación de nuevos tributos que permitan recuperar lo dejado de recaudar por esta vía

Los impuestos tienen su origen en el precepto Constitucional según el cual todos los nacionales están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95, numeral 9º, Constitución Política de Colombia). La Constitución, como ha sido interpretada por la Corte, exige no sólo que el sistema tributario en su integridad sea equitativo, sino también que la formulación singular de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio. (Calle, 2013).

2.6.1 Deducción por inversión en activos fijos. Siendo uno de los propósitos principales de los diferentes gobiernos el brindar condiciones de desarrollo del país, dentro del marco de su actuar está el de crear impuestos con los cuales obtener los recursos que permitan con un adecuado manejo de los mismos ofrecer soluciones en infraestructura, educación, salud, empleo, etc., sin embargo en muchas ocasiones y por diversas circunstancias no le es posible encontrar el desarrollo requerido por ésta vía, teniendo que acudir a otros mecanismos que permitan el logro de tal objetivo, uno de ellos es la creación de beneficios tributarios que se constituyen en deducciones, exenciones, tratamientos tributarios especiales y descuentos, los cuales si bien es cierto en la mayoría de los casos están destinados o suceden con ocasión de atender una calamidad en particular, también pueden ser utilizados con el fin de favorecer o fortalecer un sector económico en particular, o bien un grueso de la población.

Con ocasión del presente desarrollo, se pretende analizar entre los beneficios tributarios una deducción cuyo objetivo económico principal es la promoción de algunos sectores económicos y el fomento a la inversión nacional o extranjera, como lo es la Inversión en activos fijos reales productivos; la exposición de motivos de esta deducción especial no es ajena a dichos objetivos, como se contempla en el proyecto de ley 155 de 2003, "...el presente proyecto de ley no es sólo una reforma tributaria cuyo único objetivo sea imponer nuevos gravámenes o aumentar los ya existentes. Bajo la convicción de que la mejor forma de aumentar los ingresos públicos es estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo...".

Teniendo en cuenta el crecimiento económico a la par con la generación de empleo, el gobierno nacional consiente del impacto de la disminución del recaudo sobre su costo fiscal, mediante la ley 863 de 2003 implementó el beneficio tributario que consistía en que los contribuyentes que invirtieran en activos fijos reales productores de renta, es decir, aquellos activos que tuvieran una relación directa con la generación de la renta del contribuyente, podrían descontar en el denunciario rentístico del respectivo año en el cual se hiciera la inversión el 30% de la misma, este beneficio que se estableció inicialmente para los años 2004 al 2007, pretendía además que dicha inversión incrementara la producción y en consecuencia la renta de los contribuyentes y, de esta manera en el mediano plazo en las declaraciones de renta se observara dicha situación con el consecuente incremento en los impuestos pagados por los mismos.

Finalmente el texto definitivo fue presentado en la ley 863 de 2003 en su artículo 68, así:

Artículo 68. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo.

Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones reales efectivas realizadas sólo en activos reales fijos productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1ro de enero del 2004. Esta deducción sólo podrá realizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente los resultados de este artículo. (Ley 863 de 2003, artículo 68).

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.

Atendiendo lo anterior y mediante el decreto 970 del 30 de marzo de 2004, el gobierno estableció en texto definitivo:

Artículo 1. Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiriera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1°

de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra. (Decreto 970 de marzo 30 de 2004).

Artículo 2. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente. (Decreto 970 de marzo 30 de 2004).

Transcurridos unos años, y quizás sin una observación detallada de los efectos - positivos o negativos- de dicha medida, el gobierno nacional decide mediante la ley 1111 de 2006 incrementar dicho beneficio en un 10%, es decir, estableció que a partir del año 2007 –sin determinar año límite– dicho beneficio pasaría del 30% al 40%, hecho que de acuerdo con lo observado en las bases de datos públicas que ofrece la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aumentó la brecha entre las grandes empresas que fueron por supuesto las que tuvieron mayores posibilidades de invertir en activos fijos para sus actividades particulares.

Como se mencionó, dicho beneficio fue ampliado tanto en tarifa como en el tiempo con la ley 1111 de 2006, no obstante con la ley 1370 de 2010 se redujo al 30%, nuevamente sin que existiera una motivación clara al respecto.

Cabe aclarar que si bien uno de los propósitos de la norma inicialmente era el crecimiento económico basado en una mayor inversión en activos fijos productores de renta, bien es sabido por todos que esta situación se obtiene principalmente de la inversión en tecnología de punta, en maquinarias que estén a la vanguardia, etc., sin embargo al no existir en la ley que la creó ni en las subsecuentes leyes que le adicionaron o modificaron ninguna reglamentación al respecto, dio la posibilidad de que los contribuyentes invirtieran en cualquier tipo de activos fijos sin importar si éstos incrementarían o no la producción de los mismos y en consecuencia la posibilidad de generación de empleo, sino que se convirtió en un mecanismo que incluso podría favorecer la elusión al trasladar dichos activos entre las personas –naturales o jurídicas–, situación a la cual la ley limitó con la prohibición de que dichos activos pudieran ser vendidos entre filiales y/o sucursales, es decir entre aquellas personas que tuvieran vinculación económica, sin embargo dicha prohibición no operó para las personas –naturales o jurídicas– que no tuvieran ningún tipo de vinculación económica.

Finalmente la ley 1430 de 2010 eliminó el beneficio a partir del año gravable 2011 exceptuando de dicha medida únicamente aquellas personas naturales o jurídicas que con anterioridad al 1 de noviembre de 2010 hubiesen presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, caso en el cual dicho beneficio se prolongaría hasta por un máximo de tres años a partir del año gravable 2011.

3. Aspectos Metodológicos

Para los investigadores del presente trabajo, es claro que el método es necesario para el desarrollo de cualquier investigación, ya que con base en éste, se permite identificar el objetivo y sobre todo medir los alcances y limitaciones de los resultados. Es de resaltar que esta investigación parte de un par de mecanismos para el acopio de la información:

- Recopilación de información secundaria y de análisis de lecturas que permitieron a los investigadores acercarse a las categorías fundamentales en torno a las cuales gira la investigación: Los “Principios Tributarios”, paso previo y fundamental, para que desde la práctica y la experticia profesional relacionada con los impuestos, se pueda reflexionar críticamente y posteriormente caracterizar lo relacionado con la carga impositiva entre los diversos agentes de la economía.

- La segunda herramienta de análisis, estuvo relacionada con la descomposición de las partes con que la Administración de Impuestos (DIAN), presenta las cifras sobre recaudos tributarios en el impuesto a la renta y las deducciones.

Es de resaltar, que esta segunda herramienta es original y constituye un valor agregado aportado por la investigación, ya que pone en contraste las teorías de los principios tributarios y la manera como este organismo hace distribución de la carga tributaria.

En resumen, se puede colegir entonces que la presente investigación se enmarcó dentro de un estudio de corte cuantitativo con un alcance descriptivo que permitió determinar si las deducciones por activos fijos aplicadas por los contribuyentes en la liquidación del impuesto de renta de las personas jurídicas, entre los años 2004 al 2010, contrarían los principios tributarios.

Con el acceso a la información primaria proporcionada por la base de datos DIAN, a manera de instrumentos, se elaboraron cuadros y figuras de análisis, donde se relacionaron los datos por recaudos del impuesto de renta y deducciones por activos fijos con el cumplimiento o no, de los principios tributarios.

El objeto de estudio lo constituyó la totalidad de la base de datos de la DIAN por concepto de recaudo de impuesto de renta de personas jurídicas entre los años 2004 y 2010, información que fue sistematizada a través de cuadros que fueron contrastados con los argumentos teóricos en torno a los principios que fundan los elementos constitucionales del impuesto en Colombia, derivando de allí su armonía o desacuerdo con el concepto de principio tributario.

El procedimiento llevado a cabo para el adecuado desarrollo de la presente investigación, observó los siguientes pasos:

1. Elaboración de un marco teórico y conceptual alrededor de los impuestos y los principios que los fundan.

2. Ingreso a la base de datos de la DIAN donde se acopia la información a nivel nacional con el fin de levantar y sistematizar una información fiable y con la cual se realizó el contraste y el análisis.

3. La información suministrada por la base de datos fue sistematizada a través de cuadros y figuras que permitieron analizarla, condensarla, agruparla y clasificarla en nueva información.

4. La información obtenida fue validada frente a lo que sobre la teoría de los principios tributarios ha elaborado la Escuela de la Teoría de la Hacienda Pública Alemana.

5. El contraste generó una nueva información que se presenta en los numerales que van desde el uno (1) al numeral ocho (8) del capítulo IV, así como también en las conclusiones y recomendaciones en la parte final del documento.

4. Resultados

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), como entidad del orden nacional encargada de la administración y recaudo de los impuestos nacionales, tiene entre otros de sus fines la verificación de la adecuada presentación de las declaraciones tributarias por parte de sus administrados, conservando para el efecto las bases de datos que reflejan las cifras presentadas durante los distintos años gravables.

Las bases de datos que fueron utilizadas para el presente estudio, renta personas jurídicas años gravables 2004 al 2010, involucran la totalidad de los datos consignados en las declaraciones privadas de los contribuyentes y se encuentran agrupadas por actividad económica, sector económico y subsector económico, situación ésta que facilitó su análisis, pues se pudo de manera primaria observar la forma en cómo los beneficios tributarios impactan en mayor medida a algunos sectores económicos en particular.

Se utilizaron las bases de datos como fuente de información estadística, las cuales reflejan la evolución natural del comportamiento de la deducción y de otros renglones de las declaraciones tributarias que tienen relación con el objeto de estudio. Obtenida esta información se consolidó lo concerniente a los datos que aportaron a la presente investigación correspondiente al periodo 2004–2010 con el fin de dar respuestas al problema planteado.

Una vez correlacionados los datos estadísticos vs respuestas al problema, se tuvieron elementos de juicio que permitieron nutrir con conclusiones y recomendaciones el presente trabajo.

Para efectos de ilustración y mejor entendimiento se presentan cuadros explicativos de subsectores económicos, porcentajes de deducción, de renta, cantidad actividades económicas, así:

Tabla 9

El Número de actividades económicas.

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
435	436	436	437	438	438	438

Nota: Las cifras reportadas están dadas en millones de pesos.

Fuente: Los autores.

El total de actividades económicas se encuentran agrupadas en subsectores económicos, como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 10

Subsectores económicos.

#	Subsector económico
1	Agropecuario, silvicultura y pesca
2	Minero
3	Manufactura alimentos
4	Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero
5	Industria de la madera, corcho y papel
6	Fabricación de sustancias químicas
7	Fabricación de productos minerales y otros
8	Electricidad, gas y vapor
9	Construcción
10	Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos
13	Comercio al por mayor
14	Comercio al por menor
15	Servicios de hoteles, restaurantes y similares
16	Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones
17	Servicios financieros
18	Otros servicios
19	Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento
-	No clasificado

Fuente: Elaboración propia, tomada de base datos DIAN.

Tabla 11

Porcentaje de la deducción por los años gravables 2004 al 2010.

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
30%	30%	30%	40%	40%	40%	30%

Fuente: Los autores.

Tabla 12

Porcentaje declaración de Renta por los años gravables 2004 al 2010.

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
35%	35%	35%	34%	33%	33%	33%

Fuente: Los autores.

De los siete años observados, se recogió información de las declaraciones de Renta de las personas jurídicas por los años gravables 2004 al 2010 en las bases de datos de la DIAN, en las cuales se observó que los activos totales reportados por los contribuyentes ascienden a la suma de \$1.709.754.109 (cifra dada en millones) frente a los cuales la inversión estimada para hacer uso de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos fue de \$151.707.874 (cifra dada en millones) cuya deducción efectiva total en sus respectivos porcentajes fue la suma de \$53.711.638 (cifra dada en millones).

La deducción solicitada por las personas jurídicas durante los años 2004 a 2010, representó un costo fiscal para el gobierno nacional en su presupuesto por un valor de \$18.005.072 (cifra dada en millones).

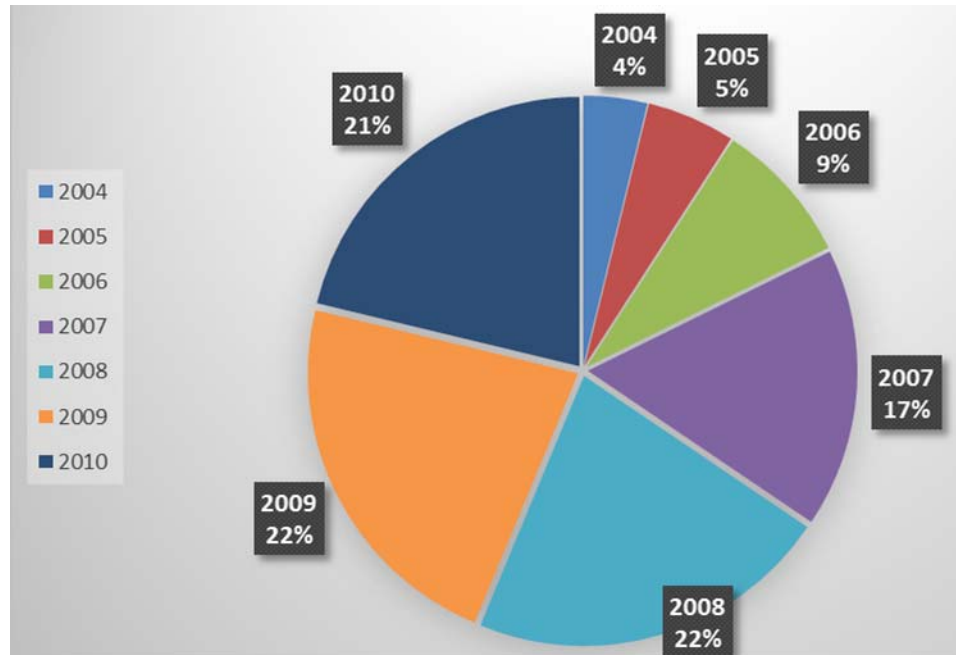
Tabla 13

Deducción solicitada vs costo fiscal.

Deducción Solicitada						
2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
2,051,421	2,845,115	4,611,194	9,007,719	11,705,936	12,083,447	11,406,806
						\$ 53,711,638
Costo Fiscal						
2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
717,997	995,790	1,613,918	3,062,624	3,862,959	3,987,538	3,764,246
						\$ 18,005,072

Nota: Las cifras reportadas están dadas en millones de pesos.

Fuente: Los autores.



Fuente: Los autores.

Figura 1. Porcentaje de Participación Costo Fiscal

Históricamente el gobierno central ha arrastrado un déficit en sus finanzas públicas, razón que lleva a cuestionar con base en el análisis de las bases de datos de la DIAN, si el beneficio por deducción en inversión en activos fijos resultó adecuado, y a partir de allí mirar la conveniencia o no de la aplicación de beneficios similares a futuro. Se cita el costo fiscal acumulado originado en la deducción por activos fijos reales productivos de renta por los años objeto de estudio por valor de \$18.005.072 (cifra dada en millones), en años en los cuales el gobierno central arrojó un déficit sucesivo, el cual pudo ser menor de no haber tenido este costo fiscal tan elevado, y que a la postre en la observación del crecimiento del aparato productivo puede notarse que no es tan representativo frente a los activos fijos, como sí lo es el beneficio por éste concepto obtenido.

La siguiente figura ilustra sobre el valor de los ingresos y gastos del Gobierno Central durante los años 2004 al 2010, se observa que por todos éstos años arrojó un déficit, el cual al contrastarlo con el costo fiscal originado en el beneficio objeto de estudio, mide la afectación que hubiese tenido el no implementar dicho beneficio. Adicionalmente observamos que en cada uno de los años los gastos del gobierno central son superiores a los ingresos, hecho que refuerza el incremento progresivo del déficit fiscal.

		GOBIERNO NACIONAL CENTRAL - CIFRAS OFICIALES ** Miles de millones de pesos								
Período	Ingresos	Gastos 2/	Intereses	Déficit (-) o Superávit (+)	Financiamiento Interno	Bancario	No Bancario	Financiamiento Externo		
2004	Marzo	8,927.6	13,000.9	3,531.3	(4,073.3)	4,233.8	n.d.	4,233.8	(160.4)	
	Junio	11,246.6	13,301.1	3,173.3	(2,054.5)	1,316.0	n.d.	1,316.0	738.5	
	Septiembre	10,531.1	11,457.2	2,707.9	(926.0)	(71.3)	n.d.	(71.3)	997.4	
	Diciembre	9,246.5	15,905.9	1,466.6	(6,659.4)	4,788.6	n.d.	4,788.6	1,870.8	(13,713.2)
2005	Marzo	9,981.2	16,115.6	3,264.5	(6,134.4)	5,538.1	n.d.	5,538.1	596.3	
	Junio	13,056.9	13,200.4	2,542.8	(143.5)	2,972.5	n.d.	2,972.5	(2,829.0)	
	Septiembre	12,218.0	13,686.1	3,833.1	(1,468.0)	1,426.8	n.d.	1,426.8	41.2	
	Diciembre	10,620.1	16,383.5	875.9	(5,763.4)	4,651.2	n.d.	4,651.2	1,112.2	(13,509.3)
2006	Marzo	11,890.5	18,598.2	3,533.6	(6,707.7)	8,458.8	n.d.	8,458.8	(1,751.1)	
	Junio	15,189.2	16,657.5	3,138.4	(1,468.3)	2,506.0	n.d.	2,506.0	(1,037.7)	
	Septiembre	16,586.8	16,566.2	5,038.5	20.6	(5,061.3)	n.d.	(5,061.3)	5,040.6	
	Diciembre	12,683.5	17,596.9	2,253.9	(4,913.4)	1,764.4	n.d.	1,764.4	3,149.0	(13,068.7)
2007	Marzo	14,787.2	20,703.9	4,337.2	(5,916.7)	7,179.7	n.d.	7,179.7	(1,263.0)	
	Junio	19,432.3	18,369.2	3,829.6	1,063.1	(1,427.4)	n.d.	(1,427.4)	364.3	
	Septiembre	16,792.5	18,395.3	5,079.0	(1,602.8)	2,029.6	n.d.	2,029.6	(426.9)	
	Diciembre	13,693.3	18,850.5	2,662.5	(5,157.3)	4,706.9	n.d.	4,706.9	450.4	(11,613.6)
2008	Marzo	19,887.3	19,977.0	3,246.6	(89.7)	(201.8)	n.d.	(201.8)	291.5	
	Junio	19,805.2	19,996.4	3,813.0	(191.2)	181.6	n.d.	181.6	9.6	
	Septiembre	18,093.0	20,911.9	5,015.0	(2,819.0)	2,483.4	n.d.	2,483.4	335.6	
	Diciembre	17,273.6	25,241.1	3,290.9	(7,967.5)	6,102.2	n.d.	6,102.2	1,865.4	(11,067.4)
2009	Marzo	17,337.8	20,588.8	3,156.7	(3,251.0)	(227.9)	n.d.	(227.9)	3,479.0	
	Junio	22,989.6	23,961.4	3,731.7	(971.8)	317.2	n.d.	317.2	654.6	
	Septiembre	20,635.3	23,924.0	4,995.6	(3,288.7)	2,687.1	n.d.	2,687.1	601.7	
	Diciembre	16,192.8	29,396.3	3,265.1	(13,203.5)	8,697.1	n.d.	8,697.1	4,506.3	(20,715.0)
2010	Marzo	19,520.9	18,790.3	2,799.9	730.6	196.3	n.d.	196.3	(926.9)	
	Junio	19,611.7	24,693.7	4,424.1	(5,082.0)	2,798.0	n.d.	2,798.0	2,284.0	
	Septiembre	19,668.7	21,340.9	4,837.1	(1,672.2)	1,105.4	n.d.	1,105.4	566.7	
	Diciembre	16,155.7	31,151.1	2,785.9	(14,995.4)	13,945.4	n.d.	13,945.4	1,050.1	(21,019.0)

Fuente: banrep.gov.co, series estadísticas finanzas públicas.

Figura 2. Déficit Gobierno Central 2004-2010.

En este punto resulta importante la relación entre el Déficit del Gobierno Central y el Costo Fiscal de la deducción por los años objeto de estudio, la cual si bien es cierto en los primeros años no fue muy representativa, si lo fue en los últimos años en que aplicó el beneficio ya que éste aumentó al 40% y fue precisamente los años en los que se observa un mayor uso del mismo por parte de las personas jurídicas.

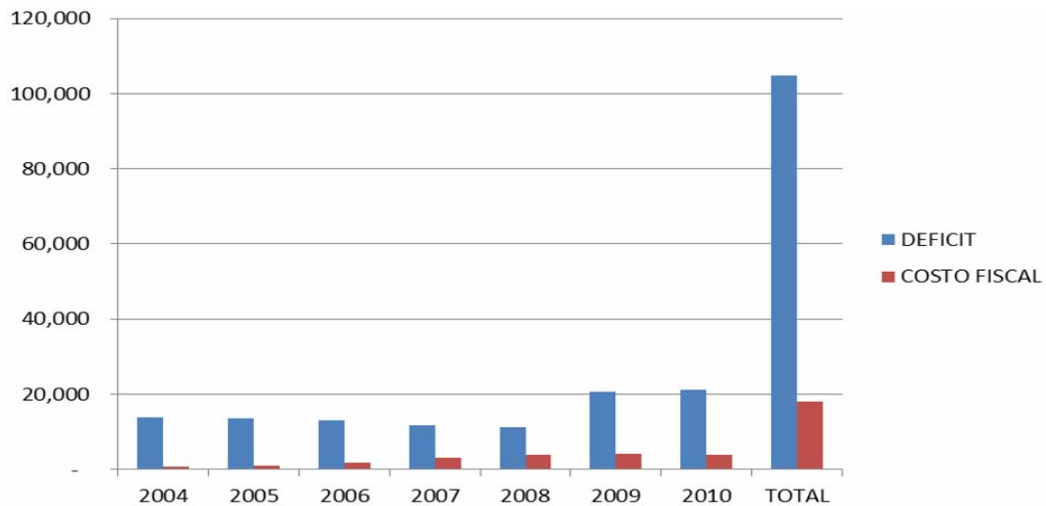
Tabla 14

Relación déficit vs costo fiscal.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Deficit	13,713	13,509	13,069	11,614	11,067	20,715	21,019	104,706
Costo Fiscal	0,718	0,996	1,614	3,063	3,863	3,988	3,764	18,005
%	5,24%	7,37%	12,35%	26,37%	34,91%	19,25%	17,91%	17,20%

Nota: Las cifras reportadas están dadas en millones de pesos.

Fuente: Los autores.



Fuente: Los autores.

Figura 3. Déficit en Relación con el Costo Fiscal 2004-2010.

Es de anotar que para tener lugar a la deducción enunciada, era requisito el haber efectuado inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$151.707.874 (cifra dada en millones), considerada ésta como inversión estimada por los años 2004 al 2010 como se muestra en ella siguiente tabla.

Tabla 15

Deducción solicitada vs inversión estimada.

Deducción Solicitada						
2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
2,051,421	2,845,115	4,611,194	9,007,719	11,705,936	12,083,447	11,406,806
Total \$53,711,638						
Inversión Estimada						
2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
6,838,071	9,483,716	15,370,645	22,519,298	29,264,840	30,208,619	38,022,685
Total \$151,707,874						

Nota: Las cifras reportadas están dadas en millones de pesos.

Fuente: Los autores.



Fuente: Los autores.

Figura 4. Inversión Estimada.

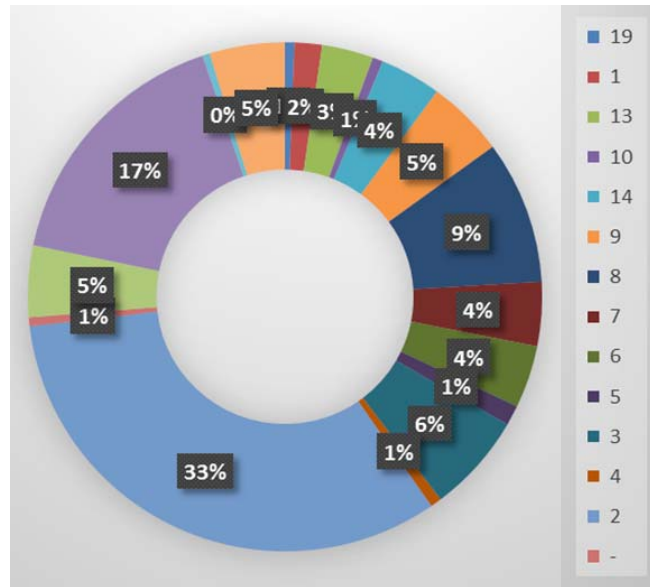
Se ve aquí el crecimiento estimado del aparato productivo en un total de \$151.707.874 (cifra dada en millones), en razón a la inversión que debió ser efectuada por los contribuyentes que hicieron uso del beneficio, cifras presentadas en las declaraciones tributarias por los años estudiados y las cuales, al encontrarse en firme, permiten con su análisis objetivo medir el impacto de la aplicación del beneficio por la deducción y por tanto determinar la conveniencia o no de la aplicación de medidas similares a futuro, la cual como se ha observado hasta el momento, ocasionan un impacto negativo en la obtención de recursos por parte del Estado.

La deducción solicitada por 19 sub sectores económicos en los cuales se agrupan todas las actividades económicas, se ilustra en el siguiente cuadro en el que se encontró una marcada diferencia entre los diferentes subsectores, encontrándose que el Minero es el más representativo con el 32,79% del total de las deducciones, seguido éste del Subsector de Transporte, Alimentación y Comunicaciones con un 16,55%. Así las cosas, solamente dos subsectores agrupan el 49,34%, cifra ésta demasiado alta si se considera que estos subsectores contemplan 18 y 38 actividades económicas respectivamente, esto es el 12,8% del total; situación igual nos muestra más adelante la figura 7 del costo fiscal.

SUBSECTOR ECONOMICO	DEDUCCION SOLICITADA								TOTAL	%
	2.004	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010			
Minero	547.950	881.694	1.223.075	2.228.969	4.178.381	4.090.149	4.460.492	17.610.710	32,79%	
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicac.	274.095	315.476	985.974	1.736.698	1.757.130	2.196.705	1.621.010	8.887.086	16,55%	
Electricidad, gas y vapor	222.027	282.283	508.442	801.793	842.331	1.307.386	914.454	4.878.717	9,08%	
Manufactura alimentos	139.124	246.323	255.231	830.034	735.881	642.741	525.669	3.375.004	6,28%	
Construccion	27.492	37.131	138.537	419.588	533.010	619.424	856.000	2.631.183	4,90%	
Servicios financieros	85.168	132.471	182.801	359.052	525.009	489.413	769.478	2.543.393	4,74%	
Otros servicios	116.472	161.384	226.081	436.689	463.834	463.687	577.755	2.445.903	4,55%	
Fabricacion de productos minerales y otros	136.829	145.530	220.784	436.675	584.734	474.289	184.967	2.183.809	4,07%	
Fabricacion de sustancias quimicas	127.538	143.536	202.987	358.626	554.616	537.942	210.812	2.136.057	3,98%	
Comercio al por menor	145.991	165.371	241.975	373.879	475.886	306.323	362.117	2.071.541	3,86%	
Comercio al por mayor	77.866	103.347	165.663	378.347	358.615	342.236	313.772	1.739.846	3,24%	
Agropecuario, silvicultura y pesca	27.111	42.574	57.605	144.446	171.158	201.831	284.849	929.574	1,73%	
Industria de la madera, corcho y papel	35.829	77.543	72.997	171.140	136.612	117.349	74.110	685.579	1,28%	
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	48.232	42.116	46.548	91.554	83.432	29.018	36.897	377.797	0,70%	
Comercio al por mayor y al por menor de vehiculos automotores, accesorios y productos conexos	16.414	28.532	35.727	80.508	81.625	66.024	44.255	353.085	0,66%	
Actividades deportivas y otras activ. de esparcimiento	16.648	28.566	24.716	66.478	70.382	55.142	53.998	315.930	0,59%	
No clasificado	-	-	-	59.236	99.793	77.520	59.145	295.694	0,55%	
Servicios de hoteles, restaurantes y similares (en blanco)	6.637	11.238	22.050	34.006	53.509	66.266	57.025	250.731	0,47%	
Total general	2.051.421	2.845.115	4.611.194	9.007.719	11.705.936	12.083.447	11.406.806	53.711.638		

Fuente: Los autores.

Figura 5. Deducción solicitada según subsectores



Fuente: Los autores.

Figura 6. Porcentaje de participación por subsectores económicos.

Esta deducción representó un costo fiscal calculado con base en los diferentes porcentajes para el impuesto sobre la renta y complementarios por los años gravables

estudiados, evidenciándose nuevamente que los subsectores Minero y de Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones absorben el 49,26% del total (\$18.005.072 millones), así:

SUBSECTOR ECONOMICO	COSTO FISCAL								%
	2.004	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	TOTAL	
Minero	191.782	308.593	428.076	757.850	1.378.866	1.349.749	1.471.962	5.886.878	32,70%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicac.	95.933	110.416	345.091	590.477	579.853	724.913	534.933	2.981.616	16,56%
Electricidad, gas y vapor	77.710	98.799	177.955	272.609	277.969	431.437	301.770	1.638.250	9,10%
Manufactura alimentos	48.693	86.213	89.331	282.212	242.841	212.105	173.471	1.134.865	6,30%
Construcción	9.622	12.996	48.488	142.660	175.893	204.410	282.480	876.550	4,87%
Servicios financieros	29.809	46.365	63.980	122.078	173.253	161.506	253.928	850.919	4,73%
Otros servicios	40.765	56.485	79.128	148.474	153.065	153.017	190.659	821.594	4,56%
Fabricación de productos minerales y otros	47.890	50.936	77.274	148.470	192.962	156.516	61.039	735.086	4,08%
Fabricación de sustancias químicas	44.638	50.238	71.046	121.933	183.023	177.521	69.568	717.966	3,99%
Comercio al por menor	51.097	57.880	84.691	127.119	157.042	101.087	119.499	698.414	3,88%
Comercio al por mayor	27.253	36.171	57.982	128.638	118.343	112.938	103.545	584.870	3,25%
Agropecuario, silvicultura y pesca	9.489	14.901	20.162	49.112	56.482	66.604	94.000	310.750	1,73%
Industria de la madera, corcho y papel	12.540	27.140	25.549	58.187	45.082	38.725	24.456	231.680	1,29%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	16.881	14.740	16.292	31.129	27.533	9.576	12.176	128.327	0,71%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	5.745	9.986	12.504	27.373	26.936	21.788	14.604	118.937	0,66%
Actividades deportivas y otras activ. de esparcimiento	5.827	9.998	8.651	22.602	23.226	18.197	17.819	106.320	0,59%
No clasificado	-	-	-	20.140	32.932	25.582	19.518	98.171	0,55%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	2.323	3.933	7.718	11.562	17.658	21.868	18.818	83.880	0,47%
(en blanco)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total general	717.997	995.790	1.613.918	3.062.624	3.862.959	3.987.538	3.764.246	18.005.072	

Fuente: Los autores.

Figura 7. Costo Fiscal por Subsector Económico.

El acumulado del costo fiscal reportado durante el período de otorgamiento del beneficio permitió observar cómo se incrementó el déficit fiscal existente por el mismo período.

Con el fin de determinar si la aplicación del beneficio se ajustó a lo preceptuado por los principios tributarios, del total de la población objeto de la deducción se tomó una muestra de las 15 actividades económicas más representativas, las cuales significaron por cada uno de los años más del 56,78% del total de la deducción por activos fijos reales productivos, incrementándose progresivamente cada año dicho porcentaje hasta llegar al 71,97% en el año 2010, es de anotar que la muestra mencionada representa el 3,43% del

total de las actividades económicas, destacándose dentro de éstos nuevamente los subsectores Minero y, de Transporte, Alimentación y Comunicaciones, como los subsectores con mayor representación en el total de las deducciones.

Para el efecto, es necesario reseñar las 15 actividades económicas más representativas, las cuales se encuentran agrupadas a su vez en subsectores económicos.

Tabla 16

Actividades económicas más representativas.

15 Actividades económicas más representativas	
1110	Extracción de petróleo crudo y de gas natural
6421	Servicios telefónicos
4010	Generación, captación y distribución de energía eléctrica
1010	Extracción y aglomeración de hulla (carbón de piedra)
4530	Construcción de obras de ingeniería civil
1120	Actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección
1593	Producción de malta, elaboración de cervezas y otras bebidas malteadas
5211	Comercio al por menor, en establecimientos no especializados, con surtido compuesto principalmente de alimentos (víveres en general), bebidas y tabaco
4100	Captación, depuración y distribución de agua
5151	Comercio al por mayor de combustibles sólidos, líquidos, gaseosos y productos conexos
6050	Transporte por tuberías
7010	Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados
5219	Comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por productos diferentes de alimentos (víveres en general), bebidas y tabacos
2694	Fabricación de cemento, cal y yeso
6512/6511	Actividades de los bancos incluido banco central

Fuente: Elaboración propia, a partir de base datos DIAN.

Una vez identificadas las actividades económicas, se procedió a mostrar la representatividad de éstas frente al total de las deducciones por los años estudiados.

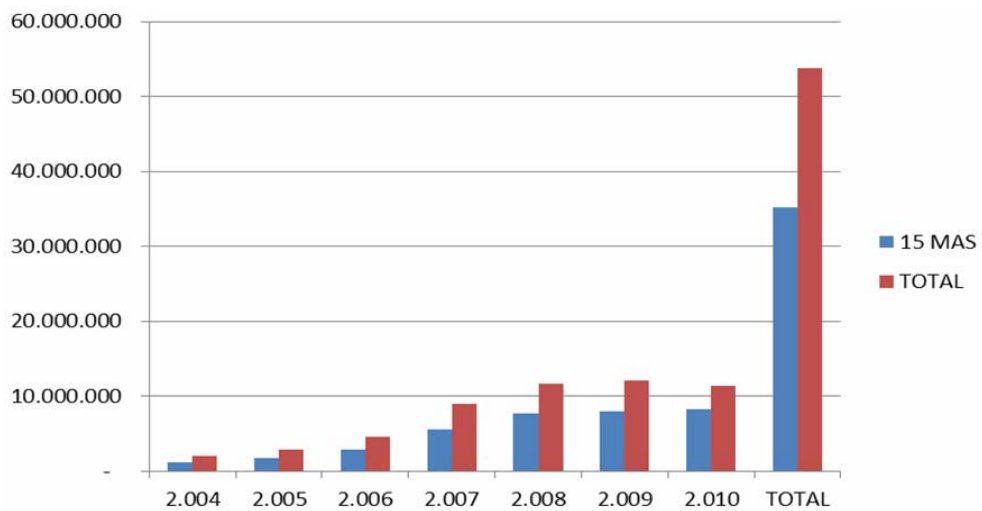
Tabla 17

Deducción solicitada.

Año	15 Más	%	Resto	Total
2004	1.164.757	56,78%	817.154	2.051.421
2005	1.719.616	60,44%	1.021.033	2.845.115
2006	2.926.773	63,47%	1.529.705	4.611.194
2007	5.560.195	61,73%	3.032.243	9.007.719
2008	7.721.627	65,96%	3.345.167	11.705.936
2009	7.961.610	65,89%	3.393.978	12.083.447
2010	8.208.926	71,97%	2.795.871	11.406.806
Total	35.263.504	65,65%	15.935.152	53.711.638

Nota: Las cifras reportadas están dadas en millones de pesos.

Fuente: Los autores.



Fuente: Los autores.

Figura 8. 15 Actividades Económicas más Representativas.

Es necesario aclarar que la totalidad de los activos fijos reportados no se tiene en cuenta para la deducción ya que no cumplen con los requisitos, es decir, solamente aplican aquellos “bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio,

participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente” Decreto reglamentario 1766 de 2004, artículo 2. A continuación se muestra la relación de activos fijos totales por subsector económico por cada uno de los años gravables objeto de estudio, comparados con la inversión estimada por los mismos años, donde se determina que es un porcentaje poco significativo, más aún si se contrastan con el valor del costo fiscal, toda vez que éste si afectó considerablemente los ingresos de la Nación o mejor aún pudo haber contribuido a que el déficit del Gobierno Central hubiera sido inferior de no haberse aplicado dicho beneficio, según pudo evidenciarse.

SUBSECTOR ECONÓMICO	INVERSIÓN ESTIMADA / ACTIVOS FIJOS							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	PROM.
Minero	10,06%	14,40%	18,65%	22,83%	31,61%	23,02%	28,61%	21,31%
Manufactura alimentos	5,31%	8,42%	8,80%	18,31%	14,79%	12,04%	13,07%	11,54%
Servicio de transporte, almacenamiento y	3,44%	3,86%	10,48%	14,29%	13,84%	16,18%	17,02%	11,30%
Fabricación de sustancias químicas	7,85%	8,60%	11,37%	11,21%	15,00%	13,29%	6,43%	10,54%
Comercio al por menor	8,62%	8,71%	10,99%	10,27%	11,66%	7,20%	10,49%	9,71%
Comercio al por mayor	5,14%	6,34%	9,78%	14,08%	11,39%	9,19%	7,66%	9,08%
Construcción	1,56%	1,99%	6,13%	11,10%	11,68%	12,06%	18,95%	9,07%
Fabricación de productos minerales y otro	5,99%	6,26%	8,76%	11,62%	13,46%	10,11%	5,25%	8,78%
Industria de la madera, corcho y papel	4,17%	8,40%	6,83%	11,00%	8,41%	7,42%	6,03%	7,46%
Comercio al por mayor y al por menor de	4,98%	7,05%	7,30%	9,64%	7,73%	5,74%	5,02%	6,78%
Manufactura textiles, prendas de vestir	6,93%	5,78%	6,26%	8,90%	8,03%	2,82%	4,84%	6,22%
Servicios financieros	1,83%	2,78%	4,08%	5,39%	6,94%	5,91%	10,75%	5,38%
No clasificado	0,00%	0,00%	0,00%	15,81%	6,97%	5,77%	5,21%	4,82%
Agropecuaria, silvicultura y pesca	1,60%	2,32%	3,02%	5,10%	5,45%	5,86%	10,31%	4,81%
Electricidad, gas y vapor	1,81%	2,34%	4,13%	4,80%	5,05%	7,67%	7,66%	4,78%
Servicios de hoteles, restaurantes y simila	1,59%	2,56%	4,68%	4,62%	6,29%	6,73%	6,61%	4,73%
Actividades deportivas y otras actividades	2,24%	3,46%	2,76%	4,44%	5,91%	4,21%	5,07%	4,01%
Otros servicios	1,35%	1,75%	2,14%	2,70%	2,20%	1,67%	2,72%	2,08%

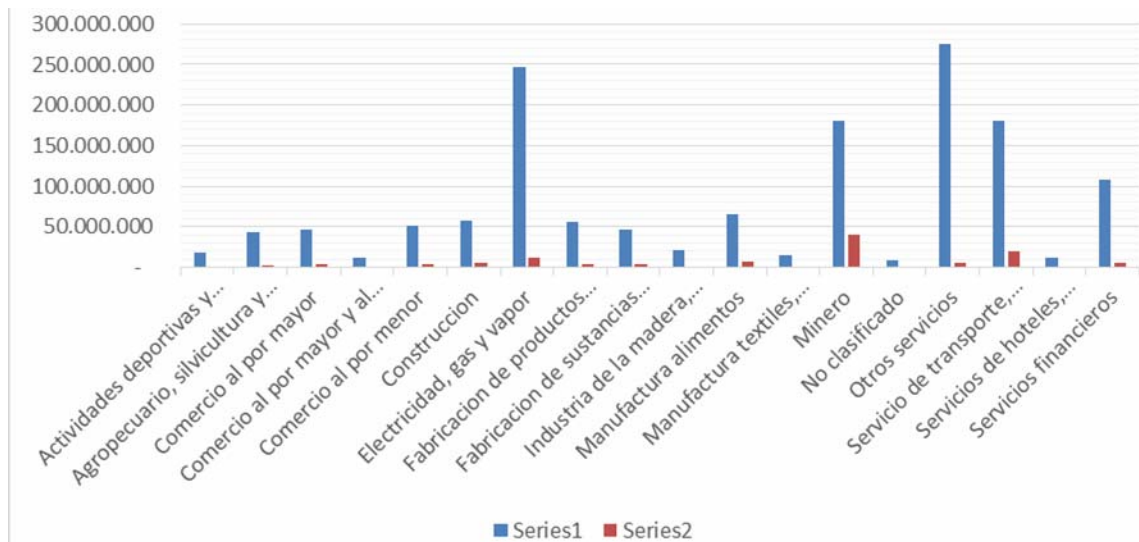
Fuente: Los autores.

Figura 9. Inversión estimada vs activos fijos.

Es importante destacar que nuevamente los subsectores Minero y de Transporte, Alimentación y Comunicaciones se destacan como los de mayor representación al

promediar la inversión estimada en relación con los activos fijos totales, no obstante aparece un tercer actor en el escenario, siendo éste el subsector de Manufactura de Alimentos en segundo lugar, sin embargo no es representativo cuando es medido en relación con la deducción obtenida frente a los otros dos subsectores.

El siguiente gráfico ilustra la relación entre inversión estimada y activos fijos totales, donde es notoria su baja participación dentro del gran total de los activos por cada uno de los años estudiados.



Fuente: Los autores.

Figura 10. Inversión estimada frente al total de los activos fijos.

Nuevamente la investigación desarrolló el análisis que el Estado en su control y fiscalización debe hacerle al comportamiento de los ingresos de la Nación luego de la asignación de cargas impositivas y beneficios tributarios, encontrando que si bien está

evidenciado el costo fiscal, aun así no se interesan en mostrarle al país las repercusiones de ello, teniendo como consecuencia un menor bienestar social.

5. Análisis de Resultados

5.1 Relación entre los principios tributarios y la implementación de la norma tributaria

Solamente con una adecuada aplicación de los principios tributarios al momento de implementar las reformas tributarias, sin que existan sesgos políticos, sociales, culturales, se puede administrar eficientemente los recursos, lo que permitirá la implementación de un sistema impositivo sólido, recaudando desde el derecho tributario y distribuyendo vía el presupuesto nacional.

La investigación realizada evidenció la no observación de la Teoría de la Hacienda Pública Alemana, la cual consideramos que en la asignación de la deducción estudiada vulnera el cumplimiento de los principios descritos que representan el deber ser tributario de la Administración Pública, desde la falta de planeación de ingresos suficientes a través de los impuestos para financiar el posterior gasto público; gracias al resultado en la obtención al beneficio para unos pocos ocasionó nuevas cargas tributarias al resto de la población generándoles un detrimento en la acumulación del patrimonio fiscal; si el legislador proyecta sus ingresos a plazos más largos con consecuencia en su sostenimiento podrá acumular su propio capital y a su vez incrementar o sostener el de los contribuyentes.

El aparato productivo público debe estructurarse en concordancia con la eficiencia de su recaudo, lo cual le permite ser viable no solo como un estado dictatorial, sino también como un estado social de derecho.

La ejecución de normatividad desde los principios tributarios, permite dar al contribuyente estabilidad jurídica la cual lo estimulará en el cumplimiento de sus obligaciones y al Estado le otorga un equilibrio en sus finanzas.

Siendo los principios tributarios constitucionales fuente primaria del Sistema Tributario Colombiano consideramos que este trabajo da buena cuenta del porque están presentes en la mayoría de constituciones del mundo, esto al exponer la génesis de los principios generales de las ciencias jurídicas.

El permitir conocer los cimientos filosóficos, ideológicos y sociales de los principios tributarios, hacen que este aporte sea importante para los estudiosos de los temas constitucionales y porque no de las Ciencias jurídicas en general, lo que desde ya augura un nutriente en la resolución de respuestas a su presencia en el ordenamiento jurídico mundial.

5.2 Deducción por inversión en activos fijos frente al impuesto de renta

Existen resultados que muestran contundentemente como con la aplicación del beneficio objeto de estudio se violentan los principios tributarios inmersos en la constitución nacional puesto que vemos como al momento de evaluar las cifras presentes en las bases de datos de la DIAN, dichos beneficios favorecieron a unos sectores económicos en particular los cuales no representan un porcentaje significativo frente al total de las actividades económicas, esta situación ataca directamente el principio de equidad puesto que no es justamente distribuida la carga tributaria, pero adicionalmente

al observar los resultados encontramos también que esta minoría favorecida con la deducción la cual termina pagando un menor impuesto son justamente los sectores más fuertes de la economía contrariando directamente el principio de progresividad.

De otra parte el principio de eficiencia se ve afectado en la medida en que esta deducción significo un elevado costo fiscal en momentos en los cuales el déficit fiscal de la nación era creciente situación evidenciada en los resultados.

El análisis de estudios previos realizados a nivel latinoamericano y local, determina que desde mucho tiempo atrás se ha dado aviso a los gobiernos que los beneficios no aportan el resultado esperado en sus finanzas, si bien es cierto en el cuerpo de la Ley se plantea el seguimiento de la evolución del beneficio, también se evidenció que no se hicieron estudios previos de la repercusión que éste tendría en el presupuesto nacional, por el contrario se decidió para el año 2007 subir la tarifa del 30% al 40% lo cual sugiere un alto grado de improvisación o de sesgo en los beneficiados por parte del Estado, corroborando la ineficiencia en la aplicación de la deducción.

6. Conclusiones

La filosofía que dio surgimiento a los derechos del hombre condensó los pensamientos de diversas escuelas, las cuales enmarcaban el deber ser de las cosas, y dentro de éstos contemplaron las ciencias jurídicas en las que está inmerso el derecho tributario con fiel observancia a los principios tributarios, además la Constitución Nacional de 1991 plasma en sus contenidos en lo referente al aspecto tributario tres principios fundamentales: progresividad, eficiencia y equidad, los cuales deben ser observados integralmente en el momento de asignación de cargas positivas y beneficios tributarios. El Estado en uso de sus facultades de Poder y de Potestad Tributaria en el otorgamiento de beneficios, implementó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y los contribuyentes personas jurídicas se acogieron a él dentro de los lineamientos de legalidad.

El gobierno Colombiano al haber otorgado y mantenido el beneficio tributario deducción por inversión en activos fijos reales productivos vulneró los principios tributarios constitucionales (progresividad, eficiencia y eficacia) puesto que como se pudo verificar, este beneficio fue utilizado en su gran mayoría por unos sectores específicos del aparato productivo nacional contrariando en particular el principio de progresividad. Se evidenció una marcada prevalencia en el uso de la deducción por parte de dos sub-sectores como son el Minero y, el de Transporte, Alimentación y Comunicaciones, con casi el 50% del total. El seguimiento ordenado en la Ley a la deducción objeto de estudio no se cumplió objetivamente, lo cual puede evidenciarse en

el Déficit Fiscal presupuestal incrementado en los últimos años, pudiendo ser contrarrestado en gran medida con su oportuna supresión a partir del año gravable 2007.

El crecimiento en el aparato productivo no fue el esperado por los años en los cuales se concedió el beneficio, lo anterior en razón a la insuficiente reglamentación al respecto, se observa que dicha inversión representó un porcentaje muy bajo con respecto a los activos totales reportados por los contribuyentes. Adicionalmente encontramos indebido cumplimiento a los principios tributarios, al observar que solamente 15 actividades económicas representan durante cada uno de los años objeto de estudio en promedio el 65.65% del total de las deducciones solicitadas, refuerza más aún dicha situación, toda vez que éstas representan apenas el 3.43% del total de actividades económicas llevándose inclusive en uno de los años el 71.97%. Al comparar el impuesto sobre la renta líquida de los contribuyentes contra los ingresos por los diferentes años gravables, se observó adicionalmente que no existe proporcionalidad, hecho relevante en el cumplimiento del principio de progresividad, situación que evidentemente es afectada en mayor o menor valor por la deducción.

7. Recomendaciones

Hacer análisis constitucional de los principios tributarios, a fin de que el Estado incida en cuanto a su cumplimiento al momento de establecer sus reformas tributarias y al promulgar beneficios tributarios que afectan el Presupuesto Nacional, hacer estudios preliminares determinantes que le indiquen y cuantifiquen la efectividad de tales medidas, en particular en lo que tiene que ver con el Costo Fiscal.

El presente trabajo aporta a las generaciones de maestrantes, los cuales pueden encontrar en él aliciente frente a los neófitos investigadores que lo realizaron, pues es materia virgen en su formación académica. Y al desprevenido lector, lo acerca en un constructo argumentativo que lo interna en un recorrido interesante de los tributos desde su aparición en la vida humana, que lo lleva por el surgimiento imperante de la necesidad de organización a todo nivel y el grito de los derechos individuales, que se alinea en escuelas de pensamientos, se plasma un orden social de derecho, en el cual se insertan principios rectores que a futuro son el extracto particular de cada sociedad según su acaecer, para por último convertirse en el freno al poder y potestad tributarios del Estado, lo cual será sin duda herramienta invaluable de un ciudadano consciente para controvertirlo y porque no hacerlo valer como bien general.

Aporta al Estado mismo, puesto que le demuestra las falencias normativas y le cuantifica el costo fiscal acaecido con el otorgamiento de la deducción en particular, que sin proyección, estudios y planeación da cuenta de otros beneficios tributarios futuros que también correrán la misma suerte, de no acogerse a la Constitución y sus principios.

Bibliografía

- Aparicio, A. (2006). Las grandes reformas fiscales del imperio romano, Universidad de Oviedo. España.
- Avendaño. D.I., Historia de los impuestos en Colombia y el mundo, Recuperado de: <http://es.slideshare.net/DianaisaA/historia-de-los-impuestos-en-colombia-y-el-mundo>
- Beltrán, M. Cardona, Marleny (2005). La sociología frente a los espejos del tiempo: Modernidad, postmodernidad y globalización. Medellín, Universidad EAFIT, Cuaderno de Investigación N° 28.
- Blanch, J.M. (1998). Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana” Revista de derecho financiero y de hacienda pública, XLVIII, 247, Madrid.
- Cadavid, L.; Valencia, H. y Cardona, J. Elementos del derecho comercial, Tributario y Contable. McGraw Hill, p. 190-198.
- Calle, M. Expediente: D-9297. (Corte Constitucional, 2013). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-249-13.htm>
- Calle, M. Expediente: D-9680. (Corte Constitucional, 2013). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-833-13.htm>
- Castillo, J.C. (2013). Análisis de los beneficios tributarios y el impuesto al patrimonio en la ley 1111 de 2006, frente a los principios de equidad, progresividad y eficiencia. Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, (Estudio de Caso para Optar Título), Facultad de Ciencia Política y Gobierno. Colombia.
- Chumán, R. (2015). La Ley del Impuesto a la Renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad. (Tesis Doctoral). Universidad Privada Antenor Orrego, Escuela de Postgrado de Derecho, Ecuador.

Cortés, O. De Contribuciones, tributos e imposiciones (En línea), Documento electrónico de Internet consultado el 6 de Agosto de 2015. Disponible en: http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/contribuciones/contribucion_1.html

Crespo, M. A. (2010). Deducciones y tarifa del Impuesto a la Renta: Reforma Tributaria del Año 2007 con relación a la Normativa anterior, de conformidad con el Principio Tributario de Igualdad. Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia Escuela de Derecho. Ecuador.

Cruz, K. M. (2013). Drawback: A la luz del Principio de Legalidad. (Tesis Grado Magister). Pontificia Universidad Católica de Perú, Escuela de Posgrado. Perú.

Cruz, L y otros. (2010) Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Tomo I, Colombia. Recuperado de: https://books.google.fr/books?id=XyuLy0BFA78C&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Sof%C3%ADa+Regueros+de+Ladr%C3%B3n+de+Guevara%22&hl=fr&sa=X&ved=0ahUKEwjf_YSAxcfJAhVEPxoKHeMFA3UQ6AEIIDA#v=onepage&q&f=false

DGII – Republica Dominicana. Educación Tributaria. [www.ciat.org>Historico de Noticias>Noticias ciat](http://www.ciat.org/Historico de Noticias)

Gómez, G.J. y Amézquita, A. y Otros. Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación. México.

González, C. y Arroyave, L.C. (1.997). Breve Historia de la Humanidad. Ed. Bedout: Santafé de Bogotá D.C. p. 33.

Hernández, G.; Soto, C; Prada, S. y Ramírez, J. (Diciembre 7 de 2000). Exenciones Tributarias: Costo Fiscal y Análisis de Incidencia. Recuperado de: (<http://mpr.ub.uni-muenchen.de/14546/>)

Hernández, J. Expediente: D-976. (Corte Constitucional. 1995). Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/c-587_1995.html

<https://www.biblegateway.com/passage/?search=Lucas+20&version=DHH>

<https://www.biblegateway.com/passage/?search=Romanos+13&version=DHH>

<http://historicaldigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>

Jaramillo, E. (1918). La Reforma tributaria en Colombia, capítulo V, de la Historia del Impuesto sobre la Renta. Reeditado por el Banco de Republica 1.956

Jiménez. S (2006). Efectos procesales de la ejecución de sentencia en el procedimiento contencioso tributario: un estudio en la jurisdicción del municipio Libertador del Estado Mérida. (Tesis de Grado). Universidad de Los Andes, Venezuela.

Junguito, R. y Rincón, H. (2004). La Política Fiscal en el siglo XX en Colombia, Recuperado de:<http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra318.pdf>

Kelsen, H. (1982). Teoría pura del derecho. México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Mendoza, G. Expediente: D-8572, (Corte Constitucional, 2011). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-913-11.htm>.

Monroy, M. Expediente: D-3456. (Corte Constitucional, 2001). Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=8313>

Neumark, F. Principios de la imposición. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 24.

Palacio, J. Expediente: D-9028. (Corte Constitucional, 2012). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-785-12.htm>

Parra, J. Egiptólogo, Historia National Geograpic 114. Recuperado de: <http://www.esferalibros.com/libro/la-vida-cotidiana-del-antiguo-egipto/>

Pinilla, N. Expediente: D-8667. (Corte Constitucional. 2012). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-198-12.htm>

- Pinto, R. (30 de Junio de 2.013). Innovación, educación y salud, claves del crecimiento. El tiempo, pág. 22.
- Quintero, S. K. (2010). Análisis de la incidencia de las exenciones decretadas en la Ley Páez-218 de 1995 en el Gasto Público. (Monografía de Grado). Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Facultad de Ciencia Política y Gobierno, Colombia.
- Rousseau, J.J. (1984). El contrato Social. Universidad Nacional Autónoma de México Ciudad Universitaria. México, D.F.
- Sánchez, N. (199). Derecho fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México.
- Santayana, G. (1905). La Vida de la Razón. Vol. 1: La razón en el Sentido Común. España.
- Smith, A. (1776). La riqueza de las Naciones. Recuperado de: <http://www.elortiba.org/smith.html>
- Sommers, H. (1952). Finanzas públicas e ingreso Nacional.
- Vasco, R. (2011). Elementos Básicos de la Tributación Internacional. Edit. CIJUF. Colombia.
- Velásquez, N. R. (2015). Impuesto a la Renta de Profesionales Independientes en relación con los principios de equidad y justicia en el Perú. Recuperado de: (<http://revistas.uladech.edu.pe/index.php/increscendo/article/view/831>)
- Zambrano, A. Los principios del Derecho Tributario (En línea). Documento electrónico de Internet consultado el 18 de Junio del 2015. Disponible en: <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>