



CUADERNOS DE TRABAJO

**ALGUNAS CONSIDERACIONES TEÓRICAS ACERCA DE LA
EQUIDAD**

**OFICINA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
DIVISION DE ESTUDIOS FISCALES**

1998 AÑO 6

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

**OFICINA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS FISCALES**

ALGUNAS CONSIDERACIONES TEÓRICAS ACERCA DE LA EQUIDAD

RUTH DAMARIS SEGURA MATÍZ

SANTAFÉ DE BOGOTÁ, D.C. ENERO DE 1998

ALGUNAS CONSIDERACIONES TEÓRICAS ACERCA DE LA EQUIDAD

INTRODUCCION

La equidad es un tema que ha inquietado desde siempre a los estudiosos de la filosofía y el derecho. Es así como hoy se siguen adoptando las definiciones dadas por Aristóteles, en la antigua Grecia: la equidad desempeña la función de un correctivo, es un remedio que el legislador aplica, para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley; o por Ulpiano, en el antiguo derecho romano: Dar a cada cual lo suyo, vivir honestamente y no hacer daño a otro. Esta definición es bastante sencilla, pero cada frase encierra un contenido bastante profundo; la primera de ellas: Dar a cada cual lo suyo, corresponde al tema de la equidad, la segunda la podemos ver referida a la ética y la tercera al respeto por el otro.

Por estar contenidos en la Ley los problemas de inequidad, que se le presentan al individuo, es que este trabajo recoge la definición aristotélica como la más adecuada. La función que la equidad desempeña en la vida jurídica y económica de un país es un aspecto verdaderamente importante y difícil de resolver al tratar de plasmarla en la práctica, por lo tanto, todos los esfuerzos de interpretación y aplicación deben ir encaminados a corregir los problemas de inequidad que se presenten cuando se aplique una Ley que es totalmente general y por tanto no tiene en cuenta al individuo como tal sino al universo.

El tema a tratar en este trabajo es la equidad desde el punto de vista de los tributos, en ellos se refleja el mismo principio legislativo que para la equidad general, es decir, hay un punto en el sistema tributario en que por ley general, todos los contribuyentes deben tributar de acuerdo con su capacidad de pago, lo cual algunos tratadistas lo definen como justicia. No obstante, existen individuos y personas jurídicas que por su situación económica especial, ameritan ciertos tratamientos diferenciales, tales como exenciones, descuentos, ingresos no constitutivos de renta, etc. Este conjunto de consideraciones especiales, es el resultado de una revisión de la Ley, y de una exigencia de los individuos afectados por la generalidad de ella, que para el caso de estudio se le denomina equidad tributaria.

Buena parte del trabajo que aquí se presenta está dedicado a explicar el criterio que tuvo el derecho tributario para señalar la capacidad de pago de una persona (generalidad de la Ley o justicia) y otra parte a medir la equidad del sistema tributario una vez se aplique el tratamiento tributario especial (correcciones de la Ley general o equidad). Visto de otra manera el trabajo se divide en un aspecto teórico y un aspecto práctico. Este último se presenta en un informe posterior.

Para ser más rigurosos frente a la medición de la equidad tributaria, es de especial importancia analizar la tributación especial, desde una perspectiva jurídica, con el ánimo de realizar una propuesta integral, en lo económico y jurídico, que trate de resolver las necesidades más sentidas sobre equidad en la tributación colombiana.

1. NOCIÓN

La definición de equidad y la función que ella desempeñe en la vida jurídica de un país son aspectos difíciles de resolver, ellas se encuentran en relación directa con la importancia que tienen en la práctica.

El concepto clásico de equidad se encuentra acuñado con precisión y claridad por Aristóteles, al punto que en este momento es la definición más generalmente aceptada por los juristas. Así, la Equidad desempeña la función de un correctivo. Es un remedio que el legislador aplica, para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. Las leyes son por esencia enunciados generales y abstractos, no pueden abarcar todos los casos, y muchas situaciones escapan a la previsión del legislador. La aplicación fiel de una norma a una situación determinada, podría resultar, a veces, inconveniente o injusta, en tales circunstancias debe el juez hacer un llamado a la equidad para suavizar los rigores de una fórmula demasiado genérica. La equidad es, por consiguiente, de acuerdo con la concepción aristotélica, una virtud del juzgador para restablecer el equilibrio que las deficiencias de la ley provoca.

"Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las que es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja... Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido. Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se sirven en la arquitectura de Lesbos; la cual se amolda y acomoda a la forma de la piedra que mide".¹

¹ Introducción al Estudio del Derecho, Eduardo García M. (Aristóteles: *Ética a Nicómaco*, Libro V, cap.X. Traducción de Mariano de Ascárate).

De otro lado, y sin referir con la definición aristotélica, el concepto sobre equidad en términos de justicia social y en relación con las libertades individuales, promovidas éstas por un mecanismo de asignación de recursos, considera que la equidad general está dirigida al llamado "individualismo ético", el cual expresa que los problemas éticos se le presentan al individuo y no a entes supraindividuales. Es decir, privilegiar un criterio grupal de equidad por encima de un criterio general puede llevar a imponer sacrificios a un individuo.

Al respecto Kant, dice que se estaría considerando a un individuo como un medio y no como un fin en sí mismo.² Es decir, los beneficios de la equidad y las desventajas de la inequidad recaen en primera instancia sobre los individuos, no sobre los grupos.

2. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Los impuestos se crean con el propósito de cubrir los gastos del Estado y a la vez para obtener una economía dirigida. Para lograr este objetivo, se debe cumplir con el mandato constitucional, el cual dispone en el artículo 363 que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Igualmente, el sistema tributario debe cumplir con tres grandes objetivos: en primer lugar la neutralidad, en segundo lugar la equidad y en tercer lugar la máxima economía en el recaudo, en el pago y en el control al fraude; al tiempo que se califica como buen sistema tributario aquel que cumpla con Las siguientes condiciones:

Eficiencia económica: No debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.

Sencillez administrativa: Debe ser fácil y relativamente barato de administrar.

Flexibilidad: Debe ser capaz de responder casi automáticamente a los cambios de las circunstancias económicas.

Justicia: Debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

En los siguientes apartes se van a tratar los impuestos nacionales más importantes bien sea por cuantía o por mayor cobertura: los impuestos a la renta, los impuestos a las ventas y los impuestos de aduana.

2.1 IMPUESTO A LA RENTA

Este tipo de impuesto tiene dos fuentes: una proveniente de las sociedades y la otra de las personas naturales. El tema de la tributación de las sociedades ha sido bastante controvertido, toda vez que se argumenta que siendo las personas las dueñas de las

² Política Fiscal y equidad en Colombia, Contraloría General de la República

empresas, éstas no deberían tributar, ya que sus utilidades recaen en cabeza de los accionistas quienes están tributando como personas naturales, presentándose así la doble tributación.

No obstante, muchos países, entre ellos Colombia, han adoptado un impuesto directo de renta a las sociedades, por razones de facilidad de fiscalización y previendo una posible evasión. Suponiendo que las sociedades no tributarán, podría presentarse, entre otras, dos situaciones: una, que una importante porción de la riqueza de las personas naturales empiece a mantenerse invertida bajo la forma de tenencia de acciones en sociedades, y dos, que los socios no residentes en el país donde se efectúa la renta, escaparan fácilmente a todo tipo de tributación al recibir o distribuir los dividendos que les correspondan.

Establecido el impuesto de renta a las sociedades, se le ha atribuido una tarifa fija lo cual lo convierte en un tipo de impuesto proporcional que a diferencia del impuesto de renta de las personas naturales, la capacidad de pago de las entidades no aumenta porque su tamaño o nivel de ingreso se incrementa. Existen sociedades que demandan gran capital para su funcionamiento mientras otras, como en el caso de los servicios, requieren poco capital para operar, ello no significa que se deba gravar con una tarifa mayor a la sociedad más grande en términos de capital, ya que inclusive puede ser más grande la segunda en tratándose de rendimientos.

La diferencia con que se trata el impuesto de renta según sea persona natural o sociedad, es fundamental en su clasificación para efectos del estudio sobre equidad de los tributos, pues es el tratamiento técnico utilizado para el primer grupo el que le da connotaciones de tipo progresivo, que al no ocurrir lo mismo para el segundo grupo, sino la simple aplicación de una tarifa fija, lo configura en impuesto de tipo proporcional.

Otra diferencia importante en el tratamiento de los impuestos a la renta de personas naturales y jurídicas, es que las primeras tienen su base imponible en los ingresos, mientras que las segundas la encuentran en las utilidades debido a que, como se explicara anteriormente, la renta líquida de una empresa es el parámetro de medición de su capacidad de pago o contribución. Mientras que las personas naturales no tienen como fin producir utilidades y su capacidad de pago se fija en la suma de sus ingresos.

En el esquema planteado se presenta la doble tributación por parte de los socios integrantes de las sociedades. De un lado tributa la sociedad a cierta tarifa y de otro lado tributa el socio con la tarifa correspondiente al nivel de sus ingresos totales, incluyendo la rentabilidad obtenida por el capital invertido en acciones de la sociedad a la cual pertenece. Esta figura existió en Colombia entre los años 1953 y 1986 con el argumento de que la realidad tributaria de las sociedades hay que mirarla independientemente de los accionistas socios de aquellas o también, que la capacidad de pago de la sociedad es diferente de la del accionista.

Una fórmula que llevaría a que la equidad del sistema mejorara notablemente, se refiere a la integración total, en la que se olvida a la sociedad como sujeto tributario, y todas sus utilidades distribuidas o no, se gravan en cabeza de los socios a la tarifa marginal correspondiente a la persona natural. Como solución teórica es bastante sencilla pero, en la práctica no es funcional pues es mucho más costoso y además, la fiscalización de todas las personas naturales es más difícil que la de las empresas existentes.

Una de las razones más importantes para que el mecanismo de desgravamen de las sociedades no se adopte, además de las ya expresadas, corresponde a la pérdida de recaudo que actualmente se obtiene de ellas, el cual es una proporción bastante significativa del total de los ingresos de la nación, frente a un gran número de personas naturales desorganizadas y dispersas por todo el país cuyos aportes no se acercarían a los de aquellas aún con el traslado correspondiente de las utilidades que registren las sociedades.

Para subsanar un poco las inequidades presentadas por la doble tributación, la fórmula que adoptó el país a partir de la Ley 75 de 1986, fue una de las variantes de la integración parcial, esto es, gravar a la sociedad y desgravar al socio por las utilidades recibidas. Con esta medida, se está sacrificando equidad fiscal a cambio de eficiencia o mayor capacidad de control.

2.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado se desarrolló en Francia a comienzo de los años setenta y posteriormente adoptado por los países de la Comunidad Europea. En Colombia se transforma el impuesto general sobre las ventas a impuesto al valor agregado a partir del año 1983.

El fundamento de este impuesto es que se grava el bien en todas las etapas del proceso, con la particularidad de que solamente se hace sobre el valor agregado que en cada etapa se le incorpora al bien. En última instancia lo que se grava es la diferencia entre el valor de las ventas y el importe de las compras a otras empresas.

Por ser un impuesto indirecto se termina trasladando al consumidor final. Lo importante es que se traslade equitativamente y alterando el mínimo posible la neutralidad tributaria (tendencia a mantener una tarifa única para todos los bienes).

El IVA tiene un sistema de tarifa fija o general, en la actualidad 16%, y diferencial para algunos productos, tales como vehículos y licores. Por ser un impuesto de tipo proporcional, afecta de manera más fuerte a aquel que consume más y de manera menor al que consume menos. El problema de la equidad se presenta cuando la generalidad de la Ley se aplica en forma indistinta a todas las personas y a todos los

productos, sin tener en cuenta por ejemplo, que productos de consumo general o de la canasta familiar, no tuvieran exención alguna, estarían marcando una grave inequidad si se sitúan los ingresos de una persona de estrato socioeconómico bajo frente a los de una persona de estrato medio o alto.

Es así, que el estudio de la equidad debe realizarse examinando con cuidado el cúmulo de artículos que la legislación ha señalado como exentos o excluidos, para determinar el efecto que ellos produzcan en grados de tributación por escala de ingresos.

2.3 IMPUESTO DE ADUANA

En el siglo pasado, hasta antes de la década de los 90, Colombia fue altamente dependiente de los impuestos de aduana, pero en la medida en que su desarrollo económico se ha venido presentando, la dependencia de los ingresos generados de su comercio exterior ha perdido importancia. Esto obedece en gran parte a la integración mundial o globalización de la economía.

Acuerdos interregionales que buscan crear mercados comunes o zonas aduaneras libres como el mercado común andino o el mercado común europeo, son acuerdos que inducen a reducir aranceles en los flujos de mercancías entre los países miembros. Así mismo, la política de apertura económica redujo los aranceles situación que conduce a disminuir aún más la dependencia del impuesto de aduana. La sustitución de estos tributos se da paralelamente con una mayor dependencia de los tributos internos.

Con el objeto de mantener vigentes la justicia, equidad y seguridad en los actos de tráfico internacional, se han configurado unos principios rectores de la relación aduanera que se presenta entre sujeto Activo y sujeto Pasivo. Ellos son:

2.3.1 Principio de Legalidad.

Vale la pena enunciar este principio, no obstante haber quedado revaluado por el contexto de integración andina, que establece Arancel Externo Común a partir del año 1993, dejando de lado la imposición de los impuestos arancelarios por Decreto Presidencial.

El principio señala que solo se genera la obligación aduanera, cuando se realiza un hecho previsto por la ley, es decir, únicamente surge la obligación aduanera, en cuanto un sujeto realiza el presupuesto previamente tipificado por la Ley.

2.3.2 Principio de Seguridad Jurídica.

El importador tiene derecho a saber cuánto tendrá que pagar por un acto de comercio internacional, con anterioridad a su realización. Es decir, el importador debe tener

certeza de los gravámenes aduaneros que van a afectar a su mercancía una vez importada y tiene por finalidad estabilizar los precios del mercado y favorecer al importador.

2.3.3 Principio de Capacidad Económica

Este es uno de los principios fundamentales del derecho tributario. Para el caso aduanero consiste en la distribución proporcional de las cargas fiscales de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente (entendida por el volumen de importaciones que efectúe). Este se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes análogos. Es decir, a mayor capacidad económica corresponde mayor carga fiscal. Dado que es un principio universal, sufre excepciones, las cuales han sido tratadas jurídicamente con exenciones aduaneras.

2.3.4 Principio de Instrumentalidad

La naturaleza y función del impuesto aduanero tiene doble función: una recaudar dinero para el fisco y dos ser regulador de la política económica del país. Por tanto, el impuesto aduanero es un instrumento del Estado. Al igual que en el primer principio, la segunda parte de este principio pierde su importancia con la globalización de la economía. Sin embargo, el recaudo que se obtenga por el impuesto de aduana, sigue siendo un instrumento del Estado.

El principio de capacidad económica merece una especial atención, pues tiene relación directa con el estudio sobre equidad en impuestos, en el que se requiere conocer la capacidad de pago del contribuyente. En el caso de los impuestos aduaneros, esa capacidad de contribución o pago la determina directamente el importador - ya que tiene la certeza, atendiendo el segundo principio de seguridad jurídica - del valor que tiene que pagar por una operación de comercio internacional.

De lo anterior se desprende que el estudio de la equidad queda relegado a observar, de un lado, el gravamen arancelario, el cual es diferencial con tarifas en cuatro niveles: 5%, 10%, 15% y 20%, y, de otra parte las exenciones concedidas a través de pactos internacionales tales como mercancías que no pagan arancel, con el cumplimiento de ciertos requisitos, como las negociadas por Pacto Andino, Plan Vallejo, las de vehículos de diplomáticos o misiones diplomáticas acreditadas en el país; además de las revividas por Decreto 255/92, ya que el Decreto 2184/90 las eliminara en procura de quitar beneficios que pudieran ir en contra de la libre competencia a consecuencia de la apertura económica.

3. EQUIDAD TRIBUTARIA

La equidad puede observarse desde diversos ángulos, si tratáramos de abordar los aspectos de ella más importantes, tales como, la riqueza, el ingreso, el gasto, las potencialidades y capacidades, o de los resultados del coeficiente de GINI, su estudio podría hacerse tan extenso como se quiera.

Sin embargo, el propósito que se persigue en este trabajo es acercarse un poco a la medición de la equidad de los tributos desde el punto de vista de los ingresos del Estado, esto es, impuesto a la renta, impuesto a las ventas e impuestos al comercio exterior.

Para desarrollar el tema de la equidad en los impuestos, se debe tratar el concepto de justicia. Se dice que para que exista un buen sistema tributario se necesita de la existencia del conjunto de características tales como: Eficiencia económica, simplicidad administrativa, flexibilidad, sensibilidad política y justicia. Este último se relaciona directamente con la equidad, es decir debe ser justo en la manera de tratar a los diferentes individuos.

Sobre la base de la definición genérica de equidad, como aplicación concreta de justicia a situaciones específicas, se genera un problema práctico cuando se trata de establecer un criterio que sirva de soporte para que el sistema tributario contenga la mayor equidad posible.

Ya en el siglo XVIII se consideraba la equidad con tratamientos de igualdad individual: el carácter social del Estado benefactor o intervencionista, promueve el sostenimiento de subvenciones, exenciones y estímulos fiscales, sobre ciertas actividades que considera de interés común, al par que grava en mayor proporción, rentas superiores o grandes riquezas.

Según Las corrientes modernas, la equidad recoge los principios de igualdad y generalidad, y sobre ellos plantea la Equidad horizontal y la equidad vertical:

Equidad horizontal. Para que un sistema tributario tenga esta dimensión, se requiere que los contribuyentes con un mismo ingreso, (entendiendo como ingreso la medición adecuada de la capacidad de pago) se encuentren en circunstancias similares en otros aspectos relevantes, para que deban pagar aproximadamente la misma cantidad de impuesto. Aunque la idea subyacente está bastante clara, no se ha definido cuáles son las circunstancias similares en otros aspectos relevantes.

La equidad horizontal se viola, si ciertas formas de renta se encuentran exentas o gravadas a tarifas preferenciales, si tarifas muy altas se aplican a ciertas formas de renta, si solamente alguno de los gastos de la renta de trabajo se permite como deducción, o si se permiten las deducciones o descuentos para los gastos que no constituyen costos de la renta que los originó.

Realmente el tratamiento igual de iguales no ocurre, esto no quiere decir que un sistema de impuestos se considere horizontalmente inequitativo por los contribuyentes; eso depende de la apreciación de los contribuyentes, o si instancias específicas del tratamiento diferencial se encuentren justificadas.

La equidad vertical establece que individuos que se encuentren en mejores condiciones que otros para pagar más impuestos deben pagarlos. Este principio involucra el patrón de diferenciación de las cargas tributarias que se experimentan a los distintos niveles de ingreso, o la progresividad del sistema tributario (el impuesto como un porcentaje del ingreso a los varios niveles de éste).

En cualquier caso, la pretensión de la justicia es actuar siempre de una manera equitativa, cuando esto no se logra se presentan los juicios de valor por cada una de las personas que intervienen en ella, se afectan o se benefician unos en mayor o menor grado que otros, para tratar de contrarrestar el efecto de las distorsiones que se presentan en la aplicación de la justicia, la equidad debe ser aplicada de acuerdo con principios generalmente aceptados.

Es así, que se han planteado dos grandes principios que buscan imprimirle al sistema tributario la mayor equidad posible: Principio del beneficio y Principio de la Capacidad de Pago.³

3.1 Principio del Beneficio

Esta teoría se enmarca en aspectos políticos, económicos y de hacienda del Estado capitalista liberal clásico. Con ella se busca distribuir el costo de los servicios públicos de acuerdo con el sistema de cambio perfecto, en analogía con el sector privado de la economía, lo que equivale a decir que se debe contribuir al Estado en la medida del beneficio individual obtenido de los servicios públicos.

Esto conlleva a asegurar el incentivo económico al no castigar la capacidad de iniciativa de quienes realizan ingresos y proporcionan riqueza, ni se fomenta el ocio, lo cual sucedería si se distribuyera el costo público de acuerdo con la capacidad económica de los asociados.

Por el beneficio que se reciba se paga la suma correspondiente, es decir, si se utiliza un servicio mayormente se paga una suma equivalente, de modo que si no se utiliza es por carencia de riqueza o porque no se requiere de él. Lo más seguro es que no puede utilizarlo por su baja capacidad de pago. En este modelo, los que tienen más no contribuyen más que los que tienen menos y lo que es peor los que no tienen no pueden acceder a los servicios del Estado, en consecuencia la vida y honra o bienes intangibles de éstos son directamente proporcionales a sus bienes materiales.

³ Ver Due John F. Análisis económico de los impuestos. 1970

En líneas generales, el que goza de riqueza tiene mayor protección del Estado contrario sensu, el pobre no tendría protección en su vida y demás bienes intangibles, contrariando todo principio de equidad.

La capacidad de pago o capacidad contributiva la define Due como "el bienestar económico o el nivel general de vida del contribuyente". De esta forma, el que posee mayor bienestar económico debe contribuir en mayor medida de aquel que tiene menor bienestar económico.

"Suele aceptarse ampliamente que la distribución real de los ingresos en una economía de mercado es excesivamente desigual y como la equidad exige un acercamiento de los extremos, deben elevarse los ingresos de los más pobres y disminuirse el de las personas situadas en los más altos niveles. Por otra parte, existe hoy consenso general de opiniones acerca de que una total igualdad en los ingresos o una aproximación cercana a ella, no es equitativa, ya que las personas que financieramente van por el camino del éxito, serían despojadas de la mayor parte de sus frutos. Muchos están de acuerdo, entonces, que aquellos que ganan más, deben tener derecho a gozar de un nivel de vida más alto que aquellos que ganan menos, o en otras palabras, que quienes se esfuerzan deben ser recompensados."

3.2 Principio de la capacidad contributiva o de la capacidad de pago

Esta teoría es practicada por la hacienda pública del Estado capitalista de bienestar en la determinación cuantitativa del gasto público. La contribución debe estar de acuerdo con la capacidad económica del individuo y no con el beneficio que obtenga en servicios públicos. Como rasgo de diferenciación importante frente a la teoría del beneficio, sobresale el hecho de que el que no tenga capacidad económica o contributiva tiene derecho a beneficiarse de aquellos servicios que son para toda la colectividad.

Jhon F. Due justifica el principio de la capacidad de pago diciendo que "está en concordancia con el consenso de actitudes hacia la equidad en la distribución del ingreso real y de la carga fiscal, o sea, el exigir de quien tenga más capacidad de pago que otro pague más, se justifique hoy en día no tanto por una supuesta aplicación de las teorías marginalistas o la desutilidad que a partir de cierto momento las rentas le representan a una persona, sino simplemente por razones de equidad dentro del consenso general de la comunidad y de los propósitos generales de tributación del ingreso que van implícitos en todo esquema tributario"

Aún siendo el criterio más generalizado para evaluar la equidad de un sistema tributario se le critica, de un lado, que puede reñir con la neutralidad, y de otro, que puede desincentivar la actividad productiva, el ahorro y la generación de riqueza.

Se descarta la teoría del beneficio como criterio para buscar y medir la equidad de un sistema tributario, y no obstante, las críticas mencionadas sobre el principio de la capacidad de pago, queda éste vigente como criterio fundamental para medir el acercamiento del sistema tributario al ideal de la equidad. Es decir, mientras que un sistema tributario consulte mejor la capacidad de pago de los contribuyentes tanto más cerca estará de cumplir con el postulado de la equidad.

Así pues, para determinar con equidad la imposición de los tributos, se debe analizar con bastante cuidado todas aquellas variables que inciden directamente en la capacidad de pago de los individuos. Primero se debe elegir un indicador adecuado, segundo se debe tener en cuenta los problemas de subjetividad u objetividad y tercero definir la alícuota o manera de afectación.

3.2.1 Indicador de la capacidad contributiva

Es el nivel de vida y condiciones de bienestar económico del individuo. La renta global realizada en un período de tiempo determinado, se constituye en el parámetro de medición del indicador, en cuanto la destina al ahorro o al consumo, también puede disponer de parte de ella para pagar el tributo. El especial cuidado que se debe tener al especificar el índice es observar que la relación de la renta a las condiciones personales del contribuyente por las cuales ha de satisfacer sus necesidades privadas mínimas, se constituya en el punto límite que garantiza el bienestar y la posibilidad de una determinada capacidad tributaria.

Uno de los métodos más usados hoy día en todo el mundo considera que la capacidad de pago de los contribuyentes debe estimarse tomando en cuenta la totalidad de los ingresos que reciban a lo largo de un período determinado y gravándolos todos a tarifa similar sin distinguir, en principio, el origen de dichos ingresos y al mismo tiempo debe tomarse en cuenta la variación que durante el mismo período experimente el patrimonio neto de los contribuyentes.⁴ De acuerdo con ello, a continuación se determina la renta observando algunos pasos en su conformación:

INGRESOS BRUTOS: agrupar la totalidad de las rentas del sujeto en un solo conjunto, cualquiera que sea su origen.

INGRESOS NETOS: Al anterior concepto se le sustraen las rebajas, devoluciones y descuentos a que haya lugar por concepto de ingresos

RENDA BRUTA: De los ingresos netos se debe descontar los costos en que se ha incurrido para producir un bien o comercializar un producto, esto es, la materia prima, la mano de obra y los costos generales de fabricación.

RENDA LIQUIDA: Para obtener este rubro, es necesario seguir restando los gastos generales o deducciones, los cuales se refieren a gastos administrativos y de ventas y no a los de producción que ya han sido deducidos en el paso anterior.

⁴ En su forma más pura este método lo conoce la doctrina como los criterios Haig - Simons en reconocimiento a los teóricos que desarrollaron este principio. (Due y Friedlander)

Es así, que la renta líquida se constituye en el mejor indicador de la capacidad de pago del contribuyente. "En la estructura del impuesto sobre el ingreso la renta líquida constituye el mejor indicador de la capacidad de pago de la persona"⁵.

Otro método moderno se refiere al impuesto al gasto o teoría del profesor Kaldor. Según ella, la capacidad de pago de una persona sería más técnica calcularla, no en función de lo que recibe como ingreso sino de lo que gasta, de ahí su nombre "impuesto al gasto", que es diferente de impuesto a las ventas, pues es una propuesta de impuesto directo.

3.2.2 Subjetividad u objetividad.

En cuanto a la subjetividad, la capacidad tributaria basa la detracción de la renta en la idea del sacrificio causado con el impuesto, fundado en la teoría de la utilidad marginal decreciente de la renta y en el supuesto de las comparaciones interpersonales de utilidad. Esta teoría no es reconocida en la actualidad como científica porque la utilidad marginal de la renta difiere para cada sujeto y no es posible en rigor hacer comparaciones interpersonales de utilidad.

Desde la objetividad, la capacidad tributaria dimana de la teoría general imperante en el Estado capitalista de bienestar que exige la satisfacción de todas las necesidades básicas, tanto públicas como privadas en relativo equilibrio. Objetivamente, la capacidad contributiva se manifiesta a partir del mayor ingreso personal disponible para la satisfacción de las necesidades individuales básicas. La renta adicional denota en consecuencia, la capacidad para contribuir en la satisfacción de las necesidades asumidas como públicas en mayor proporción por cada fracción adicional a dicha renta, así, resultan cada vez más y mejor satisfechas las necesidades privadas básicas. Sobre el particular Jhon F. Due dice: "Se requiere progresión porque las personas con ingresos relativamente bajos necesitan todo el ingreso o su mayor parte para llevar un nivel de vida mínimo y, cuanto mayor es el ingreso respecto a ese mínimo, mayor es el excedente, y por lo tanto, mayor es el porcentaje de ingreso que equitativamente puede tomarse mediante imposición"

3.2.3 Formas de afectar la renta

Se presentan de tipo regresivo, proporcional y progresivo. Este último es el más adecuado, se justifica desde el punto de vista subjetivo y objetivo de la capacidad contributiva de la renta: La teoría de la utilidad marginal decreciente de la renta supone un tipo imponible de esa naturaleza, ya que a mayor renta y menor utilidad de ésta, mayor alícuota imponible. Y desde el punto de vista objetivo, puesto que a mayor capacidad de pago el sujeto puede contribuir con una alícuota superior. Es decir, a medida que aumenta la renta sobre el mínimo básico, se encuentran más satisfechas las necesidades privadas, de modo que mayor puede ser también la contribución a la

⁵ Oscar Aliviari y Fernando Rojas. Elementos de Finanzas públicas en Colombia. Bogotá, Temis, 1985, p.435.

satisfacción de las necesidades públicas como se expresaba anteriormente.

“El tipo progresivo de detracción fiscal corresponde con la fórmula de la justicia formal y, por ende, es el más equitativo y de paso permite elaborar una estructura fiscal flexible a las fluctuaciones de la coyuntura económica para la adopción de las medidas de política fiscal”.⁶

La tarifa progresiva garantiza la igualdad ante el impuesto, al estructurarse con tipos proporcionales iguales para dosis también iguales de renta neta, bajos en las primeras de estas fracciones de renta y gradualmente más altos a medida que esas fracciones son también mayores, hasta llegar a la fracción considerada más alta a partir de la cual la tarifa se convierte en proporcional. Los sujetos con mayores dosis de renta sobre la inicial ostentan mayor capacidad contributiva, más que proporcionalmente. Y así, después del impuesto, todos los contribuyentes efectivos, continúan siendo tan igualmente desiguales en capacidad económica como antes, aunque con ingresos disponibles más que proporcionalmente inferiores.

En el análisis sobre equidad tributaria se debe hacer diferencia entre un impuesto progresivo y un sistema tributario progresivo, por tanto, se hace necesario estudiar los impuestos progresivos junto con los no progresivos, pues este conjunto es lo que determina la progresividad del sistema tributario.

Determinada la renta líquida o capacidad de pago y establecido que el tipo de afectación de la renta más conveniente por razones de equidad es el progresivo, el estudio se remite entonces a plantear la metodología que permita medir la progresividad en los impuestos.

4. FORMAS DE TRIBUTACION EN COLOMBIA

Con las dos formas de tributación existentes en el país, directa e indirecta o de retención en la fuente, (explicadas más adelante), se presenta un tratamiento diferente a ciertos sujetos generadores de renta, puesto que la recaudación directa tiene una ventaja sobre la indirecta, en el sentido de que su importe se presenta en el año siguiente al que se ha efectuado la renta, además de tener el beneficio de cuotas o plazos para pagar dicho importe; frente a la retención en la fuente, (corresponde mayoritariamente a empleados) que se efectúa en el momento de producirse el ingreso que la genera, bien sea éste diario, quincenal, mensual o anual, en todo caso en el siguiente mes se está produciendo el recaudo.

Como una interpretación a priori, se diría que las diferencias que se ocasionen en este tipo de tratamientos, se presentan en el plano puramente financiero, es decir, la medida favorece al contribuyente persona jurídica o natural cuyos ingresos no provengan de fuente laboral, puesto que la declaración de su renta la presenta en el año siguiente al que se causa la renta, y el pago lo realiza en cuotas mensuales

⁶ Ramírez Cardona Alejandro. La Política financiera del Estado de Bienestar Social

previstas para el caso. Mientras que la persona natural bien sea asalariada o independiente, está entregando parte de su ingreso al Estado en el momento mismo en que se causa, perdiendo de esta manera liquidez monetaria.

Este fenómeno no debe analizarse aisladamente de la tributación que tienen las personas jurídicas, cuando se comentaba de la proporcionalidad de ellas frente a la progresividad de las personas naturales, situación explicada teóricamente en su oportunidad.

4.1 Recaudación Directa

El mecanismo de recaudo directo de los impuestos se efectúa para los diferentes tipos de impuestos así: Impuesto de renta, a través de los Bancos o entidades oficiales asignadas por el fisco. El importe recaudado corresponde al consignado por el contribuyente en el formulario de renta diligenciado para ello. Sin embargo, es importante resaltar que, contribuyentes personas jurídicas o naturales cuya principal fuente de ingresos no sea de renta laboral, pueden pagar el valor de sus impuestos en cuotas según lo establezca el calendario tributario de cada año fiscal.

El impuesto sobre las ventas, tiene la misma vía de recaudación, con la particularidad de que la declaración o formulario de pago es bimensual, esto es seis declaraciones al año, sobre las cuales debe consignarse el importe recaudado por el responsable a más tardar en el mes siguiente al que se efectuó la venta o transacción que produjo el hecho.

En las importaciones el recaudo se presenta en el momento de la importación, también a través de los bancos destinados para tal fin, y directamente por el responsable de la operación de comercio.

4.2 Retención en la Fuente

La recaudación del impuesto a la renta puede hacerse en la fuente u origen sin necesidad de declaración del contribuyente, ya que aquél sigue a la cosa y a la renta que produce y no a la persona. Esto facilita la disponibilidad oportuna del importe tributario para el ente público.

Con la Ley 223 de 1995, se crea el mecanismo de retención en la fuente para el impuesto a las ventas, el cual actúa como medio de control, otorgándole la Ley credibilidad a los sujetos recaudadores, grandes contribuyentes, los cuales actúan como agentes del Estado al tener la facultad de recaudar un porcentaje del impuesto a las ventas en cabeza de sus compradores para luego depositarlo en las arcas del Estado.

SEGUNDA PARTE

PLANTEAMIENTO Y RESOLUCION DE UNA METODOLOGIA PARA MEDIR LA EQUIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

1. ANTECEDENTES EN LA DIAN

Con tratamientos tributarios especiales en renta, tomando cuatro de ellos como los conceptos más representativos de este grupo: ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, otras deducciones, rentas exentas y descuentos, el Centro de Estudios Económicos, efectuó un ejercicio de participación en el total de ingresos para los dos primeros conceptos, en el total de la renta líquida para el tercer concepto y en el total del impuesto básico de renta para el cuarto. El procedimiento se desarrolló para cada sector económico y sobre la base de los grandes contribuyentes del país.

El propósito de este ejercicio fue medir las distorsiones en la tributación presentadas por el conjunto de tratamientos excepcionales a la renta, así como el alcance que pudieran tener tales distorsiones entre sectores económicos.

Los resultados se presentan en cuatro cuadros y cuatro gráficas, correspondientes a cada uno de los conceptos por sector económico para los años 1990 a 1995, donde se observa la proporción requerida. Sobre el tema falta puntualizar la incidencia de los resultados en la tributación.