

El ordenamiento jurídico como garantía de seguridad y confianza en el sistema tributario colombiano ¹

Cabrera Jaramillo, Ruby Stella; Ortiz Sánchez, Luz Mery; Pérez Arias, Eliana Andrea; Orozco Cataño, Yuranny Paola

 **Ruby Stella Cabrera Jaramillo**
ruby.cabreraja@amigo.edu.co
Universidad Católica Luis Amigó, Colombia

 **Luz Mery Ortiz Sánchez**
luz.ortizsa@amigo.edu.co
Universidad Católica Luis Amigó, Colombia

 **Eliana Andrea Pérez Arias**
eliana.perezar@amigo.edu.co
Universidad Católica Luis Amigó, Colombia

 **Yuranny Paola Orozco Cataño**
yuranny.orozcoca@amigo.edu.co
Universidad Católica Luis Amigó, Colombia

Revista Visión Contable Universidad Autónoma Latinoamericana

Universidad Autónoma Latinoamericana, Colombia
ISSN: 0121-5337
ISSN-e: 2539-0104
Periodicidad: Semestral
núm. 26, 2022
revista.visioncontable@unaula.edu.co

Recepción: 01 Junio 2021
Aprobación: 31 Octubre 2022

URL: <http://portal.amelica.org/ameli/journal/309/3093797002/>

DOI: <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a2>

Sugerencia de citación: Cabrera, R., Ortiz, L., Pérez, E., & Orozco, Y. (2022). El ordenamiento jurídico como garantía de seguridad y confianza en el sistema tributario Colombiano. Una reflexión. Revista Visión Contable. <https://doi.org/10.24142/rvc.n26a2>

Resumen: El ordenamiento jurídico, en un Estado social de derecho, proporciona seguridad, certeza y confianza en el sistema tributario. La relación jurídica que se desprende de la obligación tributaria, más que una relación de poder entre las partes, las subordina, en igualdad de condiciones, a la potestad de la Constitución y la ley, lo cual implica que los contribuyentes deben conocer cómo actuará la administración tributaria y las consecuencias de su conducta. Así, el sujeto pasivo podrá darle un manejo oportuno al riesgo fiscal sin comprometer la sostenibilidad financiera empresarial o personal. Se utiliza el método hermenéutico, concluyendo que el orden jurídico tributario no siempre garantiza seguridad, certeza y confianza jurídica, debido a la coyuntura política, económica y social del contexto.

Clasificación JEL: H20 - H30

Palabras clave: Ordenamiento jurídico, seguridad jurídica, principios constitucionales, confianza legítima, certeza jurídica.

Abstract: The legal system in a social state under the rule of law such as Colombia, provides security, certainty and confidence in the tax system, the main source of income to finance the essential purposes of the same. Thus, the legal relationship that arises from the tax obligation is not a power relationship, but subordinates the parties on equal terms to the power and rule of the constitution and the law. Based on theoretical assumptions, the analysis of categories and concepts, it is finally concluded that the tax legal order does not always guarantee security, certainty and legal confidence, a situation that underlies the political, economic and social situation in the internal and external context.

Keywords: Social rule of law, legal system, legal certainty, constitutional principle, legitimate expectations.

Introducción

La Constitución Política de 1991 (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), en ejercicio de su poder soberano, estableció que Colombia es un Estado social de derecho, garantista del orden político, económico y social justo, lo cual implica

que, bajo la figura de Estado de derecho, prevalece el imperio de la ley; y, en el Estado social, predomina la justicia distributiva y redistributiva, en la búsqueda continua del bien común y la prosperidad general.

Es en el concepto de Estado de derecho donde el orden jurídico se fundamenta, “uniendo armoniosamente la libertad y justicia como fundamentos inmovibles del orden jurídico” (Cascajo, 1973, p.93), en este mismo sentido, Reyes (1978), político jurista mexicano, caracteriza el ordenamiento jurídico en el marco de la legalidad, obligatoriedad, supremacía y responsabilidad del Estado con sus ciudadanos. A su vez, el Estado social prioriza, tal como expone López (2016), asegurarle al ser humano las posibilidades de existencia, garantizando “que todos tengan unos recursos mínimos para que puedan realizar su plan de vida dignamente” (Pérez, 2019, p. 98).

Es así como la viabilidad de los fines esenciales –característica fundamental de un Estado social de derecho– deriva su financiación por la vía de los ingresos corrientes y no corrientes, basándose en el orden jurídico que le da sustento jurídico a la forma en que el Estado recauda los ingresos tributarios.

La finalidad de este escrito es realizar un análisis que permita obtener elementos y argumentos que sustenten si el ordenamiento jurídico cumple con lineamientos y características esenciales para configurarse como garantía de orden legal, dando cumplimiento a las disposiciones constitucionales de seguridad y confianza legítima, particularmente en el sistema tributario. Mediante un ejercicio hermenéutico, se busca comprender resultados, pensamientos, conductas y consideraciones que amplíen la percepción acerca de si el orden jurídico tributario, durante la última década, cumple con la finalidad constitucional de garantizar seguridad, certeza y confianza legítima al sistema tributario colombiano.

Para ello, este trabajo se organiza en dos partes. En primer lugar, se plantean algunas categorías conceptuales requeridas para evidenciar las condiciones de seguridad jurídica y confianza legítima en el sistema tributario colombiano. Para ello, se discuten brevemente los conceptos de Estado social de derecho, orden jurídico, seguridad jurídica y confianza legítima. En la segunda parte, se aplican tales conceptos, realizando un ejercicio de interpretación de las disposiciones tributarias constitucionales relacionadas con ambos principios (seguridad y confianza), analizando, en el caso de la legislación tributaria reciente, el grado de afectación de las normas sobre tarifas en los impuestos directos sobre tales principios articuladores del orden jurídico tributario. Se finaliza con una disertación general y conclusiones acerca del tema.

Categorías conceptuales

Estado social de derecho

El principal cambio en la Constitución Política de 1991 fue declarar a Colombia como un Estado social de derecho, combinando un Estado subordinado a la ley, y un Estado garantista de los derechos humanos, sociales y culturales, orientado a garantizar a sus individuos un orden justo y el derecho a la prosperidad general, prevaleciendo el bien común. Tal como lo expresa Díaz (2015), “el Estado Social y democrático de derecho promueve el desarrollo del Estado de bienestar y

reivindica los principios de dignidad humana, trabajo, solidaridad de las personas y prevalencia del interés general” (p. 210).

Coinciden diferentes autores al afirmar que el Estado social de derecho nace en un nuevo orden constitucional, estructurado en principios, valores y normas, donde su razón de ser es el individuo y la sociedad, la “prevalencia del interés general sobre el particular, solidaridad, protección de las riquezas culturales y naturales, dignidad humana y participación ciudadana” (Valencia, 2007, p. 106). A su vez, Ordoñez et al. (2006) sostienen que “la Constitución de 1991 reivindica los derechos humanos y sociales llamados derechos de segunda generación” (p. 58).

De lo anterior, se puede afirmar que son los fines esenciales los que dan sentido al Estado social de derecho. Acemoglu y Robinson (2020) aseguran que, alcanzar los fines del Estado dependerá del equilibrio entre este y la sociedad. Desde el punto de vista de Alarcón (2018), el fin del Estado se logra garantizar en la distribución equitativa de las oportunidades, y en el acceso de los ciudadanos a condiciones de igualdad a los bienes y servicios que este ofrece. Se trata de un Estado enmarcado en formas jurídicas y éticas tales que permiten redimensionar no solo las relaciones entre los individuos, sino de la sociedad toda con el ambiente que la rodea, se trata de un “marco jurídico y de eticidad para redefinir y construir unas relaciones de la sociedad con los ecosistemas de una manera diferente a como se habían venido construyendo en nuestro país” (Valencia, 2007, p. 106).

Resulta oportuno mencionar a López (2016), al sostener que los fines del Estado se dan de acuerdo con el modelo económico. Así, por ejemplo, en el Estado de derecho, el fin esencial es la garantía de las libertades personales; y, en el social, asegurarles a sus integrantes las posibilidades de existencia. Es evidente entonces que el Estado social debe, como acertadamente lo conceptúa Garzón (2021), priorizar la realización de las prestaciones básicas, asegurando mayores niveles de bienestar, lo cual implica que “deberá buscar la satisfacción y realización de los derechos sociales como mecanismo idóneo para alcanzar la igualdad” (Castaño, 2020, p. 361).

Cabe considerar, por otra parte, que, para materializar los fines esenciales consagrados en la Constitución Política, “el Estado social exige cuantiosos recursos fiscales y políticas eficientes para conseguirlos y distribuirlos” (Villa, 2021, p. 531), para ello, el legislador cuenta con la potestad de crearlos, modificarlos y derogarlos, no a su libre albedrío, sino bajo lo consagrado en la ley fundamental que limita su poder y accionar en el marco del orden justo. La base axiológica declarada en los fines del Estado social de derecho requiere de una base material de recursos que posibiliten su realización; en ese escenario, la tributación cumple un papel relevante en la obtención de tales recursos.

Orden jurídico

La interacción de los seres humanos, permeada por su libre pensamiento, costumbres, identidades, libertades, conduce a la búsqueda del bien común, sin que se violenten las reglas que regulan las relaciones en una sociedad. Ontológicamente, el sustento del orden jurídico “son las conductas y sus consecuencias en la vida social que, luego, la mente epistemológicamente

transforma en leyes” (Córdoba, Lerma, Gutiérrez y Pereira, 2005, p. 63). De otra parte, para Jellinek (2012), el Estado es una construcción social, donde gobernante y gobernados son responsables del orden jurídico.

Es necesario precisar que el orden jurídico debe caracterizarse por la lógica, coherencia y no contradicción de las leyes que delimitan las relaciones entre gobernantes y gobernados en una nación². Para Kelsen (1995), el orden jurídico tiene una jerarquía piramidal, ubicando en el vértice a la Constitución Nacional (norma única), máxima expresión de la voluntad del pueblo soberano³; en un segundo nivel, los actos legislativos; y en su base, los actos administrativos e individuales. “El ordenamiento jurídico colombiano supone una jerarquía normativa que emana de la propia Constitución” (Corte Constitucional de Colombia, 2000), tal como se muestra en la Figura 1.

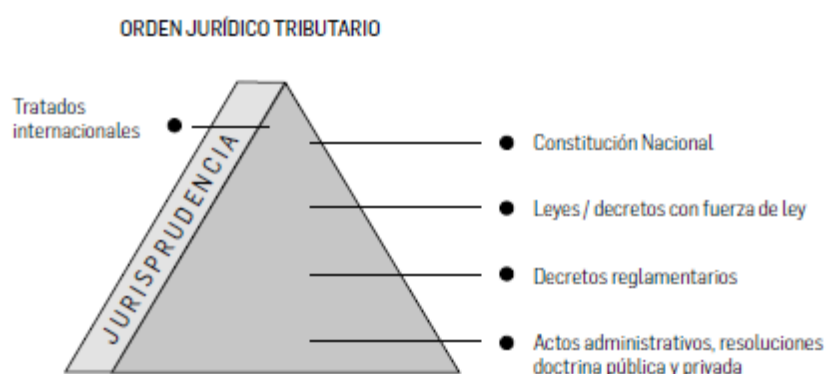


FIGURA 1.

Ordenamiento jurídico tributario
Fuente: elaboración propia.

A partir de la Constitución de 1991, Colombia, como Estado moderno y legal, faculta al órgano legislativo, en representación del pueblo soberano, a proponer transformaciones en su ordenamiento jurídico, para que sea la ley quien regule y limite el poder del gobernante y someta a los gobernados, encaminando sus acciones al orden justo. “El Estado es el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre” (Kelsen, 1995, p. 224). De este modo, en lo que respecta a los tributos, garantiza conductas de legalidad en la creación de los impuestos y acciones transparentes y éticas en su recaudo, fiscalización y administración de los ingresos tributarios, fuente importante en la financiación de los fines esenciales del Estado, como se indicó anteriormente. Así, el orden jurídico, en materia tributaria, se puede entender como:

el conjunto de disposiciones de orden constitucional, legal y reglamentario que regulan los aspectos relacionados con el origen y competencia de las autoridades territoriales, la administración de sus asuntos propios, la participación en los ingresos nacionales y la promoción del desarrollo territorial, entre otros (Jiménez, 2009, p. 126).

De otra parte, Tomás de Aquino (1964), al referirse a la doctrina moral del tributo, en su célebre texto *Suma Teológica*, podría acercarnos a lo que deberían ser las normas que conforman un orden jurídico tributario justo. Al indagar los

orígenes del tributo, Aquino formula que es justo el impuesto que cumple con una causa final, eficiente, material y formal (Figura 2).

Final	Eficiente	Material	Formal
Se dedica al bien común	Aprobado por los representantes del pueblo	Gravar a quien tenga capacidad	Cuantía proporcional a la capacidad de pago

FIGURA 2.

Causa Impositionis

Fuente: elaboración propia a partir de De Aquino (1964).

En este sentido, se comprende que, a partir de la epistemología de este derecho natural, puede darse fundamento jurídico al derecho tributario positivo, explicación que a continuación se relaciona con el título ilustrativo en la Figura 3.

Final	Eficiente	Material	Formal
Art. 2 C.N	Art. 150 C.N	Art. 95 C.N	Art. 363 C.N
Bien común: "son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad y promover la prosperidad general" (Cibst., 1991, art. 2).	Corresponde al Congreso hacer las leyes: "Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales bajo las condiciones que establezca la ley"	Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad	El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

FIGURA 3.

Relación del derecho natural y el derecho positivo

Fuente: elaboración propia a partir de De Aquino (1964) y Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Las normas que integran el orden jurídico no solo mandan y permiten, también prohíben el abuso de autoridad sobre los gobernados y la autonomía de la voluntad de los mismos. Es así como, a juicio de la honorable Corte Constitucional, el orden jurídico prohíbe que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente (Corte Constitucional de Colombia, 2019).

Las normas tributarias deben ser redactadas de forma clara, precisa, en lenguaje técnico suficiente, y guiar el actuar de los ciudadanos, tal como Ruiz Hurtado (2020) refiere: “normas tributarias gramatical y semánticamente claras para los contribuyentes y para la administración” (p. 45). Si la norma llegase a necesitar reglamentación o aclaración de sus lados oscuros, debe hacerse a la mayor prontitud, de forma que garantice la eficiencia normativa y confianza en el legislador.

Seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica expresa una previsibilidad de la actuación estatal en materia impositiva. De acuerdo con Monzón (2018), el ordenamiento fiscal debe estar integrado por obligaciones que sean previsibles para el ciudadano,

donde la seguridad jurídica promueva la libertad, la justicia y la igualdad, en el marco del ordenamiento jurídico. Cabe considerar que una norma es eficaz cuando los obligados a cumplirla perciben seguridad, certeza y confianza en su cumplimiento. Entonces, cuando se da el fenómeno inverso, es decir, una producción amplia, intensa y dispersa de normas tributarias, se hace más compleja y débil su comprensión y, con ello, la confianza de la ciudadanía en la misma puede también debilitarse, generando, por lo tanto, situaciones de inseguridad jurídica acerca del ordenamiento tributario.

En esencia, las normas tributarias, al regular y limitar las actuaciones de los subordinados a su potestad, no pueden violentar los derechos y expectativas de la parte más débil (el sujeto pasivo) en la relación que se desprende de la obligación tributaria. Por el contrario, en el marco de la seguridad jurídica, se generan confianza, certeza, legitimidad, neutralidad, celeridad y transparencia en el sistema tributario. Como lo manifiesta Delpiazzo (2007):

La seguridad jurídica alude a la certeza, el orden, la firmeza y la confianza en el ordenamiento, no sólo en las relaciones jurídicas entre particulares sino especialmente en las relaciones entre el ciudadano y la Administración y aún frente al legislador (p. 8).

Siendo así, la seguridad jurídica representa un principio garantista del ordenamiento jurídico, al regular la forma en que el Estado se financia. En este sentido, bien podría conceptualizarse que las normas tributarias “por su claridad, certeza, precisión, estabilidad, eficiencia, etc., puedan realmente ser el criterio relevante para determinar la conducta debida de ciudadanos y aplicadores del derecho” (Zapatero, 1994, p. 779). También, Arrázola (2014) afirma que, a pesar de la coyuntura, complejidad y abundante normatividad, la ley estará direccionada a ser confiable, estable y predecible.

La disertación propuesta por Restrepo, Zuluaga y Ríos (2020) pone de manifiesto que la seguridad jurídica subyace en el Estado social de derecho, en aras de legitimar la ley y sus efectos jurídicos en la sociedad. La seguridad jurídica blindada al ciudadano del exceso de poder del Estado, y la relación que se desprenda de la obligación tributaria será en términos de legalidad, lealtad, igualdad, equidad, justicia y, ante todo, respecto al orden jurídico que emana de la norma superior. Es así como el legislador tiene que saber obedecer la Constitución y el ejecutivo tiene que saber que es limitada y tiene que ceñirse a ella (Hernández, 1993).

Particularmente en el ordenamiento jurídico que rige la tributación, la seguridad jurídica se basa en la legalidad y certeza del tributo, que garantiza a los contribuyentes una carga fiscal que no viole los principios rectores de la tributación, como son la justicia, equidad, igualdad, no retroactividad y no confiscatoriedad, y, a su vez, definir de forma clara la acción generadora del tributo, el sujeto pasivo sobre quien recae la obligación, su territorialidad, la base y la tarifa.

Por consiguiente, bien podría asegurarse que sobre los principios constitucionales de la tributación se origina el orden jurídico que regula la relación sujeto activo-sujeto pasivo, entendiéndose los principios constitucionales como “normas que constituyen mandatos para la realización de un valor o un bien jurídicamente protegido” (Genovesi, 2021, p. 708),

complementado por Vázquez (2021), al afirmar que los principios son normas que ordenan para que un marco jurídico exista y sea posible.

Por otro lado, es conveniente acotar que la complejidad en la interpretación de la norma genera un escenario de incertidumbre jurídica, teniendo en cuenta que la norma que determina la obligación sustancial y formal debe ser clara y redactada en un lenguaje de fácil interpretación para todos los ciudadanos, ya que, en algunos casos, la evasión y la elusión pueden derivarse del abuso intencionado o no en la interpretación de la norma tributaria.

Las simplificaciones del orden jurídico, pilar del sistema tributario, no solo deben analizarse desde la reducción del mismo o desde mayores beneficios tributarios, sino, desde la redacción normativa que permita su fácil y eficaz interpretación, teniendo en cuenta que es al ciudadano no erudito a quien le corresponde interpretar, aplicar y cuantificar el tributo en un sistema que, para muchos, es entrópico, inexplicable e incomprensible.

La complejidad en la interpretación de normas oscuras, confusas y ambiguas genera inseguridad jurídica. Si el legislador ha redactado las leyes en un lenguaje redundante, contradictorio y complejo que no corresponde a un razonamiento claro y sencillo, se permiten diversas interpretaciones y se desconoce que la relación jurídica que se desprende de la obligación tributaria no debería ser arbitraria de poder, sino horizontal, subordinada al orden jurídico, donde las reglas para los intervinientes deben ser suficientes, claras y comprensibles.

Colombia cuenta con una normativa abundante, que influye de forma negativa en el cumplimiento y subordinación del contribuyente y la administración. En la opinión de Tipke (2002), considerado el padre del derecho tributario moderno, el legislador es responsable de la calidad de la ley, y los contribuyentes no son guardianes de la misma.

Confianza legítima

Aunado a la seguridad jurídica, la jurisprudencia de las altas cortes colombianas (Corte Constitucional, Consejo de Estado y Corte Suprema de Justicia) ha disertado sobre el principio de confianza legítima, con base en el Artículo 83 de la Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), que alude a la buena fe en las actuaciones de los particulares y las autoridades, preceptuando

el principio de confianza legítima como proyección del principio de buena fe, se afirma sobre tres supuestos: (i) la preservación del interés general; (ii) un cambio cierto, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados; (iii) la necesidad de adoptar medidas de carácter transitorio (Corte Constitucional de Colombia, 2012).

Para Segura (2013), la confianza legítima se define como la garantía para que el individuo no se sienta defraudado por el legislador; mientras que Forero (2020) hace alusión a la buena fe que debe permear la relación entre la administración y los administrados. En este mismo sentido, Bermúdez Soto (2005) sostiene que la administración del Estado, en aras de preservar la confianza y en algunos casos, puede retractarse de los actos administrativos que, posterior a su notificación, considera improcedentes.

Es así como la confianza legítima es un mecanismo de protección en aquellos casos en que la administración tributaria, en su condición de autoridad, por acción o por omisión, modifique las condiciones de forma intempestiva y abrupta, sobrepasando los límites del respeto y violando sus derechos legítimamente adquiridos, para que, gradualmente, los sujetos implicados en una situación irregular ajusten sus actuaciones al marco del ordenamiento jurídico. Por tanto, este principio de protección busca legitimar las acciones de las partes involucradas, siendo consecuente con un Estado social de derecho.

Legislar desconociendo los principios constitucionales de la tributación lesiona la confianza en el sistema, pues los contribuyentes no solo se enfrentan a una compleja e incomprensible normatividad, sino ante un sistema que no genera confianza, al dar por hecho la presunción legal, y actúa bajo una única finalidad de cumplir con los indicadores de recaudo. El sistema tributario se deslegitima al haber priorizado una función más recaudatoria que redistributiva.

Es claro que para un contribuyente no es fácil asimilar la coyuntura normativa que genera incertidumbre jurídica. Un sistema tributario que se enmarca en la complejidad, ineficiencia e inequidad opaca la seguridad y confianza de los administrados en sus administradores, por la improvisación y falta de planeación que revisten las normas, leyes y políticas fiscales y tributarias, lo que, además, dificulta la administración de justicia:

En efecto, la inflación normativa, la incomprensibilidad del tenor de la norma, la baja calidad de ésta, el cambio del contexto social en que se ha de aplicar, junto con la pérdida de protagonismo y prestigio de las instituciones parlamentarias son factores que se aducen para justificar que el juez abandone, con excesiva precipitación, el texto normativo para buscar, fuera del mismo, el criterio para resolver el problema en cuestión (Zapatero, 1994, p. 779).

En consecuencia, la Asociación Nacional de Industriales (ANDI, 2017), en su informe institucional del año 2017, indica que la incertidumbre jurídica en Colombia es una de las grandes limitantes que reducen la inversión extranjera y la competitividad, teniendo en cuenta que el 48 % de las empresas colombianas se han visto impactadas por los cambios en materia tributaria. Puede hablarse, entonces, de un efecto o impacto de las normas en la actividad empresarial (Figura 4).



FIGURA 4.

Impacto de las normas en las decisiones empresariales (cifras en porcentaje)

Fuente: Adaptado de ANDI (2017).

La incertidumbre jurídica crea escenarios de tensión, desconfianza y ambigüedad, lo que se evidencia, según datos de la ANDI (2017), al plantear que,

durante los años 2000 y 2016, los reguladores emitieron diariamente 2,8 decretos, 11,2 resoluciones, 0,3 circulares y 15,4 normatividades. Para 2021, el 10,3 % de aquellas empresas encuestadas por la ANDI en el 2021 que poseen dinero en el exterior manifestaron no querer invertir en Colombia por la falta de seguridad jurídica.

Referentes normativos

Con el fin de compilar la regulación que integra el orden jurídico tributario, desde la Constitución Política de Colombia (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), se sintetizan los fundamentos constitucionales que sustentan el orden jurídico del sistema tributario, y sobre los cuales el legislador y los legislados deben enmarcar sus actuaciones (Cuadro 1). El desconocimiento en la aplicación y cumplimiento de tales fundamentos atenta contra la seguridad jurídica y lesiona la confianza legítima, tal como se expresó anteriormente.

CUADRO 1. Matriz de Fundamentos Constitucionales del Orden Jurídico Tributario

Fuente: elaboración propia a partir de Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Después de haber indicado los fundamentos constitucionales que soportan los pilares del orden jurídico tributario, y que sirven de garantía de la seguridad y confianza legítima, se hace seguimiento a los cambios de los elementos sustanciales del tributo, específicamente a la tarifa de los impuestos directos durante los últimos diez años, con un análisis a partir de la revisión de los Artículos 240, 292-2 y 296-2 del Estatuto Tributario, y con los resultado de los datos que se presentan Cambios Normativos Coyunturales Generadores de Inestabilidad Jurídica Tributaria – Impuesto Directo (Cuadro 2 y Tabla 1).

CUADRO 2. Modificaciones al Artículo 240 del Estatuto Tributario⁴

Norma	Texto	Justicia
Ley 1819 de 2016	...para del 33%	
Ley 1942 de 2018	...para del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.	Valores de principio de fuente fijo, que riga la imputación fidedigna- administrativa, faccionan las expectativas legítimas de los administrados, afectan la competitividad del país.
Ley 2000 de 2019	...para del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.	
Ley 2105 de 2021	...para del treinta y cinco por ciento (35%) para el año gravable 2022.	

Fuente: elaboración propia.

TABLA 1. Modificaciones a los Artículos 292-2 y 296-2 del Estatuto Tributario

TABLA 1. Modificaciones a los Artículos 292-2 y 296-2 del Estatuto Tributario									
Norma	Texto							Análisis	
Ley 1739 de 2014	Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza.							La tendencia tarifaria durante los años 2015 a	
	Artículo 296-2:								
Personas jurídicas año 2015									
	Límite inferior			Limite superior			Tarifa marginal		
	0			2	000	000	000 0,20 %		
	2	000	000	0003	000	000	000 0,35 %		
	3	000	000	0005	000	000	000 0,75 %		
	5	000	000	000 Adelante			1,15 %		
Personas jurídicas año 2016									
	Límite inferior			Limite superior			Tarifa marginal		
	0			2	000	000	000	1,05 %	
	2	000	000	0003	000	000	000 0,25 %		
	3	000	000	0005	000	000	000 0,50 %		
	5	000	000	000 Adelante			1,00 %		
Personas jurídicas año 2017									
	Límite inferior			Limite superior			Tarifa marginal		
	0			2	000	000	000 0,05 %		
	2	000	000	0003	000	000	000	0,10 %	
	3	000	000	0005	000	000	000 0,20 %		
	5	000	000	000 Adelante			0,40 %		
Ley 1943 de 2018	Artículo 292-2: modificado por el Artículo 35 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente: “Por los años 2019, 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio”.							Prolonga la existencia del tributo, desconociendo la	
	Artículo 296-2: modificado por el Artículo 38 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente: “La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1 %”.								

Fuente: elaboración propia.

Como resultados relevantes, en el Cuadro 2 se observa que el legislador, a través de la Ley 1943 de 2018 (Congreso de la República de Colombia, 2018), determinó, para el año gravable 2022, una tarifa de renta para personas jurídicas de 30 %, situación que pudo haber motivado una mayor inversión empresarial. Dos años más tarde, a partir de la Ley 2155 de 2021 (Congreso de la República de Colombia, 2021), se estableció una tarifa de 34 %, adicionando cuatro puntos porcentuales a la tarifa inicialmente definida. Asimismo, en la Tabla 1 se muestra cómo, en relación con el impuesto al patrimonio para las vigencias fiscales 2015, 2016 y 2017, se efectúa un incremento en las tarifas de acuerdo con los rangos del monto del patrimonio; y que, para 2018, con la Ley 1943 (Congreso de la República de Colombia, 2018), se unifican dichas tarifas al 1 %, aplicable a cualquier nivel patrimonio, lo cual aumenta el sacrificio económico de los contribuyentes, desconociendo las expectativas generadas y el principio de progresividad del tributo.

Lo anterior, en pleno contexto de indicadores económicos negativos por efecto de la pandemia por COVID-19. Esto evidencia una clara vulneración a la seguridad jurídica tributaria, lesionando las expectativas legítimas del sector productivo.

Conclusiones

El orden jurídico regula los intereses del gobernante y los gobernados, equilibrando sus pretensiones en la búsqueda constante del orden justo y el bien común, en pro de la seguridad y certeza jurídicas, en una relación enmarcada por la confianza legítima.

En materia tributaria, el orden jurídico debe fundamentarse en los principios constitucionales de la tributación, respetando la capacidad de pago, pues no puede haber tributo que un contribuyente no pueda soportar desde el sacrificio económico: “la capacidad contributiva refuerza la garantía de igualdad de hecho, que es la expresión de la justicia redistributiva” (Amatucci, 2014, p. 168).

La norma que soporta el sistema tributario colombiano no debe estar al vaivén de la corriente política del gobierno de turno, el déficit fiscal, los intereses económicos de las élites, las imposiciones de órganos multilaterales, las ideologías e intereses que identifican a los partidos políticos que terminan permeando el sistema tributario, desconociendo la constitucionalidad del mismo.

La alta demanda de los fines esenciales del Estado y los altos índices de corrupción, aunados a la finalidad recaudatoria del sistema tributario, causa inseguridad jurídica en un alto grado, afectando al contribuyente, quien termina asumiendo cargas fiscales que no han sido consideradas en su planeación.

El legislativo, en su función constitucional de crear las leyes, solo debe encargarse de los intereses de sus representados y no de las élites (quienes concentran el poder económico) financiadoras de sus aspiraciones políticas. Es hora de acabar con la coacción psicológica con que amedrantan al legislador los grandes conglomerados económicos para diseñar leyes a su medida.

El uso de la libertad interpretativa de la ley, el exceso de facultades fiscalizadoras y la doctrina pública (en algunos casos amañada al interés recaudatorio), de estricta sujeción para los funcionarios de la administración tributaria, quebranta la confianza del sujeto pasivo frente al sujeto activo.

El ejercicio profesional de contadores, abogados, economistas y demás expertos en el área tributaria no se debe fundamentar en la complejidad y dispersión normativa, sino que las leyes fiscales deben redactarse de forma tal que el contribuyente estime con la mayor facilidad el impuesto a pagar y no genere costos adicionales a las empresas y a los ciudadanos, para la interpretación del marco legal tributario.

Futuras investigaciones darán cuenta de si la irrupción tecnológica y la inteligencia artificial incorporadas a la fiscalización y recaudo tributarios son garantes del orden jurídico, seguridad, certeza y confianza legítima al determinar la carga tributaria de los contribuyentes.

Referencias

- Acemoglu, D. y Robinson, J. (2020). *El pasillo estrecho*. Barcelona: Planeta.
- Alarcón, A. (2018). Economía social de mercado como sistema constitucional económico colombiano. Un análisis a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional. *Estudios Constitucionales*, 16(2), 141- 182. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002018000200141>
- Amatucci, A. (2014). Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 71, 161- 176. Recuperado de https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2071/PUB_ICDT_ART_AMATUCCI%20Andrea_Los%20fundamentos%20del%20principio%20de%20capacidad%20contributiva%20en%20el%20pensamiento%20de%20Santo%20Tomas%20de%20Aquino_Revista%20ICDT%2071_Bogota_14.pdf
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia de 1991*. Gaceta Constitucional 116 de 20 de julio de 1991. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Asociación Nacional de Industriales (2017). *Seguridad jurídica. Importancia de la seguridad jurídica para el crecimiento y la inversión*. Recuperado de <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-09.pdf>
- Arrázola, F. (enero-junio, 2014). El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Derecho Público*, 32, 1-27. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4760108.pdf>
- Bermúdez Soto, J. (2005). El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 18(2), 83- 105. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502005000200004>
- Cascajo Castro, J. (1973). Consideraciones sobre el Estado de derecho. *Revista de Estudios Políticos*, (189-190), 81-100. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1710394>
- Castaño, J. (2020). *Las cláusulas de disciplina fiscal en las constituciones del Estado social de derecho. La sostenibilidad fiscal en Colombia y el principio de estabilidad presupuestaria en España*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Congreso de la República de Colombia (2018). Ley 1943 de 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 50.820 de 28 de diciembre de 2018. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

- Congreso de la República de Colombia (2021). Ley 2155 de 2021. Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial 51.797 de 14 de septiembre de 2021. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2155_2021.html
- Córdoba, D., Lerma, D. J., Gutiérrez, A. M. y Pereira, M. X. (2005). Ontoantropología del orden jurídico. *Entramado*, 1(1), 62-67. Recuperado de <https://www.yumpu.com/es/document/read/14408114/ontoantropologia-d-el-orden-juridico-universidad-libre>
- Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena. (1999). *Sentencia C-582*. Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/c-582-99.htm>
- Corte Constitucional de Colombia (2000). *Sentencia C-037*. Magistrado Ponente Vladimiro Naranjo Mesa. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-037-00>
- Corte Constitucional de Colombia (2012). *Sentencia C-745*. Magistrado Ponente Mauricio González Cuervo. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-745-12.htm>
- Corte Constitucional de Colombia (2019). *Sentencia C-056*. Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado. <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2019/C-056-19.htm>
- De Aquino, T. (1964). *Suma Teológica*. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos.
- Delpiazzo, C. (2007). El principio de seguridad jurídica en el mundo virtual. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, 6(11), 7-16. Recuperado de <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Delpiazzo-Elprincipio-de-seguridad-juridicaen-el-mundo-virtual.pdf>
- Díaz, J. (2015). Estado social de derecho y neoliberalismo en Colombia. Estudio del cambio social a finales del siglo XX. *Virajes*, 11, 205-228. Recuperado de <https://revistasoj.s.ucaldas.edu.co/index.php/virajes/article/view/828>
- Forero, C. (2020). Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 57(82), 203-233. Recuperado de <https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2082/08%20CARLOS%20F.%20FORERO%20DEFRAUDACION%20DEL%20PRINCIPIO%20DE%20CONFIANZA%20LEGITIMA%20EN%20MATERIA%20TRIBUTARIA%20EN%20COLOMBIA.pdf>
- Garzón, R. (2021). La jurisprudencia axiológica y el Estado social de derecho: sobre las bases de la jurisdicción constitucional en Colombia. *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, 15, 42. <https://doi.org/10.22201/ppd.26831783e.2021.15.181>
- Genovesi, L. (2021). *Principios generales de derecho privado*. Buenos Aires: Eudeba.
- Hernández, J. (1993). La seguridad jurídica en el derecho tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba. *IUS ET VERITAS*, 4(7), 61-65. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394/15846>
- Jellinek, G. (2012). *Teoría General del Estado*. México D. F.: Fondo de Cultura Económica.
- Jiménez, W. (2009). Derecho y desarrollo. El papel del ordenamiento jurídico para el desarrollo local. *Reflexiones sobre derecho y desarrollo*, 37(51), 125-140. <https://doi.org/10.22431/25005227.354>
- Kelsen, H. (1995). *Teoría general del derecho y del Estado*. México: UNAM.

- López, J. A. (2016). Fines y justificación del Estado. En Teoría General del Estado. Ciudad de México: Enciclopedia Jurídica.
- Monzón, M. (8 de junio de 2018). La consulta vinculante como manifestación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. *Sistema argentino de información jurídica*. Recuperado de <http://www.saij.gob.ar/margarita-monzon-capdevila-consulta-vinculante-como-manifestacion-principio-seguridad-juridica-materia-tributaria-dacfl80103-2018-06-08/123456789--0abc-defg3010-81fcanirt-cod?&o=8&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7C>
- Ordóñez, E., Pacheco, L., Correa, C., Pinto, V., Navarro, G. y Salazar M. (2006). El Estado social de derecho en Colombia: pertinencia y vigencia. *Revista Jurídica Piélagus*, 5(1), 55-63. <https://doi.org/10.25054/16576799.570>
- Pérez, C. (2019). ¿Qué es justicia social? Una nueva historia de su significado en el discurso jurídico transnacional. *Revista Derecho del Estado*, 43, 67-106. <https://doi.org/10.18601/01229893.n43.04>
- Restrepo, C., Zuluaga, J. y Ríos, J. (2020). Aplicación en el tiempo de las normas sustantivas en materia tributaria en los tributos de período. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 82, 271-316. Recuperado de <https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2082/10%20CARLOS%20MARIO%20RESTREPO%20PINEDA%20Y%20OTROS%20APLICACION%203%2093N%20EN%20EL%20TIEMPO%20DE%20LAS%20NORMAS%20SUSTANTIVAS%20EN%20MATERIA%20TRIBUTARIA%20EN%20LOS%20TRIBUTOS%20DE%20PERIODO.pdf>
- Reyes, J. (1978). *México, historia y política*. México D. F.: Tecnos.
- Ruiz Hurtado, J. G. (2020). Complejidades del impuesto sobre la renta para personas jurídicas. En *44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 12-13). Recuperado de https://multimedia.icdt.co/Repositorio/44jornadas/BOLETIN_INFORMATIVO_44_JORNADAS_COLOMBIANAS_DE_DERECHO_TRIBUTARIO_DERECHO_ADUANERO_Y_COMERCIO_EXTERIOR_14112019.pdf
- Segura, L. (2013). Alcances de la confianza legítima en el derecho privado colombiano. *Cuadernos de la Maestría en Derecho*, 3, 289- 345. Recuperado de <https://revistas.usergioarboleda.edu.co/index.php/Cuadernos/article/view/428>
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons.
- Valencia, J. (2007). Los principios y valores del Estado social de derecho como marco jurídico político para la resolución de los conflictos. *Gestión y Ambiente*, 10(4), 105- 112. Recuperado de <https://revistas.unal.edu.co/index.php/gestion/article/view/1382>
- Vázquez, C. (2021). Principios constitucionales. *Vida Científica. Boletín Científico de la Escuela Preparatoria N.º 4*, 9(17), 19-20. Recuperado de <https://repository.uaeh.edu.mx/revistas/index.php/prepa4/article/view/6631/7536>
- Villa, I. (2021). *Fundamentos del derecho constitucional contemporáneo*. Bogotá: Universidad Libre.
- Zapatero, V. (1994). De la jurisprudencia a la legislación. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 2(15-16), 769- 790. <https://doi.org/10.14198/DOXA1994.15-16.38>

Notas

- 1 Este artículo de reflexión se desarrolla a partir del proyecto de investigación “El daño antijurídico en el cumplimiento de la obligación tributaria”, derivado del trabajo de grado en el marco de la Especialización en Gestión y Control Tributario de la Universidad Católica Luis Amigó.
- 2 A pesar de este deber ser, en un orden jurídico dado pueden presentarse vacíos o aspectos sin una regulación determinada (lagunas) o normas incompatibles (antinomias), lo que genera dificultad y complejidad en su comprensión y aplicación.
- 3 En algunos órdenes jurídicos, se habla del bloque de constitucionalidad, donde la Constitución puede ir acompañada de otras normas que también gozan de legitimidad constitucional por contener “principios y normas que han sido normativamente integrados a la Constitución por diversas vías y por mandato expreso de la Carta, por lo que entonces tienen rango constitucional, como los tratados de derecho humanitario” (Corte Constitucional de Colombia, 1999).
- 4 Tarifa general del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas.