



El impuesto a la renta para la equidad (Cree): un análisis desde los principios constitucionales del derecho tributario hasta el ideal impositivo de Stiglitz.¹

Diana Carolina Arias Aristizábal^{}*
*Mónica Liliana Arias Rico^{**}*

**Abogada de la Universidad de Antioquia. Integrante del Semillero de investigación de Derecho y Economía Línea “Derecho Tributario” y Semillero de Derecho Comercial y Arbitraje, adscrito al grupo de investigación “Derecho y Sociedad”.*

*** Abogada de la Universidad de Antioquia. Integrante del Semillero de investigación de Estudio Internacionales línea “Derecho Económico”, adscrito al grupo de investigación “Derecho y Sociedad”.*

¹ Artículo elaborado para optar por el título de Especialista en Derecho de la Seguridad Social de la Universidad de Antioquia.

Resumen.

En el presente artículo nos ocupamos de analizar el Impuesto a la Renta para la Equidad (CREE) a la luz de los Principios Constitucionales de Certeza, Legalidad, Irretroactividad, Equidad, progresividad y eficiencia que rigen el Sistema Tributario Colombiano examen que se acompaña con la formulación del Premio Nobel de Economía Joseph Stiglitz, que cita como corolarios para una ideal estructura tributaria los principios de Sencillez Administrativa, Eficiencia Económica. Bajo los principios antes enunciados, demostraremos que el CREE no cumple a cabalidad con los requisitos necesarios para hacer del Sistema Tributario Colombiano una institución más acorde a las necesidades económicas y sociales. Para cumplir con este cometido, vamos a desfragmentar cada uno de los elementos del impuesto y los conjugaremos con los planteamientos dogmáticos y jurisprudenciales de la Corte Constitucional en la materia, revisaremos su pertinencia jurídica y económica para la consecución del principal objetivo del Estado Social de Derecho: garantizar la materialización del Bienestar General.

Palabras Clave: Stiglitz, CREE, Principios constitucionales, Sistema tributario.

El impuesto a la renta para la equidad (cree): un análisis desde los principios constitucionales del derecho tributario hasta el ideal impositivo de Stiglitz

1. Introducción.

En la última reforma realizada al Estatuto Tributario, uno de los más importantes cambios introducidos fue la creación del Impuesto a la renta para la Equidad -CREE- cuyo objetivo esencial es la generación de empleo, la solución de los problemas de equidad y el financiamiento de la inversión social. Sin embargo, dicho impuesto ha resultado ampliamente polémico entre los contribuyentes, ya que toca temas sensibles para un importante número de sectores y agremiaciones sociales.

Este artículo pretende demostrar como el impuesto a la Renta para la Equidad no se corresponde en estricto sentido con la principalística de Stiglitz que cita como corolarios para una ideal estructura tributaria los principios de Sencillez Administrativa, Eficiencia Económica, Transparencia, Responsabilidad Política, Flexibilidad y Justicia y solo de manera parcial trata aquellos dados en la Constitución Política, es decir los preceptos de Certeza, Eficiencia, Legalidad, Progresividad, Equidad e Irretroactividad lo cual incide directamente con la incapacidad del Estado de maximizar materialmente el Bienestar Social.

El CREE no se adapta materialmente a los preceptos constitucionales en materia tributaria, por ello cuando analizamos su coherencia con los mismo se evidencia que es ineficiente e inequitativo; es la manifestación de un legislador irresponsable políticamente que adopta medidas inflexibles y complejas; además a la hora de determinarse por la Corte Constitucional el contenido de los principios en la materia, ésta ha hecho un análisis estrictamente jurídico-formal y no se ha preocupado por el impacto la norma tributaria en general, ello ha permitido que se prediquen constitucionales disposiciones que si bien son formalmente acordes con los objetivos del Estado Social de Derecho, materialmente dejan mucho de desear.

Es cada vez más generalizada la aceptación de la necesidad de que se hagan estudios multidisciplinarios que integren saberes y metodologías como las que le son propias al Derecho y a la Economía. Por ello con este trabajo pretendemos darle una mirada multidisciplinaria a un fenómeno que siendo típicamente jurídico – la expedición de una norma- solo puede entenderse a la luz del impacto económico que podría generar a la situación Colombiana. Por lo cual nos apoyaremos en herramientas propias de la economía para hacer un análisis del Derecho Tributario.

2. Certeza, irretroactividad y legalidad en el impuesto para la equidad: un contraste con la transparencia, la estabilidad y la flexibilidad de Stiglitz.

La inclusión de los principios de certeza, legalidad e irretroactividad en la Carta Superior del ordenamiento Colombiano, se corresponden con una conquista histórica de la humanidad que se viene forjando desde la Carta Magna del siglo XIII y que constituyen una garantía fundamental del Estado de Derecho. Estos tres principios, son elementos

esenciales de cualquier norma tributaria y la ausencia de uno de ellos, no solo afecta los objetivos de armonía y estabilidad jurídica, sino que deslegitima el quehacer estatal en lo que a imposición se refiere.

Desde la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha realizado la delimitación de los principios constitucionales del Sistema Tributario (en adelante ST); y se ha llegado a un consenso sobre el alcance de los mismos en el Estado Colombiano, gracias al trabajo de la esta corporación que por excelencia es guardiana de la integridad constitucional que se viene pronunciando de manera uniforme sobre cada uno de estos preceptos, hoy podemos estar seguros de cómo se han de materializar dentro del contexto Constitucional.

2.1 La Certeza en los elementos del tributo: Entre la claridad y la armonía sistémica.

Se ha entendido por el Principio de Certeza, que la norma que establece un tributo debe fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que lo integran: los sujetos; el hecho generador y la tarifa del tributo (Corte Constitucional Colombia Sentencias C-226(2004), C-989 (2004), C-1003 (2004), C-114 (2006) y C-913(2011)). De la mano del principio de legalidad, la certeza establece que el legislador en desarrollo de su competencia, realice la definición del tributo; elemento cumplido por la ley 1607 de 2012 “*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*”, cuando en su artículo 20 establece Impuesto sobre la Renta para la Equidad, también llamado Contribución Empresarial para la Equidad (en adelante CREE) y define los elementos más básicos de este tributo.

La contribución empresarial para la equidad, es un tributo directo y de carácter nacional², que fue establecido con el objetivo de aumentar la equidad y formalizar el empleo (Congreso de la República, 2012) a partir de la reducción de los costos no salariales en un 13.5%³. Según el debate político que se originó alrededor de la norma, lo que buscó el legislador con la creación de este tributo, fue reducir los impuestos a la nómina y reemplazarlos parcialmente por uno que gravara las utilidades. Así, para no aumentar la carga impositiva en cabeza de algunos contribuyentes, se disminuyó el tradicional impuesto a la renta de un 33% a un 25% y el 8% restante, se asignó a la financiación de las actividades Estatales antes capitalizadas por los parafiscales.

Siguiendo la metodología de la Corte Constitucional, un impuesto es adecuado si contiene los sujetos de la relación tributaria, que para el caso del CREE resulta como sujeto activo el Estado, cuyo recaudo tendrá destinación específica⁴ y consecuentemente, los dineros percibidos por este concepto, no entrarán a las cuentas que nutren el Presupuesto Nacional. Este punto está establecido en el cuerpo normativo de la ley 1607 de 2012 y deja entrever sutilmente lo que es el principio de transparencia de la formulación de Stiglitz, según el

² Ello en tanto se le otorga a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad de la administración y recaudo del impuesto.

³ Los cuales eran recaudados para ser distribuidos en un 2% del SENA, 3% ICBF y el 8.5% correspondía a la proporción que el empleador cancelaba por concepto de aportes al sistema de seguridad social en salud.

⁴ Si bien el Artículo 359 de la Constitución establece la prohibición de rentas nacionales con destinación específica, para el caso del CREE el legislador determinó que si la tendría ya que este impuesto busca financiar la inversión social

cual los contribuyentes están conociendo cual es la finalidad a la que están destinados los recursos recaudados con el impuesto.

Como sujetos pasivos, establece el legislador a las sociedades, personas jurídicas y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta⁵, salvo las sociedades y personas jurídicas sin ánimo de lucro y aquellas que al 31 de diciembre de 2012 estén constituidas como Zonas Francas, no corriendo con la misma suerte aquellas constituidas después del 1 de enero de 2013.

La base gravable del tributo, se establece a partir de una relación contable, donde a los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio se le detraen los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones, las rebajas y los descuentos. Dicho subtotal es denominado: ingreso neto, al que con posterioridad, se le descontarán las respectivas rentas exentas y las deducciones a que haya lugar.

Por la norma legal en mención, sólo serán rentas exentas -que pueden detraerse del cálculo- las provenientes de la Comunidad Andina de Naciones, los recursos de los fondos de pensiones, los rendimientos de títulos de ahorro a largo plazo para la financiación de vivienda, las operaciones destinadas a la financiación de vivienda de interés social, los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles con opción de compra, construidos para vivienda y con duración no inferior a 10 años, los nuevos productos medicinales y software elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes. La base gravable del CREE no es susceptible de compensarse con pérdidas fiscales ni excesos de renta presuntiva y si la base gravable resultante es menor a la renta presuntiva, la base será la renta presuntiva.

La norma caracteriza al CREE como un impuesto, la destinación específica que tienen ya estos recursos se consignarán en un fondo especial, en los términos del artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, derivado de ello su destinación no hará unidad de caja con los demás ingresos de la Nación, garantizándose así su apropiación en las leyes anuales de presupuesto para los fines por los cuales se constituye la mencionada renta, y que adicionalmente, en caso de que el recaudo de estos recursos sea insuficiente para atender el desarrollo de los programas a cargo de estas entidades; -Servicio Nacional de Aprendizaje (en adelante SENA), Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (en adelante ICBF), y el Sistema de Seguridad Social en Salud (en adelante SSSS) -, se podrán destinar recursos adicionales provenientes del Presupuesto General de la Nación. De esta manera, para cada vigencia fiscal se aseguran los recursos que darán continuidad a los programas a cargo de aquellos; por ello éste tributo tiene características de una contribución parafiscal, constituyéndose como una especie de híbrido dentro de las clasificaciones tributarias, pudiendo desprenderse así, una interpretación a partir de la cual, por tener un fin de naturaleza parafiscal, puedan deducirse para el cálculo del impuesto sobre la renta.

La acepción de certeza de la Corte Constitucional sobre hecho generador, base gravable y sujetos no sólo es limitada, sino insuficiente, ya que se circunscribe a la definición de los elementos más rígidos de la relación tributaria, dejando de lado, la necesidad de imponerle al legislador que sea claro y preciso, que simplifique el sistema tributario, la gestión de

⁵ Así no se obligan con este impuesto a las personas exentas del impuesto a la renta, tales como las entidades sin ánimo de lucro.

los impuestos, y evite, los altos costos que tienen para el contribuyente y la administración tributaria. Se requiere de un lenguaje más asequible para que los tributos sean comprensibles por el contribuyente común, en la medida que estas normas no solo van dirigidas a grandes empresas con un gran aparato jurídico y contable, sino también al mediano y pequeño empresario que necesitan conocer el alcance del tributo, no solo por transparencia, sino para poder cumplir en debida forma sus obligaciones accesorias y principales, ya que como ha sido reconocido por entes oficiales, a veces la elusión de algunos individuos no se corresponde con el dolo, sino con la falta de claridad en la constitución del tributo. Este es un presupuesto básico para la sencillez administrativa de Stiglitz.

En el CREE, el sujeto pasivo no está plenamente identificado dentro del articulado de la norma, ya que al utilizar la expresión “*sociedades y personas jurídicas y asimilados*” (*subrayado propio*) no es claro el criterio de similitud; así, se hace necesaria una remisión a los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario para intentar aclararlo, no obstante, tampoco él resuelve de manera precisa quienes entrarían a ser los sujetos de la norma. De igual forma, en diversos artículos remite a otras normas de contenido impositivo, que ni siquiera están consagradas en el denso Estatuto Tributario⁶, o que están dispersas en el ordenamiento jurídico.

No es preciso hablar de claridad como consecuencia de la certeza en la norma tributaria, ya que desde 1989 no se moderniza el sistema tributario como tal y el Estatuto vigente es anacrónico e ineficiente, debido a la aprobación de medidas con fines de recaudo a corto plazo las cuales han generado una carencia orgánica estructural y dispersión e inequidades, más aun cuando el legislador no ha definido los principios, fuentes, ámbito de aplicación, las competencias, las garantías y los derechos a favor de los administrados.

2.2 Irretroactividad como presupuesto de Estabilidad.

Dentro de las medidas políticas tomadas por el Estado Colombiano a partir de los 90s con la “Implementada Modernización Estatal de Gaviria”, se ha hecho visible la acogida de un Modelo Neoliberal, donde para garantizar condiciones de mercado atractivas para la inversión, se busca con ansia la estabilidad, tanto jurídica como económica

La estabilidad es entendida como un valor fundamental de la vida social, que constituye el objetivo sin el cual el hombre no buscaría el orden jurídico (Bravo Arteaga, 2000). Esta es la razón de ser del principio de irretroactividad, entendido en materia impositiva, como que la ley tributaria no pueda aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigencia. Así, a la luz del art 338 de la CP se entiende irretroactiva una norma cuando “*no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley*” (Corte Constitucional Colombia. Sentencia C-913 (2011)). La irretroactividad se establece como una garantía que solo tienen el orden tributario y el penal y está en favor del administrado, en consecuencia, no se encuentra violentada cuando surge una norma con efectos al pasado que es beneficiosa para el contribuyente. La ley 1607 de 2012, en lo que respecta al CREE, fue creada a partir del 01 de Enero de 2013, por lo que es una norma irretroactiva, y solo produce efectos para el presente año fiscal. Ello se

⁶ Con un cuerpo de 933 artículos según la página de la Secretaria del Senado revisada el 02 de Junio de 2013, más las demás normas en la materia dispersas en el ordenamiento.

constituye como la materialización de una garantía y se envía un mensaje de confianza institucional importante, ya que en la medida en que sea estable el aparato institucional en cuanto a las relaciones que regula, el administrado, teniendo por seguro que sus ingresos no serán gravados por hechos ocurridos con anterioridad a la promulgación de la norma, se siente seguro para tomar decisiones de inversión y de consumo.

El anuncio de la reforma, pudo haber causado estragos en las condiciones del mercado, ya que de por sí, la noticia de un proyecto de ley que modificaría las condiciones fiscales - pudiendo aumentar los costos empresariales- genera traumatismos como consecuencia de la incertidumbre que despierta cualquier modificación del ordenamiento, sobre todo en lo que respecta al ámbito económico; sin embargo para el CREE no hay estudios que permitan determinar cuáles fueron las consecuencias del anuncio del proyecto por parte del Ministerio de Hacienda, pero si hubo manifestaciones sociales por parte de los sectores en principio afectados, que con seguridad alteraron sus hábitos de consumo, ahorro e inversión.

2.3 Legalidad: ¿Un obstáculo para la flexibilidad?

La legalidad es uno de los preceptos constitucionales más importantes en materia tributaria. Instituida en pro de hacer un Estado más legítimo y Estable, –Por un lado los órganos legislativos se presumen democráticos- y por el otro la ley tiene ánimo de permanencia en el ordenamiento jurídico- elementos *sine qua non* del Estado de Derecho.

El principio de legalidad tributaria comprende dos aspectos: el primero de ellos es lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados (la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista, como el Congreso, las asambleas y los concejos), y el principio de la predeterminación de los tributos, donde se deben fijar en la ley los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la imposición para poder ser válido, este es precisamente la concretización del principio de certeza. (Corte Constitucional, Sentencia C-335 (1994) y C-543 (2005)).

La legalidad, como principio se constituye como una garantía a favor de la Seguridad Jurídica que incentivaría la estabilidad y crecimiento económico. En un país como Colombia, donde el proceso en la expedición de una ley es dispendioso- ocho debates en dos legislaturas-, las medidas en materia de incentivos económicos no siempre pueden esperar a que se suceda este proceso, cuando las necesidades son inmediatas y devienen de hechos coyunturales no previstos.

La Contribución Empresarial para la Equidad, no debe su origen a un decreto de estado de emergencia económica, tuvo que agotar todo el proceso legislativo que le da la estabilidad de ser una norma que permanecerá indefinidamente en el ordenamiento, sin embargo, el ánimo de permanencia de este impuesto, se convierte en un arma de doble filo en lo que respecta a su capacidad de reacción a los cambios de la economía. En el momento en el cual la economía esté en recesión y el Estado esté interesado en aumentar la inversión por estímulos impositivos, no podrá acudir de forma rápida a una política que disminuya los impuestos, pues según la premisa de que todo se deshace como se hace, tendría que agotar el trámite legislativo.

En el artículo 37 de la ley 1607 de 2012 se establece que el Gobierno Nacional tiene la facultad para reglamentar el mecanismo de retención en la fuente para el recaudo del CREE; con este fundamento se estableció el decreto 0862 de 2013 el cual, estableció cómo se operativizaría la retención con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto, lo cual es acorde con el principio de legalidad, ya que el ejecutivo solo está reglamentando el mecanismo de recaudo y no definiendo los elementos del impuesto.

3. Eficiencia de recaudos, sencillez administrativa y flexibilidad.

3.1 Sencillez administrativa: el costo de contribuir.

El sistema tributario es complejo, requiere de una extensa reglamentación especial para operativizar la norma y tomar medidas que eviten la evasión y la elusión por ello, la administración del sistema fiscal, se caracteriza por tener costos operativos elevados, tanto para el Estado, como para el administrado. (Stiglitz 1997) La jurisprudencia de la Corte Constitucional y la dogmática Tributaria (tanto económica como contable y jurídica) resaltan la importancia de que los tributos creados por el legislativo tengan un sistema de recaudo lo menos complejo posible. Así, Stiglitz indica un buen sistema tributario debe representar la mayor utilidad posible con el mínimo de costos de sostenimiento y de transacción operacional, y además, plantea, que el procedimiento para recaudar los impuestos; no debe ser más costoso (tanto frente a los costes directos como a los indirectos) que la obtención del rubro, sino que debe ser fácil y barato de cobrar. (Stiglitz 1994)

Según esta perspectiva es necesario analizar la cantidad de procedimientos que se requieren para lograr el efectivo cobro del CREE, tanto desde la postura del administrado como del aparato Estatal. El primero de ellos, tiene que asumir los costos financieros, tecnológicos y de oportunidad que en él recaen cuando cumple la obligación principal (declarar renta, realizar la respectiva retención en la fuente y las transacciones del pago del impuesto) y de las obligaciones accesorias (Informar a las respectivas entidades públicas sobre las actividades que se vienen realizando y conexas) so pena de sanciones pecuniarias y hasta penales.

Con la implementación de tecnologías de la información en los procesos contables, se facilitan notablemente los trámites para cumplir con los deberes fiscales; sin embargo, no todos los procesos están sistematizados y el administrado aún tiene que incurrir en gastos para obtener la documentación física necesaria para los procedimientos intrínsecos al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con la implementación del nuevo tributo para la equidad se hace necesario incurrir en nuevos costos tecnológicos, en la medida en que todos los programas de soporte contable, para ser modificados, implican autorización para respetar los derechos de autor y generalmente son fabricados por países diferentes a Colombia, dicha adecuación se verá compensada en el largo plazo con la ausencia de parafiscales y con la facilidad que implica realizar los pagos por medios electrónicos, ahorrando tiempo y dinero. No obstante es posible que existan algunos momentos en los cuales las soluciones electrónicas no puedan ser implementadas, para los que existen largos trámites burocráticos desgastantes principalmente para el administrado.

Respecto a la declaración en la renta para el impuesto hay diversos elementos problemáticos; pues tal como el director de la DIAN indicó: la declaración en la mayoría de los casos no se realizaba por desinformación y confusión, es por ello que aún en Colombia se presentan tan altas tasas de evasión de impuestos (Vanguardia, SF). Igualmente, es preciso resaltar que el CREE es un impuesto sumamente complejo, pues a la contabilidad total de las utilidades se le deben hacer muchas exenciones y descuentos; tales como los escritos en el artículo 207-2 # 9 del Estatuto Tributario; dificultando así el cálculo del total a pagar.

Es también problemático en el caso de las SAS el manejo de la contabilidad; ya que estas pueden constituirse con un objeto indeterminado, sin embargo, para el RUT debe establecerse una actividad principal sobre la cual se tributará, así, una empresa que tenga diversas actividades, deberá realizar una contabilidad diferente a la de las utilidades tradicionales de su empresa, para hacer de manera específica y aparte la contabilidad de las utilidades de la actividad principal, sobre la cual recaerá el impuesto para la equidad.

En lo que respecta al aparato Estatal, los costos relativos no le son tan elevados, pues para el presente caso es el administrado quien debe hacer el recaudo de forma gratuita; es decir, acercarse a diligenciar los formularios y a hacer el pago del impuesto. Sin embargo, más allá de la elaboración de los formularios y el despliegue del aparato burocrático, no es mayor el esfuerzo Estatal, en este caso representado por la DIAN. A pesar de esto; es reconocido que en un país como Colombia la administración debe incurrir en costos excesivos por el despliegue de actividades para ratificar si la información que aportan los contribuyentes es cierta y además que personas no están realizando la declaración; situación que resulta exageradamente compleja en el sentido de que esta entidad se deberá encargar de verificar toda la información dada, incluso la contabilidad misma de cada empresa, lo que implícitamente resulta en un costo excesivo y que en muchos casos no se verá compensado por el dinero recaudado.

3.2 La eficiencia del recaudo.

La Corte constitucional ha dicho que la eficiencia se representa de dos formas; primero en la *eficiencia del tributo*, que permite verificar el beneficio económico que se genera en los ingresos del Estado a partir de su exigibilidad, y segundo, en la *eficiencia del recaudo*, que pretende medir la idoneidad de los medios utilizados para asegurar el cobro del tributo. (Corte Constitucional, Sentencia C-1714 de 2000)

La retención en la fuente es la forma de recaudo anticipado del CREE y constituye una carga adicional para las empresas, ya que como se reglamentó por el decreto 0862 del 2013, se estableció en porcentajes diferentes y por actividades económicas, lo que obliga a realizar dos declaraciones diferentes y dos pagos diferentes. Además, el CREE es un impuesto diferente al impuesto de renta tradicional, lo que representa una obligación adicional para las empresas; mientras que se debería pensar mejor la posibilidad de articular las dos retenciones en la fuente.

Es también un problema de la retención en la fuente del CREE, los plazos fijados en el decreto reglamentario 0862 del 2013, pues la presentación y pago coincide con los primeros días de junio, y ello no es tiempo suficiente para la presentación de balances, puesto que ni siquiera se ha hecho un cierre contable. “Si es una empresa que tiene un volumen de

operaciones importantes, mientras se depura la información de todo el mes se demora. Eso va a generar que la gente presente mal sus declaraciones de la retención en la fuente del nuevo Impuesto para la Equidad, que luego le puede acarrear que tenga que pagar sanciones e intereses” (La República, 2013).

Además de ello, la retención en la fuente no se realiza con una determinada base mínima, por lo cual, se debe recaudar tanto para ingresos de millones de pesos como de poco dinero, sin embargo, en este último caso debe haber una preocupación administrativa y es que muchas veces se pagará la retención, incurriendo en mayores costos que los realmente recaudados, resaltando la importancia de establecer un monto mínimo para el pago del impuesto.

Los saldos a favor que se generan con la retención en la fuente son también un problema significativo, pues estos implicarían que en los casos sobre los cuales el monto pagado sea mayor que el impuesto, se deberán devoluciones, lo que necesariamente implica un desgaste administrativo abiertamente ineficiente.

Finalmente, otro de los problemas de la retención en la fuente, es que su esquema no refleja bajo ninguna circunstancia la verdadera rentabilidad de los negocios ya que se liquida en porcentajes de acuerdo a una renta presuntiva que puede alejarse completamente de la realidad y que con posterioridad genera costos en consideración a los arreglos de las diferencias con la renta líquida.

3.3 Flexibilidad: la agilidad de responder a las condiciones fácticas.

Es muy importante la velocidad con que pueda darse los cambios en la legislación impositiva y el tiempo que toma recaudar los recursos para estimular la economía, entre más se demoren estos dos aspectos, el impuesto pierde eficacia. Como cualquier tipología del impuesto a la renta, siempre existe el peligro de que los retardos sean los suficientemente largos y suban los impuestos justo cuando la economía necesita una reducción de los mismos y viceversa (Stiglitz, 1997), así en el caso de que lo planteado por el Gobierno sea cierto, es decir, este impuesto tenga un efecto “neutro” en el recaudo y se dirija principalmente a la formalización del empleo; en el momento en el cual las demandas económicas cambien, podría necesitar el despliegue de todo el aparato legislativo para promulgar nuevas normas más adecuadas a estos nuevos intereses.

En éste orden de ideas, debemos entender que la finalidad económica de la norma es generar en un futuro suficientes recursos como para que los empleadores tengan incentivos económicos suficientes para contratar nuevos trabajadores, así, se esperaría que al largo plazo, con el dinero que los empleadores se ahorrarían por el no pago de parafiscales, podrían realizar nuevas inversiones y contratar más puestos de trabajo. Sin embargo, con base en la proyección económica de la ley 1607, es posible inferir que los objetivos no podrán ser cumplidos ni en el corto ni en el mediano plazo, por lo cual es necesario evaluar si la norma que entró en vigencia hoy, respondería adecuadamente con las necesidades económicas en un futuro y al veloz giro de la globalización. Es probable que esta norma no responda adecuadamente con las necesidades económicas que se pretenden resolver, y además de todo no tendrá la flexibilidad adecuada para integrarse con precisión con el nuevo momento económico.

4. Responsabilidad política y transparencia: más que postulados abstractos, presupuestos económicos para la eficiencia y legitimidad de los tributos.

Una de las labores fundamentales del Estado, es corregir las fallas que el mercado presenta con el objetivo de propender en mayor medida por la equidad y el bienestar general de sus administrados. Sin embargo, cada una de las políticas económicas que implemente tendrá necesariamente en ellos, una reacción de incentivos o desincentivos para las acciones económicas. Por ello es importante que los mismos, cumplan un papel activo en la proyección, la implementación y el funcionamiento de las leyes que crean las obligaciones tributarias; en este orden de ideas, Stiglitz, plantea como elementos fundamentales de un sistema tributario ideal, los principios de Responsabilidad Política y Transparencia.

El principio de responsabilidad política implica que un impuesto es más responsable en la medida el contribuyente tenga mayor claridad sobre los elementos de éste y cuáles son las cargas que se le imponen. Igualmente, la responsabilidad política tiene que ver con el papel que se le permite a los ciudadanos jugar en la creación y/o modificación de los impuestos, de tal modo que el administrado, tenga conciencia de como el ST es construido e implementado y además estar al tanto de que la redistribución de los recursos recaudados se reflejen en sus preferencias o incluso si considera que se están haciendo gastos desmedidos. (Stiglitz, 1997)

Así, tenemos entonces que el CREE es un impuesto parcialmente responsable políticamente pues para los debates de la norma, citaron en algunas ciudades del país diferentes personas para debatirlo, sin embargo fueron muy pocas ciudades y con muy cortos plazos. Tanto el proyecto como los temas discutidos en las subcomisiones se socializaron a nivel nacional tanto, en Bogotá (8 de noviembre), Medellín (15 de noviembre), Armenia (16 de noviembre), Neiva (17 de noviembre), con la participación de los gremios, los empresarios, los estudiantes, los sindicatos y centrales obreras y la ciudadanía en general, quien fue informada e invitada de foros para su discusión (Congreso de la República, 2012).

Ante lo planteado por Stiglitz frente a la responsabilidad política, hayamos escaso el encargo que él le asigna al Estado; por ello insistimos en la importancia de que ésta, no solo parta de la cooperación de los administrados en la elaboración de las leyes que materializan las políticas fiscales y el conocimiento de los mismos sobre lo que se está pagando, sino que aquella debe entenderse en un sentido amplio: el compromiso que implica reflejar efectivamente los objetivos a cumplir con las políticas económicas que rigen el Estado y con las normas que las materialicen; es decir que al momento de pactar con los administrados unas ciertas consecuencias económicas, aquellas deben ser de posible cumplimiento, es por ello que declaramos muy ambicioso pretender eliminar los problemas de desigualdad del país, dejando de lado que la misma proviene de las brechas en los activos iniciales, la desigualdad de oportunidades y la baja calidad educativa. Por ello es que las políticas fiscales tienen que acompañarse de medidas económicas que intervengan más directamente las causas de desigualdad.

La responsabilidad política debería incluir la previsión del legislador de que las normas que pretende integrar al ordenamiento jurídico, sean constitucionales, no solo en lo formal, sino también en lo sustancial. En Colombia el legislador no es muy coherente con el principio de eficiencia que rige el ST, ya que, aprovechándose de que el llamado a hacer revisión de las

normas –la Corte Constitucional- con el argumento de la libre configuración legislativa, no hace revisión material en términos de eficiencia.

4.1 Transparencia y legitimidad del Estado.

Stiglitz indica que un sistema tributario ideal se evidencia en la transparencia, es decir, la posibilidad de los contribuyentes de conocer cuántos impuestos pagan tanto ellos como otros ciudadanos, y cuál es el objetivo o la finalidad para la que están destinados dichos impuestos (Stiglitz, Economía, 1994) .

El impuesto a la renta para la equidad tubo un trámite rápido, ya que fue radicado el 04 de Octubre de 2012 en la Cámara de Representantes y se convirtió en ley el 26 de diciembre de 2012, lo cual resulta alarmante y sospechoso pues no permitió una divulgación adecuada de la ley para que en el posterior debate político algunos sectores se manifestaran en contra de la norma, lo cual en el proceder cotidiano de la producción legislativa, debe conllevar a la adopción de medidas que consultan el interés general, Así, por las condiciones en las que se ha desarrollado la política en Colombia –en un contexto de corrupción y desconfianza institucional-, ¿qué tan transparente puede ser este impuesto? , ¿Cómo afrontar el interés el Estado de que los ciudadanos no conozcan verdadero coste político de las normas? Comportamientos como los de este tipo por parte de la administración, tienen muchas repercusiones económicas en los contribuyentes, quienes hayan pocos incentivos para pagar de manera responsable lo que se les impone como tributos, generando así más costos de operación y mayores distorsiones, inclusive, a pesar de que existe la herramienta de rendición de cuentas, para contrastar si efectivamente se cumplió con el cometido de la norma, y la transparencia debe tener la capacidad de evaluar si sus políticas fiscales y las normas que lo materializan funcionan adecuadamente, el Estado no cumple sus cometidos y genera desconfianza.

El Impuesto a la renta para la equidad será distorsionador, ya que los ciudadanos no querrán contribuir a financiar un Estado corrupto y negligente -que no invertirá los ingresos recaudados en la consecución de sus fines- y preferirán desviar sus ingresos a otras actividades, generando un impacto en el mercado que no se corresponde con el logrado si actuaran determinados sólo por la maximización de su utilidad no por el objetivo del legislador con la implementación de la norma.

Finalmente Stiglitz asevera: *“Si los procesos públicos se vuelven más abiertos, transparentes y democráticos, con mayor participación y más esfuerzos orientados a la búsqueda del conceso, probablemente, el resultado será no solo un proceso más justo, sino también, un proceso cuyos productos estén más de acuerdo con el bien común (...) (Stiglitz J. , 1999)”* esto que también mejoraría las condiciones de bienestar general en un sentido económico.

5. La equidad como principio del sistema tributario: reflejo de la justicia social y un ideal en cualquier estructura impositiva.

En el Estado Social de Derecho Colombiano tiene consagrado como uno de sus pilares fundamentales la equidad, este se ha establecido no solo como un principio general, sino además como un precepto que debe regir del sistema tributario en concreto. La constitución no define a que hace referencia este término, pero la Corte Constitucional se ha encargado

llenar de contenido esta disposición y ha dicho que “*La equidad tributaria es la medida de la justicia fiscal. (...) su aplicación debe tener en cuenta no sólo las circunstancias cambiantes de la base gravable (...), sino también los intereses del contribuyente*” (Corte Constitucional, Sentencia C-419 (1995)). Por su parte, Stiglitz dentro de su planteamiento acepta la subjetividad del término justicia (Stiglitz, 1997), sin embargo dice que un acercamiento a él, nos remite necesariamente al concepto de equidad, en su tanto modalidad vertical y horizontal.

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual, si bien todos los Ciudadanos deben contribuir con el financiamiento del Estado⁷, se deben ponderar la distribución de las cargas o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar sean excesivas (Corte Constitucional, Sentencia C-815 (2009).), en pro de que las cargas impositivas no sean desproporcionadas y consulten la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

La igualdad material es el género que comprende la equidad en materia tributaria, consecuentemente esta última es un derecho fundamental que debe integrarse con el criterio de sostenibilidad fiscal que ha sido incorporado en la Constitución en el último lustro, así, mientras el segundo comporta el deber los administrados de contribuir a la financiación de los gastos Estatales que permiten el desarrollo de los objetivos del Estado Social de Derecho, que deben desarrollarse de forma sostenible; la administración tiene la obligación tratar de igual manera a aquellos que se encuentren en situación similar (Al respecto se puede ver las sentencias de la Corte constitucional C-419 (1995), C-804 (2001), C-1003 (2004), C-664 (2009) , C-368 (2011), C-913 (2011) y C-198 (2012)) a la hora de asignarles una carga impositiva. La equidad en sentido general no es sólo un asunto de distribución de cargas tributarias, también tiene que ver con que las medidas tomadas por el legislador se enmarque en un contexto de redistribución de riqueza que redunden en el mejoramiento del Bienestar Social en General. El proyecto presentado que procuró la ley 1607 de 2012, reconoció expresamente esta última noción de equidad (Congreso de la República, 2012).

Se entiende de que cuando hay grandes brechas de desigualdad en las condiciones de vida de los ciudadanos se está ante un claro ejemplo de inequidad, por ello, dentro las razones de la reforma, se consideraba que esta situación debía ser de primordial tratamiento por parte del gobierno, por ello debería intervenir esta desigualdad a través de una política de redistribución de la renta que incidiera en que sistema impositivo fuese más progresivo, marcando más la tendencia a la evasión de medidas que conlleven al gasto público y a la implementación de medidas que teóricamente incentivan la creación y formalización laboral. Si bien es cierto el aumento del empleo en condiciones de calidad redundan en más posibilidades de elección y mejores condiciones de vida, para que este se dé no basta con establecer una estructura impositiva progresiva, se requiere garantizar los prestaciones estatales dirigidas a garantizar en el acceso de los trabajadores, menores de edad, y distintos beneficiarios de los aportes parafiscales a los servicios, subsidios, programas y protección social general financiada actualmente por los aportes parafiscales.

⁷ Deber constitucional consagrado en el artículo 95 Numeral 9

Para la consecución de un Estado más equitativo, se pretende por el gobierno corregir con la reforma uno de los aspectos más controversiales de las contribuciones parafiscales, como es el de la inequidad que propicia su naturaleza excepcional, según la cual, no se grava genéricamente a todas las personas que se encuentran en una misma capacidad contributiva, sino que se obliga solamente a un grupo determinado de personas a hacer los aportes: los trabajadores. Según este mismo argumento, la inequidad radicaba en que no se consulta la verdadera capacidad económica de las empresas y se concentra injustificadamente en los sectores generadores de empleo; pero como se acepta por el gobierno que los programas de inversión social para la atención de los trabajadores, la niñez y la población en general, aún debe estar en cabeza del Estado, se dice que el CREE garantizará los recursos para financiar estas actividades e manera progresiva y en procura del desarrollo social (Congreso de la República, 2012).

El gobierno aseveró (Congreso de la República, 2012) que con el CREE se garantizaría la inversión social -fundamental dentro de nuestro modelo estatal, con la cual se hacen los gastos que tienen la finalidad de satisfacer las necesidades mínimas vitales del hombre en todos los aspectos (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-590 (1992))- , la cual no solo permitirá que los programas del ICBF, SENA y los servicios de SSSS se sigan desarrollando, sino que además aumentarán; pero el crecimiento del fondo destinado para estos fines depende de las utilidades empresariales, que siendo mayores en los sectores financieros y de hidrocarburos, son volátiles e inciertas. Si la medida para financiar estas entidades fracasa, no solo se verían agudizadas las condiciones de desigualdad, sino que además, se habría afectado el recaudo de recursos del Estado para el desarrollo del Presupuesto Nacional, que tiene por deber concretizar la Protección Social.

Por otro lado, es importante tener en cuenta que en la actualidad, Colombia se encuentra en una situación de déficit fiscal y ha tomado la decisión de disminuir los parafiscales con el objeto de activar la economía y recibir más utilidad con base en la generación de empleo y la productividad de las empresas; sin embargo, como los empresarios no actúan sobre la base del alivio tributario, sino sobre las determinantes macroeconómicas, las utilidades esperadas por el estado no serán satisfechas, con lo cual, su déficit aumentará inminentemente. (Clavijo, 2005)

5.1 Equidad Horizontal: la igualdad entre los iguales.

Tal y como lo proscribió la premisa de Platón “*igualdad para los iguales*”, contenida en *la República*, la equidad Horizontal en materia tributaria hace referencia al tratamiento donde a “*quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual* (Corte Constitucional, Sentencia C-183 (1998)) Ello no implica que el legislador, con el ánimo de incentivar el desarrollo de la consecución de intereses económicos y tributarios, no pueda crear distinciones impositivas entre diferentes sectores que inicialmente se podrían predicar en igualdad de condiciones, siempre que la distinción se base en argumentos razonables y proporcionales (Corte Constitucional, Sentencia C-412 (1996)).

En lo que al Impuesto para la equidad se refiere, las razones para la sustitución de los parafiscales por este nuevo impuesto, fue el aumento y la formalización del trabajo; consecuentemente los sectores excluidos del pago de los parafiscales han de ser aquellos que utilizan de forma extensiva la mano de obra, como el sector industrial y agrícola. Sin

embargo, en la ley no se establecen distinciones en la actividad productiva a desarrollar a la hora de ser exentos de esta contribución, en esta medida se verán beneficiados sectores que aunque en principio no aumenten la mano de obra, si les fue reducido el impuesto a la renta en un 8%, es decir el Estado en medio de todas sus carencias renunció a unos ingresos, que de ser invertidos por él eficientemente, en la concreción de objetivos como la prestación de los Derecho Económicos, Sociales y Culturales (DESC). Ello, a la luz de los parámetros constitucionales, en razón no se estableció discriminación entre los diferentes sectores, recayó como un beneficio en favor del contribuyente, por lo que no es inconstitucional.

La ley 1607 exoneró del CREE a algunas personas jurídicas y sociedades: a las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial y a aquellas sociedad que para el 31 De diciembre de 2012 ya estaban instaladas en zonas francas como usuarias industriales u operadoras, (cuyo impuesto de renta tiene una tarifa del 15%), ya que la exposición de motivos que dio lugar a la ley no dice porque expresamente porque se exceptuaron a estas personas, es comprensible que estas no se quieran gravaren tanto se quiera estimular la constitución de los primeros y no se quiera alterar la seguridad jurídica de los segundos.

Las empresas constituidas como personas naturales no son responsables del CREE, pero si se beneficiarán de la no cancelación de los aportes parafiscales mencionados, siempre y cuando tengan no menos de 2 trabajadores vinculados directamente a la empresa. Ello parece discriminatorio para aquellos empleadores personas naturales que tengan solo un trabajador y que si tendrían que pagar el aporte, ya que el mismo hecho de tener solo un empleado podría tomarse como un indicativo de su poca capacidad contributiva, consecuentemente estos empleadores tienen que asumir relativamente más costos que aquellos, que como consecuencia de su capital tienen una fuerza laboral significativa; esto es abiertamente una medida regresiva. Sin embargo; si la razón por la cual el legislador decidió no exonerar del pago de los parafiscales a las personas naturales con menos de 2 trabajadores, fue generar un estímulo que estos contraten más individuos y consecuentemente se aumente los puestos de trabajo, es dudoso, ya que el ahorro en parafiscales en un trabajador no es tan significativo como para que el empleador expanda el aparato productivo y genere más empleo.

Para concluir este punto, es importante señalar que la equidad es tanto en lo sustancial como en lo formal, consecuentemente en lo procedimental la carga debe ser igual. En el decreto 0862 de 2013 que reglamenta el CREE, se establece los porcentajes de retención en la fuente discriminando las diferentes actividades económicas, así que mientras las empresas de los sectores industria, comercio y agricultura tendrán una retención del 0,3% sobre sus ingresos, las del sector minero energético y eléctrico asumirán descuentos mensuales por 1,5%, y el resto de los sectores pagará al Estado el 0,6%. Este mecanismo desde una mirada superficial podría considerarse inequitativo, sin embargo la discriminación que hace el ejecutivo está fundada en las diferentes posibilidades de ingreso de cada sector. Este nuevo esquema sí consulta las rentabilidades de las diferentes actividades económicas; por eso hay tres tarifas, porque lo que busca es que las actividades que tienen unos márgenes de rentabilidades más bajos tengan unas retenciones más bajas y los que tienen rentabilidades más altas tengan tarifas más altas (Colprensa, 2013) y

consecuentemente adecuándose al principio de razonabilidad en tanto a la discriminación establecida por la medida.

5.2 Progresividad, manifestación de la Equidad Vertical.

El principio de progresividad viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, con él se persigue que el sistema tributario sea justo, mediante la materialización de la exigencia al legislador de que tenga en cuenta cuando establece un tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores.

El Estado Colombiano ha reconocido que el Sistema Tributario Colombiano es regresivo y no ha favorecido el mercado laboral, lo cual ha generado un impacto importante sobre la desigualdad en nuestro país (El séptimo más desigual del mundo según lo indicado por el coeficiente de Gini). Las razones que han llevado a esta situación, se han asignado a los costos salariales -que generan pérdida de competitividad en los sectores productivos intensivos en mano de obra- y las fallas del sistema impositivo que no tiene ningún efecto redistributivo.

Las últimas reformas con el objetivo de mejorar el recaudo, han implementado un sistema regresivo, donde la carga fiscal no corresponde en muchos casos a la capacidad contributiva y donde algunas personas con el mismo nivel de ingreso resultan asumiendo una carga fiscal desigual -como resultado de los beneficios existentes y uso extensivo de los mismos- produciendo la inequidad sobre la cual ya nos referimos.

La progresividad del sistema tributario, tiene que superar la insuficiencia del principio de proporcionalidad, pues en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo. Se debe disponer que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente, lo que se traduciría en una igualdad de sacrificio para los administrados, que teniendo ingresos de mil o un millón, sienten en igual medida el detrimento patrimonial de cumplir con la obligación tributaria (Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-664 (2009).

La relación entre género y especie entre equidad y progresividad es evidente, la segunda comporta una manifestación de la segunda de manera vertical, la Corte constitucional (Ver sentencias C-776 (2003), C-989 (2004) y C-397 (2011)) no es ajena a este hecho y ha dicho:

Una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

La progresividad en estricto sentido se avizora en lo que respecta a los gravados por el CREE y deben pagar al mismo tiempo parafiscales, ya le estaría imponiendo una mayor

carga tributaria a aquellos de mayores ingresos (empresas que tienen la capacidad de contratar a individuos con un salario superior a los 10smly). Sin embargo; mantener la obligación seguir pagando los aportes parafiscales y el CREE comporta un incentivo para que los empleadores contraten personal con remuneraciones inferiores a este monto, es decir, no se sientan motivados a mejorar los salarios por encima de esta cantidad. Decir que un sistema es progresivo no solo comporta un sacrificio proporcional de acuerdo a la capacidad contributiva, también implica que se tengan por preferentes aquellos los hechos gravables, que en su ejercicio den cuenta mejor de un verdadero factor de riqueza, como la renta y el capital, por tal así sea en proporción a la capacidad, gravar actividades como el empleo, difícilmente será progresivo.

Lo que al CREE corresponde respecto a este principio, es evidentemente un impuesto regresivo, dado que al no tener una base gravable mínima, tanto las utilidades de un peso como de ocho mil millones de pesos serían gravadas en un 8%, ello es porque trata a todos los contribuyentes (sociedades y personas jurídicas) por igual, sin tener en cuenta que cada uno de ellos tiene un capital diferente y consecuentemente su tasa de utilidad no es la misma, así para el pequeño empresario significa un sacrificio mayor; demás las grandes empresas tienen la posibilidad, en consideración al acceso a la información y el gran aparato institucional, de hacerse acreedores de mayores beneficios (exenciones y descuentos).

6. Eficiencia: el puente entre las medidas políticas y su concreción

Hay un reconocimiento generalizado de que el mercado tiene fallas y que de ellas se derivan que la ineficiente asignación de recursos; para hacerle frente a esta situación, aparece el Estado que con su indumentaria institucional, procede a intervenir con las diversas políticas con que cuenta para ello.

Los procesos políticos resultan ser la respuesta a los fracasos, providentes del mercado o incluso mismo gobierno a los problemas básicos de la sociedad, a pesar de que se ha entendido por la doctrina más neoliberal, que cualquier intervención del Estado es dañina y afecta negativamente al mercado, no obstante esto no es absoluto, los gobiernos tiene incentivos para hacerle frente a las coyunturas sociales de forma eficiente, la posibilidad de acceder en el futuro a otro cargo público de elección popular debiese motivar a los funcionarios a actuar dentro de la diligencia y la eficiencia (Stiglitz, 2002); sin embargo, por la cultura del pueblo Colombiano que no estudia su historia y hace caso omiso a los errores del pasado, no permite que se utilice la presión popular de forma provechosa para los fines del Estado Social.

Las imposiciones no tienen que ser necesariamente malos, estos si son utilizados en debida forma, sirven para corregir las externalidades, recaudando ingresos para los presupuestos Estatales y mejoran al mismo tiempo la eficiencia de la asignación de recursos. Los impuestos tienden a influenciar la conducta, generando estímulos para que los individuos hagan o dejen de hacer determinadas elecciones (Stiglitz, 1997), estos son una de las formas en que el Estado interviene en la economía; pero su actuar no es neutro y afecta al mercado, y con él la asignación de los recursos. La gran cuestión de la intervención gira en torno a que con ella, se distorsiona la información sobre los precios, afectando el ahorro, la inversión, el consumo y la producción.

El legislador supone eficiente la CREE, ya que de la Teoría Económica predominante en el mundo, se ha entendido que uno de los principales limitantes para el crecimiento económico -que conlleva la generación de empleo formal y de calidad-, son los altos costos salariales y no salariales en los que tiene que incurrir el empleador. Los parafiscales constituían una de las cargas a la nómina que hacía que tener un trabajador vinculado con todos los parámetros de la ley, fuera oneroso, por tal con la disminución de este costo, teóricamente se debe generar un incentivo para la generación de empresa y la formalización de los trabajadores, cuyas necesidades (alimentación, habitación, educación y transporte) son financiadas con los ingresos provenientes de su trabajo.

El mecanismo que utiliza la reforma para “alcanzar la formalización del trabajo salarial y generar nuevos puestos de empleo” no es nuevo dentro de la experiencia normativa del país, si bien antes no se había implementado la reducción de costos salariales para incentivar la inversión por reducción de impuestos a la nómina, si se había hecho por medio de reformas laborales y de Seguridad Social, que una vez implementadas no impactaron sustancialmente el mercado laboral y si propiciando la captura de renta del empresario.

Es Cierto que la formalización laboral implica una mejores condiciones de trabajo para el empleado, ya que conlleva los aportes a seguridad social, lo cual debería retraer un poco lo que son los gastos del Estado en el régimen subsidiado en salud, los programas de atención a la vejez que tenderían a disminuir por la calidad de pensionados del adulto mayor y los riesgos laborales serian asumidos por las ARP y no por el sistema general en salud, mayor garantía a la protección de los derechos laborales y la posibilidad de que el Estado ejecute un mayor control sobre las condiciones de producciones las que se desarrolla las actividades económicas

Respecto a las medidas tomadas por el legislador para evitar la evasión y la elusión La sanción penal por concepto de evasión tributaria flagrante, no hace que efectivamente los administrados declaren la renta sobre la cual el estado pretende cobrar un futuro impuesto. La amenaza impuesta desde hace más de 10 años no se ha constituido en un instrumento idóneo, pues Colombia sigue siendo uno de los países que más altos índices tiene de evasión de impuestos.

Adicionalmente el impuesto de renta y complementarios, termina gravando en exceso las rentas de trabajo, por encima de las demás rentas de capital, en cuanto quienes obtienen rentas de capital, normalmente tienen a su disposición medios de evasión que no posee la persona que recibe rentas de trabajo.

Con el CREE, se vulnera el principio de la equidad, pues al tener diferentes descuentos, exenciones e ingresos no constitutivos de renta, se da que personas con igual capacidad de pago, no tengan que responder en igual medida por el pago del impuesto, resultando además regresivo.

Como ya hemos mencionado los alivios tributarios, destinados expresamente a las empresas, no se convierten en el móvil verdadero de las mismas para la generación del empleo o productividad, ya que estas variables son regidas realmente por las determinantes macroeconómicas. Por ende, dichos comportamientos son contrarios al objetivo planteado por la administración al implementar el Impuesto a la Renta Para la equidad; situación

ineficiente y además causante de un terrible aumento del déficit fiscal, esto a su vez, desencadenaría la denominada “*parábola de las exenciones tributarios productiva-especulativas*”. Esta inicia con la promoción de los alivios tributarios, que luego que empresarios tomen las decisiones económicas según el mercado y no generen el empleo y aumento de la productividad -sobre la cual el Estado pretende recaudar más impuestos – no se podrá lograr realmente lo pretendido, consecuentemente aumentara el déficit fiscal y finalmente, el gobierno no tendrá otra remedio que emitir títulos de deuda Pública para lograr una presunta liquidez, así se actuaría necesariamente en contra del óptimo por el que debe propender el Estado, permitiendo que los particulares, se vean beneficiados económicamente y los dineros del Presupuesto General⁸ en detrimento (Clavijo, 2005).

7. Conclusiones.

La eficiencia es la columna vertebral que concretiza todos los principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Colombiano, sin esta, todos ellos quedan en postulados abstractos imposibilitados para generar un impacto positivo en la sociedad y cumplir con el fin último del Estado Social de Derecho: El Bienestar Social.

Stiglitz entiende perfectamente esto, por eso los principios que propone como estructurales de un sistema tributario ideal, va dirigido a que con medidas democráticas y eficientes, se haga uso de los incentivos, para lograr un óptimo en la Economía.

El CREE es un impuesto complejo que con seguridad será objeto de innumerables debates, pues sobre el todavía hay muchas cosa por comprender, sin embargo, los resultados de la metodología utilizada en este artículo nos permite afirmar que este impuesto incumple abiertamente con los principios que debieran ser estructurales para el objetivo para el cual fue creado por el legislador, por ello se constituye como una manifestación más, del quehacer legislativo inequitativo, inflexible, ineficiente, irresponsable y costoso.

⁸ El Presupuesto Nacional es el mecanismo por el cual es Estado planea como va a invertir sus recursos , si los fondos destinados a la ejecución del mismo están en detrimento, no se podrán implementar políticas públicas que logren el Bienestar General , así que para el caso en mención, se daría una inequitativa distribución de la riqueza. Por ende una ineficiente materialización de la norma tributaria.

BIBLIOGRAFÍA.

- Stiglitz, J. E. (1994). *Economía*. Barcelona: Ariel S.A.
- Stiglitz, J. E. (1997). *La Economía del Sector Público*. España: Antoni Bosh.
- Clavijo, S. (2005). Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia. *Borradores de Economía*, 1-29.
- Stiglitz, J. E. (2002). Mejorando la eficiencia y la capacidad de respuesta del sector Público. *Revista del CLAD Reforma y Democracia (Caracas) No 22*, 7-68.

JURISPRUDENCIA.

- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-590 (1992)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-335 (1994)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-412 (1996)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-183 (1998)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-1714 (2000)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencias C-776 (2003)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-226(2004)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-989 (2004)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-1003 (2004)
- Corte Constitucional Colombia, Sentencia C-543 (2005)
- Corte Constitucional Colombia Sentencia C-114 (2006)
- Corte Constitucional Colombiana, Sentencia C-664 (2009)
- Corte Constitucional Colombia Sentencia C-913(2011)

CIBERGRAFÍA.

- Colprensa. (22 de Abril de 2013). *La República*. Recuperado el 01 de Junio de 2013, de El país : <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/reforma-tributaria-lecomplicavida-contribuyentes>
- Congreso de la República. (05 de Octubre de 2012). *"Exposición de motivos del proyecto de Ley 166 de 2012 CÁMARA"*. Recuperado el 01 de Junio de 2013, de Secretaria Del Senado: http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.nivel_3
- Vanguardia*. (SF). Recuperado el 01 de Junio de 2013, <http://www.vanguardia.com/economia/nacional/169488-declarar-renta-en-colombia-es-complejo-director-de-la-dian>
- La República*. (02 de Mayo de 2013). Recuperado el 01 de Junio de 2013, de http://www.larepublica.co/economia/los-7-desaf%C3%ADos-para-las-empresas-con-la-reforma-tributaria_37645