

***IMPLICACIONES JURIDICAS DE LA CONCESIÓN DE
EXENCIONES TRIBUTARIAS A GRANDES GRUPOS
EMPRESARIALES, DESDE LAS ULTIMAS TRES REFORMAS
TRIBUTARIAS, SOBRE LOS PROCESOS DE PLANEACIÓN Y
PRESUPUESTACIÓN EN LA FUNCIÓN DE REDISTRIBUCIÓN
DE RENTA Y RIQUEZA, CONFORME A LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE 1991***

Andrés Felipe Agudelo Osorio

Monografía para optar al título de abogado.

Universidad de Antioquia

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Sede Medellín

2020

***LAS IMPLICACIONES JURIDICAS DE LA CONCESIÓN DE
EXENCIONES TRIBUTARIAS A GRANDES GRUPOS
EMPRESARIALES, DESDE LAS ULTIMAS TRES REFORMAS
TRIBUTARIAS, SOBRE LOS PROCESOS DE PLANEACIÓN Y
PRESUPUESTACIÓN EN LA FUNCIÓN DE REDISTRIBUCIÓN
DE RENTA Y RIQUEZA¹***

Andrés Felipe Agudelo Osorio.²

Resumen:

En materia tributaria, el tópico de las exenciones es un eje de estudio del que pocas veces se da un análisis introspectivo de conveniencia para el modelo económico y político colombiano. Lo usual, es que las apreciaciones sobre el tema se brinden en una fase investigativa deductiva o abductiva, pero pocas veces inductiva, siendo preponderantes las opiniones subjetivas en las que se otorga una conclusión irrestrictamente beneficiosa o perjudicial respecto a dichos beneficios. Siendo así, para un marco jurídico como el colombiano, construido sobre los postulados de la Constitución Política de 1991, la cual se erige sobre un anhelado Estado social de derecho y postulados axiológicos como la solidaridad y la equidad, pero que también se aferra a una concepción leseferista o librecambista con alto grado de competencia, donde fácilmente algunos con acervo de capital superior pueden optimizar sus utilidades con políticas beneficiosas; se torna necesario efectuar estudios sobre funciones hacendísticas específicas, como la redistribución de renta y riqueza, para identificar las implicaciones jurídicas que dichos beneficios pueden ocasionar cuando no se analizan estructuralmente en los procesos de planeación y presupuestación, en sede axiológica y en función de un componente social que propenda por la solidaridad y la equidad generalizada.

¹ Esta monografía deviene de la profundización en derecho tributario, cursada durante el semestre 2018-2, e inscrita por el profesor Juan Camilo Herrera Díaz en dicho periodo; así mismo, se señala que el presente escrito se encuentra avalado como propuesta de trabajo de grado en el marco del área de derecho económico.

² Estudiante adscrito a la facultad de derecho y ciencias políticas de la Universidad de Antioquia. Semestre 10.

Introducción.

El carácter coactivo de los tributos como manifestación del poder público, *contrario sensu* a la creencia habitual de un abuso desmesurado del poder tributario³ sobre los administrados, es opción irremplazable para el sostenimiento de las dinámicas intervencionistas de un Estado social de derecho; por ello, desde las lógicas económicas sociales básicas que rodean esta forma de Estado, es función indiscutible, y enteramente ligada a un marco constitucionalista y/o nomoárquico, propender por la redistribución de renta y riqueza a través de la planeación y presupuestación del gasto público, donde la potestad hacendística de agente económico para la asignación transitoria, se otorga al Estado en auxilio de las poblaciones marginales inhábiles condicionadamente (por déficit laboral regional, carencia de capacidad adquisitiva, violencia generalizada, etc.) para acceder a los bienes y servicios ofertados en el mercado, sirviendo como canal que subsana la desigualdad generalizada solo subsidiariamente, como acto preventivo a la masificación de la problemática o cuando se torne latente un perjuicio del equilibrio económico general, y no como vía directa o participante elemental que facilita dicho acceso a bienes y servicios⁴.

Siendo así, se torna imperioso, desde la óptica tributaria, que la carga monetaria sobre los particulares obedezca a criterios de equidad vertical, eficiencia, progresividad y reciprocidad con inmerso requerimiento de coacción estatal⁵, precisando de contribución concorde a la calidad y

³ Entendido como “la potestad estatal de establecer, modificar o derogar los tributos a cargo de las personas abrigadas en su jurisdicción, a través de los representantes elegidos por éstas, según las formalidades prescritas en el ordenamiento jurídico y cuyo fin es la satisfacción de necesidades públicas.” (Rodríguez, 2005, pp. 174)

⁴ Con el fin de evitar la propagación de fallas y desajustes en el mercado, el Estado solo debe obrar como agente económico transitorio que apoya a los particulares en el acceso a bienes y servicios, puesto que, en todo caso, deberá ser del particular obrar por su propio sustento y satisfacción de necesidades, en mérito de sus deseos y de la eficiencia del mercado.

⁵ En el marco colombiano, “de acuerdo con lo previsto en el artículo 95-9 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en la misma Carta Política y lograr los fines del Estado, es deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Este deber ciudadano tiene como fundamento “el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho” [...] “De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general

cantidad patrimonial, poder adquisitivo o, si se quiere, nivel de participación mercantil y/o de acceso en condiciones de mercado a bienes y servicios.

Sin dichos estándares de exigencia axiológica, se torna inoficioso para la actividad estatal efectuar funciones de redistribución, pues obrar plenamente en equidad horizontal, eludiendo el empirismo económico desigual de la vida en sociedad, supondría embarcarse en un círculo continuo e improductivo donde el Estado, en su percepción política y económica, cubre necesidades de las poblaciones marginales a la vez que exige la misma cantidad en retorno de estas, *mutatis mutandis* a permanecer inactivo ante la vigencia de la desigual situación económica y social de acceso al mercado. En otras palabras, la no imposición tributaria correlativa a la capacidad económica de los agentes particulares, situaría al Estado como ente carente de razón teleológica en el mercado, desde la óptica del Estado social de derecho, en la función de redistribución de riquezas, puesto que anula cualquier idea del concepto redistribuir al simplemente exigir un estándar igual de tributación sobre el generalizado poblacional, en el que para algunos la carga se tornaría irrisorio, a la vez que para otros insostenible, y que en ningún caso obedecería al óptimo económico, pues incentivaría la prolongación de fallas del mercado, enfatizando en una invariable actuación o intervención superflua del Estado frente al mercado.

Para el caso nacional, dados los raceros internacionales de condiciones económicas, el índice Gini demarca a Colombia como uno de los veinte países más inequitativos del mundo y uno de los cinco más inequitativos de América Latina, donde fácilmente el 1% más rico llega a ser propietario de una porción considerable del capital⁶, y en el cual se puede percibir económica y socialmente, de conformidad con las encuestas del Banco Mundial del año 2018 (último periodo de encuestas), una desigualdad de ingresos e inequidad sobre el 50,4 con respecto al índice Gini bajo la línea

de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (Corte Constitucional, Sentencia C-397 de 2011).

⁶ Al respecto, puede leerse el artículo digital “lo que debe ganar para estar en la clase alta del país”, publicado por Portafolio el 10 de junio de 2019, que hace un análisis de la desigual situación de los ingresos generales y la alta concentración del capital. Disponible en la web en: <https://www.portafolio.co/economia/asi-es-la-riqueza-de-los-colombianos-528116>

hipotética de equidad perfecta⁷. Cabe puntualizar que, el país más inequitativo bajo estas encuestas es Sudáfrica con un índice Gini de 63 (bajo la última encuesta de este país que data del 2014); por tanto, partiendo de este país en orden descendente hacia la equidad perfecta, Colombia alcanza la posición 16 de los países más inequitativos, aunque sea uno de los más ricos naturalmente hablando; en dicho marco se ve superado en su mayoría por países del continente africano, con claros problemas sociales estructurales e históricos⁸, llevando a cuestionar fuertemente la tasa de desproporción de riquezas en nuestro país. Ahora bien, con respecto a los países latinoamericanos, se encuentra en la cuarta posición siendo superado únicamente por Brasil, Belice y Honduras con índices Gini de 53,9, 53,3 y 52,1, respectivamente, quedando claro desde la valoración económica el grado de inequidad social que se evidencia en nuestra nación (Banco Mundial, Grupo de Investigaciones sobre el Desarrollo, 2019).

Esta evidencia de desigualdad no se agota únicamente en el plano internacional, en tanto el DANE registró un incremento del 1,1% poblacional en el índice de pobreza multidimensional durante el mismo 2018, en análisis de los dos años anteriores; cifra que en cantidades poblacionales equivale a 1,1 millones de personas que se suman a los 8,5 millones que ya padecían precedentemente de pobreza multidimensional (Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], 3 de mayo 2019).

Parte de esta significativa diferencia de condiciones económicas y de concentración patrimonial se puede justificar en factores como la educación (la carencia de población titulada que impide el acceso a salarios considerables que avalúen su mano de obra cualificada), la legislación (un componente jurídico inclinado por unas condiciones laborales adecuadas o ajustadas) la pobreza (los altos niveles de inequidad previamente declarados) o bien, la elevación paulatina de problemáticas en los agregados macroeconómicos, tales como:

- El desempleo: vigencia del empleo informal como mayor campo ocupacional en el país, en paralelo con una incorrecta aplicación de las prerrogativas laborales y una deficiente

⁷ Siendo 0 el valor que representa una equidad perfecta, ascendiendo hasta llegar a 100 que representa las condiciones de inequidad perfecta (Banco Mundial, Grupo de Investigaciones sobre el Desarrollo, 2019)

⁸ En el respectivo orden descendente, partiendo del más inequitativo, se ubican Sudáfrica, Namibia, Surinam, Zambia, Santo Tomé y Príncipe, República Centroafricana, Eswatini, Mozambique, Brasil, Belice, Botswana, Honduras, Angola, Santa Lucía, Guinea-Bissau y, en décimo sexta posición, Colombia, aunque se resalta en la imprecisión de los periodos de encuesta, puesto que algunas naciones, por las dificultades sociales y políticas que las han atravesado por décadas, no han sido evaluadas desde 1999.

capacidad adquisitiva general que supere la compra única de bienes de primera necesidad, para el fomento de procesos de contratación en sectores poco demandados.

- La inflación: niveles bajos de capacidad económica que no permiten satisfacer los precios fijados o incrementados por los oferentes o productores de los diversos sectores económicos (por periodos de escasez, especificidad del mercado u otras motivaciones económicas y políticas), impidiendo la adquisición de bienes y servicios o dando lugar al decrecimiento del poder adquisitivo.
- La deflación: la pérdida de valor respectivo de los precios por una afectación del sector productivo (ante desajustes de la competencia, decrecimiento de la voluntad productiva, excesos productivos, disminución de la demanda u otros factores) que da lugar a una ilusión de aumento de la capacidad adquisitiva de los demandantes, pero que causa un desajuste económico y otras problemáticas consecuentes, como el aumento desmesurado del desempleo, crisis de sectores económicos o industriales, afectación de la demanda, la producción, oferta y/o competencia, entre otras circunstancias que repercuten trascendentalmente en la economía de la nación por un tiempo considerable.
- Alteración negativa del Producto Interno Bruto: inequidad en el pago de impuestos, concesión de beneficios tributarios que no responden a las reales dinámicas económico-sociales, por el simple hecho de efectuar labores que en principio son deberes del Estado.

Pero más importante aún, estas condiciones de desigualdad pueden verse cimentadas en un deficiente manejo político del poder tributario donde se desconocen pilares constitucionales fijados teóricamente como necesarios, dado que fomentan una correcta intervención estatal, refinan funciones hacendísticas y menguan fallos específicos del mercado. Dicho de otro modo, el reconocimiento de reales condiciones de equidad vertical, reciprocidad y progresividad en la tributación no siempre son efectivamente considerados, aun cuando estos pilares axiológicos dan lugar a un eficiente decrecimiento de la pobreza, el desvanecimiento de precio decisores, la propensión por un óptimo Pareto, condiciones de igualdad de los particulares para el acceso al mercado, y de orientación de la estatalidad hacia otras circunstancias económicas más afines con la agenda política fijadas en la planeación y consideradas ajustadamente en la presupuestación nacional.

En consecuencia, se generan desajustes en la tributación, donde el poder impositivo aplica modelos económicos desajustados a la realidad nacional, siendo trasladada la contribución mayoritaria en quienes demandan amplias necesidades del mismo Estado -la ciudadanía-, mientras se exime de contribución a quienes deben solventar y encarar mayores cargas por ser los reales perceptores de utilidades o rendimientos producto de las dinámicas y políticas económicas, tales como las grandes empresas o grupos económicos empresariales, a causa de una leyenda reiterativa centrada en la generación de incentivos para el mejoramiento de la economía, aunque ello se haya demostrado incierto.

Con esto, no se invita a posicionar peyorativamente dichas prácticas de desagravación; lo que se busca es el análisis de las elevadas proporciones de incentivos que se conceden y su correlación con las repercusiones en los ingresos corrientes de la Nación proyectadas en el P.I.B.⁹, máxime cuando las condiciones económicas se tornan viciadas de evasión, carencia de competitividad, inequidad y escaso recaudo, convergiendo en una conclusión contraria que sugiere una dación restrictiva de beneficios tributarios. El desvanecimiento de los contribuyentes mayoritarios, ello es, los perceptores de mayores ingresos y utilidades, al ampliarse el panorama de desagravación en la imposición tributaria, dificulta los procesos de planeación y las opciones de intervención en función de la redistribución de renta y riquezas, al tiempo que resquebraja la economía al generar mayores déficits que deben subsanarse, en lugar del fomento en inversión, competencia, empleo formal e impulso al emprendimiento que se busca con estos beneficios.

Al centrarse la obligación tributaria en la población media se recauda de forma inequitativa, cercenando el real cumplimiento de funciones estatales, puesto que sitúa inoficiosamente a los particulares de medianos y bajos recursos como obligados mayoritarios de la tributación, a la vez que, desde el marco constitucional y el Estado Social de Derecho, se busca solventar sus deficiencias adquisitivas mediante la intervención estatal asignando y redistribuyendo lo recaudado, situando los tributos o el recaudo efectivo en un círculo perpetuo o inmutable que estanca la economía, asignando los mismos valores recaudados, o, en ocasiones, con variaciones negativas al diagnosticarse los elevados niveles de desigualdad al desplazar de dicha obligación a

⁹ “El recaudo que hace el Gobierno central alcanza el 14 % del PIB, un monto insuficiente para atender las necesidades básicas de la sociedad [...] La ley tributaria no es el problema, pero sí lo es el gran número de exenciones, beneficios y deducciones que favorecen a personas naturales y jurídicas. Estos alcanzaron \$72,3 billones en 2016, equivalentes al 8,4 % del PIB y al 62 % del recaudo. Si se eliminaran, la tributación alcanzaría el 22 % del PIB, con lo cual se comenzaría a subsanar el déficit de bienes públicos” (Kalmanovitz, 2017).

los mayores perceptores de ingresos. En relación con lo expuesto, cabe preguntarse, qué implicaciones jurídicas se derivan de la concesión de las exenciones tributarias a grandes grupos empresariales, en el análisis puntual de las tres últimas reformas tributarias, para los procesos de planeación y presupuestación en la función de redistribución de renta y riqueza, conforme a la Constitución Política de 1991.

Dicho interrogante se ve justificado en los análisis que la realidad económica nacional demanda, adscrita a beneficios o exenciones tributarias que deben ser limitadas u otorgadas bajo unos parámetros más rigurosos que realmente solventen el débito que suponen a la economía general por su enfático carácter inequitativo y la apreciación de resultados tardíos o ilusorios; más aún, es un foco de atención coetáneo a las dinámicas actuales de gobernabilidad, que enfatizan en la ampliación de desgravaciones para personas jurídicas versado dicho posicionamiento político en hipotéticos de acrecentamiento de la competitividad, la oferta de empleo formal, la inversión empresarial y la disminución de la evasión, aunque su resultado final no logre ser efectivamente verificable. Su dación sin un control estricto deriva en un sacrificio de ingresos efectivos que correlativamente ordenan un impulso productivo verificable, so pretexto de redundar en políticas que reproducen el desequilibrio económico de concentración o distribución desigual de renta y riquezas, así como de agravar la matriz del gasto público y de políticas de desarrollo económico, cuya fuente no es otra que los recursos obtenibles del recaudo tributario¹⁰.

En consecuencia, como objetivo general en el desarrollo de dicho objeto de estudio, se propenderá por identificar aquellas implicaciones jurídicas que se derivan de la concesión de las exenciones tributarias a grandes grupos empresariales, en el análisis puntual de las tres últimas reformas tributarias (2016, 2018 y 2019), sobre los procesos de planeación y presupuestación en la función de redistribución de renta y riqueza, conforme a la Constitución Política de 1991.

En función de dicho propósito general, se muestra procedente efectuar una subdivisión más específica que permita encausar correctamente los puntos claves de análisis, a fin de alcanzar

¹⁰ Cabe aclarar en este punto que, si bien el recaudo tributario es un elemento relevante en la cuenta del gasto público; su alta relevancia para el sistema económico de un Estado social de derecho como el colombiano, demanda el análisis de otro conjunto de vertientes que no pueden ser reducidas a la simple tributación; así, en la evaluación de una política plena de gasto público, se muestra necesario efectuar un correcto análisis y motivación de la asignación; una correcta integración en la planeación y en la presupuestación nacional y regional, y una correcta verificación de eficiencia, utilidad, costo beneficio, progresividad y desarrollo, por lo que no debe entenderse bajo esta consigna al gasto público como una simple erogación que depende de unos ingresos para su desembolso arbitrario.

correctamente los resultados o conclusiones deseadas. Así, como objetivos específicos, se proponen los siguientes tres:

1. Establecer cuáles son las circunstancias que afectan significativamente los procesos de planeación y presupuestación, así como la función de redistribución de renta y riqueza encargada al Estado, efectuando una definición de los conceptos pertinentes previo a dicho señalamiento.
2. Identificar las implicaciones jurídicas que han generado las exenciones tributarias sobre la redistribución de renta y riqueza, en el análisis somero de las últimas tres reformas tributarias (2016, 2018 y 2019), aclarando la pertinencia de su concesión con respecto a los postulados constitucionales.
3. Determinar si la concesión de exenciones tributarias a grandes grupos empresariales genera implicaciones jurídicas perjudiciales para la función de redistribución de renta y riqueza, conforme a los presupuestos de la Constitución de 1991.

Para el desarrollo de dichos objetivos se empleará un método exploratorio y descriptivo que haga un examen documental de las posiciones que se han erigido al respecto de los beneficios tributarios, indistintamente de las consideraciones como factores improductivos o benéficos de la planeación y presupuestación de la economía colombiana. Así mismo, debe resaltarse que el fin de este escrito no busca arremeter contra dichos beneficios de forma negativa, ni considerarlos degenerativos de la economía; todo lo contrario, se esmera por resaltar su valor y por generar una mejor asignación o concesión de los beneficios en propensión de funciones como la redistribución de renta y riqueza desde el marco del Estado social de derecho que resalto la Constitución de 1991.

Bajo dicha óptica, se indica que se optará por un análisis interdisciplinario, pues no bastará con las concepciones jurídicas o sociales; así mismo, y de forma relevante, tendrá cabida la mirada económica y política de la cuestión, siendo consignada conforme a las consideraciones de los teóricos y críticos en la materia y en análisis transversal con los postulados constitucionales. De ello resalta la intención de sostener un enfoque cualitativo en el que se favorece la descripción para el entendimiento del fenómeno y el planteamiento de nuevos impulsos investigativos, ya sean exploratorios y descriptivo o ya sean analíticos y/o explicativos que culminen con una mirada transformativa o, por el contrario, que se contrapongan al análisis efectuado en este escrito en favorecimiento de otras concepciones económicas.

Por su parte, el diseño documental será central, siendo de relevancia las perspectivas previamente fijadas tanto por los doctrinantes como por las altas cortes nacionales para el perfeccionamiento de una conclusión autónoma a la vez que consciente de parte del autor, respecto al carácter benéfico o perjudicial que deviene del régimen especial de las exenciones en materia tributaria.

Ahora bien, para el marco teórico se empleará la línea de análisis procesal tributaria, examinando las nociones básicas de la hacienda y las particularidades que se sustraen de la normativa colombiana, siendo de especial valoración los postulados axiológicos de la “constitución económica”, corroborando sí, en propensión por una eficiencia u óptimo Paretiano, existe una congruencia entre la promulgación de normas facilitadoras de la carga tributaria - especialmente beneficios tributarios- y los postulados superiores del constituyente de 1991 que, desde las directrices hacendísticas y bajo la figura del Estado social de derecho, evidencian la necesidad de analizar y consolidar, dentro de los procesos de planeación y presupuestación, inversión efectiva en gasto social y el cumplimiento de la función de redistribución de renta y riqueza.

De forma relevante, cabe analizarse la existencia de estos beneficios para aquellos que guardan una posición predominante en el mercado, que concentran las riquezas en la nación, y para los cuales, en un marco de circulación monetaria y de equidad vertical, debería derivarse una contribución ajustada a sus utilidades y no un inverso privilegio que facilite la concentración de riquezas, siempre que ello promueve la generación de fallas en el mercado y la concepción de una inerte e ineficiente intervención estatal.

En cuanto a las consideraciones éticas, debe mencionarse que, en deferencia al Acuerdo N° 14 del 2017 del Consejo de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Antioquia, así como de los principios que rigen la propiedad intelectual decantados por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (2016) y de los presupuestos axiológicos sociales consagrados por la Carta Política de 1991 y demás integrantes del bloque de constitucionalidad; este escrito se desarrollara con base en los siguientes criterios:

- Esta investigación no obra teleológicamente por atentar, estigmatizar o generar consecuencias de ninguna índole contra ninguna empresa, grupo empresarial, particular o entidad estatal por ser beneficiario(s) de exenciones tributarias; por el contrario, se enmarca

en una labor exploratoria y descriptiva cimentada en las cosmovisiones de autores, juristas, doctrinantes y columnistas que han manifestado su percepción o estudios sobre el tema, para finalmente derivar en unas conclusiones que se enmarcaran en un campo de posibilidades para la generación de nuevos impulsos investigativos bien con énfasis similar o contradictorio, alimentándose siempre el campo de la interpretación y de la libre opinión.

- Se respetarán ampliamente los derechos de autor haciendo el empleo pertinente de la norma de citación designada (Normas APA sexta edición) cuando haya lugar a la paráfrasis o integración de ideas o percepciones ajenas que han sido consignadas o expresadas en cualquiera medio.
- Este escrito se enmarca en criterios axiológicos como el respeto a la manifestación libre de la opinión, la integridad y la dignidad, por lo que las acotaciones u opiniones asentadas no obran por agredir el buen nombre, la honra o dignidad de ninguna persona natural o jurídica sea cual sea su naturaleza. Las apreciaciones se otorgan en un grado general deontológico bajo el que se brinda una cosmovisión del asunto en cuestión, del cual pueden derivarse sugerencias de reforma o análisis, más no invitan a la mirada peyorativa de las exenciones *per se*, sino que invitará a una mejor aplicación.
- Cabe precisarse que, al ser una investigación de corte documental, no se requiere de la aplicación de consentimientos informados, tratamiento de datos personales o de permisos para participación con comunidades o de difusión de información confidencial.
- No se presentan conflictos de interés en cuanto al investigador y el objeto de estudio por lo que las apreciaciones guardaran un grado objetivo y analítico de los medios documentales consultados, asentándose la percepción particular sobre el asunto con absoluto respeto de las políticas que se señalan, valoran o juzgan.
- Las apreciaciones prescritas obran por otorgar un valor social o científico que conduzca a mejorar las condiciones o el bienestar económico poblacional o que produzca nociones que permitan la atención de ciertas problemáticas, inclusive a largo plazo.

Por último, en lo que respecta a la secuencia capitular o plan operativo, se indica que el primer segmento estará enmarcado en brindar un acercamiento exploratorio sobre la función de redistribución de renta y riquezas, así como de que debe ser entendido por planeación,

presupuestación y sostenibilidad fiscal a la luz de la Constitución de 1991 y, especialmente, de la “constitución económica”, para posteriormente efectuar un análisis de aquellas circunstancias que afectan la planeación y la presupuestación en nuestro modelo económico mixto con alto componente axiológico social o solidarista.

En el segundo capítulo, se adelantará una definición de tributo y de beneficios tributarios y/o costos fiscales, como una de las circunstancias que afectan el recaudo, acercándose posteriormente a aquellos beneficios que han llevado a predicar una afectación para los fines solidarios que pretende la Constitución de 1991, adelantando dicho análisis de afectación conforme a los enunciados jurídico-políticos de las reformas del 2016, 2018 y 2019.

Por último, en el apartado o capítulo final, dado un análisis conjunto de las circunstancias prefijadas en introspección de la concesión de los beneficios en grandes grupos empresariales, se brindarán unas conclusiones fundadas que pretenden indicar si los beneficios tributarios son o no una implicación perjudicial para el presupuesto destinado a atender la función de redistribución de renta y riqueza, conforme a la postura adoptada de acuerdo con el análisis adelantado a lo largo de este escrito.

Índice Preliminar.

13. Falencias del proceso de planeación y presupuestación colombiano, sobre la función de redistribución de renta y riqueza.

1.1. Función de redistribución de renta y riqueza: la solidaridad como propuesta del constituyente de 1991.

1.2. Planeación y presupuestación en el marco de la sostenibilidad fiscal con función social: Acto Legislativo 03 de 2011.

1.3. Acercamiento a las circunstancias que afectan los procesos de planeación y presupuestación, y degeneran la función de redistribución de renta y riqueza.

2. Procedibilidad de las exenciones tributarias en el marco del constituyente de 1991 y del principio de solidaridad, con énfasis analítico en las últimas tres reformas tributarias.

2.1. Acercamiento a la noción de beneficio o exención tributaria.

2.2. Breve acercamiento a las exenciones tributarias colombianas concedidas a empresas de relevancia económica durante las últimas reformas acaecidas entre el 2016-2019.

3. implicaciones que se pueden derivar de la concesión de exenciones tributarias a grandes grupos empresariales, para la función de redistribución de renta y riqueza.

3.1. Los grandes grupos empresariales como problema de monopolio u oligopolio y de concentración de riquezas.

3.2. Los beneficios tributarios, ¿son o no una implicación perjudicial para la función de redistribución de renta y riqueza, a la luz de la Constitución Política de 1991, cuando se conceden a grandes grupos empresariales?

3.3 Conclusiones.

4. Referencias.

1. FALENCIAS DEL PROCESO DE PLANEACIÓN Y PRESUPUESTACIÓN COLOMBIANO, SOBRE LA FUNCIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE RENTA Y RIQUEZA.

En el apartado inicial se llevará a cabo el análisis de la función de redistribución de renta y riqueza encarada por el Estado en un sistema económico mixto (intervencionista a la vez que liberalista), y la enraizada relación que ostenta dicha función con los postulados axiológicos constitucionales de la Carta Política vigente (Constitución de 1991). La razón de dicho análisis para el objeto de estudio radica en que es bajo esta función estatal de redistribución que se justifica con consistencia uno de los motivos por los cuales la potestad tributaria debe ser innegable y se habilita legal, e incluso constitucionalmente, la existencia de imposiciones tributarias¹¹ (si no existe tributo no se puede hablar de exención); así mismo, se justifica siempre que, bajo la existencia de contribuciones legales, se da cabida a los procesos de planeación y presupuestación tanto a nivel nacional como regional, permitiendo la asunción del gasto social demandado por el Estado social de derecho y conllevando cíclicamente al cumplimiento de la función de redistribución¹². De igual forma, cabe precisar que dicho análisis de la redistribución conlleva la concurrencia constante de tres postulados ligados a tres ciencias: La configuración de un marco legal superior que pretende por la prevalencia de postulados inalienables (derecho, en su rama

¹¹ La acción de redistribuir riqueza implica para el Estado una directa asunción de gasto público, la cual resulta inconcebible si se sustrae el presupuesto única y exclusivamente del erario destinado a su funcionamiento, pues ello conlleva al detrimento de una óptima institucionalidad o de una posible configuración mayoritaria de débitos (tal sería el caso de insuficiencias posteriores de presupuesto insubsanables por el alto nivel de actuaciones sociales que terminaría asumiendo con pocas fuentes de ingresos a favor), degenerando tendencialmente en la generación de nuevas fallas del mercado. Por tanto, como forma innegable de su poder y control sobre los administrados suscribientes del “contrato social” y en razón del principio de reciprocidad constitucional, obra en mérito la posibilidad de “retirar” recursos a algunos con superávit de capital o utilidades favorables, para asignar a otros con déficit de capital en la satisfacción básica de sus necesidades, lo que conlleva a que actúe mediante la configuración de la obligación-necesidad de los tributos (o hurto legal, siguiendo a Stiglitz) para con dicho recaudo asumir los fines constitucionales y estatales que se traza, tal cual es el de redistribuir la riqueza, bien auxiliando, desgravando, subvencionando o subsidiando poblaciones de bajos ingresos en propensión por la estabilidad y/o equidad social.

¹² Aun con lo previamente declarado, debe entenderse que la función de redistribución no comporta de forma unánime una definición terminantemente ligada a la asunción del gasto público social benefactor de aquellos de menores ingresos. La función de redistribuir encargada a la hacienda pública, también comporta una vertiente que precisa en la recomposición del capital y en favorecimiento del interés general, como, por ejemplo, a través de la asunción de optimización en infraestructura, tecnología, equipos e inversión que pueden fortalecer canales para la superación de la pobreza. También pueden analizarse como “transferencias de ingresos que no son la contrapartida de una prestación productiva inmediata, sino transferencias unilaterales de apoyo al bienestar de las familias” (p. 22), tales como, aquellas dispuestas para asumir los valores de la seguridad social, pensiones, subvenciones, etc. (Vargas, 2006).

constitucional); la fijación de una función estatal que propende por dicha garantía (ciencia política), y la posibilidad de que la misma sea sustentable y viable bajo la generación de imposiciones tributarias, que a su vez atienden fallas y subsanan inequidades del mercado (economía o hacienda pública, si es considerada como ciencia autónoma esta última).

Con esto argumentado, será posible determinar consecuentemente cuáles son las falencias existentes sobre los procesos de planeación y presupuestación que degeneran en la posterior asignación del presupuesto para el cumplimiento de la función de redistribución de renta y riquezas en cumplimiento de los objetivos del Estado social de derecho; haciendo un análisis de si correlativamente dichas afecciones pueden provenir de los tributos o de alguna particularidad que subyace a ellos, tal como lo son las exenciones, lo que una vez agotado permitirá proseguir con la segundo título o apartado capitular.

1.1.Función de redistribución de renta y riqueza: la solidaridad como propuesta del constituyente de 1991.

Un resultado económico lógico de la incorporación paulatina de la nomoárquica constitucional, pilar innato de la sociedad colombiana actual, en un demarcado sistema económico triunfante como el capitalismo, sobre el que se han edificado las estatalidades contemporáneas; es la reconfiguración dinámica o progresiva de las mecánicas de mercado tradicionales, ahora conscientes de diversos postulados axiológicos prevalentes. Bajo la mixtura Mercado- Estado (economía y política, provecho individual e interés social, etc.), de cuya unión suscita la configuración y el perfeccionamiento de la labor hacendística, dicha reconfiguración progresiva del mercado no exalta en la simpleza, pues es deber de esta hacienda pública¹³ la difícil labor de conciliar una principialística extensa con el ámbito de transacción clásico individualista:

¹³ Ciencia erigida para el estudio de la interrelación Mercado-Estado y de las cuestiones que de la misma subyacen: fallas, problemas y opciones de intervención en una economía mixta. En palabras de García y Fino (2014), es aquella que se encarga de estudiar el principio de equidad de los impuestos, “tanto en lo relativo al reparto de las cargas públicas entre los miembros de la sociedad como de la adecuada y acertada redistribución de los ingresos, aspecto de inusitada importancia en el devenir diario de la sociedad” (pp. 61)

Desde verse requerida para la observancia de factores inclusionistas e intervencionistas que obren por subsanar las inequidades sociales y propendan por el ajuste de la convivencia al altruista deseo de la igualdad real y sustancial (Corte Constitucional, sentencia C-1064 de 2001), exigiéndole a su vez atención sobre las fallas del mercado; hasta verse limitada por variables constantes como el múltiple catálogo de derechos en perdurable análisis y ampliación jurisprudencial, en cuanto a su interpretación conforme a las inacabables necesidades humanas exigentes de su amparo estatal o la deseada obligación indescionable radicada sobre el Estado por el constituyente primario de velar por un gobierno social y democrático de derecho, a la hora de señalar políticas financieras estatales.

Con todo, es lógico que, contemporáneamente, el análisis económico propio de la hacienda pública, conscientes de estas dificultades o posiciones a conciliar, este aún inclinado por una intervención estatal sobre el mercado en propensión y beneficio de la población que no logra acceder a este último por carencia de condiciones igualitarias, dadas las desigualdades económicas y sociales estructurales del país; siendo por tanto encargados unos fines a la estatalidad bajo los que se propenda por una nación más equitativa, solidaria y garante del interés social (Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003), lo que ha alejado a la economía de su deseo separatista de antaño, propio de la escuela clásica económica, inclinada por el liberalismo individualista y el *laissez faire* estatal (Corte Constitucional, sentencia C-228 de 2012).

Para dicho marco jurídico, ahora multidisciplinar (no así interdisciplinar pues obra inconsciente de teorías, doctrinas, leyes y/o discursos inherentes a las ciencias sociales humanas individualmente contempladas) en donde confluyen el derecho, la economía, la política, entre otras ciencias sociales, en beneficio de una posición constitucional del derecho; son requeridos los factores morales codificados que trazan y enmarcan toda acción a fin de prevenir toda reacción contraria o aflictiva de la convivencia plenamente concebida. Con ello, no es por tanto extraño que a un espacio ampliamente individualista como lo es el mercado, viciado de fallas¹⁴ que tendencialmente evidencian el beneficio de unos en perjuicio de otros, tienda a ser criticado bajo esta reconfiguración social consciente de la axiología social constitucional.

¹⁴ consideradas así en tanto incompatibles con una idea de sociedad entrelazada o atada a la idea contractualista de Hobbes y Rousseau

Sin ahondar en dicha cuestión, pues es amplio el número de objeciones que devienen del análisis del mercado guiado por la principialística y la axiología constitucional; es lineal señalar que la Carta Superior, desde la hacienda pública, busca principalmente que, esta universalidad de procesos, relaciones y lugar artífice propicio milenariamente para las transacciones comerciales denominado mercado, ceda potencialmente parte del egoísmo autónomo que deviene de la utilidad individual producto de la transacción de recursos y factores, y se torne o propenda, bajo la axiología de los derechos inalienables, por un interaccionismo social empático, enmarcado por la prestación de asistencia y protección para aquellos con palpables circunstancias económicas en inferioridad, en detrimento de un neto provecho privado¹⁵. Bajo estos argumentos, se da lugar al deber de la solidaridad, valor exaltado por la jurisprudencia como parte de la filosofía política general que irradia el espectro constitucional, el diseño institucional y condiciona el proceder de las autoridades, en general, y del legislador, en particular (Corte Constitucional, sentencia C-459 de 2004).

Este criterio hermenéutico de la solidaridad, “consistente en la vinculación del propio esfuerzo y actividad en beneficio o apoyo de otros asociados o en interés colectivo” (Corte Constitucional, sentencia C-767 de 2014, En cita de la Corte Constitucional, sentencia T-550 de 1994 del 2 de diciembre de 1994); obra por imponer en la sociedad una obligación moral de coadyuvar a los congéneres humanos en circunstancias de debilidad (prelativamente económica), a fin de que sus derechos se hagan también efectivos (Corte Constitucional, sentencia T-413 de 2013). Ello da paso, desde cierta perspectiva, al deber ciudadano de contribución tributaria (artículo 95-9 Superior) para que así sea acarreado el correlativo gasto e inversión que supone el auxilio social, sin que termine suponiendo un desequilibrio de las cargas presupuestales públicas.

Bajo estas definiciones jurisprudenciales previamente citadas, se concilia una compenetración constitucional entre este principio básico de solidaridad y los principios de equidad tributaria y de igualdad general, siempre que, al amparar el Estado a unos en peores circunstancias sobre otros en mejores que contribuyen en el recaudo para el auxilio de los primeros, se trata de equiparar económicamente a los administrados, lo que preponderantemente fomenta una equidad.

¹⁵“Incluso, la misma fórmula constitucional de intervención del Estado en la economía reafirma el carácter nodal de la igualdad material, cuando determina que esa tarea se realizará con mayor énfasis cuando se trate de dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en especial las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos” (Corte Constitucional, Sentencia C-288 de 2012).

Por su parte, en lo que respecta a la igualdad, al efectuarse una discriminación positiva de aquellos que merecen una protección constitucional reforzada, conforme al artículo 13 superior, se fomenta una consciencia social, fijando en el Estado el deber de intervenir en auxilio de aquellos en condición desigual a fin de propender por la equiparación de oportunidades con vocación al establecimiento igualitario influyendo en los privados, lo que paralelamente fomenta el cumplimiento de los principios de solidaridad y equidad. Estos tres pilares, además de incorporar criterios de apoyo social, trazan una triple barrera para la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados.

Sin embargo, esta reflexión no se agota allí, si se prosigue con el análisis constitucional-económico de la solidaridad, se denota la vinculación consecuente con otros principios, como el principio de progresividad tributaria que dispone que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical)”(Corte Constitucional, sentencia C-397 de 2011), estando claramente correlacionado con el principio de equidad.

Finalmente, se corrobora un vínculo con el principio de eficiencia que opta no sólo por ser un recurso técnico dirigido a optimizar los recursos, ciertamente el constituyente lo ha erigido también como una guía para que el legislador, en el establecimiento de contribuciones bajo los principios de legalidad y de reserva de ley o “*principio democrático*” (Piza, 2008, p. 54), preestablecidos en los artículos 150-10 y 338 Superiores, considere el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal -el menor costo de contribución para el eficiente cumplimiento de la obligación tributaria- (Corte Constitucional, sentencia C-397 de 2011).

Con todo, es posible percatarse que el valor constitucional de la solidaridad termina permeando el conjunto axiológico deseado por el constituyente en el desarrollo de la actividad económica y hacendística, siendo un principio inevitable que, si bien no es deseoso para una economía de mercado tradicional, debe aplicarse transversalmente en el marco legal constitucionalista, cuya prevalencia se ha consolidado en la sociedad contemporánea; ahora bien, cómo proceder a satisfacerlo: como punto de partida, la hacienda pública ha optado por erigir, para los entes públicos encargados de afrontar los fines estatales, un conjunto de funciones (asignación de bienes

y servicios; redistribución de renta y riqueza; estabilización del mercado)¹⁶ que se interrelacionan con las cuentas (gastos, ingresos y presupuesto) que están llamadas a asumirse por el Estado en el ejercicio de la labor hacendista.

Para el caso particular del principio de solidaridad, la cuenta más ajustada para asumirlo será la de gasto, bajo el análisis particular del gasto público, el cual tiende por la erogación en función y sostenimiento de transferencias con fines sociales o, en palabras concretas, el denominado “gasto público social”¹⁷. Esta cuenta se caracteriza por la necesidad de un equilibrio intervencionista, esto es, en palabras simples, una actividad equilibrada de Estado benefactor a la vez que de Estado leseferista o librecambista. Durante el periodo de la modernidad (siglos XVI-XIX) ello hubiese resonado ampliamente incongruente y desajustado, pero bajo la lógica legal constitucional actual es incluso necesario el requerimiento de un gasto neutro a la vez que dinamizador: una erogación que no suponga una externalidad negativa de output financiero significativo para la actividad económica, pero que a la vez cumpla función social, incentivando la participación de los particulares en el mercado, desembocando en una inclusión de potenciales oferentes que, autónomamente y sin intervención estatal, se verían sesgados tangencialmente para el acceso al mercado (Vega, 2006), conllevando a la afectación consecuente del mercado. Claro está, conforme a la Carta Superior (artículo 345), toda erogación debe estar incluida en el presupuesto general destinado para gasto, y debe reposar bajo el principio de legalidad y de reserva de ley.

Este tipo de erogaciones sólo se pueden lograr a través de la cuenta de ingresos, lo que resulta razonable, siempre que sin ellos no existe presupuestación, siendo impensable consecuentemente la planeación en la que se incluye gasto público social; en este punto, bajo esta cuenta de gasto, se erigen triunfantes e irremplazables los ingresos pecuniarios fiscales, específicamente los tributos nacidos para subsanar y financiar el elemento correlacional del gasto público: sin la existencia de

¹⁶ Estas vienen dadas desde los presupuestos de Musgrave (1959) a las cuales denomino:

Estabilización macroeconómica, distribución y asignación de recursos. La primera es exclusiva del nivel nacional que cuenta con los instrumentos de política económica para desarrollarla; la segunda puede ser desarrollada por la nación y los territorios, y la tercera que comprende la provisión de bienes y servicios públicos puede ser atendida por diferentes niveles de gobierno, atendiendo a la naturaleza de dichos bienes y servicios; siendo su principal objetivo la asignación de recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades sociales que, en común con los deseos privados, reflejan las preferencias de los individuos (p. 118).

¹⁷ Según el artículo 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111 de 1996), se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión.

estos ingresos es impensable siquiera pensarse en incentivos como los subsidios, las subvenciones o las desgravaciones a favor de los sectores sociales carentes de recursos, tornando inviable el Estado social de derecho y sus amplios deseos de igualdad, equidad y solidaridad. Dicho en palabras breves, para la existencia de un Estado garantista es necesario en el mismo plano la existencia de un Estado recaudador, exigente de obligaciones tributarias.

En cuanto a la función que está llamada a cumplirse en razón de la solidaridad, resalta indiscutible la encabezada en este segmento, esto es, la de redistribución de renta y riqueza: como bien se resalta al interior de la ciencia económica, el campo por excelencia para la distribución de bienes y servicios es el mercado (con todos los elementos, teorías y leyes de los que le ha dotado la economía para su optimización); por tanto, la redistribución, en un punto purista y clásico, exalta indeseable para una lógica de negocios, siendo relegada a un valor secundario e irrealizable, en donde la economía se aleja de la idea plena de sociedad y del Leviatán de Hobbes, el Estado. Ya en un marco mixto contemporáneo, dicha idea resulta congruente, siendo una labor indeseosa para el mercado que relega en su interventor el Estado, el cual, a través de su labor servicial impositiva, solventa fallas del mercado interviniendo sobre el mismo (Stiglitz, 1999), facilitando a sus administrados la obtención de la curva de posibilidades de utilidad, transfiriendo o reasignando recursos que recauda de otros para que puedan participar en el mercado, o para que sea de su misma labor el producir y asignar bienes y servicios que subsanen el marco de necesidades básicas (Stiglitz, 2003).

Sin entrar a analizar a profundidad, una cuestión que resalta de la influencia de dicho principio de solidaridad en la función de redistribución (que se entrelaza ampliamente con lo hasta ahora relatado), es el alto nivel de participación que otorga el Estado social de derecho, en su lógica intervencionista estatal, a la Corte Constitucional como protector primigenio de la Carta superior: téngase que, con las posibilidades que le confiere la Constitución a su máxima defensora de velar por la garantía de la misma, así como en razón de la salvaguarda de los diversos postulados axiológicos (artículo 241 superior); le ha concedido la facultad de intervenir en la cuenta de gasto, no solo permitiéndole analizar las deficiencias que derivan de la labor de estimación en los procesos de planeación y presupuestación, sino, así mismo, otorgándole la posibilidad de ordenar a las demás ramas del poder la realización de gasto público social.

Tal ha sido el caso de sentencias como la C-1433 del 2000 o la SU-819 de 1999 referentes al derecho al trabajo y el derecho a la salud, respectivamente, en las que no solo crea la posibilidad de que se emplee gasto público para la atención de sujetos vulnerables; además, le imparte órdenes perentorias a la administración sin posibilidad de objetar o alegar razones por las que no podría efectuarse inmediatamente en función de la planeación y presupuestación disponible. Dicho asunto es cuestionado por la doctrina, que considera en ello un marco de posibilidades para la generación de un desequilibrio en la labor de la hacienda pública, pero lo cierto es que la supremacía en univocidad legal que guarda la Carta de 1991 da pie para que sean prevalentes los innatos deseos morales sobre cualquier idea de beneficio, utilidad o provecho individualista o institucionalista, claro está, sin que obre el desmedro del principio de separación de poderes (Vega, 2006).

En suma, la solidaridad constitucional, en particular, y el Estado social de derecho, en general, han abierto un amplio margen de posibilidades de reforma, ahora propendentes perentoriamente por la estabilidad de la convivencia, en la que se requiere de una acción conjunta social, “un esfuerzo colectivo” (Corte Constitucional, sentencia C-529 de 2010), en orden a un destino o fin común: el deseo altruista de una sociedad equitativa, justa e igualitaria, a la vez que eficiente y económicamente estable.

El [Estado Social y Democrático de Derecho] - ESDD es la respuesta a las inequidades derivadas en el Estado liberal clásico, en especial luego del proceso de industrialización. [...] Esta formulación del ejercicio del poder político está fundada, por ende, en la idealización liberal de la sociedad, conformada por individuos libres e iguales, respecto de los cuales el Estado tiene la función de evitar que se interpongan barreras para el desarrollo de sus habilidades y talentos. Esa visión formal, como es apenas natural, desconoce que en realidad los grupos humanos están conformados por personas con desigualdades evidentes, en especial debido a discriminaciones históricas que les impiden acceder en condiciones equitativas a los bienes y posiciones jurídicas necesarias para gozar, desde una perspectiva material, de los derechos y libertades constitucionales (Corte Constitucional, sentencia C-288 de 2012).

Para el accionar conjunto resulta requerida, no solo la población administrada, así mismo, se ve requerida la estatalidad a través de la consideración del gasto social en la tasación del presupuesto destinado a satisfacer los periodos de planeación gubernamentales cuatrienales -

cuestión de la que se encarga la hacienda pública-, obrando en proporción por la garantía aquellos que carecen de los medios para la satisfacción de necesidades, al optar por imponer sobre otros favorecidos por el mercado con utilidades, cargas tributarias de contribución solidaria equilibradas.

De igual forma, para el logro de dicha solidaridad exalta requerida la labor legislativa, con ligeras limitaciones en su arbitrio, pues ya no le es propio al legislador servir plenamente a las necesidades del mercado sin más límites que los déficits o las crisis financieras; su labor ahora debe encauzarse en la garantía y valía de unas normas primarias de conducta y principios fundantes, que irradian a la vez que restringen la libertad configurativa en materia económico-tributaria; un marco axiológico que no solo propende por la correcta realización de la actividad económica, con fundamento en los principios de eficiencia, legalidad tributaria y progresividad; sino que, de forma paralela, la dificulta, exigiendo otro tipo de postulados o principios que buscan la equiparación de los particulares en un marco social evidentemente desigual, tal como lo requieren los principios de igualdad, equidad y, por supuesto, solidaridad.

Empero, la función de redistribución, fortalecida con el deber de velar por un principio de solidaridad, tampoco debe ser entendida ilimitada, pues es claro que siempre tendrá unos límites presupuestales cimentados en los planes de manejo nacional, departamentales y municipales en función de la prevención del déficit fiscal; y es que ello, aunque resulte indeseable constitucionalmente con los principios y derechos inalienables, es parte de la praxis, del análisis material de la realidad económica colombiana y de un ajuste consciente y consistente con la continuidad funcional de la institucionalidad; dicho límite se erige en el criterio definido por el acto legislativo 03 de 2011 como sostenibilidad fiscal, del cual prosigue un análisis.

1.2.Planeación y presupuestación en el marco de la sostenibilidad fiscal con función social: Acto Legislativo 03 de 2011.

Ciertamente, una cuestión que suscitó el debate en su momento, fue la incorporación explícita de la sostenibilidad fiscal en el artículo 334 de la Carta Constitucional, mediante el Acto Legislativo 03 de 2011. El alto dilema que ocasionaba su incorporación se veía replicado por el

posible cercenamiento o desconocimiento sustancial de las garantías inalienables contempladas en el Estatuto Superior; en particular, fue predicada una afectación sobre el principio base del Estado social y democrático de derecho y sus pilares: la dignidad humana, la igualdad, el trabajo y la solidaridad.

Las razones para argumentar esto no eran otras que las complicadas relaciones entramadas y debatidas por años al interior de la ciencia económica, ello es, la dicotomía dificultosamente conciliable a plenitud entre la eficiencia y la equidad (Mercado óptimo vs. Estado ideal; garantía del capital individual vs. Interés social y la solidaridad general; los derechos de propiedad y libertad mercantil vs. Igualdad real y garantías fundamentales). Como ya se ha señalado, evidentemente ese análisis de incompatibilidad subyace del pensamiento económico tradicional, basado en la insuficiente e imperfecta aplicación de sistemas puristas económicos precedentes; modelos desperfectos que pretendían el purismo doctrinario, analizando de forma aislada a la política y la economía, inclusive en desmedro de otras ciencias, sin aplicación de variables de optimización por la mera razón de ser bases de un modelo disímil o de un área considerada de distanciada concordancia con la economía, tal como lo hace el derecho económico.

Del predicativo general se muestra indudable que derivasen símiles concepciones en los particulares y que estos predicasen la preferencia de un principio resaltado en el ordenamiento jurídico, en desmedro o detrimento de otros por ser teleológicamente disímiles, como por ejemplo, la preferencia por la eficiencia, pretendiente de un fin objetivo-subjetivo (objetivo prelativamente, en tanto da importancia a un espacio específico: el mercado óptimo; siendo subjetivo accesoriamente, en tanto busca el libre mercantilismo o librecambismo de los agentes particulares), o de la equidad sobre la eficiencia, dado su enfoque por un fin subjetivo-objetivo (subjetivo prelativamente, siempre que esmera por una igualdad real y considerativa de cada sujeto, siendo objetiva de forma accesoria, pues aspira, en una concepción netamente política, a que con ello se configure un Estado estable económicamente).

Empero, los puntos en colisión, tal como ya se ha señalado, se tornan más armónicos, al menos en teoría, cuando se agrega un panorama constitucional como el actual, propendiente por la conciliación cuanto menos somera y estable de estos dos derroteros de ciencias distintas, en compaginación con el derecho como tercera ciencia que se integra. Lo complejo es que, con dicho marco y área legal incorporada, se visibilizan otro conjunto de perspectivas hermenéuticas que

tienden a premiar unos ideales sobre otros desembocando en lo que quizás significó, verbigracia, el acto legislativo 03 de 2011 para el libelista en la sentencia C-288 de 2012.

Previo al análisis de dicho precedente judicial, en lo que sostenibilidad fiscal y su contemplativa función social propendiente por gasto público social refiere; es concreto prefijar algunas nociones sobre presupuesto y planeación pues dichas materias son, finalmente, sobre las que se erige esta discusión primaria de gasto e inversión social, así como de redistribución de renta y riqueza, versus sostenibilidad fiscal y estabilidad económica constante y durable.

Acogiendo algunas definiciones generales, se entiende por presupuesto a todas aquellas previsiones anuales de ingresos (para un Estado: impuestos, tasas, contribuciones, sanciones pecuniarias, etc.) y de output o erogaciones relativas a una organización específica, ya sea de naturaleza privada o pública, que sirven para trazar el marco de recursos con los que cuenta para la prospectiva ejecución de su objeto social o actividad (Buchanan, 1979).

Si se ajustare netamente al sector público, podría definirse como aquella herramienta que permite tasar los recursos necesarios para cumplir con la producción de bienes y la prestación de servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades sociales insatisfechas encaradas por el Estado para con la economía y la sociedad nacional, íntegramente considerada (Auditoría General de la República, 2012); por tanto, si el Estado no ejecutase en su labor interventora dichos procesos, sería inviable y totalmente desajustado la presentación y ejecución de reales políticas económicas atinentes a la consecución de los objetivos, propósitos o finalidades estatales, pues desconocería el medio para lograr dichos fines. Siendo así, a dicha definición es inevitable reconocer el agregado de que dichas propuestas de acción son cuantificables y trazadas solo para un marco temporal determinado de bajo a mediano plazo, en tanto se requiere de verificación y análisis constante, se debe tasar conforme a las variaciones ordinarias de la sociedad, el gobierno y los recursos disponibles (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2011); con todo queda clara una correlación con las cuentas hacendísticas de ingresos y gasto¹⁸.

¹⁸ Desde una concepción más orgánica o estructural, se puede señalar que el sistema de presupuesto público colombiano “está compuesto por unas partidas individuales de ingresos agrupados en ingresos corrientes, recursos de capital e ingresos de los establecimientos públicos y unos gastos agrupados en tres grandes capítulos: los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda y los gastos de inversión” (Gómez, 2004, pp. 106).

Claro está, debe sostenerse que esta herramienta propicia para el cumplimiento de acciones políticas y, por supuesto, constitucionales, es una mera estimación que trata de ajustarse a las dinámicas nacionales (mayoritariamente variables endógenas) con posibles márgenes de imprevisión, por posibles variables no contempladas o exógenas, que devienen de predicamentos organizacionales, sociales o de fluctuaciones económicas imprevisibles tanto regionales como internacionales (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2011).

En un marco constitucional como el vigente, presupuestar se torna elemental, pues con dicho proceso se entenderán cuáles son los marcos pecuniarios que se tienen para cumplir los presupuestos orgánicos o institucionales y con ello, los axiológico-dogmáticos: permite tasar el total de sujetos administrados con necesidades básicas insatisfechas, menos el total de gasto que tendrá que destinar para satisfacerlas, en consideración del total pecuniario neto que se tiene planeado para afrontarlo; claro está, bajo una estimación que puede ser discordante con lo que termine aconteciendo, más si se observa un marco social tan ampliamente desigual como lo es el colombiano.¹⁹

Con dicho plan de acción acomodado a una capacidad económica aproximativa, el Estado se erige no solo como ente regulador; así mismo, se traza como financiador o proveedor de bienes y servicios, siendo indeseables unas garantías de intervención social bajo la constitución económica, especialmente desde el título XII constitucional, en razón del artículo 334, a través de la planeación en desarrollo, y en consideración dogmática de los artículos 339 y siguientes.²⁰

Por su parte, la planeación estatal, ya individualmente definida, es una función administrativa que permite suministrar conjuntamente las estrategias, programas, procedimientos, diagnóstico de problemáticas, objetivos/ideales y políticas de acción que sirven para la ejecución de una determinante prospectiva de gobierno, ceñida a los ajustes económicos con el menor coste posible, esto es, haciendo un uso eficiente y racional de los recursos a disponer, lo que implica contemplar

¹⁹ Aunque desactualizada, obsérvese: Núñez, J.; Ramírez J. & Taborda, B. (2006). Esfuerzos y herencias sociales en la desigualdad de ingresos en Colombia. Bogotá, Colombia, CEPAL. Dicho escrito permite reconocer el aumento paulatino de pobreza y concentración de riquezas, sostenido hasta la coyuntura actual.

²⁰ El artículo 350 Superior preceptúa sobre el presupuesto que, [...] el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación. En la distribución territorial del gasto público social se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la eficiencia fiscal y administrativa, según reglamentación que hará la ley.

un marco de alternativas eficientistas²¹. Como agregado, desde otro punto de vista, la ley 152 de 1994 señala que este proceso está constituido por la formulación, la ejecución, el seguimiento y la evaluación de los múltiples planes.

La planeación busca influir en el funcionamiento económico de la sociedad tratando de efectuar ajustes estructurales de mediano o largo plazo, mediante un ciclo de políticas económicas que obraran por el desarrollo local (Jiménez, 2014); sus bases axiológicas, conceptuales y procedimentales se demarcan por lo contemplado por la ley 152 de 1994, a partir del artículo 3°. Esta herramienta edifica las ambiciones o ideales propios de un *tempus* gubernamental, pero nunca sus arbitrariedades, pues la misma es la aplicación en la política de los postulados tanto legales y constitucionales como económico-circunstanciales y de convivencia. En otras palabras, ella obra porque se compagine una propuesta de gobierno con la realidad económico-social y con los postulados conductuales que trace el ordenamiento jurídico; desconocer la relevancia de la planeación equivaldrá a la presunción de una administración fortuita o improvisada y a una certera pérdida de legitimidad (Atlantic Internacional University, s.f.).

La Constitución de 1991, en el capítulo 2 del título XII, se refiere con detenimiento a los planes de desarrollo y señala la gran importancia que le concede a este tema. Esto queda de presente aún más con la expedición de la Ley Orgánica de la Planeación, Ley 152 de 1994, de carácter cuasi- constitucional y superior a cualquier otra ley. Así, es claro que el propósito del constituyente y posteriormente del legislador ha sido el de fortalecer la relación entre plan de desarrollo y PGN [presupuesto general de la nación] para mejorar la asignación de recursos e integrar las decisiones de mediano y largo plazo con la gestión del presupuesto. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2011, p. 22)

Lo anterior concretiza la relación que obró por conservar el constituyente y el legislador entre estos dos procesos, pues deben ser plenamente congruentes uno con otro para el correcto desarrollo

²¹ En palabras del profesor Gómez (2004), la planeación o planificación es aquella posibilidad mediante la cual, gobernantes y gobernados, pueden definir con visión compartida el futuro, haciendo uso adecuado de los limitados recursos disponibles. Esta percepción deviene del presupuesto indicado por Gómez, según el cual, bajo el marco constitucional actual, se efectuó una traspolación de la planeación hacia las tendencias modernas donde “los planes se elaboran de una manera participativa y concertada” (pp. 107); conllevando a que el sistema presupuestal observe resultados, no solo de corte financiero, sino, así mismo, de impacto y fortalecimiento social.

de una política económica efectiva y eficiente, coherente con la realidad económica y consciente de la axiología inalienable²².

En síntesis, el presupuesto es entonces un instrumento de la planeación; sin embargo, lo que repose en este último debe guardar coherencia plena con los medios disponibles, ello es, el presupuesto real o presente. No obstante, con esta idea se retoma palpable la dificultad inicialmente señalada en este acápite sobre la satisfacción de los objetivos estatales trazados por la Constitución, pues son de gran magnitud las dificultades económico sociales del país y los derechos que no logran satisfacerse para la totalidad de la población, por lo que las tasación en los planes de desarrollo no siempre se corresponde con soluciones a las múltiples problemáticas, sino llanamente a unas pocas encauzadas o fijadas por propuestas de las candidaturas de turno y conforme al presupuesto disponible, prefiriéndose claramente en dichos casos la prevalencia de la eficiencia económica sobre la resolución de la inequidad social por ser una entelequia difícilmente lograble en el mediano plazo²³. Aun así, es claro que, para los afectados o interesados, existirá una rumorada o presumible preferencia económica de uno sobre otro: verbigracia, el acontecido caso de la mal interpretada sostenibilidad fiscal y su supuesto objetivo ceñido exclusivamente al mantenimiento de las finanzas públicas.

Al respecto, la sostenibilidad fiscal se entiende en términos generales como un “criterio ordenador” que busca del Estado una disciplina fiscal consciente y precautoria, alejada de déficits fiscales abultados configurados o extendidos en el tiempo. Es una barrera para los problemas del mercado, a la vez que una herramienta para la consecución progresiva de los anhelos del Estado social de derecho, sin que ello implique una aflicción tajante para el equilibrio y la continuidad de la economía nacional, ni un riesgo para la estabilidad macroeconómica. (Corte Constitucional, sentencia C-288 de 2012).

Este criterio termina siendo la tan anhelada herramienta que otorga una balanza o equilibrio entre la consecución y cumplimiento de derechos y necesidades insatisfechas; a la vez que una continuidad segura del Mercado o economía de una nación, regulando que no haya un

²² Arquetipo de ello es el artículo 346 Superior que reza sobre la correspondencia de ambas herramientas En el desarrollo de la economía nacional.

²³ en la praxis, ciertamente no se logra la concreción de ninguno, en cambio se da un somero equilibrio de mercado con fallas y problemas vigentes y un marco social con fallos judiciales y constitucionales favorables, pero con dificultosa, tardía u olvidada ejecución, tanto por las instituciones como por el mismo ente judicial.

desbordamiento de erogaciones en el cumplimiento y satisfacción de derechos y necesidades sociales. En síntesis, permite evaluar si, “dada la capacidad de recaudación de ingresos fiscales y la estructura de financiamiento, la política de gastos puede mantenerse en el largo plazo.” (Rabanal, 2006, p. 2).

Concorde al análisis que asienta la Corte en la sentencia C-288 de 2012, la sostenibilidad fiscal no debe entenderse como un meta-principio que sobrepone las finanzas estatales a las garantías constitucionales o a la fórmula de Estado social y democrático de derecho; por el contrario, tal como fue integrada, la sostenibilidad fiscal es una herramienta que vela por su cumplimiento en condiciones razonables y ajustadas al marco de posibilidades institucionales y presupuestales²⁴.

Lo que se busca es que exista una real y ordenada aplicación y satisfacción de los derechos cuando se requiere de la intervención de los entes públicos para ello, siendo consciente de las capacidades pecuniarias que se ostentan y de la eficiente provisión de gastos a efectuar (aprovechamiento eficiente de los recursos escasos desde la hacienda mediante el correcto empleo del presupuesto, de acuerdo con lo analizado por la Corte Constitucional en sentencia C-478 del 2003); claro está, si se presentare conflicto entre el criterio de sostenibilidad fiscal y la consecución de derechos o fines estatales prioritarios (propios del gasto público social), se dará prelación a estos últimos conforme al deseo constitucional por su preferencia²⁵, en tanto siempre deberá obrar por la compatibilidad con la parte dogmática de la norma primaria nacional.

Sin embargo, si bien limita el gasto a lo que por gasto público social señale la planeación, en general, y el presupuesto, en particular, es así mismo un límite prestacional; esto significa que, únicamente lo que allí se señale, deberá obrar por cumplirse a plenitud (siendo ello un análisis más del Ministerio Público que de la Corte), llevando a concebir que los parámetros de racionalidad económica prefijan un número total o trazan un margen de ocasiones en las que se verán agraviados derechos y que por tanto será la administración la llamada a intervenir, cuestión que indudablemente instaura complicaciones:

²⁴ En términos más directos, tal como lo señaló el ministerio público en dicha ocasión: “significa que solo se satisface lo aprobado en los planes de desarrollo y los presupuestos para el conjunto o paquete de bienes y servicios predeterminado, y únicamente hasta el monto de los recursos disponibles”.

²⁵ “Es por ello que la fórmula adoptada por la reforma constitucional hace expresa referencia a que el principio o criterio de SF no puede, en ningún caso, servir de base para el menoscabo, restricción o negación de los derechos fundamentales” (Corte Constitucional, sentencia C-228 de 2012).

Sostiene el Ministerio Público que los derechos fundamentales, al igual que la existencia humana, están sujetos a una serie de contingencias y de riesgos que, a pesar de los esfuerzos que se hagan, escapan a la planeación y a los presupuestos. Una persona no puede saber con anticipación si sufrirá o no un accidente; si ese accidente será tan grave que comprometerá su existencia digna; si en vista de las circunstancias se requiera una acción inmediata para evitar un perjuicio irremediable; y si la asistencia del Estado será necesaria. La mera circunstancia de que existan límites máximos no implica que la tragedia que puede vivir cada persona, o varias de ellas, pueda encajarse dentro de tales límites. (Concepto Del Procurador General De La Nación, en Sentencia C-288 de 2012.)

Se es consciente de que la garantía de los derechos supone una imposibilidad para declarar una estimación contable finita; que es una entelequia pensar en un desarrollo inconsistente con la realidad institucional, pero tasar un imaginario de contribución al sostenimiento de las garantías sociales es inclusive peligroso para la misma economía²⁶; tener unos márgenes vacía “de contenido la cláusula de Estado Social y Democrático de Derecho, al despojarla de lo social y de lo democrático, pues la garantía de los derechos fundamentales es limitada, ya que solo cubre hasta donde los recursos disponibles lo permitan” (Concepto Del Procurador General De La Nación, en Sentencia C-288 de 2012).

Empero, este dilema optó por subsanarse someramente²⁷, de forma teórica, con otras incorporaciones efectuadas por el mismo acto legislativo 03 del 1º de julio de 2011, en otros incisos, como aquel que consagra que, el Estado, “bajo ninguna circunstancia, autoridad alguna de naturaleza administrativa, legislativa o judicial, podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva”, o el

²⁶ De antaño se ha considerado la anécdota socialista de que la soberanía “vota con los pies”. Desconocer sectores poblacionales que por la imprevisibilidad de un daño o afectación no fueron atendidos con lo destinado para el gasto social, conlleva al desconocimiento de una democracia y un desentendimiento del sublime contrato social y de su propensión por el pacto social, por la prevalencia de la supuesta generalidad; la atención del primero en el tiempo primero en el derecho, para el caso, no es más que un atentado por la igualdad y por la dignidad del sesgado. Dicha cuestión, desembocando en extremismo, puede fraguar la consideración de la tiranía y el trance conflictivo con organizaciones internacionales y otros Estados, suponiendo, tal vez, vetas económicas o de lazos comerciales intergubernamentales en el peor de los casos.

²⁷ Se indica que someramente, en tanto es de preferencia ceñirse a lo trazado bajo los límites presupuestales, siendo por tanto viable su ampliación cuando sea probado y declarado judicialmente la circunstancia de debilidad manifiesta o de real socorro.

que prescribe que “en cualquier caso el gasto público social será prioritario”. Por tanto, como es común en pronunciamientos de la Corte Constitucional, es procedente referir que la Carta Magna debe interpretarse íntegramente²⁸, no siendo ello extraño a este artículo específico modificado. Tanto estos apartados del acto legislativo, como los mismos enunciados nomoárquicos del Estado social de derecho son entonces parámetros imprescindibles para interpretar el principio de sostenibilidad fiscal, lo que lo hace apto para la propensión en la consecución de los fines estatales.

Lo hasta aquí trazado demuestra un conjunto de mecanismo que devienen del acto constituyente de 1991, que propendieron por establecer, como parte de la planeación y la presupuestación, una función de redistribución de las ventajas económicas de unos hacia otros en debilidad de circunstancias pecuniarias que impiden la satisfacción de sus necesidades, derechos y valores constitucionales; para esto, la labor hacendista demarco la tasación de dicha erogación a partir de la valoración de dos cuentas: gasto e ingreso.

El erario de la cuenta ingresos, correlacionalmente proveniente de unas entradas ya fiscales o no fiscales y siendo usualmente de destinación específica; facilita el funcionamiento de la estatalidad en general y propende por hacer realizables los objetivos estatales a través de la cuenta de gasto. En cuanto a la cuenta de gasto o erogaciones, se demarca un amplio marco de posibilidades que peyorativamente optan por racionar las oportunidades de actuación, siempre que debe partir de una sociedad desigual, con una considerable situación de corrupción y con un conjunto de irregularidades, ilegalidades e informalidades sociales, económicas, políticas y legales, que terminan confinando cada vez más el presupuesto a unas restricciones indeseables para el desarrollo o progreso social, ciñendo algunos derechos que requieren unas erogaciones económicas más altas para su cumplimiento estricto; ejemplo de ello, es la reclamada prevalencia del interés superior de los niñas, niñas y adolescentes (NNA) cuya aplicación, a ojos del constituyente de 1991 y la Convención sobre los Derechos del Niño, no puede ser en ningún caso postergada; máxime si se aprecia que los NNA conforman el 40% de la población, requiriendo de una mayor inversión para un pleno desarrollo de su potencial porque de lo contrario se recaería en el aumento de las deficiencias en los agregados macroeconómicos nacionales. (Martin, 2009).

²⁸ Tal como fue de análisis por dicho tribunal en la sentencia T-406 de 1992, al indicar que la parte dogmática y la parte orgánica constitucional son un íntegro que no puede ser visto aisladamente una de otra.

Las dificultades para tasar el presupuesto presente o real y planear la prospectiva gubernamental futura, en la que se incluya con firmeza el gasto público social; pueden ser variadas, proveniente no solo de actos corruptibles, evasiones o fraudes fiscales, o del incremento considerable de gasto desde el marco constitucional de 1991, sino, así mismo, de criterios y oportunidades legalmente constituidas, que tienden a ser benéficas para quienes ya son beneficiarios del mercado, tales como las exenciones. Este marco de afecciones será tratado a continuación dando especial atención a la función de redistribución y su correlativo tratamiento en lo que respecta a gasto público social²⁹, a fin de determinar si las exenciones son una de dichas cuestiones significativas que afectan el presupuesto, para el cumplimiento de dicha función.

1.3. Acercamiento a las circunstancias que afectan los procesos de planeación y presupuestación, y degeneran la función de redistribución de renta y riqueza.

Aplicada la percepción del autor sobre planos tan dicotómicos como lo son el gasto social y el libre mercado, y lograda una conclusión sobre la necesidad a la vez que dificultad que supone para la economía el gasto público social en la realización del principio de solidaridad, bajo un estándar decantado por la sostenibilidad fiscal dado los límites nacionales para atender a plenitud el amplio margen de dificultades y necesidades sociales; se muestra ahora procedente entrar a analizar aquellas circunstancias que de forma significativa afectan los procesos de planeación y presupuestación, al cimentar fugaz significativas en el recaudo; para ello, será relevante partir de los postulados planteados en el último apartado del segmento anterior.

Estas cinco cuestiones señaladas (gasto público social, corrupción, elusión fiscal, evasión fiscal y exenciones tributarias) son las principales afecciones en cuanto a tributación y, de paso, respecto

²⁹ Como es de lleno en este escrito se hace una adecuación entre gasto público social y la función de redistribución; puede saltar a la obiedad que se redistribuye de diversas maneras: ya ofreciendo incentivos desde el mercado y para el mercado; mediante las subvenciones y subsidios que impiden que se consolide la pobreza; o ya con la recaudación de impuestos con los que finalmente se atienden los primeros, etc.; con ello finalmente se lleva a cabo un gasto social que será eficiente siempre que sea justificado: que exista correlación entre necesidad insatisfecha verificable y auxilio estatal compensatorio.

al presupuesto, que terminan afectando la cuenta de ingresos, la recaudación y la destinación en general, sin desmedro de otras posibles circunstancias de menor importancia (como gastos aleatorios o impredecibles, adscritos a emergencias o crisis, que no llegan a ser constantes). Sobre estas circunstancias se hará un acercamiento breve³⁰, siendo encaradas solo con fines ilustrativos a fin de enfatizar en la malversación de la gobernabilidad en la ejecución de la planeación, la presupuestación y el gasto, con énfasis en el diezmado tratamiento del recaudo destinado para gasto, y específicamente en redistribución para auxilio transitorio de la pobreza o gasto social eficiente³¹.

- **GASTO PÚBLICO SOCIAL:**

Aunque puede resultar discordante con el marco ideal de la Carta Constitucional previamente tratado, uno de los rubros de la erogación estatal que puede afectar al gasto social redistributivo es, *mutatis mutandi*, el gasto social ineficiente. En diversas ocasiones, se ha optado por señalar que, sobre la Carta vigente, se patentan en la *praxis* una serie de abultados arbitrios inacabables que obran por menguar las capacidades y circunstancias de integridad y dignidad de un margen poblacional amplio, en un análisis malversado de lo que se entiende por “constitución económica” (Corte Constitucional, sentencia C-865 de 2004³²), apoyando las motivaciones en una errónea interpretación y uso de la sostenibilidad fiscal. Sin embargo, de forma paralela, el empleo desmedido de la Constitución ha sido la herramienta para que se degenere símil atropello:

El provecho que significó para muchos connacionales la incorporación de cláusulas axiológicas inclusionistas, visibilizadores y preferenciales ha sido carta para la consolidación de una malversación de las aspiraciones del constituyente, tornando la idea de Estado, de un ente dador o benefactor, aunque consciente y con límites de sostenibilidad, y versado en la propensión

³⁰ Se ofrecen excusas al lector, pues estos campos a continuación trazados se apoyan ampliamente en resultados de prensa que, si bien están objetivados en informes, no siempre se coordina su correcta citación, restando credibilidad a lo argumentado; no obstante, se reitera, se trata de guardar pureza con la objetividad.

³¹ Ello es, que contribuya efectivamente a una disminución significativa y progresiva de los márgenes de necesidad extrema o de auxilio continuo de la estatalidad; una variación estructural de la dependencia económica versada en la entrega de subvenciones y los subsidios estatales que propenda por una significativa mutación de la sociedad hacia el libre desarrollo de la autonomía económica en propensión por un mercado Paretiano.

³² Entre otros precedentes pueden verse las sentencias T-426 de 1992, C-265 de 1994, C-624 de 1998, C-450 de 2005 y C-1236 de 2005, respecto del tratamiento que ha efectuado la Corte en cuanto a los postulados que integran dicha constitución económica.

por el equilibrio social-económico-legal anhelado; en una erróneo concepto continuado e inacabado de Estado paternalista, asistencialista y con población dependiente de auxilio constante, en desmedro de la realización personal, bajo el que equivocadamente se entiende la asignación de un deber adscrito a suplir al mercado en el acceso a bienes y servicios para aquellos que no deciden emprenderlo de forma autónoma.

Este cambio constitucional abrió un marco de posibilidades que deben ser atendidas, sin lugar a duda, con el apoyo continuado de la economía y de su extremidad estatal, la hacienda pública, pues desatenderlo ha degenerado en una variante de incapaces capaces (verbigracia, aquellos que se encuentran en un constante desempleo friccional o volitivo en razón de una dación de garantías o beneficios estatales transitorios), subvencionados y subsidiados que fomentan su permanencia en el tiempo en estos programas aun superado un escaño de necesidad y que, finalmente, no expresan un papel real en el mercado bajo sus lógicas de optimización, frustrando la propensión por el desarrollo del territorio.

Con un despilfarro cercano a los cincuenta billones de pesos anuales para el año 2018, equivalente al 4,8% del PIB de dicha época, se ha entendido por ciertos sectores analistas que el país derrocha su presupuesto en una situación más o menos similar a los demás de la región latina, cuyo malgaste conjunto cuesta 220.000 millones de dólares anuales, equivalente al 4,4% del PIB regional (Cuáles son los países de América Latina que gestionan mejor y peor sus fondos públicos, según el BID., 15 oct. 2018); el principal elemento de ineficiencia percatado por el Banco Interamericano de Desarrollo fue el nivel expectativo de favorecimiento poblacional, con cuestionable escrutinio del presupuesto y deficiente equiparación entre planeación y ejecución³³, así como en razón de un ineficiente diagnóstico de áreas de destinación críticas, que no contribuyen a la reducción de la desigualdad, bien porque se erigen en proyectos gubernamentales inacabados repletos de sobrecostos y corrupción, o bien porque no se atiende con suficiencia la eficiencia redistributiva (Banco Interamericano de Desarrollo, 2018).

El margen de causación es alto, repleto de parámetros desajustados de inclusión, tratamiento y auxilio poblacional: parte de ello es el penumbroso campo de las subvenciones y los subsidios que propenden por agravar más la situación, pues hay un marco de ciudadanos beneficiados que no

³³ Si bien existe un marco de variables endógenas, debe obrarse porque este sea tan reducido que no signifique el detrimento o déficit económico general de la Nación.

deberían serlo, desventajando a otros que sustancialmente lo requieren, pero lo reciben congestionado, acaparado y extremado administrativamente, yendo en desmedro de las finalidades constitucionales provistas a cubrirse con esos incentivos³⁴. El problema en estos casos se evidencia prelativamente sobre los funcionarios y sus sistemas o canales de promoción y concesión de auxilios y subvenciones, en tanto sitian los parámetros de adjudicación en circunstancias documentales, de domicilio, legales o sociales difícilmente sujetas a la dinamización de la sociedad o contemplativas de la real situación económica del solicitante³⁵, a la vez que poco consultivas de múltiples variantes endógenas que puedan dar cuenta de una conclusión contraria a la entrega del incentivo, precisando en su entrega como innecesaria realmente para los sujetos que buscan acceder al beneficio específico sin padecer la necesidad sustancial.

La austeridad fiscal “sostenible” descansa usualmente sobre una buena combinación de recorte en el gasto público superfluo y en un impulso al mayor recaudo tributario. Este ha sido el mantra en recomendaciones sobre “buen ajuste fiscal” desde la conocida obra de Alesina y Perotti (1995). Ellos documentaron cómo un ajuste fiscal con este tipo de combinación arrojaba mejores resultados en el tiempo que aquellos que enfatizaban simplemente el lado de la ecuación del gasto o el lado del mayor recaudo. (Clavijo, 2015)

Todo este escenario ha obrado para que el Banco Interamericano de Desarrollo [BID] recomiende opciones económicas de análisis para la corrección, como el análisis costo-beneficio a la hora de plantearse opciones de planeación y presupuestación, siendo de sus sugerencias la

³⁴ En correlativas circunstancias se podría analizar el ineficiente empleo de la tutela, tan altamente usada que se torna desajusta a los deseos de una garantía de derechos; tan solo con promediarse el total de personas que logran su aceptación pero se les cohibe de una real ejecución temprana por el alto nivel de congestión y de carencia de presupuesto; con todo, basta para entender su desdeñoso uso, más cuando muchos de los que por ella intermedian realmente carecen de los recursos para atender sus requerimientos por otros medios costeables, mientras que otros en mejor condición camuflan las posibilidades de resolución alternativa, por otra jurisdicción ideal, sólo porque supone un costo. Es claro que el margen de satisfacción y de necesidad humana es amplio, pero es racional igualmente ponderar el acervo limitado de recursos que se tienen para lograrlo; la facilidad que obra en este mecanismo por ser más inclusivo e igualitario, termina siendo una barrera para la destinación de un auxilio en gasto social eficiente y equitativo (Vergnaud, 2011).

³⁵ muchos de dichos postulados, como las encuestas del Sistema de beneficiarios, obran por promediar criterios objetivos que facilitan la malversación de los recursos sociales, en sujetos que no los necesitan para su subsistencia, así como programas que brindan un apoyo económico a sectores poblacionales específicos bajo la sola identificación del estrato socio-económico, el cual no siempre demuestra la capacidad adquisitiva o económica de la persona que reside.

creación de dinámicas rigurosas, implementación de mejores organismos de planificación estratégica; el análisis de impacto de políticas económicas y programas gubernamentales, reglas fiscales, entre otras herramientas, a la hora de destinar recursos que no lleven al detrimento de la economía, siempre que el gasto social actual tiende a un empleo ineficaz desde varias fuentes como los subsidios, programas y beneficios sociales en general, sin un real análisis estructural de las inequidades y necesidades (Banco Interamericano de Desarrollo [BID], 24 sep. 2018).

- **CORRUPCIÓN:**

Este segundo problema económico, político y social puede ser el bloque de despilfarro más amplio, a la vez que deplorable para las arcas de la Nación, al ser multisectorial y multiinstitucional su aflicción al socavado presupuesto nacional. Este comportamiento desdeñoso yace definido bajo dos elementos claves; a saber: “i) el abuso o desviación del poder encomendado (que puede ser público o privado); y ii) el beneficio o ganancia privada (que puede ser personal o para un tercero; no necesariamente tiene que ser monetaria)” (Newman, 2017). Dicha actuación germina en el ejercicio abusivo, desmedido y ecpático de la labor pública, del cual deviene un bien ganancial tangible o intangible, fungible o infungible, del que se tiene provecho *contra legem*, atentando contra el orden público y económico, las normas imperativas, las sanas costumbres y el interés público y general.

En precisión frente al panorama colombiano, es una opción beneficiosa ilícita con un marco de usanza alto: La prensa en general, bajo las tasaciones que sustraen de los informes, promedios y/o comunicados logrados por la Contraloría General de la República, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y/u otras instituciones, describe que anualmente se sustraen y malversan cincuenta billones de pesos, equivalentes al despojo de un 5% o más del PIB, o un 15% del presupuesto nacional anual (¿Cuán corrupta es Colombia y cuánto dinero pierde por este delito? Cuatro claves a propósito de la consulta anticorrupción, 2018)³⁶, siendo un valor que inclusive sobrepasa lo destinado en el presupuesto para educación, defensa y salud en 2018 (37,5; 31,6 y 24,6 billones de pesos, respectivamente). Desde el análisis internacional, las condiciones son

³⁶ En un informe del departamento de derechos de los negocios, de la facultad de derecho de la Universidad del Externado, se señala un total de ciento ochenta y nueve billones de pesos en costos por corrupción entre 1991 y 2011 (Henao, J. y Zárate, A., 2018).

símilmente vislumbradas, pues el Índice de Transparencia Internacional situó al país en el puesto 96 en 2017 y en el 99 para 2018, compartiendo su posición con Albania, Bahreín, Filipinas, Tailandia y Tanzania, en los dos tercios de países más corruptos, con una puntuación constante entre 36 a 37 puntos medible de cero a cien, siendo cero el mayor índice de corrupción y cien el mayor de transparencia; para el año 2019 se sitúa nuevamente en el puesto 96 junto a Tanzania, Etiopía, Vietnam y Gambia, circunstancia que demuestra una palpable situación de estancamiento en la ilicitud continuada, que desmedra cualquier idea de planeación progresista (Transparencia Internacional, 2019).

Desde el sector empresarial, se captan símiles declaraciones: el 96% de los 690 empresarios encuestados en el 2018 bajo la Quinta Encuesta Nacional de Prácticas contra el Soborno en Empresas Colombianas, realizada por la Corporación Transparencia por Colombia, manifiestan que han percibido prácticas de soborno en licitaciones al interior de sus respectivas dependencias privadas, señalando que es común la solicitud de pago de un 16.7% sobre el valor del contrato, como soborno, para que el mismo se adjudique a la compañía. Esta misma encuesta traza como obstáculos para la transparencia en el área de interacción mixta un equivalente del 37% relativo a la corrupción del sector público y un 33% ceñido a la competencia desleal, índices que, siguiendo a los encuestados, tienden a visibilizarse con resalte para las épocas electorales y para el tópico de agilidad o elusión de trámites legales (Organización Transparencia por Colombia, 2018).

El gasto en adquisiciones a nivel estadual también es notable en Perú y Colombia, con cifras cercanas al 42%. Las adquisiciones constituyen un imán para las ineficiencias en la gestión y para la corrupción. El gran volumen de transacciones, junto con la estrecha y compleja interacción entre los sectores público y privado, hace que las compras públicas queden expuestas a diversos riesgos de malgasto, mala gestión y corrupción. (Banco Interamericano de Desarrollo [BID], 2018, p. 56)

Como herramienta jurídico-administrativa que tendencialmente obraría por afrontar este enigmático y persistente escenario, se emite en su momento el Decreto 1599 de 2005, mediante el cual se adoptó el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano, cuyo fin era sostener un control efectivo sobre las entidades del sector público; sin embargo, ello no fue más que un formalismo desatendido, del cual fue de resalte una estructura institucional fraccionada y descomprometido, con continuidad en la deficiencia percatada hasta la actualidad (Henao y Zárate,

2018). Pero cuál sería el beneficio percibible si se diere su correcta destinación y se desincentivara la corrupción:

Claramente, los beneficios y provecho derivado de dichas sumas dejadas de percibir serían amplias, máxime si se coteja el panorama nacional sumido en el empobrecimiento de un aglomerado social considerable, ceñido en el informalismo laboral, a la vez que sesgado de un conjunto institucional y de infraestructura propicia para la prestación de educación y salud digna, sectores en los que las protestas son un claro ejemplo de la crisis que padecen.

De recibir una porción de aquellas sumas de dinero sustraídas por la corrupción, se daría una denotable mejoría en inversión de infraestructura, capacitación y acceso para dichos sectores, dejando incluso un margen porcentual de libre destinación para mejoría de las condiciones laborales de los trabajadores oficiales y empleados públicos que garantizan la prestación de dichos servicios esenciales. Así mismo, se favorecería la construcción acelerada de infraestructura requerida en varias municipalidades para la prestación de servicios públicos domiciliarios, servicio bien sabido por la teoría económica que, por su magnitud y baja tasa de utilidad en correlativo examen a los costos transaccionales, difícilmente es de interés de ejecución para el sector privado, salvo por licitación.

Carecer de esa cantidad pecuniaria para el año 2019 equivalía a un déficit presupuestal del 19%, con el cual fácilmente podrían ser asumidas labores de optimización vial para el comercio, en un menor tiempo de ejecución al cuatrienio usualmente disponible para cada gobierno; aseguraría el financiamiento por un largo periodo del programa de atención a la primera infancia (téngase que la inversión sobre este programa, para el periodo de gobierno 2014-2018, fue el equivalente a 24,5 billones de pesos); facilitaría la inversión en programas alimenticios propicios y el fortalecimiento en educación en un doscientos por ciento, dejando inclusive una cantidad porcentual libre para equilibrio de mercado y deuda (Lo que nos roba la corrupción, 25 ago. 2018).

Con los \$9'669.960'000.000 reportados por la Contraloría sólo en el periodo referido [2016-2 y 2017-1.], se podrían educar 3'339.372 niños y adolescentes a precios de Guainía (departamento con el costo más alto de la educación pública) durante un año (La 'corrupción creativa' se devora al país, 11 de abr. 2018).

Pareciera que las sumas invertidas por concepto de disminución en corrupción, destinado para normativas, programas, políticas, planes, organizaciones y agencias³⁷, que no es poco (téngase para el 2010 dicho gasto oscilo bajo un promedio de 743.000 millones de pesos, equivalentes a un 0.5% del presupuesto nacional del mismo año), fuesen absolutamente estériles y, en contraposición, encaminaren de forma consecutiva y durable los mecanismos de corrupción hacia una permanencia sostenida, tal como se desprende del puntaje constante por años concorde al Índice de Percepción de Corrupción. Con todo lo trazado, se tornan reflexivas las opciones que obran por reducir el gasto social y de paso la redistribución del actual plan de gobierno; pareciese que incluso lo público cediese por desperfecto permitiendo la libre destinación y uso, por abuso de poder, del erario público, alimentando el insaciable deseo inacabado e inacabable de la corrupción a perpetuidad; en dicha labor de regulación y control, se deben replantear los mecanismo mediante los cuales se afronta la voraz deslegitimación fijada por la corrupción; no obstante, para este escrito esta reflexión se agota en estas líneas, siempre que no es el objeto central de análisis.

- **ELUSIÓN FISCAL:**

La particularidad de este fenómeno atípico, por despectivo que parezca, es que aparenta la astucia del contribuyente frente a los desperfectos de ley. El actuar del que elude mayoritariamente está guiado por el “aprovechamiento” de las brechas legales o lagunas tributarias que permiten el ejercicio de la actividad preponderantemente gravable bajo un marco no percibido por la regulación impositiva. La doctrina ha optado por asimilarlo con el fraude a la ley, aplicándole una connotación más dable hacia una actuación desviada, transgresiva del espíritu de ley; pero aun dado ello, no siempre obra por castigarse siempre que la norma usualmente defraudada es refutada por la norma aplicada que da cobertura a la actuación, dando garantía fidedigna de que, ante falta de prueba, la norma eludida no se defraudó en un pleno sentido.

En otras palabras, por el ejercicio de la conducta, no ceñida a la *ratio legis* o razón de la ley, no se predica antijuridicidad, en tanto la misma no configura una violación directa a la ley o una

³⁷ Para sostener la brevedad, ellos no se esbozarán; empero, pueden ser constatados en: Isaza, C. (2012). El fracaso de la lucha anticorrupción en Colombia. Revista Opera No. 11, Universidad del Externado. P. 221-239. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/opera/article/download/3571/3607/0>

simulación de la misma; si efectivamente se considera que el acto obro por un ahorro de impuestos desconociendo el espíritu normativo, ello debe probarse, pues, por postulado constitucional, se entiende la buena fe del actor (Cahn-Speyer, 2009).

Lo usual frente a este comportamiento era que, por su atipicidad, difícilmente fuese rebatido en las instancias judiciales; sin embargo, el marco constitucional de 1991, bajo los artículos 4 y 228, proporcionó las herramientas bases para que lo sustancial primara; lo problemático con ello es que, si bien otorga un marco para actuar paralelo a la obligación tributaria, ello no debería ser siquiera sancionable como lo ha pretendido llevar a cabo la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, mediante conceptos como el 51977 de 2005, pues ello es un pleno ejercicio de la “*planificación tributaria*” (Cahn-Speyer, 2009)³⁸; en cierto punto, ello se hace entendible, pues es del común confundir esta figura con la evasión y la simulación, pero ello igualmente termina degenerando en problemáticas de aplicación administrativas y legislativas que le dan un desproporcionado tratamiento paralelo, bajo dos conductas que son totalmente diferenciales.

Por dichas cuestiones, tienden a desconocerse los valores individuales de la elusión frente a la afectación presupuestal y de planeación, pues es compaginada con la evasión³⁹ (de la cual por su definición concreta de violación, tiende a abarcar en mayor proporción el campo de afectación monetaria) o extremada a fraude fiscal el cual se particulariza por el efectivo dolo de no pago de impuestos, lo que sitúa a esta situación en un marco penumbroso del que, se reitera, no se tienen claras las proporciones de afectación para las arcas nacionales y su precedente destinación hacendística específica.

- **EVASIÓN:**

La evasión fiscal comporta ya un evento distinto, en el que se tiende a desestimar o relegar de forma ilegal a la normativa tributaria, ya desatendiendo la declaración o bien alterándola, siendo

³⁸ Aunque tratado como un sinónimo de la figura trabajada, respecto a la planificación tributaria se obra por un análisis más asentado al cumplimiento normativo; no obstante, no siendo centro de este escrito, se sugiere consultar: Villasmil, M. (2016). La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. Revista Dictamen Libre, Universidad Libre, Ed. N° 20, Ene-jun 2017, p. 121-128. Barranquilla, Colombia. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6154121.pdf>

³⁹ Algunos autores para ordenar dicha interpretación negativa optan por trazar una clasificación más simplista entre evasión legal, equivalente a elusión, y evasión ilegal, o evasión propiamente dicha (Flores, 1961).

en cualquier caso un desconocimiento del hecho generador y del impuesto en integridad considerado. Lo curioso con este acto en particular, en comparativa con el comportamiento previamente señalado menos nocivo de la elusión, es que reviste quizás un incongruente tratamiento por las jurisdicciones nacionales, tal como si se tratase de una acción beneficiosa para la actividad empresarial; modelo de ello es el silencio cuasi continuo que tiende a fraguarse en relación con los denominados paraísos fiscales que son quizás el paradigma más tradicional de evasión fiscal “tolerable”, a la vez que, paradójicamente, el más carente de cualquier incentivo para la colaboración en la persecución de los réditos contributivos dejados de percibir (Ruíz, 2018).

Pero, ¿Por qué ello prosigue ocurriendo?; lo cierto es que, siendo una opción de lucro sin limitativas estatales ordinarias (tal como deviene de las erogaciones particulares fiscales), tiende a ser beneficiosa para la conservación de utilidades o ganancias netas sin que su procedencia sea consultada, lo que sirve al provecho de aquellos que se lucran de la corrupción corporativa, dando cuenta del silencio generalizado de ciertos sectores frente a estas jurisdicciones opacas, denominadas paraísos. En contraposición, la herramienta que tiende a ser utilizada para hacer frente a esta circunstancia son los beneficios tributarios; pero, como se señalara a continuación, las exenciones terminan generando un vacío de recaudo similar al alcanzado con este problema específico, sin evitar señalar que tampoco han sido respuesta para controlar la afectación causada por la evasión.

Algunos señalan inclusive que las reformas tributarias, perpetradas desde finales de la década de los noventa hasta la contemporaneidad (1997-2019), han tornado complejo el sistema de tributación, no siendo certeras en los términos de reforma estructural ni conscientes de una planeación ordenada a largo plazo, dando paso a la materialización (analizada bajo una metodología de contrastes tributarios comparativa de bases tributarias) de un 40,1% en media por evasión empresarial, equivalente a un aproximado de once billones de pesos anuales dejados de percibir (Rodríguez, 2018).

Para el solo año de 2017 se promedió una pérdida de US\$335.000 millones por evasión o delitos relacionados en el área de América Latina y el Caribe, lo que representa el 6,3% del PIB regional; específicamente en el territorio colombiano, la cifra se compagina con el valor resultante por corrupción de cincuenta billones de pesos anuales, de los cuales más de siete son directamente resultantes de la no declaración, declaración irregular o no pago de las obligaciones tributarias

(Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL], 2019)⁴⁰. En análisis de un estudio del Centro Internacional sobre Fiscalidad y Desarrollo de la Universidad de las Naciones Unidas, el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia concluyó que, en síntesis, el país dejó de percibir el total de US\$2.760 millones cuyos indicadores más amplios son la evasión por impuesto al valor agregado e impuesto de renta (Moncayo, 2017); la misma DIAN señala que el amplio problema deviene de una incorrecta o de un mal planteamiento metodológico en lo que referente a su tratamiento legal e institucional (Ávila y Cruz, 2015).

En resumen, la carente intersección estatal o tratamiento imperfecto, ceñido a pequeños plazos o directamente a los periodos gubernamentales, perpetra el ineficiente tratamiento sobre la evasión, lo que desemboca en el permanente déficit presupuestario, así como en el sesgo para la planeación de futuras gubernaturas que luctuosamente terminan padeciendo los programas sociales que obran por redistribuir o por el apoyo solidario de las poblaciones carentes de los recursos suficientes, siempre que a menor marco presupuestal es correlativa una menor destinación, tornando superfluo el real valor de inversión en mitigación de la pobreza, pues este, por su reducido papel, termina solamente reproduciendo la dependencia estatal con programas meramente asistencialistas y no progresistas.

- **EXENCIONES TRIBUTARIAS:**

Como ya se ha mencionado, los beneficios tributarios se han erigido o han obrado por establecerse como opción o mecanismo para afrontar la evasión y el fraude fiscal, además de satisfacer otros intereses de corte empresarial⁴¹. Empero, su empleo y concesión ha obrado en parte por diezmar el recaudo necesario para atender las inequidades sociales a la vez que el sostenimiento estatal, dado que se le da prevalencia a otros intereses privados que no tienen gran

⁴⁰ Aunque con un menor valor de 40 billones anuales ceñido a los impuestos de IVA y renta, esta fue una de las conclusiones centrales del informe final de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria que se encargó de evaluar las dificultades en cuanto a tributación en la implementación de la ley 1819 de 2016, documento que se encuentra disponible en: <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/3284>.

⁴¹ Según la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI) en sus recomendaciones asentadas mediante el documento “Estrategias para una nueva industrialización II: Colombia un país de oportunidades” del 2017, que evalúa el panorama general económico del país para dicha época, “los países con regímenes tributarios competitivos promueven el crecimiento y la inversión” y para ello se precisa de tarifas tributarias bajas o reducidas para las corporaciones, además de un mayor análisis e implementación de normas anti evasión efectivas y una administración tributaria fuerte.

influencia sostenida en un aporte al interés general, lo que afecta la presupuestación y de paso la planeación sobre todo para funciones como la redistribución de riquezas. En su lugar, para satisfacer el recaudo no logrado con su concesión, se obra por dar mayor relevancia a ciertos impuestos directos e indirectos generales (como el IVA, el impuesto nacional al consumo y el “4x1000” o gravamen de movimientos financieros) que centran el ciclo de contribución obligatoria en quienes difícilmente tienen los medios de reproducción de capital o generación de utilidades fijas con periodicidad, lo que desemboca nuevamente en el favorecimiento paulatino de la concentración de riquezas y afecta de forma cuestionable el mandato constitucional del artículo 350, tornando el ejercicio hacendístico como una labor inoficiosa o desproporcionada, bajo este aspecto.

En otras palabras, con la existencia de exenciones tributarias ineficientes, incluso desde mitad del siglo pasado, se ha favorecido la edificación de un ciclo continuo e improductivo en el que se cubren necesidades insatisfechas de la población vulnerable, a la vez que se exige similares cantidades en retorno mediante impuestos indirectos y directos creados para palear los output que supone la concesión de beneficios tributarios, máxime si se sostienen exenciones de baja motivación social, como aquellas que generan grandes deducciones económicas empresariales a cambio de una mínima generación de empleo, inversión social o mecánicas ecosistémicas que, en sí, deberían ser asumidas por las empresas, sin mediar privilegios, para un ejercicio eficiente del mercado.

Si se siguen algunos análisis, se tiene que la existencia de las mal llamadas “gabelas” integradas en los gastos tributarios, tiene un efecto perjudicial similar al causado por la evasión: configurando valores de 72,3 billones de pesos para el año 2016, equivalentes al 8,4% del PIB (Kalmanovitz, 6 ago. 2017), o de 87,16 billones de pesos para el año 2018, equivalentes al 8,9% del PIB, generando un costo fiscal de 12,44 billones que representan el 1,3 del PIB (Díaz, 16 abr. 2020)⁴²; se exalta que, con la existencia de la multiplicidad de exenciones, deducciones y tratamientos especiales, no solo se reduce el recaudo, lo que encarece el costeo en administración tributaria; así mismo, diezma

⁴² Estas cifras se derivan del estudio efectuado por el analista del Marco Fiscal de Mediano Plazo del 2019, efectuado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, concorde a la ley 819 de 2003, y de las estadísticas presentadas por la DIAN en las cuales se verifica que el mayor valor porcentual de rentas exentas (37,4%) se otorga al sector financiero y de seguros, que genera un aproximado del 1% del empleo nacional; por su parte, para el sector manufacturas que genera el 12% de empleo y que usualmente está conformado por las PYMES, tiene rentas exentas por participación del 6,1%.

las labores de intervención y supervisión a cargo de la DIAN, se torna parcializado, preferente y/o inequitativo el sistema tributario y resta las posibilidades en diálogos relativos a reformas salariales al ser reducido el marco de opciones benéficas a ofrecerse por el gobierno en turno, influyendo en la continuación de una baja contribución en la generación de empleo de calidad. Proseguir bajo la lógica de introducción de beneficios mediante reformas, tal como la que subyace a la ley de financiamiento y la de crecimiento (ley 1943 de 2018 y ley 2010 de 2019), por mencionar las más recientes, provoca la generación paulatina de huecos presupuestales que solo favorecen subjetivamente a ciertos sectores minoritarios de gran capital, lo que desdeña el interés general⁴³.

El desvanecimiento o disminución considerable de los mayores perceptores de ingresos en el mapa hacendístico, culmina fomentando la propagación de fallas del mercado, lo que se suma a la desatención de los pilares e ideas que revisten el proclamado Estado social de derecho, con sus ideas de equidad, solidaridad e igualdad, llevando a reproducir una idea de inconstitucionalidad, con la vigencia prolongada y amplificadas de beneficios con cada reforma.

Si se analizaré desde otra perspectiva, se podría pensar que dichos déficits beneficiosos para el sector empresarial se muestran justificados en tanto propician la mayor inversión o tienden a generar efectos favorables para la economía en general, en tópicos como educación, sistema pensional, laboral o de inversiones; sin embargo, la misma Comisión de Expertos que examinó la viabilidad de la reforma tributaria del 2016, precisó que ello no es así, siempre que su existencia “produce grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica [...] , o, aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas)” (2015, p. 95); aun así, fue dable de esta Comisión señalar en sus recomendaciones que no era de su opinión la necesidad de eliminarlas, solo reducirlas sustancialmente a marcos menores pero constantes, siempre que las mismas no superaran las 4.500 UVT -equivalente a \$127.255.500 pesos- (Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, 2015), o crear impuestos unitarios que fomenten el control, cuestión a la que se le dio caso omiso en la ley 1819 de 2016.

⁴³En una publicación del diario La República, se señala que el grueso conjunto de exenciones que yacen en dicha ley de financiamiento declarada inexecutable, pero que tuvo efectos durante el 2019, hubiesen generado para el 2020 un hueco presupuestal paulatino de nueve billones de pesos por cada año que le sigue, sin que se ocasione reforma que modificara los postulados relativos a los beneficios tributarios. (Cigüeña, 18 dic. 2018).

La existencia de estos gastos tributarios es una total afronta a los principios preliminarmente tratados: desde agredir a la eficacia y la eficiencia de la economía, hasta desgastar a circunstancias extremas la equidad, la solidaridad y la misma sostenibilidad fiscal como marco para hacer efectivo el gasto social, reproduciendo la desigualdad y, sobre todo, alimentando el desconocimiento, la inseguridad jurídica, la anomia y la desatención en tributación por considerarse superior el valor a pagar que el beneficio a obtener.

La acción de recaudo desde la estatalidad no es un problema, pues como se señala desde el planteamiento de este escrito, es opción irremplazable para el sostenimiento de las dinámicas intervencionistas de un Estado social de derecho; el real dilema es que la norma tributaria se haya tornado lapsa con los sectores perceptores de grandes utilidades, con fines de intervenir y solventar las múltiples problemáticas previamente tratadas: la elusión, la evasión y la corrupción, como factor general.

Estas cuestiones hasta aquí tratadas son apenas marco para un estudio esbozado del significado de las exenciones para los pilares del Estado social de derecho; por lo pronto se cree que, bajo estos raseros críticos, su existencia sí resulta discordante con el marco axiológico de la Carta Constitucional vigente; igualmente, degenera el marco de la denominada “*constitución económica*” en tanto, se repite, degrada la eficiencia y la equidad que se pretende con la intervención del Estado en el Mercado, siempre que estos beneficios no estén directamente dirigidos a efectuar labores sociales en subsidio del Estado o mejorar la sostenibilidad y crecimiento económico, mucho menos a mejorar el costo o déficit fiscal.

Así entonces, dada la importancia de esta categoría para el escrito y dado que este apartado sólo pretendía identificar a las exenciones como un rasgo aflictivo de la presupuestación, de cara a la función de redistribución; para el capítulo subsiguiente, que buscará dar una apreciación más objetiva y evaluativa del marco de beneficios vigentes conforme a los postulados finalistas constitucionales, con prevalencia al interés general; se pretenderá dar una ampliación al análisis de esta figura; primero, dando una definición de su significado general y conforme al marco constitucional nacional, para posteriormente efectuar un análisis de las últimas reformas bajo las que se han fijado estos gastos tributarios, de los que hasta aquí se han esbozado someramente algunas consecuencias generales mencionadas desde la perspectiva de algunos columnistas y teóricos que critican la existencia de estos beneficios en el sistema fiscal colombiano.

2. PROCEDIBILIDAD DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DEL CONSTITUYENTE DE 1991 Y DEL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD, CON ENFASIS ANALITICO EN LAS ULTIMAS TRES REFORMAS TRIBUTARIAS.

En este capítulo pretende alcanzar un breve análisis de lo que han significado las reformas tributarias durante la vigencia y aplicación de la Constitución de 1991 (especialmente las emitidas en el 2016, 2018 y 2019), así como de sus postulados garantistas enfáticos en la exaltación axiológica, encaminado hacia el desarrollo de las múltiples facetas y sectores sociales. Para ello, se hará un acercamiento a la definición de beneficio/exención tributaria, dado que dicho género es bastante amplio, abarcando múltiples variables; en su desarrollo, será necesario el análisis de algunos postulados constitucionales, legales y doctrinarios que sobre el tópico se han efectuado, además de un somero análisis finalista que problematice su existencia. Posteriormente, se entra a analizar lo que supone la incorporación de estos beneficios dentro de la economía colombiana y en consideración del marco constitucional, analizando someramente las últimas tres reformas: la ley 1819 de 2016, ley 1943 de 2018 y ley 2010 de 2019; con el fin de verificar las implicaciones que estas producen sobre presupuestos como el gasto público social, la solidaridad y la primacía del interés general.

2.1. Acercamiento a la noción de beneficio o exención tributaria.

Para allegar una noción de beneficio o exención en el marco tributario, es necesario adelantar un análisis preliminar de lo que debe entenderse por tributo o impuesto desde la Carta Constitucional, siempre que la etimología de este último concepto da lugar a la existencia y discusión sobre la pertinencia de las exenciones.

En lo que tiene que ver con el significado de tributo, la Corte Constitucional, en su corta vida, ha emitido diversas sentencias bajo las que ciertamente se terminan trastocando otros tópicos del estudio de la hacienda pública. Así, por ejemplo, mediante precedente C- 228 de 1993, la Corte

Constitucional señaló que, en *stricte sensum*, la alusión tributo sugiere al “aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley”. No obstante, el centro de atención de dicha definición refería al concepto de “obligación tributaria”, la cual, concorde al mismo precedente, es la razón de ser de la justicia legal o una traducción moderna del contrato social: una orden implícita en los administrados de propender por el bien común. En dicho sentido, entiende la Corte que el tributo obra como una “inversión” destinada a un patrimonio común que el Estado destinará en beneficio del interés general garantizando así o siendo condición para que se edifique “la justicia distributiva”. Así mismo, se aclara en esta sentencia que el pago del tributo no sugiere una relación *do ut des* (“doy para que des”) o de contraprestación o retribución del Estado al particular, necesariamente. Por el contrario, “el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva”.

Más tarde, en precedentes C-927 de 2006 y C-134 de 2009, esta misma organización enfatizó en considerarlo como una prestación pecuniaria que la autoridad estatal fija en sus administrados en ejercicio de “su poder de imperio” y bajo una facultad legal preestablecida, con el que preponderantemente se atenderán los encabezados teleológicos del Estado. En estas mismas decisiones resalta el señalamiento del concepto como género, entendiendo entonces que este reúne a los impuestos, las contribuciones y tasas, los cuales se diferencian de acuerdo a la intensidad de la coacción y el deber implícito, bajo los linderos del artículo 338 Superior.

Sin embargo, esta definición resulta aún débil, pues centra, igualmente, su análisis en otro concepto; para este caso, el eje está ceñido en la potestad impositiva o “poder tributario”, que en palabras de Otto Mayer, retomadas por Rodríguez (2005), es aquella potestad estatal que propugna por “establecer, modificar o derogar los tributos a cargo de las personas abrigadas en su jurisdicción, a través de los representantes elegidos por éstas, según las formalidades prescritas en el ordenamiento jurídico y cuyo fin es la satisfacción de necesidades públicas” (p. 174). En tanto es una manifestación del poder que reza bajo el leviatán, indefectiblemente debe estar entrelazada a la voluntad o pacto social y enraizada en principios de equidad vertical y horizontal, progresividad, irretroactividad, neutralidad, certeza, generalidad e igualdad, cuanto menos legal o formal. En dicho sentido y desde un marco social y democrático de derecho, para dicho deber se muestra idealizado el poder legislativo conformado por los representantes designados mediante

democracia, siempre que, en teoría, estarán inclinados por la salvaguarda de los intereses mancomunados generales y no por razones o condiciones subjetivas. (Rodríguez, 2005)

Así, para una mejor distinción, la Corte tuvo que optar por otro tipo de análisis para precisar la noción de tributo. Mediante sentencia C-545 de 1994, la organización prefirió analizar preferentemente las características con las cuales se diferenciaba de otro tipo de erogaciones públicas; no obstante, en dicho caso se dio valor equidistante a impuesto y tributo, considerándolos sinónimos y efectuando un examen de diferencia de este con las tasas:

A su vez, la tasa se diferencia del impuesto por dos aspectos: 1) En la tasa existe una contraprestación (el envío de la carta, el transporte por ferrocarril, el suministro de energía), mientras que, en el impuesto, por definición, no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada; y 2) La diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo. "Sin embargo, algunos autores, con razón han señalado que la segunda distinción no es muy exacta, puesto que cuando la tasa se está exigiendo como contraprestación de los servicios que de manera exclusiva o bajo la forma de monopolio suministra el Estado, le es muy difícil, sino imposible, al particular no utilizarlo. Por lo tanto, el carácter de voluntariedad se desdibujaría en la tasa. [...]. De manera que "la verdadera distinción del impuesto y de la tasa reposa en la ausencia o en la existencia de una contrapartida proporcional y no en el carácter profesional obligatorio o no obligatorio" (Corte Constitucional, sentencia C-545 de 1994).

Dado el choque argumentativo, en sentencia C-155 de 2016, la Corte analizó la pertinencia de emplear la expresión contribución como el genérico que abarcara los conceptos de tributo, tasa, impuesto, gravamen, entre otros; en este caso, el fundamento radicó en el acto legislativo 3° de 1910 que contrariaba el vocablo comúnmente empleado de tributo o impuesto, pues a consideración de la Corte, la expresión impuesto, en los términos del artículo 338 constitucional, denota un sentido específico que no abarca ni las tasas ni las contribuciones especiales que señala mismo artículo.

No obstante, no resultaba ajustado, a su consideración, aplicar el término contribución como genérico, en tanto esta se concretiza en supuestos específicos, como los incorporados en el inciso

segundo del artículo 338 o el numeral 3 del artículo 179 de la Constitución, bajo los que se cobija solamente unos casos determinados, siendo desajustada su consideración como termino genérico. Aun ello declarado por la Corte, en el análisis jurisprudencial que adelanta dentro de este precedente, se denota clara la discusión sobre el porqué de su preferencia para abarcar los demás supuestos, y es que su composición mixta que abarcaba elementos tanto de la tasa como del impuesto daba entender una preferencia por su empleo para agruparlos, empero, se deja las demás características de estos términos por fuera, siendo incorrecto el empleo finalmente como genérico.

Ante esto la Corte resalta en que no hay consenso para un genérico prelativo y “que no siempre una denominación legal corresponde con exactitud al contenido material de las figuras que contempla una ley sometida a examen de constitucionalidad” (Corte Constitucional, sentencia C-149 de 1993).

Por otro lado, si se remitiese a la composición etimológica, se verifica que el entendimiento de las cuatro palabras se ciñe a un análisis similar, con ligeras variables. Así, se observa que, contribuir con su proveniencia latina de la palabra *contribuere*, refiere a un aporte para un común o incorporar algo en función cooperativa; por su parte, el término tributo formado a partir del verbo *tribuere* refiere más a una acción subsecuente de repartir o distribuir entre la *societatis*; en cuanto, el término impuesto, del verbo imponer, proviene del latín *impostus* o *impositus*, que significa poner por encima o anteponer algo a manera de una orden perentoria proveniente de un sujeto o ente con facultades preferentes para exigir de otros; por último, el término gravamen que deriva del verbo *gravare*, referente a la acción de cargar o hacer que pese algo propiamente demandado u ordenado, comporta irrestrictamente un acercamiento más aproximativo y directo con las cargas fiscales, entendiéndose bajo este concepto términos como tributo, impuesto, inclusive tasa u otras cargas.

Bajo esta lógica lingüista, si bien puede resultar igualmente destacable el término contribuir como genérico, en tanto puede encarar las lógicas constitucionales vigentes de mejor manera, pues, si bien puede contener una matiz volitiva contraponiéndose a la definición ordinaria de tributo, lo cierto es que se muestra más próximo a la descripción de justicia legal en función de una justicia distributiva, en los términos de la sentencia C- 228 de 1993, o bien el recalado contrato social que desde la teoría política clásica se ha sostenido para entender la relación entre administrados y Estado; lo cierto es que, aun con ello declarado, se alza prelativo el empleo de gravamen por su

alto nivel agregativo en el cual pueden ajustarse más adecuadamente los múltiples términos en disputa, aunque bien como lo declara la Corte, se muestra preferible analizar en cada caso el contenido material, pues la denominación legal no siempre es exacta.

En síntesis, y para ya inclinarnos hacia un análisis del término beneficio o exención, debe entenderse que, sea cual sea el término que se emplee⁴⁴, este debe enfatizar en ciertas características que se sustraen del análisis general de los medios consultados, siendo destacable que: I) radicará en la carga exigida de un aporte razonable y consciente de las variables que revisten a los sujetos llamados a contribuir, conforme a unos estándares de valoración económica y social; II) al establecer la obligación debe propenderse por la generalidad, o bien por la sectorización o estipulación de un grupo poblacional en símiles circunstancias económicas objetivas; III) debe ser ajeno a unos intereses subjetivo o particularizados, propendiendo por la consecución de la teleología estatal propuesta en la dogmática constitucional; IV) debe ser un ingreso obtenido por mandato de la ley e inscrito bajo los principios de eficiencia, equidad, progresividad y sostenibilidad señalados en los artículos 334, 338 y 363 constitucionales; V) su creación predominante deviene de un parlamento o congreso que lo construye objetivamente en función de una constitución económica; y VI) debe, además, contribuir al direccionamiento de la economía hacía un óptimo o eficiencia.

Aclarado este análisis, se entra a analizar la definición y la pertinencia de las exenciones, incentivos o beneficios tributarios para el marco constitucional, dentro de los que se entienden incluidas las tarifas diferenciales, las deducciones, las rentas exentas, los descuentos tributarios, entre otros. Para ello, cabe partir de la sentencia C-605 de 2015, que al debatir sobre la exequibilidad del artículo 59 de la ley 1709 de 2014, entró a analizar las características que conforman su definición. Como razonamiento preliminar simplista, indicó que se entiende por exención tributaria a aquella situación que encaja dentro de un hecho gravable, pero que, por razones de política fiscal, social o incluso ambiental, se impidió el nacimiento de una o varias obligaciones tributarias o se disminuyó su cuantía en el recaudo.

⁴⁴ El lector puede ahondar más en la definición de impuesto y contribución mediante documentos como: Herrera, F. & Cartagena, C. (2019). EFECTO DEL AUMENTO DEL IVA DEL 16% AL 19% EN EL CONSUMO DE LOS HOGARES COLOMBIANOS. Universidad la Gran Colombia, Bogotá. Disponible en: https://repository.ugc.edu.co/bitstream/handle/11396/5376/Efectos_aumento_IVA_hogares.pdf?sequence=1

Su existencia radica en unos propósitos generales, pero no únicos, tales como la promoción de la equidad, el crecimiento y el desarrollo redistributivo, enmarcando su concesión en una esmerada estructura impositiva más equitativa, en la promoción de sectores y actividades que producen externalidades positivas o que requieren de un impulso estatal para su eficiencia en el mercado, la atracción de inversión extranjera o nacional para el fomento al trabajo, u otro tipo de beneficios sociales (Díaz, 2020). Como resalta, son estímulos con un propendiente fin axiológico, dentro de los que se pueden concebir:

1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país (Corte Constitucional, sentencia C-1107 de 2001).

Respecto a sus características, la Corte es enfática en referir que estos son taxativos, limitados, personales e intransferibles, además de que deben estar razonablemente justificados a la luz de la Constitución, estar acordes con las metas generales de desarrollo económico eficiente, observándose la equidad fiscal para su concesión, la relación coste-beneficio y la aplicación de los principios de legalidad y certeza para su creación. En concreto, su etiología radica en que son un medio o herramienta cuyo fin no debe ser otro que el desarrollo de los demás postulados constitucionales (Corte Constitucional, sentencia C-748 de 2009).

Cabe enfatizar que, por virtud del citado principio de legalidad, sus elementos principales deben estar dados por el legislador en los términos de los artículos 150, 154 y 338 de la Constitución, además de requerirse su inscripción en una política o iniciativa gubernamental, ciñendo su labor a ciertas restricciones ideales como la generalidad, homogeneidad, equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. Con esta incorporación de límites la Corte quiso enfatizar en que, si bien la voluntad del legislador es amplia para analizar la conveniencia y oportunidad de exclusión de pago, está no es absoluta dado que siempre estará restringida por los parámetros constitucionales, a fin de evitar la incorporación arbitraria de fueros

o privilegios injustificados y ceñidos a intereses privados (Corte Constitucional, sentencia C-709 de 1999).

Por su parte, Díaz (2020), en análisis de la ley 819 de 2003, agrega, además, que cada beneficio debe someterse a una evaluación periódica rigurosa con el fin de evaluar su conveniencia, sostenimiento prolongado y eficiencia, cuestiones que han sido objeto de crítica sostenida por la doctrina y la opinión, pues se data, en el Inventario de Beneficios Tributarios de la DIAN al año 2017⁴⁵, la vigencia continuada de beneficios desde finales de la década de los cincuenta del siglo pasado que han sido anexados al ordenamiento mediante modificaciones y reformas tributarias sin que se hayan efectuado estudios de costo- beneficio; evaluaciones de impacto *ex ante* a mediano y largo plazo; sin una fijación de una duración determinada de sus efectos; sin evaluaciones finales sobre resultados obtenidos en términos macroeconómicos, y la inexistencia de adjudicación de responsabilidad concreta por la ineficacia y perjuicio sobre la cuenta de ingresos, dado el detrimento patrimonial.

La razón de estas vigencias prolongadas o dificultosa eliminación -se reitera, en una mirada objetiva-, no es otra que el interés particular, tal como lo analiza el Banco Mundial (2012) mediante el estudio denominado “Gasto Tributario en Colombia – Una Propuesta de Evaluación Integral y Sistemática de este Instrumento de Política Pública”; bajo este análisis se identifica que, por lógica básica, el contribuyente beneficiado siempre impondrá resistencia a la eliminación de beneficios mediante cualquier reforma tributaria posterior, pues su análisis se mide en costo- beneficio conforme a su actividad, crecimiento y desarrollo industrial, secundando cualquier otra opción contextual o de interés general⁴⁶; y aunque la fuente citada no es reciente, puede concluirse que la percepción etiológica de la subsistencia de gastos tributarios o beneficios tributarios para las corporaciones es invariable bajo el contexto actual, pues es razonable la preponderancia, en un marco de libre mercado y competitividad, de la necesidad empresarial por optimizar utilidades a

⁴⁵ Disponible en el sitio web: <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/beneficiotributarios/Paginas/Beneficios-Tributarios.aspx>

⁴⁶ Aunque desactualizados los datos para las consideraciones de este escrito, el peso influyente del sector empresarial en la política fiscal se evidencia en este estudio del Banco Mundial cuando se observa que, de 201 gastos tributarios que databan para el año 2011, con aumento de 60% con respecto al 2000, sólo habían sido eliminados efectivamente dos beneficios desde el año 1992, lo que para la época también demostró un aumento desproporcionado del costo fiscal que, mientras para las cifras oficiales de la DIAN estaba cercano al 3% en el PIB, para el Banco Mundial se acercaba al 4.5%, equivalente a una pérdida en el recaudo aproximada a 25 billones de pesos (Banco Mundial, 2012).

un menor costo y con el mayor beneficio de la acción interventora estatal respecto a los costes de transacción para el sostenimiento en el mercado, ofreciendo resistencia a cualquier medida tendiente al incremento de sus pasivos o de erogaciones adicionales surgidas del desconocimiento de sus derechos ya adquiridos.

Ahora bien, dista de ser ideal la perspectiva de la gobernabilidad, más concretamente del ente legislativo por su preponderante facultad edificadora de las políticas tributarias (a través del principio de reserva de ley en materia tributaria, aludido en segmentos precedentes); y es que resulta cuestionable que se pretenda periódicamente la generación de nuevas reformas que incrementan el gasto tributario incorporando cada vez más beneficios tributarios, aun cuando ha sido verificable su insignificante aporte en la generación de cambios estructurales a mediano o largo plazo, máxime si, como ya se mencionó, no se fragua un examen final de resultados, ni se fija un término cierto o condicional en el que se dejen sin efectos beneficios o gastos tributarios que hayan resultado improductivos o inefectivos. Por su parte, el análisis de sus apartados finalistas, acorde al precedente y el análisis doctrinario, arroja resultados poco satisfactorios para su existencia prolongada:

Como bien se enfatiza en la introducción de este escrito, Colombia sigue siendo un país ampliamente desigual, cuyo nivel de pobreza extrema y desempleo no fluctúa eficientemente. En 2018, el DANE registró un incremento de 1,1% de hogares que se vieron inmersos en la pobreza multidimensional, cifra que equivaldría a un aproximado de 1,1 millones de personas que se sumaban a las 8,6 millones que ya padecían esta luctuosa situación; lo mismo se evidenció frente a la pobreza monetaria incrementada en 0,1%, que aunque suene poco, equivale a un aumento de 190.000 personas que se adhieren a las aproximadas 12.883.000 de personas que ya se encontraban en dicha situación (Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], 3 de mayo 2019). Para el 2019, no hubo una variación significativa en esta cifra, pues solo rebajo en un 0,9% a nivel de las cabeceras municipales; a nivel rural el cambio fue más significativo, disminuyendo en un 4,1% con respecto al 2018, aunque bien este sector poblacional no es ampliamente beneficiario de las exenciones concedidas a los grandes empresarios. En resumen, a nivel de pobreza multidimensional solo hubo una variación de 1,6 puntos porcentuales entre el 2018 y el 2019 (Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], 14 de julio de 2020).

Bajo el contexto actual⁴⁷, la Comisión Económica para Latinoamérica y el Caribe (CEPAL), en análisis de las cifras del 2018 y de las múltiples implicaciones generadas por la pandemia, sugiere que Colombia, al cierre del 2020, tendrá un aumento en los niveles de pobreza, pasando a un 32,5% en consideración del 27% total registrado en 2018, lo que en términos de los analistas sugiere un retroceso aproximado de dos décadas en los medianos avances logrados contra la erradicación de esta problemática social, exaltada en los objetivos del milenio, pues dicho aumento equivaldría a casi tres millones de personas que entrarían o retornarían a dicha condición social (Observatorio de coyuntura económica y social del Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico [CEDE] de la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes, 2020)⁴⁸.

Desde la variable del desempleo, el análisis es similar. Para el 2019, concorde al informe entregado por el DANE el 31 de enero de 2020, la tasa de desempleo incrementó en 0,8 puntos porcentuales frente al año 2018, lo que equivale a un aumento de 209.000 personas que se sumaron a las 2,6 millones que ya se encontraban en dicha situación. En dicha ocasión, el DANE dio cuenta de que el sector primario fue el más afectado, en los gremios de la agricultura, la pesca y la silvicultura. La CEPAL no fue ajena en mencionar que el auge de la crisis migratoria ha sido carta para una aflicción de las prerrogativas laborales, pues se ha preferido la desvinculación laboral, en empleo de mano de obra más económica, circunstancias que no es de adjudicación a la población migrante sino de las fuentes de empleo y empleadores que van en contravía de las orientaciones generales de la Organización Internacional del Trabajo (El desempleo aumenta en Colombia en 2019, 31 ene. 2020).

Para junio de 2020, el DANE evidenció un incremento de 10,4%, frente al 9,4% del mes de junio de 2019, cuyas tasas sumadas dan cuenta de un desempleo total de 19,8%, equivalente a un aumento aproximado de 4,3 millones de personas que se suman a la situación de desempleo, siendo la población femenina la más afectada (Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], 31 de enero de 2020). Por su parte, la CEPAL advierte que, en el peor de los escenarios, se dará un aumento paulatino para finales del año, hasta alcanzar la suma de 44,1 millones de personas que entrarán en el desempleo, lo que supone un aumento de 18 millones personas frente

⁴⁷ El cual, como se ha precisado en la presentación, no es objeto de mayor análisis en este escrito para evitar la dispersión temática o incremento paulatino del marco de análisis.

⁴⁸ A mediados de enero de 2021, periodo temporal en el que se aprueba este escrito, no se tienen nuevas evaluaciones o estudios al respecto que corroboren o controviertan estas afirmaciones.

a la cifra calculada para el 2019; aun con dichas afirmaciones desde CEPAL, el DANE reporto para noviembre de 2020 (último reporte arrojado), un aumento del desempleo en 4,0% frente al mismo mes del año anterior, y una disminución de la tasa de ocupación del 4,6% respecto al mismo mes del 2019, lo que da lugar a unas sumas menores a las esperadas (Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], 30 de diciembre de 2020).

Si bien para estos registros debe considerarse el contexto extraordinario de emergencia sanitaria, es factible señalar que el contexto económico precedente no prestó las bases deseadas para acentuar las problemáticas actuales, cuanto menos frente a los agregados macroeconómicos someramente analizados, demostrando un control deficiente de la gobernabilidad en materia de recaudo y esfuerzos por la atenuación de problemáticas sociales bajo la concesión de incentivos a los privados, y disminución del gasto social directo mediante subvenciones y subsidios.

En conjunto, los incentivos, beneficios, exenciones o, en general, gastos tributarios, cuanto menos en lo que tiene que ver con los enunciados teleológicos previamente detallados, tales como la promoción de la equidad, el crecimiento y el desarrollo redistributivo, el fomento del trabajo, la protección de ingresos y prerrogativas laborales y de seguridad social; no se han mostrado efectivos en justificación de su perdurable permanencia y creación continua; muestra de ello son el previo análisis estadísticos que eleva la misma administración, donde se demuestra un estancamiento de dichos propósitos, más no así de los costos fiscales que representan, pues estos van en alza, máxime si se valora el panorama actual bajo el que se han emitido varios beneficios más⁴⁹, y cuyo costo fiscal será aún más evidente por el aumento de hechos generadores cuyas consecuencias jurídicas típicas no se producirán en el mediano plazo, o que conllevarán a la disminución significativa del recaudo requerido para cierto periodo; y aunque estos no son la única variable a contemplar para la evaluación de estas problemáticas sociales, es motivo de alarma por

⁴⁹ Tales como: el decreto 438 del 19 de marzo de 2020, el cual crea una exención transitoria del impuesto sobre las ventas; el decreto 436 del 19 de marzo de 2020, el cual prorroga el reconocimiento e inscripción de los usuarios permanentes y altamente exportadores; el decreto 401 del 13 de marzo de 2020 que reglamenta plazos para la presentación de obligaciones tributarias; el decreto 397 del 13 de marzo de 2020, que amplía el plazo para la presentación y pago de la contribución parafiscal al turismo; el decreto 411 del 16 de marzo de 2020, que prorroga la declaratoria de zonas francas transitorias; el decreto 435 del 19 de marzo y el decreto 520 del 6 de abril, que crean plazos para la presentación y declaración de obligaciones tributarias; el decreto 461 del 22 de marzo que autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales; entre otros.

la perspectiva desigual que revisten y por su denotable existencia fundamentada como medio para alcanzar los fines propuestos u objetivos constitucionales, objetivo que no ha sido logrado.

Sumado a este análisis de objetivos insatisfechos, se muestra razonable efectuar una verificación normativa en materia de requerimientos perentorios no cumplidos a plenitud por la gobernabilidad en la emisión de los resaltados beneficios tributarios. Así, es correcto traer a colación la ley 819 de 2003, la cual señaló en su artículo 7° que, en cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene gasto u otorgue beneficios tributarios, debe hacerse explícito el impacto o costo fiscal que se producirá con su otorgamiento, además de guardar una precisa congruencia con el marco fiscal de mediano plazo; no obstante, estos gastos tributarios son someramente incluidos dentro de la presupuestación, haciéndose simples cálculos informativos de ellos, con un carente sentido crítico de evaluación de resultados o costo-beneficio que extiendan una conclusión inclinada por la reducción o eliminación sustancial⁵⁰.

De igual forma ocurre con la ley 1739 de 2014 que, en complemento de la ley precitada, indicó en su artículo 73 que en dicho marco fiscal de mediano plazo se deben presentar la totalidad de los beneficios, sus costos, su influencia por sectores desagregados y por tipo de contribuyente, así como el cálculo de costo por año en el presupuesto general de la nación, cuestión que es realizada por cada gobierno con poca eficiencia, pues como ya se dijo, se dan simples manifestaciones informativas; y esto es porque, como se ha manifestado en apartados precedentes, no se tiene una creación consciente de dichos beneficios, con poca determinación de sus alcances y sin una real evaluación ex ante que permita dar cuenta de su coste-beneficio para asegurar su pertinencia y ajuste con la ley, la constitución, la economía de la nación y con una sociedad ampliamente desigual (Justicia Tributaria en Colombia, 2019).

En síntesis, se dejará claro que no es motivo de repulso total la existencia de beneficios, pues ciertamente, cuando media un tratamiento consciente, promocionan la economía y los objetivos constitucionales siempre que sus programas o proyectos a solventar sean viables, efectivamente

⁵⁰ A una conclusión similar llego la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, en su informe final de diciembre de 2015 respecto a los puntos que debía tener claro la reforma propuesta para el año 2016: “Siguiendo lo indicado por la Ley 819 de 2003, el Ministerio de Hacienda presenta anualmente en el Marco Fiscal de Mediano Plazo una cuantificación parcial de los beneficios tributarios en renta e IVA. En el caso del impuesto de renta sobre las empresas, el MFMP presenta las estimaciones de los cuatro primeros elementos; vale decir, no incluye el costo fiscal del beneficio otorgado a las zonas francas ni de los contratos de estabilidad jurídica. Debe anotarse además que el MFMP no estima el costo fiscal de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.”

cumplidos, estén ajustados a los enunciados finalistas previamente trabajados, y su costo no suponga un gasto extralimitado para la administración. Lo que realmente dificulta la existencia de estas prerrogativas, al analizarse la opinión pública y detractores en la materia, es su empleo desmedido como partida populista para impulsar electores o promotores, sin planteamientos de concesión equitativa; sin un seguimiento ajustado en el tiempo, y sin una toma de decisiones finales cuando su verificación objetiva de resultados no sea efectiva o no corresponda con el impacto esmerado, por lo que es requerida una corrección de las implicaciones jurídicas que sugieren la existencia desajustada de algunos de ellos, aplicando dichas medidas y recobrando paulatinamente el recaudo dejado de percibir con la eliminación de gastos tributarios ineficientes, puesto que, como bien lo precisaba Smith, parafraseado por García Garzón y García Ocampo (2018),

Un impuesto mal cobrado se convierte en un hecho antieconómico, lo que puede representar una disminución en la captación de ingresos para el Estado y es un factor negativo para el desarrollo del ahorro, el trabajo y la productividad.

Una vez logrado un escueto análisis de lo que deben entenderse por tributo y exención tributaria conforme a sus elementos y objetivos, y elevadas unas someras consideraciones críticas en cuanto al informalismo del examen de los gastos tributarios; se torna factible adentrarnos en el análisis sucinto de algunas de las exenciones erigidas bajo las últimas reformas tributarias de los años 2016, 2018 y 2019, enfatizando el análisis estrictamente en ellas por su carácter reciente, aglomerativo de precedentes normativas y por sus polémicas políticas diseñadas.

2.2. Breve acercamiento a las exenciones tributarias colombianas concedidas a empresas de relevancia económica durante las últimas reformas acaecidas entre el 2016-2019.

Debe precisarse en que han sido múltiples las discusiones que se han suscitado por los estudiosos de la labor hacendística, el derecho económico y la ciencia económica respecto al desarrollo y construcción que ha tenido la normativa económica colombiana: de tener unos

presupuestos imperativos dispersos que abarcan la legislación, la jurisprudencia, la principialística general del derecho, las teorías, leyes y principios de la economía, y las decisiones administrativas o normativas regionales (siempre que los órganos legislativos descentralizados tienen potestad para ciertos asuntos); hasta padecer la continua emisión de reformas a lo largo de la vigencia de la Constitución de 1991 (y previo a ella) sin variaciones estructurales palpables; con una periodicidad aproximada de 1,7 años entre cada emisión, las reformas suman un total de 15 intervenciones en el sistema tributario durante el trayecto de la Constitución vigente⁵¹, dentro de las que se cuentan la ley 19 de 2018 o ley de financiamiento declarada inexecutable, y la reciente ley 2010 del 27 de diciembre de 2019 o ley de crecimiento económico que empezó a regir el 1° de enero de 2020.

Bajo esa dispersión normativa, que trasciende incluso a la Constitución de 1991 y al siglo XX, sumada a una implementación tímida, pero ampliamente garantista de una proyección hacia la inversión extranjera utópica versada preponderantemente en concesión de beneficios empresariales, que finalmente no impulsan de forma significativa la industria colombiana; se ha erigido un sistema económico con progresos poco denotables, demarcados por deficiencias técnicas en las discusiones políticas, las cuales luctuosamente han desenfundado en inseguridad jurídica, desajustes estructurales y una total falta de consenso del órgano representativo y legislativo, tal como lo logra apreciar el profesor Figueroa (2008) en su análisis de la historia de las reformas tributarias de 1897 al 2006.

Si bien extenderse a un análisis amplio de todo lo que han significado la totalidad de las reformas para la configuración del actual régimen económico colombiano, se muestra ideal de cara a una resolución de la problemática de una forma más precisa u objetiva; acarrear tal ambición supera el objeto concreto de este escrito y el marco de estudio pretendido. Por ello, de cara a un análisis más concreto, se adelantará el estudio de las reformas más recientes, dada su vigencia próxima, su debate aún latente y el desajuste de sus propuestas con los ideales de los diversos sectores sociales.

En concreto, este apartado pasa a analizar escuetamente la ley 1819 de 2016 o ley de reforma tributaria estructural; la ley 1943 de 2018 o ley de financiamiento, y la ley 2010 de 2019 o ley de

⁵¹ Ley 49 de 1990, ley 6 de 1992, ley 223 de 1995, ley 448 de 1998, ley 633 del 2000, ley 788 de 2002, ley 863 de 2003, ley 1111 de 2006, ley 1370 de 2009, ley 1430 de 2010, ley 1607 de 2012, ley 1739 de 2014, ley 1819 de 2016, ley 1943 de 2018 y ley 2010 de 2019.

crecimiento económico; adelantando su análisis en orden cronológico y con énfasis temático básico, ceñido en el análisis de las implicaciones de los beneficios que conceden, no extendiendo el examen a la amplia gama de implicaciones que se desprenden de la totalidad de sus enunciados normativos.

- **LEY 1819 DE 2016 O LEY DE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL.**

Como es del conocimiento público, la ley 1819 de 2016 ha sido uno de los instrumentos normativos más polémicos durante estos últimos años, que ha suscitado diversas críticas desde los sectores económico-empresariales, así como de la ciudadanía en general, por sus propuestas de cambio estructural poco populares.

Desde el sector empresarial, se exaltaron como acertadas la introducción de herramientas legales tecnológicas y logísticas para combatir la evasión, la elusión y el diferimiento tributario, tales como la simplificación de la cláusula general anti abuso, que permite identificar operaciones que solo pretenden el provecho de la tributación pero que no aportan realmente a las dinámicas del mercado; la introducción del régimen de entidades controladas del exterior (ECE), que busca la transparencia fiscal desde la óptica internacional, evitando el diferimiento de pagos en Colombia del impuesto sobre la renta; la ampliación de controles en las transacciones a cuentas en bancas *offshore*⁵² en territorios con secreto y exenciones financieras, mal denominados “paraísos fiscales”; y un régimen más estricto de control y revelación para las entidades sin ánimo de lucro.

También se exaltó la implementación y perentoriedad de la factura electrónica, con la que se facilita la obtención de información en tiempo real para la aplicación de medidas preventivas y correctivas. Desde la competitividad, se resaltó la posibilidad de deducir el IVA sufragado con bienes de capital adquiridos en el mismo año; la reglamentación de retención en la fuente concorde a utilidades empresariales; los beneficios tributarios por inversiones en investigación, desarrollo

⁵² La banca *offshore* es aquella modalidad de entidad o servicios bancarios que, por lo general, se encuentran situados en la extraterritorialidad o por fuera del país de origen de la persona natural y jurídica, y que ofrecen un catálogo de beneficios atractivos para aquellos que ejecuten los depósitos de fondos en sus dependencias; entre los beneficios más relevantes se exaltan la garantía del anonimato y las exención total o considerable de impuestos, gravámenes u otras cargas tributarias (Pérez, 2017).

tecnológico e innovación; y el tratamiento unificado de zonas francas, entre otras cuestiones (Asociación Nacional de Empresarios de Colombia [ANDI], 2017).

No obstante, la ANDI fue más amplia en cuanto a sus objeciones, enfatizando que, en lo que respecta a la competitividad, en análisis comparativo con los demás países de la región, Colombia mantiene una tarifa efectiva de tributación alta. Según esta organización, tal como argumenta a través de la “estrategia para una nueva industrialización”, la ley 1819 de 2016 determinó una sobretasa de renta de 6% en 2017 y de 4% en 2018, para utilidades superiores a \$800 millones de pesos al año, y estableció un impuesto a los dividendos con tarifas de 0%, 5% y 10% para montos superiores a \$29,8 millones al año, con las que, según la organización, se genera un impacto fiscal de “una tarifa combinada de renta y dividendos de 42,7% en 2017, 40% en 2018 y 36,3% en 2019, en caso de que las empresas distribuyan el 50% de sus utilidades a los accionistas” (Asociación Nacional de Empresarios de Colombia [ANDI], 2017); con esto, indican que la industria colombiana se situó por debajo de los países competidores, pues, según sus estudios, las tarifas nominales de renta en estos territorios competidores no superan el 25%, lo que causa un desacierto de la ley para la competitividad empresarial.

Por su parte, consideró como un desacierto la creación del mecanismo de obras por impuestos y los beneficios tributarios por inversión en las zonas más afectadas por el conflicto armado, argumentando que con ellos solo se aumentó la carga tributaria para las empresas, afectando la competitividad del sector productivo, aunque bien entienden las motivaciones de este mecanismo propendiente por una equidad vertical. La Asociación suscitó también la crítica en cuanto a la introducción del impuesto al carbono⁵³, indicando que, dado que no es un impuesto que se cobra en todas las jurisdicciones, puede incidir negativamente en las inversiones, conllevando a que se focalice y afecte a aquellas zonas gravadas. Para cerrar, exaltó que la ley 1819 no cumplió con la recomendación de la Comisión de Expertos de aumentar la base de contribuyentes y el nivel de recaudo, a través de mecanismos como el gravamen a las pensiones altas, en lo que resaltan un

⁵³ Este impuesto responde a la necesidad internacional de crear mecanismos propicios para mitigar la generación y aumento de gases efecto invernadero en cumplimiento de los objetivos de mitigación suscritos en el Acuerdo de París de 2015. En términos simples, este “impuesto consiste en el pago de una tarifa relacionada con el contenido de carbono, que es un elemento químico de los combustibles y que se libera en forma de gases efecto invernadero a la atmósfera cuando se hace la combustión de estos energéticos”. Para una mayor claridad sobre este impuesto con componente medio ambiental, puede consultarse: Ministerio de Medio Ambiente (2017). *ABC Principales preguntas frente al impuesto nacional al carbono y la solicitud de no causación por carbono neutralidad*. Disponible en: https://www.minambiente.gov.co/images/abc_carbono_final29ago.pdf

desacuerdo para la equidad y la disminución de la pobreza, recomendando, en palabras simples, la generación de instrumentos y arreglos institucionales que implementen incentivos y opciones flexibles que reduzcan sus costos fiscales. (Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, 2017).

Desde la óptica poblacional, el descontento frente a la ley fue similar: con el aumento de los tres puntos porcentuales adicionales sobre la tarifa del impuesto al valor agregado, así como con el aumento de las bases gravables a bienes y servicios de primera necesidad, se inició un debate popular y empresarial que exaltaba por el encarecimiento del costo de vida para las poblaciones con bajo poder adquisitivo, así como la modificación de las dinámicas de mercado, específicamente en la adquisición de bienes y servicios de preferencia.

En el trabajo “análisis del efecto del IVA del 16% al 19% en el consumo de los hogares colombianos”, Herrera y Lozano (2019), basándose en manifestaciones de la Federación Nacional de Comerciantes, señalan que, con la vigencia de la ley 1819 de 2016, se generó una modificación estructural en los hábitos de consumo: ante el encarecimiento de los productos tradicionales por el aumento del valor agregado, la población colombiana optó por reemplazar con firmeza el consumo de marcas premium o líderes, por los nuevos actores que se erigían desde el 2010 bajo el modelo de negocio de “tiendas de descuento duro” o *hard discount* (encabezadas principalmente por las cadenas Justo y Bueno, D1 y Ara), cuyos proveedores de baja popularidad y poca inversión publicitaria ofrecen productos de calidad similar con respecto a las marcas tradicionales, pero a un menor costo y de fácil accesibilidad para el generalizado poblacional.

Esta variación en el consumo, conllevó a que, al cierre del 2016, este conjunto de cadenas, representaran el 7% de las ventas totales del comercio nacional, aumentando sus ganancias conjuntas en un 600% en solo tres años, en comparativa con el año 2013 donde representaron solo el 1%. Si bien estas variaciones dinámicas del mercado han desequilibrado a algunos precio-decisores u oligopolios cimentados por años en algunos sectores, lo que en palabras simples es un cambio favorable para las dinámicas de mercado y su proyección paretiana hacía la eliminación de los precio-decisores; así mismo, han suscitado un desequilibrio de la economía, llevando a crisis a algunos proveedores y fortaleciendo a otros, pero, más importante aún, consolidando con mayor firmeza la concentración de riquezas, en vista de que estas cadenas finalmente son propiedad de

grandes grupos empresariales preexistentes⁵⁴, conllevando al aumento predestinado de las riquezas y, por ende, consolidando con solidez la desigualdad social.

No obstante, resulta clave señalar que, aún con la emergencia de estos nuevos oferentes de bienes más accesibles, el consumo general del país para el año 2017 fue limitado, evidenciándose una creciente moderación de los consumidores promedios por la vigente variación de los precios finales gravados con el aumento del impuesto, lo que demostró que la reforma estructural conllevó a la pérdida del poder adquisitivo de los hogares colombianos de hasta un 30% para el acceso a bienes de primera necesidad (Sandoval, 2017), en donde se mostraron significativamente más afectados los hogares de escasos recursos durante los dos primeros años posteriores, al disminuirse su marco de consumo, debiendo acceder a una menor cantidad de productos por la misma cantidad monetaria destinada a dicho gasto en bienes de primera necesidad.

Ahora bien, las objeciones a la ley de reforma tributaria estructural, no se promovieron únicamente bajo estas dos perspectivas o cosmovisiones sociales. Como usual, al igual que con todas las demás reformas tributarias, la opinión pública y la academia también sostuvieron una posición expectante y crítica del posible incremento en los gastos tributarios por la concesión de beneficios, los que sin dudas también reposan en este instrumento normativo.

Frente al impuesto a la renta, el cual representa la carga tributaria más amplia en las erogaciones empresariales, cabe indicarse que, los tratamientos preferenciales que afectan la base gravable, se reflejan en tres rubros que intervienen en su depuración: los ingresos no constitutivos

⁵⁴ Aunque desactualizada, para una mayor ampliación de la información sobre este controversial auge de las *hard discount*, puede consultarse el artículo denominado “Ara, D1 y Justo & Bueno generan revólucion en el comercio” publicado por la revista Dinero el 4 de noviembre de 2017, en donde se da un análisis de las diversas organizaciones comerciales con respecto a esta modalidad de negocio, luego de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016. Disponible en: <https://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/d1-justo-y-bueno-ara-mercado-de-tiendas-de-descuento/243921>

de renta⁵⁵, las deducciones⁵⁶ y las rentas exentas⁵⁷, además de los descuentos que afectan el monto del impuesto sobre la renta que se liquida (Yori et al., 2018).

Una variación relevante bajo esta ley se dio en cuanto a la disminución progresiva de dicho impuesto entre el 2016 al 2019: Por recomendación internacional, el gobierno nacional, para la consecución de empresas más “estables y competitivas”, a través de la ley 1819 de 2016 propendió por una disminución gradual del impuesto de renta disminuyendo gradualmente desde 43% (=25% renta + 9% CREE + 9% sobretasa) hasta llegar a un 33% en 2019; no obstante, la pérdida del recaudo tributario causada por esta propuesta pro-competitividad, implicó una caída en el recaudo del 0.8% del PIB anual para el año inmediatamente siguiente, la cual se elevó hasta el 1.3% al incluir lo deducido por la desaparición del impuesto a la riqueza (Clavijo, Vera, Cúellar y Vera, 2018); este último impuesto generó una reducción en el recaudo de 2.8 billones de pesos para el 2017, al reducirse la tarifa máxima al 0,4%, lo que es igual a una reducción del 60% en esta carga tributaria, de acuerdo con las manifestaciones del exministro de hacienda, el Dr. Mauricio Cárdenas, durante el congreso de Confecámaras realizado el 31 de agosto y 1 de septiembre del 2017 (septiembre 2017).

Cabe recordar, así mismo, que una de las objeciones decantadas por la ANDI se centraron en la alta tasa de tributación que se causaba, en comparativa con los países competidores de la región y miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), la cual era igual al 25%; no obstante, la Asociación Nacional de Instituciones Financieras (ANIF), fue clara en mencionar que dicho gremio tampoco estaba siendo objetivo, pues erradamente comparaban la suma del impuesto de renta y de dividendos (36.4% en 2019 = 33% de Imporrenta

⁵⁵ “La legislación colombiana contempla, entre otros ingresos, los siguientes: la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores colombiana, el componente inflacionario de rendimientos financieros, las recompensas, la utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación, los gananciales, la indemnizaciones, las donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas, los aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros” (Yori et al., 2018, p.16).

⁵⁶ “Es el caso de las inversiones en proyectos cinematográficos de producción o coproducción colombianas de largometraje o cortometraje aprobados por el Ministerio de Cultura a través de la Dirección de Cinematografía, en investigación, desarrollo tecnológico e innovación; en evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, y algunas donaciones, entre otros.” (Yori et al, 2018, p.16).

⁵⁷ “[...] la integran varias rentas laborales exentas, entre ellas, indemnizaciones, cesantías y pensiones, así como la exención otorgada a los asalariados respecto de los pagos laborales que perciben. Además de las exenciones laborales se pueden mencionar algunas rentas exentas generadas por: los servicios hoteleros, la venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas; las nuevas plantaciones forestales.” (Yori et al., 2018, p.16).

+ 3.4% de Impodividendos) con el impuesto de renta de la OECD que efectivamente era del 25%; con ello, ANIF exaltaba que los valores terminales del impuesto de renta más el impuesto a los dividendos en Colombia, resultaba ser inferior a la suma correspondiente al promedio de la OECD (fijada en 40%), así como frente a los competidores directos, Chile y México (cuyo porcentaje igualmente era del 40%), resaltando así que las objeciones de ANDI no era del todo razonable.

Por otro lado, la ley incorpora en su artículo 66 (artículo que crea el artículo 115-1 en el Estatuto Tributario) la posibilidad de que se generen deducciones frente al pago de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos generales, siempre que dichas erogaciones hubiesen sido pagadas antes de haberse efectuado la presentación de la declaración del impuesto de renta, deducciones que pueden ser procedentes aun cuando no se cause alguna de las erogaciones; en otras palabras, la deducción será igualmente efectiva aunque se asuman prestaciones sociales y pago de impuestos, pero no, por ejemplo, parafiscales.

La ley también exalta que no serán ingresos constitutivos de renta los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas o similares, de las sociedades nacionales, por lo que en dicho caso no se causa el impuesto ni se consideran como ganancias ocasionales. Para las personas jurídicas usuarios de zona franca, se fija por tarifa del impuesto sobre la renta el 20%, estandarizándose en una sola, dado que anteriormente se encontraban diferenciadas. Por último, como factor relevante de cara a la aplicación de este impuesto sobre la renta y su afectación para el recaudo, la ley incorpora un conjunto de normas que especifican cuales factores se entenderán como rentas exentas, tales como las que rezan bajo la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones; las incorporadas en el artículo 4 del decreto 841 de 1998; las indicadas por el artículo 135 de la ley 100 de 1993; las precisadas en el artículo 96 de la ley 788 de 2002; las que se señalan en el numeral 12 del artículo 207-2 de la ley 1819, entre otras⁵⁸.

En general, si bien estas medidas resultan provechosas para el sector empresarial, de cara a un crecimiento industrial, el incentivo de objetivos constitucionales, ecológicos y sociales, y/o persuaden la evasión y la elusión; sus afectaciones en el recaudo se tornan así mismo palpables.

⁵⁸ Verbigracia, para quienes realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados al aprovechamiento de plantaciones forestales; los contribuyentes que posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la entidad competente, claro está, garantizando la renovación en estos dos casos. Así mismo, se habla de quienes realicen ventas de energía eléctrica generada por medio eólico, biomasa, solar, residuos agrícolas, geotérmica o marítima, concorde a la ley 1715 de 2014 y el decreto 2755 de 2003, siempre que cumplan con unos requisitos precisos. (comunidad contable, 18 enero de 2017).

En la tarea de cuantificar su costo fiscal, la Coordinación de Estudios Económicos de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional Dirección de Gestión Organizacional, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; en análisis de los registros administrativos y las declaraciones tributarias presentadas, emitió un estudio preliminar sobre los “Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA)”, para el año gravable 2017 y como preparatorio para cuantificar lo relativo a estos en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018, de cara a las obligaciones impuestas por la ley 819 de 2003.

En dicho estudio, se hace una valoración de los costos que representan los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, señalando que la suma total de dicho costo, para el año gravable del 2016, ascendió a los \$64.226 miles de millones (mm), representativos de 7,4% del PIB, lo que genero un costo fiscal de \$10.616 mm, representativo del 1,2% del PIB. De esta cifra, señala la subdirección de la DIAN, que el mayor costo correspondió a las rentas exentas (86,4%, equivalente a \$9.171 mm), el segundo a los descuentos (6,9%, equivalente a \$728 mm), y, por último, las deducciones por inversión en activos fijos (6,7%, equivalente a \$716 mm); claro está, se señala por parte de la entidad, que la eliminación abrupta no es tampoco una medida factible, pues dicha opción no necesariamente tendría un efecto positivo en el balance del Gobierno⁵⁹ dado que podría generar inseguridad jurídica y masificaría problemáticas como la evasión y la corrupción (Yori et al., 2018).

En cuanto al beneficio de la tarifa diferencial en renta y en impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) para los usuarios de las zonas francas durante los años gravables 2010 a 2017, la dependencia de la DIAN “estimó un costo fiscal promedio cercano a \$490 mm, destacándose el año gravable 2016 cuando el costo se acercó a \$940 mm (0.1% del PIB)” (Yori et al., 2018); cifra que se redujo en un 25%, para el 2017, promediándose un costo de \$709 mm, como efecto del incremento de la tributación de los usuarios de zonas francas, causado por el cambio de tarifa que prefijo la ley 1819 de 2016.

⁵⁹ En dicho estudio se lleva a cabo una evaluación más exhaustivo de cara a precisar con mayor fundamentación las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos, las rentas exentas por tipo de declarante, y los descuentos tributarios desagregados por tipo de declarante; no obstante, para sostener la brevedad, no se hará elevará una mayor consideración.

Para el 2018, el costo fiscal de estos gastos tributarios ascendió a los \$78,6 billones, (englobando los beneficios concedidos sobre los impuestos de renta, IVA, carbono y gasolina o ACPM) lo que derivó en un aumento de 6,8% con respecto al 2017, equivalente al 8% del PIB. En lo que tiene que ver con el impuesto de renta, se causó un aumento abrupto por la existencia de una tarifa menor y la no aplicación de la sobretasa para los usuarios industriales y los operadores de zona franca; dicho tratamiento especial alcanzó un costo de \$790 mil millones en 2018 (Díaz, 2020).

En resumen, con estos progresivos costos fiscales, objeto de diversas objeciones, cabe entonces recordar a la Comisión de Expertos del 2015, cuyo objetivo se centró en proponer reformas orientadas a combatir la evasión y la elusión, y a propender por un sistema tributario más equitativo y eficiente. En lo pertinente, esta Comisión destacó que, la existencia amplia de beneficios sobre el impuesto de renta, produce “inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía”; por lo que resalto en su apartado de propuesta que, “más allá de incrementar beneficios tributarios y amnistías, las cuales no se deberían promover a futuro, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias es necesario buscar políticas estables que garanticen el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes” (Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, 2015); cuestión que finalmente fue desatendida parcialmente con la incorporación de nuevos y renovados beneficios.

Aun así, no es ajeno reiterar, conforme a las manifestaciones de la Comisión, que, con la existencia pronunciada y amplificada de beneficios tributarios, se proseguirá cimentando la generación de un costo fiscal importante, tasado para dicho periodo bajo un promedio por año de 0.7% del PIB, equivalente a más de cinco billones de pesos que se dejan de recaudar por cada anualidad. (Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, 2015)

Si bien la reforma tuvo sus aciertos con ciertas medidas informáticas y administrativas, lo cierto es que fue objeto de mayores contrapesos y objeciones ante la incorporación de medidas que no tuvieron el respaldo de los diversos sectores, y, pese a que no se inclinó ampliamente por medidas populares, intentando una real variación estructural positiva del sistema económico; sus efectos no dejaron de representar la perspectiva del gobierno de turno, optando por la generación de unos resultados constatables en el corto y mediano plazo, en un afán por resultados políticos verificados, repitiendo la misma fórmula que reza con cada reforma, ceñidas a unos efectos

predilectamente transitorios que no miden a plenitud el gasto público y, sobre todo, los costos fiscales de sus políticas económicas a largo plazo, debiendo ser subsanados por los gobiernos siguientes, pero bajo la misma fórmula circular invariable que solo traslada la dinámica a repetirse en lo sucesivo, ello es, en preocupación única por sus periodos de gobernabilidad.

- **LEY 1943 DE 2018 O LEY DE FINANCIAMIENTO.**

Previo al tratamiento escueto de esta reforma, denominada por sus impulsores como “ley de financiamiento”, es procedente efectuar algunas apreciaciones contextuales de lo que era la economía colombiana durante los años 2017 y 2018, ya que desde dichos postulados se dio aval a su construcción y posterior vigencia.

Inicialmente, téngase que el panorama económico para el año 2017, a nivel global, se lograba constatar una breve recuperación, en referencia al 2016 donde se produjo un estancamiento económico y una alta volatilidad de los mercados financieros, producto primordialmente de la persistente desaceleración de las economías avanzadas⁶⁰. En dicho año, los países europeos incrementaron sus exportaciones ante el inicio de los diálogos de la Unión Europea con Gran Bretaña, a fin de menguar las afectaciones que había ocasionado la victoria por referendo del *brexit*⁶¹, proyectándose una recuperación paulatina de 2,1% en el crecimiento general de dicho país. Por su parte, Estados Unidos registro la tasa de desempleo más baja desde el 2000, siendo esta de 4,4%, acuñándose esto a un mejor desempeño económico, el endurecimiento gradual de la

⁶⁰ Teniendo en consideración las economías avanzadas, solo se registró una expansión económica de 1,6% en 2016, en contracara al aumento que se había surtido en el 2015 (2,1%) y a la proyección que se estimaba para julio de 2016 equivalente a 1,8%.

En Estados Unidos, el panorama fue similar al internacional, teniendo una desaceleración a 1,6% de expansión en comparación con el 2,2% registrado por el FMI para julio del mismo año, atribuyéndose como causas primordialmente la debilidad de la inversión empresarial y la desaceleración en el acopio de bienes, así como a las consecuencias derivadas de las variaciones climáticas y los desastres acaecidos por la temporada de huracanes, recomendándose por el FMI el alza de los salarios y los precios de forma duradera.

En Reino Unido, la acogida del *brexit* genero consecuentemente efectos negativos en su crecimiento económico desacelerándose a 1,8% en 2016 y estimándose, para dicha época, su disminución a 1,1% para el 2017, cuestiones que se atribuyeron principalmente a la desconfianza generalizada de los inversores ante el panorama político. Por su parte, Japón, que para dicho periodo se posicionaba como la tercera economía principal, tuvo un crecimiento reprimido de 0,5%, con estimación de crecimiento de solo el 0,1% en 2017. Ante este panorama el FMI reitero la necesidad de adoptar un enfoque integral que retome la perspectiva hacia una redistribución equitativa duradera (FMI, 4 de octubre de 2016).

⁶¹ Unión de las palabras inglesas *Britain* (británico) y *exit* (salida), con las que se da referencia a la salida del Reino Unido de la Unión Europea, luego de las deliberaciones parlamentarias surtidas con posterioridad al referendo ciudadano celebrado el 23 de junio de 2016.

política monetaria, el aumento de la inversión empresarial, la solidez de la confianza empresarial y la reducción de los impuestos personales y corporativos. Bajo esta denotable variación en los dos mercados mayoritarios a nivel mundial, se proyectó un crecimiento de la economía global al 3,6% en 2017, en comparativa con el magro crecimiento mundial de 3,1% en 2016 (ANDI, 2018).

En el panorama nacional, se sostenían las críticas sobre los indicadores de competitividad, precisándose el retroceso en nueve posiciones desde el año 2000 por el Instituto Internacional de Desarrollo Gerencial (IMD, por sus siglas en inglés), y se verificaba un bajo crecimiento económico de solo 1,8% al cierre del 2017, situándose incluso por debajo del 2% logrado en 2016 y siendo inferior al promedio de los últimos 15 años, equivalente a 4,3%. Este bajo crecimiento, tuvo sus bases en la disminución de la demanda interna, al ser verificable una tasa negativa de crecimiento de la industria nacional de -0,7% entre enero y octubre de 2017, cuyos principales obstáculos estaban cimentados en la volatilidad de la tasa de cambio, la variación de los costos en materias primas demarcadas por estrategias agresivas de precio decisores, el inacabado empleo del contrabando, la falta de acondicionamiento en infraestructura y los altos costos logísticos. (ANDI, 2018).

Por su parte, desde la perspectiva poblacional se denotaba una desaceleración en el consumo de los hogares por la asentada elevación de las tasas de interés y el aumento porcentual del principal impuesto indirecto, el impuesto al valor agregado; ello conllevó a que el consumo interno pasara de 2,0% en 2016 a 1,6% en 2017, lo que también conllevó a la baja reducción de los niveles de pobreza, la cual se había aumentado en 0,5% en el 2016 (ANDI, 2018).

Por el lado positivo, los ingresos fiscales del gobierno central se vieron ligeramente avivados como efecto derivado de la reforma suscitada por la ley 1819 de 2016, aumentando en 0,6% respecto a lo recaudado en 2016, para un total de 14,2% del PIB, atribuyendo ello al aumento de la tarifa del impuesto al valor agregado. Así mismo, la tasa de cambio real multilateral del peso colombiano registró una apreciación promedio del 5%; la cuenta corriente de la balanza de pagos registro un menor déficit de solo 0,5% durante el primer semestre, en comparativa con el mismo periodo del año anterior; la tendencia negativa de las importaciones se revirtió con un crecimiento durante el tercer trimestre del 4,4%; la inflación anual se redujo para finales del último semestre al 4,1% estando próxima a la meta de 2% - 4%, con lo que conjuntamente se proyectó un aumento en el crecimiento económico nacional al 2,6% para el 2018 (Agencia de Noticias EFE, 2017).

La tasa de inversión se sostuvo en niveles cercanos al 27,5% del PIB, estando por encima del promedio de América Latina, sugiriendo la potencialidad en la economía colombiana, y denotándose una reducción ligera en comparación con el 2014 y el 2015, donde se denoto el pico más alto desde 1990. Bajo este panorama general, la Asociación Nacional De Industriales, se inclinó nuevamente por la relevancia de los actores privados para potenciar el desarrollo económico, sugiriendo, tal como lo efectuó en la “Estrategia para una nueva Industrialización II”, la necesidad de incentivos para los emprendedores; las variaciones de infraestructura y logística para la optimización de las relaciones de mercado; la simplificación de los tramites declarativos y la modificación de las condiciones de tributación en garantía de una potencialidad de la competitividad (ANDI, 2018).

En lo pertinente a materia fiscal, se tiene que el recaudo total para el cierre del año 2017 alcanzó los 137 billones de pesos, donde se demarco un acenso efectivo con respecto al 2016, pero cuya cifra permaneció aún inferior a las metas demarcadas de recaudo bruto (fijado para este año en 142 billones de pesos, representando un déficit de 5 billones de pesos dejados de recaudar); por tanto, si bien fue positiva la variación en el recaudo con respecto al año anterior, lo cierto es que, desde la hacienda pública, se sostenía la preocupación por el ajuste a la regla fiscal y la sostenibilidad en el mediano plazo de las políticas implementadas conforme a la reforma estructural del año 2016, requiriéndose elevar los ingresos tributarios del gobierno nacional central del 13,6% del PIB en 2016 a un 15% del PIB para el 2020, como mínimo (ANDI, 2018).

Así mismo, se sostenía una preocupación por la disminución de los gastos totales, requiriéndose una variación del 18,7% del PIB percibido en 2016 en decrecimiento paulatino hasta 17,6% del PIB para el 2020, adecuación de difícil consecución dado el contexto de los acuerdos de paz, exigente de un costo aproximado de 0,7% del PIB por cada año de los proyectados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo (dicha estimación de costos alcanzo los 129,5 billones de pesos a invertirse para un periodo de 15 años aproximadamente, cuyo valor principal de inversión sería la reforma rural integral -el 85,4% de dicha suma monetaria-). La principal apuesta para lograr ello, se denotaba en una mayor gestión por parte de la DIAN, debiendo elevar las acciones pertinentes para la disminución progresiva de la evasión, sobre todo en los impuestos de renta e IVA, cuyos montos no recaudados ascendían a \$13,5 billones y 11,5 billones respectivamente, equivalentes

conjuntamente al 20% total del recaudo bruto dejado de percibir; y del contrabando, cuyo costo fiscal se estimó en \$3,3 billones de pesos en aranceles e IVA externo (ANDI, 2018).

Bajo este panorama, el año 2018 inicio con una alta incertidumbre económica y política, en expectativa de las consecuentes elecciones a surtirse hacía el final del año, siendo mayoritaria la percepción desfavorable de las políticas económicas por empresarios y consumidores.

Brevemente, el panorama internacional para este año, en términos económicos, estuvo demarcado por las altas tensiones comerciales entre Estados Unidos y China, en la guerra proteccionista liderada por el electo presidente Donald Trump, lo que desaceleró ligeramente la economía y empezó a demarcar la pérdida progresiva de valor adquisitivo del dólar durante el 2019; por su parte, las tensiones económicas europeas ante el *Brexit* aún se mostraban latentes, generando turbulencias respecto al crecimiento de la economía global, señalándose por el Fondo Monetario Internacional (FMI), para dicho periodo de tiempo, una posible desaceleración económica de -0,1% al 2019 en las principales economías avanzadas:

En esta misma dirección con una moderada desaceleración económica se encuentra Europa, con un crecimiento estimado del 2.0% para el 2018 y 1.8% para el 2019; Asia del 5.3% al 5.2%; China del 6.6% al 6.2% y Estados Unidos de 2.9% a 2.5%, respectivamente (ANDI, 2019).

A nivel nacional, la competitividad fue un factor reiterativo en cuanto a desempeño desfavorable, retrocediendo en 4 posiciones con respecto al ranking del Instituto Internacional para el Desarrollo Gerencial (International Institute for Management Development o IMD, sus siglas en ingles)⁶², situándose para este año en el puesto 58 de 63, demandándose por los expertos un cambio estratégico que modifique este retroceso. El desempeño del sistema financiero se mostró como un factor importante en este sentido, debido al desmejoramiento de las condiciones de financiamiento para las pequeñas y medianas empresas (pymes); además de factores como la falta de infraestructura tecnológica óptima para el sector

⁶² El ranking del Instituto se encarga de medir, clasificar y efectuar consideraciones sobre los niveles de competitividad estatal, siendo una medida clave que se emplea para la transformación de las empresas, el gobierno y la sociedad en general.

empresarial, ante los inicios de un cambio hacia el empleo de las tecnologías de la información y la comunicación (TICs) por la falta de mercado eficiente en este sentido; el declive en empresas innovadoras; la desmejora en políticas fiscales, finanzas públicas y la baja legislación para el sector negocios (los cuales bajaron en -12, -7 y -6 posiciones en el ranking de IMD, respectivamente).

No obstante, aun dada la afectación en estos factores de competitividad, la economía general tuvo un desarrollo positivo en el transcurso del 2018, teniendo un crecimiento en términos anuales de 2,6% en el primer semestre y de 2,5% en el segundo trimestre (conforme con la serie ajustada que realiza el Banco de la República para evitar los ajustes estacionales), superando las cifras del año anterior de 1,4% y 2,2%, respectivamente, para los mismos periodos del 2017, lo cual asentó ligeramente las bases para un proceso de recuperación económica, aunque aún lento (Echavarría, 2018).

Entre algunos factores que se destacan, se tiene una mejoría en el consumo de los hogares, mostrándose un crecimiento del consumo de 2,9% en el primer trimestre y 3,2% en el segundo, en examen comparativo con el 2,2% del PIB con el que cerró el 2017. Se dio un repunte significativo en las exportaciones reales totales que pasaron de una contracción de 0,3% en el primer semestre a un 2,6% en el segundo. Las importaciones de bienes de capital tuvieron un crecimiento de 10,9% durante los seis primeros meses. La inflación anual disminuyó de 4,09% registrada a finales de 2017, a 3,10% en agosto de 2018 (Echavarría, 2018).

No obstante, factores como la inversión se vieron estancados, cuestión que resulto alarmante, toda vez que durante un largo trayecto fue el estandarte de crecimiento, requiriéndose una dinamización dada la suspensión de su trayectoria en ascenso desde el año 2016; así mismo, los recaudos de la DIAN estuvieron nuevamente por debajo de las metas propuestas, aumentando entre enero y octubre de 2018 en 1,5% de forma favorable, en paralelo con el mismo periodo del año anterior, destacándose el mejor desempeño por el aumento de la tarifa del IVA, pero siendo el recaudo bruto aun inferior al registrado en los años 2016 y 2017, siendo reiterativos los problemas de evasión y contrabando.

Con estas dificultades en el recaudo, el déficit fiscal resalto ligeramente sobre el promedio de los países de la región alcanzando un déficit del -3,1% del PIB; para ajustar el Presupuesto General de la Nación y cumplir con los compromisos adquiridos en cuanto a la regla fiscal, se exaltó en el

Congreso de la República durante el mes de octubre la señalada “Ley de Financiamiento” que pretendía aportar \$14 billones en recaudo, equivalentes al 1,4% del PIB, para atenuar efectivamente el déficit y lograr el anhelado impulso económico, fundándose en cinco pilares para su proyección (ANDI, 2019).

El primero y más polémico de dichos pilares, era la “universalización del IVA”, bajo el que se pretendía un gravamen total unificado de todos los bienes y servicios, incluidos los de la canasta familiar, bajo la tarifa del 19%, con un progresivo descenso a 17% al 2020:

Desde la perspectiva del ministro de hacienda, Alberto Carrasquilla Barrera, recién designado como derivado de las elecciones presidenciales surtidas en dicho año; resultaba más positivo para la economía gravar la totalidad de los bienes y servicios unificando la tarifa, y fijar un sistema o mecanismo de devolución para los hogares más vulnerables, pues la existencia de tarifas diferenciales no cometía su fin de equidad vertical, dado que su existencia se veía reflejada en el ahorro único de los hogares de altos ingresos y no en aquellos vulnerables económicamente. Así mismo, la opción ganaba aval en tanto se argumentaba que la multiplicidad de las tarifas facilitaba la evasión de impuestos, lo que, de acuerdo con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, generaba un impacto fiscal de 65,6 billones de pesos dejados de percibir entre exclusiones, exenciones y tratamientos diferenciales. En oposición mayoritaria a ello, se precisaba como una medida de difícil desarrollo por su idealizada propuesta de devolución, toda vez que esto podría facilitar nuevas formas de evasión, elusión y corrupción, además de que se exaltaba como aflictiva de los ingresos de la clase media (Castilla, 2018).

El segundo pilar, buscaba la unificación de la tarifa del impuesto sobre la renta para personas naturales con ingresos mensuales mayores a 40 millones de pesos; no obstante, desde una exaltada perspectiva “equitativa”, la ponencia final modificó esta propuesta estableciendo tarifas progresivas de 35% para personas naturales con ingresos mayores a 40 millones de pesos; 37% para las personas naturales con ingresos superiores a 50 millones de pesos, y de 39% para aquellas que superaran los 105 millones de pesos (Castilla, 2018). Por demás, otro de sus pilares pretendía la disminución de la carga tributaria en las empresas en cuanto a la reducción del impuesto de renta de manera gradual (33% en 2019, 32% en 2020, 31% en 2021 y 30% a partir del año gravable 2022), permitiendo el descuento del IVA frente a bienes de capital y del impuesto de industria y comercio (ICA) por el desarrollo ciertas actividades económicas hasta en un 50%, creando rentas

exentas para el sector agro y empresas de la “economía naranja” hasta por diez y siete años, respectivamente, y eliminando la tarifa de renta presuntiva al 2021, a favor de los altos patrimonios (DIAN, 2019).

Con estas modificaciones entre propuesta inicial y final, y otras más que no se entran a analizar para evitar la extensión⁶³, se tiene que de los 19,4 billones de pesos que se esmeraba recaudar al término del 2019 con la propuesta inicial de ley de financiamiento, se redujo la cifra pronosticada de recaudo a menos de la mitad de la necesaria para satisfacer el presupuesto y el hueco fiscal constante de los gobiernos precedentes (la cifra que se logra subsanar con la propuesta final fue de 7,5 billones de pesos, cuando la cifra de déficit llamada a subsanarse era de 14 billones de pesos); por tanto, para paliar dicha brecha de déficit restante, se posiciono en la mira del gobierno central la disminución progresiva del gasto social, a fin de cumplir con la regla fiscal, en contramedida a la desagregación del IVA como principal fuente de recaudo planeada con la inicial propuesta de ley (Cigüenza, 29 nov. 2018).

De lo decantado hasta el momento, debe analizarse que las propuestas de disminución progresiva de las cargas tributarias, como por ejemplo, la que se fija frente al imponible y los dividendos, son políticas económicas poco eficientes que conllevan paulatinamente a un nuevo déficit, al repetirse la misma fórmula gubernativa versadas en políticas a corto plazo, que tendencialmente conllevaría a una posterior modificación tributaria para sopesar las cargas presupuestales de la Nación, pues los ingresos no se logran estabilizar con estos incentivos crecientes que afectan el recaudo requerido.

Así mismo, se mostró renuente la introducción de exenciones sin un sustento económico sólido que precisara sobre la necesidad de beneficiar a sectores específicos (sector hotelero, agrícola y los denominados proyectos de “economía naranja”) en perjuicio de una equidad horizontal, y donde las actividades a definirse dentro de estas categoría de actividades creativas o tecnológicas de economía naranja se evaluarían al arbitrio de la administración (artículo 79, literal e, ley 1943 de 2018), lo cual se muestra alarmante de cara a la imposición posterior de las respectivas cargas o exenciones, ya que tendencialmente puede inclinar a que ciertos sectores intenten propiciar el

⁶³ Para un mayor análisis de la totalidad de beneficios decantados por la ley 1943 de 2018, puede verse el artículo “¿A quiénes favorecerá la ley de financiamiento?”, del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, disponible en: <https://www.incp.org.co/quienes-favorecera-la-ley-financiamiento/>

“encaje” de sus actividades bajo la deseada lista que se adopte, avivando posibles marcos adicionales de corrupción (Wills, 2018).

Esta nueva ola de beneficios empresariales relativos a la reducción de las cargas tributarias, irrestrictamente supuso recortes para el presupuesto disponible entre enero y diciembre de 2019, denotándose peyorativamente en el rubro de las inversiones (la cual se redujo en un 9,4%, al pasar de 39 billones a 35,3 billones de pesos, de las cuales solo quedaron disponibles 28 billones para el presupuesto) y en el desbordamiento del servicio de la deuda (el cual incremento en un 39%), perjudicándose programas sociales como familias en acción, ICBF, el régimen subsidiado de salud, programas de alimentación escolar, créditos de educación superior, subsidios a servicios de energía eléctrica y el programa de subsidio para la vivienda en los estratos medios (Ante el recorte en presupuesto ¿qué programas sociales se verán afectados?, 2018).

El déficit fiscal fue claro en sectores tales como la salud, en el que se requerían 3 billones de pesos faltantes para su correcto funcionamiento; en el presupuesto general se calculaba una carencia de 2,2 billones de pesos necesarios para financiar los acuerdos de paz avalados; en el sector educación se promediaba un déficit de 1,9 billones de pesos necesarios para mantener el conjunto de subsidios a la educación media y superior; y en inclusión social se tasaba una brecha de 1,1 billones de pesos necesarios para garantizar la cobertura de los hogares en programas como Familias en Acción (Cigüenza, 2019).

Sin embargo, aun con sus posiciones a favor y en contra, la ley de financiamiento no tuvo una larga vigencia (aunque desde el Ministerio de Hacienda se pretendía su vigencia entre los 3 a 4 años siguientes), al ser declarada su inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-481 del 16 de octubre de 2019, principalmente por vicios en el procedimiento de su formación, ante un desconocimiento de lo previsto en el artículo 157 de la Constitución y el artículo 160 de la ley 5ª de 1992.

En síntesis, la Corte determino por insubsanable la carencia de una de las etapas estructurales en la aprobación de la ley durante proceso legislativo, en tanto no se surtió el debido debate al interior de la Cámara de Representantes por la falta de publicación en la Gaceta Oficial del texto aprobado por el Senado y por la votación que tuvo que surtir en bloque al no allegarse el escrito aprobado, afectando los principios de publicidad, cosecuidad y de deliberación racional, en perjuicio de efectivo control ciudadano. No obstante, para evitar un vacío normativo en el sistema

tributario, la Corte determino como necesario diferir los efectos de la decisión al 1° de enero de 2020, plazo durante el cual debería surtirse el proceso legislativo respectivo para una nueva ley, so pena que al 1° de enero de 2020, operara la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018⁶⁴ (Corte Constitucional, Comunicado No. 41 del 16 de octubre de 2019).

Aun así, debe precisarse que la ley no estaba alcanzando sus metas propuestas en cuanto el pronóstico de recaudo de 7,13 billones de pesos para el 2019, denotándose en un porcentaje menor al esperando, verbigracia, el recaudo únicamente del 23% del impuesto al patrimonio para finales del segundo trimestre o el recaudo de solo el 2% en el impuesto a la compraventa de inmuebles para este mismo periodo. Por su parte, la insignia económica del gobierno de turno, la “economía naranja”, difícilmente logro extenderse en su corto periodo de debate y vigencia, por lo que se cuestionaron altamente sus alcances para el real crecimiento económico, aún con sus pronunciados beneficios (Arévalo y García, 2019).

Así mismo, es pertinente señalar que, de acuerdo con los expertos que emitieron sus conceptos para el análisis de constitucionalidad de la ley de financiamiento; el articulado abundado de beneficios empresariales, configuraría progresivamente un déficit mayor para las arcas del Estado, tal como lo resume la Corte Constitucional en algunas de sus consideraciones:

Al respecto, según el concepto técnico emitido por Fedesarrollo, los ingresos tributarios como porcentaje del PIB serían 14.3% en 2019, 13.6% en 2020, 13.2% en 2021 y 13.11% en 2022. Y asevera que los ingresos a partir de 2020 caerán paulatinamente. En el mismo sentido, el concepto técnico del [Instituto Colombiano De Derecho Tributario] ICDT señala (i) disminución en el recaudo en \$9.8 billones para el año 2020 (según los estimativos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público), fruto de los beneficios tributarios previstos en la Ley de Financiamiento. Dicho monto proviene del descuento del IVA en la adquisición de bienes de capital (\$6.6 billones de pesos), la posibilidad de tratar como descuento el impuesto de industria y comercio (\$1.5 billones de pesos), la reducción de la tarifa del impuesto sobre la renta corporativa (\$1.1 billones de pesos) y el desmonte de renta presuntiva (\$0.4 billones

⁶⁴ Deloitte Asesores y Consultores Ltda. emitió un análisis sobre como hubiese operado la reviviscencia de las normas derogadas o modificadas por la ley 1943 de 2018, el cual puede ser consultado a través de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/An%C3%A1lisis%20efectos%20inexequibilid%20ley%201943%20de%202018-vf.pdf>

de pesos), y (ii) disminución en el recaudo proyectada por Banco de la República y Fedesarrollo que caería en \$4.5 y \$9 billones de pesos, y \$5 y \$9 billones de pesos, en los años 2021 y 2022. En este mismo sentido, señala la ANIF, Fedesarrollo y el Banco de la República que el resultado neto de los aumentos y disminuciones en la recaudación tributaria, resultantes de la aplicación de la Ley de Financiamiento serían negativos; mismos que serían percibidos a partir del año 2021. (Corte Constitucional, sentencia C-481 de 2019)

Si bien se alcanzaron a denotar efectos favorables con la aplicación de la ley como el recaudo de 3,04 billones de pesos por la declaración de renta; el ingreso adicional de 1 billones de pesos en la aplicación del IVA plurifásico a las gaseosas y cervezas, y la normalización de activos en el exterior con un recaudo adicional de 1,1 billones de pesos; no se alcanzó a contemplar el déficit de 90 billones de pesos que, según el Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana, se dejarían de percibir en las arcas de la nación por los múltiples beneficios concedidos a las empresas, cuyos efectos negativos solo serían percibibles al año 2020 (Benavides, 2019).

Frente a esto, se torna concreto retomar a dos de los Premio Nobel de Economía 2019, Abhijit Banerjee y Esther Duflo, citados por Arévalo y García (2019), cuando precisaba que la reducción de los impuestos como potencializador de las inversiones solo es una perdurable leyenda incentivada por las empresas, pues la falta de equidad entre las cargas tributarias solo ahonda en las brechas económicas y sociales, al dar garantía a la acumulación paulatina de los grandes capitales; recomendando por tanto que, para estimular la economía, solo basta con incentivar la demanda interna mediante procesos de redistribución por méritos, ello es, incrementando las remuneraciones salariales que fomenten el gasto progresivo en bienes y servicios, en favorecimiento de la circulación del dinero⁶⁵.

⁶⁵ Esta posición es ligeramente rebatida en un artículo de la revista Forbes denominado “Lo que los Nobel Banerjee y Duflo piensan sobre volver a cerrar el comercio”, donde se analiza el teorema de Stolper Samuelson que sugiere que a mayor necesidad de mano de obra, mayores deberían ser las retribuciones y a mayor necesidad de capital sobre la mano de obra, menor debería ser la necesidad de salarios altos; en dicho artículo se hace un análisis de los sistemas económicos actuales, de las principales incongruencias para el aumento del desarrollo en muchos territorios conforme a la liberalización del comercio, y sobre el marco de desigualdad social que deriva de ello. Dicho artículo se encuentra disponible en: <https://forbes.co/2020/06/19/economia-y-finanzas/lo-que-los-nobel-banerjee-y-duflo-piensan-sobre-volver-a-cerrar-el-comercio/>

Muestra de esta leyenda sostenida son los 299 beneficios tributarios permanentes sobre los que la comisión cuarta del Senado de la República, le pidió explicación al Ministerio de Hacienda y la DIAN a inicios del 2019; en el debate, algunos senadores indicaron que, si se hubiesen limitado, se hubiese recaudado el 92% del déficit fiscal que no lograba subsanar la ley de financiamiento. Así mismo, se dejó asentado el debate por el exuberante crecimiento de las rentas exentas registradas entre 2010 a 2016, periodo en el que, el costo fiscal de estos beneficios para la renta, pasaron de 7,3 billones a 14,8 billones de pesos y los ingresos empresariales no constitutivos de renta aumentaron en un 79% (Gabelas tributarias, en la lupa del Congreso, 2019).

Con esto, si bien expertos de entidades como ANDI resaltaron entre 2016 y 2018 la baja competitividad de Colombia por las altas cargas tributarias, es loable apreciar que el alto grado de beneficios afecto el derecho del Estado de recaudar y, por ende, las posibilidades para incentivar la inversión, el mercado y la oferta laboral, cuestión sobre la que no se aprecia mayor consideración al ser tan demandable la necesidad de amplificarlos, lo que a lo sumo resulta cuestionable por sus fines inacabados y los progresivos costos o déficit que representan para las arcas nacionales.

Frente a lo señalado, se debe indicar que, la falta de coherencia económica que habita en la emisión de beneficios para avivar el crecimiento económico nacional, no solo logra percibirse por los detractores de la ley; así mismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, y el Banco Mundial, al verificar que el país supera en costos fiscales al promedio de los países de la región; elevaron recomendaciones tributarias en las que exaltan por el preocupante exceso de estos beneficios y las respectivas consecuencias frente a la equidad (Rodríguez, 21 nov. 2018). Aún con las declaraciones de estas entidades internacionales, la dación, creación y vigencia de diversos beneficios no culminó con la inexecutable de la ley, pues prosiguió y se extendió con la ley que entro a reemplazarla.

- **LEY 2010 DE 2019 O LEY DE CRECIMIENTO ECONÓMICO.**

Antes de entrar a precisar los puntos relevantes de esta reforma, cabe precisar que la ley de crecimiento económico surte su trámite en un álgido periodo social y político, transversalizado por las protestas multisectoriales acaecidas a lo largo del año 2019 ante propuestas y actuaciones

estatales impopulares, irregulares y/o transgresoras de los derechos humanos⁶⁶; la antipatía creciente por el Estado por la alta crisis de corrupción en los poderes públicos, y bajo un mínimo marco temporal de tres meses en el que debían surtirse la totalidad de las etapas legislativas, so pena de que operase la reviviscencia de los postulados previos a la entrada en vigencia de la ley de financiamiento. Por tanto, sin importar la entidad de los postulados a implementarse, fue una ley ampliamente desacreditada y criticada desde sus bases por múltiples sectores.

Así entonces, este instrumento normativo emerge del punto de cierre de la anterior reforma tributaria, ello es, la declaratoria de inexecutable de la ley de financiamiento el 16 de octubre de 2019, diferida al 1° de enero de 2020, siendo uno de los periodos de transición más cortos entre reformas, si se entiende por transición, dado que la ley 2010 de 2019 es considerada como una simple versión posterior ligeramente modificada de la ley 1943 de 2018.

En principio, la propuesta de la primera ponencia presentada al 26 de noviembre de 2019, ratificaba la mayoría de los puntos que trataba la ley de financiamiento y que habían sido avalados por el Senado de la República previo al vislumbrado vicio señalado por la Corte en la sentencia del 16 de octubre, introduciéndose algunos ligeros, pero resaltables cambios de relevancia popular y otros nuevamente inclinados por el favorecimiento empresarial, con sus respectivos costos fiscales.

Entre algunos puntos preexistentes que entro a ratificar y ligeramente modificar la ley de crecimiento (de relevancia en cuanto a beneficios), versan el sostenimiento en la eliminación progresiva de la tarifa por la renta presuntiva, la cual pasaría a gravarse en 0,5% en el 2020 y al 0% a partir del 2021; se sostiene las rentas exentas sobre empresas de economía naranja que se centren en actividades relacionadas con el deporte, el sano empleo del tiempo libre y la recreación; se disminuyó la tarifa marginal aplicable a los dividendos a partir de 300 UVT, pasando del 15% al 10%; de forma positiva, aunque poco ambiciosa, se aumentó la tarifa en un punto porcentual del impuesto de normalización, quedando fijado en un 15% sobre la renta; se fijan como rentas exentas adicionales aquellas referentes a las contribuciones a fondos de pensiones y depósitos en cuentas de ahorro para el fomento de la construcción (artículos 126-1 y 124-4 del Estatuto Tributario) que habían sido omitidas por la ley de financiamiento; y, en general, se dejan asentados los beneficios

⁶⁶ Tales como las muertes de líderes sociales, la falta de interés para determinar los agresores, el incremento de afectaciones ambientales, crímenes efectuados por miembros de las fuerzas armadas, etc.

decantados frente a los impuestos de renta (como la disminución progresiva hasta llegar a 30% y el sostenimiento de rentas exentas), ICA (descuento del 50% que pasaría al 100% en 2022) y patrimonio (tarifa del 1% para patrimonios superiores a 5000 millones de pesos) fijados en la ley declarada inexecutable (Franco y Cubillos, 2020).

En un examen especulativo de los posibles impactos fiscales que generarían estas medidas frente a los impuestos de mayor alcance, se tiene que, en cuanto a la reducción progresiva del impuesto, se generaría un costo fiscal de 1,3 billones de pesos para el 2020; de 2,7 billones de pesos para el 2021 y de 4 billones de pesos para el 2022 (ello sin contar con el panorama económico y social actual de emergencia sanitaria). En lo referente al descuento en la tarifa del IVA por adquisición de bienes de capital, se afectarían las arcas del Estado con un tendencial costo fiscal de 6 billones de pesos para el 2021 (Sáenz, 2019), y en cuanto al ICA se perdería el equivalente de 1,7 billones de pesos entre 2020 y 2021, de aplicarse plenamente lo decantado por la reforma.

Ahora bien, entre los nuevos puntos claves que entro a tratar este nuevo marco normativo, debe hacerse referencia a las propuestas que inicialmente estarían destinadas, en términos del gobierno de turno, a socavar la brecha de las inequidades vigente, entre las que deben mencionarse:

La reducción progresiva de aporte a la salud para los pensionados que obtienen por mesada el salario mínimo, pasando su tarifa del 12% al 8% en 2020 y 2021, y finalmente a 4% al 2022. Dicha propuesta, además de las ya exaltadas críticas sobre la disminución progresiva de un recaudo específico para el presupuesto de mediano y largo plazo, ya había sido desacreditada por el gobierno precedente ante su inconveniencia fiscal, en tanto ampliaría el déficit del sistema general de seguridad social, debiendo asumirse un costo adicional de 500 millones de pesos entre 2020 y 2021 y un billón de pesos anuales a partir del 2022 bajo la tarifa del 4%. (Benavides, 2019).

Otra de las propuestas reclinadas por la aprobación de la ciudadanía, más que por una real variación del déficit fiscal vigente, verso en la confirmación de los proclamados tres días sin IVA; propuesta que tendencialmente tendría como público objetivo los estratos medios, dado su medio de aplicación a través de las compras virtuales y bienes preferentemente de lujo, tendiendo por un costo medio de aplicación entre los 60 millones y los 150.000 millones de pesos, variando de acuerdo a la acogida por la ciudadanía (Benavides, 2019) y, claro está, bajo los plazos prefijados que finalmente no resultaron loables por el marco contextual, bajo el cual, el cálculo aproximado de costos se triplicó a 450.000 millones de pesos (Morales, 2020).

La tercer propuesta central de cara a la ciudadanía y cuyo sujeto objetivo de beneficio en cargas tributarias son las empresas, versa en la concesión de una deducción de 120% de los salarios pagados a los empleados (siempre y cuando no se excedan las 115 UVT mensuales al 2020) para aquellas empresas que tengan como público objetivo de contratación a los jóvenes entre los 18 y 28 años (además de cumplir los requisitos restantes que señala el artículo 108-5 del Estatuto Tributario). Dicha propuesta es de sumo cuestionamiento, pues el público objetivo beneficiado, si bien es objeto de estigmatización de cara a la vinculación laboral, no resulta tan gravoso actualmente como sí ocurre frente a sectores minoritarios o históricamente segregados. Por ello, se consideró por los analistas que los beneficios se verían reflejados tendencialmente sobre las utilidades y la reducción de cargas tributarias en los empresarios contratantes, y no concretamente sobre el público objetivo de contratación, lo que conlleva a generar un costo aproximado de 60.000 millones de pesos para el 2020 (Benavides, 2019).

Por último, entre las medidas populistas se destaca la devolución o compensación del IVA a favor de la población más vulnerable, de conformidad con la metodología de focalización a definirse por el Departamento Nacional de Planeación; suma fija en pesos que sería transferida bimestralmente a través de los mecanismo de focalización, tales como Familias y Jóvenes en Acción, y que, según cálculos de dicho periodo, supondría un costo de hasta 2,2 billones de pesos para el 2020 (Benavides, 2019).

Por su parte, aunque finalmente la ley cumplió su objetivo, siendo sancionada el 27 de diciembre de 2019, el centro de estudios económicos de Fedesarrollo, desde los inicios del segundo debate el 16 de diciembre de 2019 (proyecto de ley 227 de 2019); ya resaltaba el impacto del 0,5% en el PIB solo para el 2020 (equivalente aproximado a 4,9 billones de pesos dejados de recaudar para aquel momento), con la generación de un déficit de casi el doble para el 2021. Desde el Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana, la posición fue más crítica durante los días previos al segundo debate, precisando en sus estimaciones una suma por más del doble, donde solo los beneficios pro empresa ascenderían a una suma cercana de 9 billones de pesos (Becerra, 2019); por su parte, el Ministerio de Hacienda supero estos pronósticos evaluando los costos en beneficios en 9,4 billones de pesos para el 2020.

En cuanto a las vías de recuperación económica, se planteaba por el gobierno central el saneamiento de estos gastos con una positiva y creciente inversión económica, dada la preferencia

de la ley por generar “confianza en el inversionista”, lo que conlleva a centrarse objetivamente en las megainversiones (proyectos de inversión cuyo capital fuese superior a un billón de pesos) como actores de crecimiento ideal. Así mismo, se esmeraba que, con la adecuación económica, tecnológica y sistemática de la DIAN de acuerdo a la ley y a la inversión desde el Presupuesto General de la Nación 2020, se desincentivara la corrupción, la evasión y la elusión, acuñando a ello el impuesto de normalización, cuyo fin no es otro que alcanzar mayor transparencia en la declaración y contribución tributaria (“¿Qué es lo peor de la tributaria? esto es lo que más critican los economistas”, 2019)

Sin embargo, la ley adolece de múltiples filtros para el recaudo, regresivos de cara a una eficiencia económica, puesto que, no solo desagrega porciones de las cargas tributarias para el sector empresarial, las cuales se aglomeran con las ya fijadas de forma permanente por las precedentes reformas tributarias; así mismo, afecta el recaudo desde la vía de los sujetos naturales o gobernados, al conceder beneficios versados en promesas populistas que no se basan en una evaluación positiva de cara a aliviar de forma estructural las inequidades o desigualdades sociales latentes, ni generan efectos de proyección fiscal o tributaria, pero que sí dificultan aún más la gestión tributaria encomendada a la DIAN (tal es el caso en la garantía de los tres días de IVA y la transparencia en estas políticas económicas, o con la devolución del IVA a los más pobres).

Por ello, se considera que las premisas o prescripciones centrales de la reforma repiten la misma fórmula criticada en párrafos precedente, bajo la que se edifican políticas económicas con efectos en el corto plazo, sin una real medición eficientista y donde se recrea e incentiva mayores costes que beneficios a percibirse en términos de desarrollo social y crecimiento económico multisectorial, y no únicamente en un sentido vertical (en reputo exclusivamente de las utilidades para los ya favorecidos por su posición dominante en el mercado).

Sin importar las posiciones a favor o en contra, la generalidad de los sectores concordaron en que la ley de crecimiento económico, así como su predecesora, no son medidas tributarias estructurales, lo que repercute en la seguridad jurídica de la población, conllevando al cuestionamiento de sus postulados dogmáticos por una variación real de la equidad tributaria, y concluyéndose indefectible que se requerirá a futuro de una nueva reforma tributaria para subsanar el déficit desprendido a mediano o largo plazo.

Aún con esta falencia de variación estructural, se proyectaba inicialmente que la economía crecería al término del 2020, con un aumento de 5,0% en las inversiones, una expansión de 5,5% en el sector de la construcción, o la moderación del déficit externo a 3,9% del PIB, por señalar algunos cálculos probabilísticos o proyecciones. No obstante, la conclusión lograda por los analistas en la materia sería similar a la tesis sostenida: enfatizándose desde BBVA Research que, en cuanto a los objetivos fiscales para el 2020, se alcanzarían solo en el corto plazo por cuenta de algunos ingresos extraordinarios que se desvanecerían para el subsiguiente año fiscal, tornándose dificultoso la consecución del objetivo fiscal de 1,8% del PIB a partir del 2021, por la ley de crecimiento, haciéndose necesario adelantar estrategias de carácter estructural, cuestión que indefectiblemente sugeriría una reforma estructural en el mediano plazo (Castañeda, et al., 2020).

Sin embargo, el acaecido contexto global sumido en emergencia sanitaria, conllevó a la paulatina afectación imprevisible de la economía global y local, dejando las proyecciones de crecimiento en un segundo plano, al cimentarse la contracción económica durante el segundo trimestre del 2020, la cual se pronosticaba en -7,5% del PIB, pero que finalmente se tasa en un -15,7% del PIB, de acuerdo con las cifras oficiales del DANE, donde los más afectados fueron los sectores del comercio mayorista y minorista, transporte, almacenamiento, alojamiento y restaurantes, los cuales aportan conjuntamente un -6,6% de esta variación negativa, equivalente a un decrecimiento promedio de 34,3% de estas actividades; por su parte, el sector de la construcción se contrajo en -2,1%, decreciendo hasta en un 31,7%, y la industria manufacturera se contrajo en un -3,1% al decrecer en un 25,4%.

En cuanto a las variaciones mensuales, debe señalarse que en enero y febrero de 2020 pudo lograrse un crecimiento económico efectivo de 3,54% y 4,81%, respectivamente; sin embargo, a partir de marzo se dio paso a la disminución progresiva con variaciones negativas de -4,10% para este mes; -20,15% para abril, -16,16% para mayo y de -11,06% para junio (“economía colombiana se contrajo 15,7% en el segundo trimestre”; 2020).

Aun con ello, se empieza a palpar el repunte en varios sectores a partir de julio de 2020 (exceptuando ellos sectores de comercio al por menor, turismo y recreación, que perduran en cifras negativas), previéndose la recuperación del PIB en 3½% en 2021 y 3¾% en 2022, con mérito en la reducción de las tasas de interés y el estímulo de la política fiscal. La suspensión temporal de la regla fiscal propicio el incremento en el gasto a salud, la ayuda económica a los hogares,

subvenciones salariales y la expansión de líneas de crédito, programas de apoyo aumentarían el gasto en un 3% del PIB; con esto, claramente se verá un aumento paulatino de la deuda pública (se proyecta un aumento de 15 puntos hasta alcanzar un 60%), pero seguirá en estándares manejables de acuerdo con los expertos, ante el recorte de gasto previsto para el 2022 (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2020).

Si bien, se enfatiza en que este marco contextual vigente no es de mayor análisis de cara al objeto de estudio, se debe resaltar que, durante el álgido periodo de aislamiento, confinamiento y condicionamiento económico, se ha optado por la aplicación de propuestas decantadas en la ley de crecimiento económico bajo términos extraordinarios e improvisados, como la aplicación y reprogramación de los tres días sin IVA con mayor anticipación, lo cual terminantemente puede elevar las pérdidas en el recaudo o el decrecimiento económico si se corrobora que el mecanismo, sin criterios de evaluación ex ante y de preparación sectorial, puede ser empleado como válvula para avivar la evasión fiscal durante el periodo de crisis y recesión⁶⁷.

Así mismo, se han acrecentado significativamente los decretos que versan sobre el favorecimiento o “estímulo fiscal”, los cuales, de acuerdo con cifras del Banco Mundial, se tasan en una inversión en gasto público de 14,8 billones de pesos, equivalentes a 1,4% del PIB, con potencialidad de incremento hasta los 48 billones de pesos, que pueden suponer un aumento desmesurado en la deuda externa para el presupuesto general del 2021 (Banco Mundial, 2020).

Estos costos fiscales se han decantado principalmente bajo un criterio finalista de inversión que permita paliar el decrecimiento económico de múltiples sectores, centrados mayoritariamente en líneas de crédito especial y aplazamiento de la recaudación tributaria, por lo que uno de los principales favorecidos con estas medidas es el sobresaliente sector financiero que mantiene anualmente unas significativas sumas en utilidades y que bajo estas líneas de crédito especiales otorgadas por el gobierno, conllevan al incremento de capital y concentración económica. Si bien, en principio, tienen una función de intermediación bajo el supuesto de apoyo subsidiado para la reactivación económica, sobre todo a favor de las Mipymes como principales agraviadas, lo cierto

⁶⁷ Los dos primeros días sin IVA, acaecidos el 19 de junio y el 3 de julio de 2020, obtuvieron resultados positivos al alcanzar ventas por más de 9 billones de pesos, suma que el gobierno central celebró al considerarla cercana a un punto positivo del PIB que logra recuperarse de la economía nacional. Sin embargo, se dejaron de recaudar sumas importantes (durante el segundo día sin IVA, se promedian 130.000 millones dejados de recaudar) y los valores no se muestran tan significativos a lo esperado de dicha medida (balance de los días sin IVA: ¿qué impacto tuvieron en la economía?; 17 ago. 2020).

es que los requisitos extenuantes, además del incremento progresivo de sus débitos, disuaden su empleo y acceso, por lo que terminara siendo un capital congelado del que igual obtiene provecho el sector financiero y ligeramente el Estado (Banco Mundial, 2020).

En síntesis, cabe recordar que, el exceso de beneficios no evaluados *ex ante* y *ex post*, genera implicaciones negativas en el sistema tributario, conllevando al fomento de su regresividad cuando su aplicación es permanente, no sometida a una evaluación de resultados, escrutinio presupuestal o de costo-beneficios durante su aplicación; y desproporcionada, ante una falta de evaluación de términos de eficiencia y eficacia, conllevando a la concentración mayoritaria de riquezas y a la correlativa masificación de las inequidades sociales.

Frente a los individuos que ven en este tipo de costos fiscales una oportunidad de masificación de utilidades, en detrimento de la equidad y redistribución de renta y riquezas; se pasa a hacer mención en el capítulo final, recurriendo inicialmente al examen económico básico de las fallas del mercado, con énfasis único en la competencia perfecta, puesto que, en su debilidad, se facilita la concentración de riquezas y la edificación de precios decisivos. Con este examen alcanzado, se procederá finalmente a efectuar las apreciaciones finales.

3. IMPLICACIONES QUE SE PUEDEN DERIVAR DE LA CONCESIÓN DE EXENCIONES TRIBUTARIAS A GRANDES GRUPOS EMPRESARIALES, PARA LA FUNCIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE RENTA Y RIQUEZA.

En este último capítulo se elevan, inicialmente, someras reflexiones sobre la eficiencia paretiana y como la afectación de la competencia, a través de la falla de los oligopolios y los monopolios, repercute en el correcto ejercicio de los mercados; siguiendo esta línea, precedentemente se efectúan algunas reflexiones sobre los grandes grupos empresariales locales y su correlativo incremento de riquezas conforme a las políticas económicas benefactoras que, como se ha denotado en apartados precedentes, tienden a masificar sus utilidades en perjuicio de la equidad económica buscada por el Estado social de derecho. Con ello argumentado, se concretan los postulados necesarios para arribar una conclusión del objeto de estudio que, como se resaltó

en la introducción, no pretende agotar el tema, sino simplemente elevar algunas consideraciones que, desde el punto axiológico y constitucional analizado, determinen la pertinencia de los beneficios tributarios a la luz de los presupuestos de la Constitución Política de 1991 y la desarrollada función de redistribución de renta y riqueza.

3.1. Los grandes grupos empresariales como problema de monopolio u oligopolio y de concentración de riquezas.

Siguiendo al profesor Paul Samuelson (2006), las economías de mercado son mecanismos integrados y transversalizados por relaciones, comunicaciones y acciones de sujetos con ideales y predisposiciones económicas distintas, cuyo engranaje de acción se demarca por el propio interés y la seguridad individual; no obstante, desde este trasfondo de beneficio particular, se logra la promoción y generación de un interés general no intencionado, en el cual se promueve a la sociedad de una forma más eficiente que si realmente se pretendiera promoverla por voluntad, estando esta premisa irrestrictamente ajustada a la mano invisible que resaltaba Smith en “la riqueza de las naciones”, documento que sirve de partida a Samuelson.

Así mismo, cabe recordar a Samuelson cuando resaltaba que, bajo este mecanismo enraizado por el egoísmo económico, existe, paradójicamente, una relación de interdependencia bajo la cual “no hay un solo individuo u organización que sea responsable de la producción, el consumo, la distribución o la fijación de los precios” (2006, p. 25), ni debe haberlo de cara a un sentido eficientista del mercado y del desarrollo social.

En otras palabras, una economía de mercado se demarca por la esencialidad de la generalidad de los sujetos que intervienen en su desarrollo, los cuales conjuntamente, a través de sus interacciones individuales en el mercado, propenden por la estabilidad de este mecanismo, siempre que se sirvan de las propias reglas, principios y procesos que demanda la economía para su óptimo funcionamiento. Con ello, se exalta que existe una valoración ecuánime de los pesos y contrapesos de un conjunto de actores sobre el otro y viceversa; verbigracia, mediante la ley de oferta y la ley de demanda, ya aplicadas al mercado de bienes y servicios o de factores de producción, a través

de la variación voluntaria y concertada de los precios por los actores que influyen mancomunadamente, en verificación de variables extrínsecas (cambios sociales, naturales o políticos, etc.) e intrínsecas (preferencias, interés o necesidades, etc.).

A este marco ideal se le denomina equilibrio de mercado, el cual representa el balance entre todos los diferentes compradores y vendedores, a través de un sistema de precios o valuación monetaria de los deseos y las necesidades de los consumidores, así como de las cantidades exactas que los vendedores o productores asignan para la oferta en el mercado, en una pugna pacífica que determina los valores marginales de los productos (Samuelson, 2006).

Sin embargo, esta mirada decantada principalmente por Smith y debatida por Samuelson, de una “economía de mercado ideal”, ignoraba que, bajo una sociedad tradicional, desde un enfoque político, mercantilista y empírico, los sujetos no están evaluados equidistantemente en el mercado, puesto que existen unas demarcadas diferencias sociales y de capital que terminantemente pueden influenciar los precios, sin importar si la cantidad total de sujetos en mejor posición es menor que la de aquellos en peor posición, tornando utópico el mundo de la mano invisible donde todo fluye sin dificultad en el mercado.

Para mediarlo, lejos de la posición de Smith, se erigió al Estado como interventor necesario que debe entrar a participar en el mercado para palear las fallas demarcadas por desajustes de la competencia, las externalidades o la información imperfecta. A través de su poder coercitivo, restringe a unos en mejor posición para beneficiar a otros en peor, sin empeorar a los primeros, buscando un equilibrio más que una igualdad, pero sin despreñar los postulados axiológicos fijadas por el ordenamiento jurídico y la constitución económica.

Para dicha labor, Samuelson (2006) señalaba tres funciones elementales que debe contemplar el Estado en la corrección de las fallas, siendo ellas: el aumento de la eficiencia (promoviendo una real competencia y diezmando las externalidades), el fomento de la equidad (estableciendo impuestos, subsidios e incluso beneficios tributarios, para redistribuir la riqueza) y el favorecimiento de la estabilidad (buscando la reducción del desempleo y alentando el crecimiento económico).

En lo pertinente a la abundante existencia de beneficios, se torna necesario centrar la atención en el fomento de la eficiencia como función agraviada inicial, que impide progresivamente el fomento de la equidad y el favorecimiento de la estabilidad, al moldearse una concentración de riquezas producto de una competencia imperfecta.

Sin encausar un examen etiológico, se cree conveniente adoptar la definición de eficiencia erigida por Vilfredo Pareto en el marco del mercado, bajo la que no es posible mejorar el bienestar de ninguna persona o sujeto, sin empeorar el de alguna otra (Stiglitz, 2002). En otras palabras, la eficiencia de alguna acción se mide en el sentido de que se pueda mejorar tangencialmente el bienestar de algunas o varias personas, sin que ello implique el empeoramiento del bienestar de un número considerable de individuos. Sin embargo, dadas las cimentadas diferencias sociales, culturales, políticas y económicas entre los sujetos, no es terminantemente posible lograr el óptimo de Pareto desde el ámbito único del mercado (Stiglitz, 2002), por lo que el papel del Estado como interviniente, estará encaminado en sanear la brecha de empeoramiento lo más razonable posible, mediante su poder coercitivo, verbigracia, mediante políticas de estabilidad competitiva o de límites económicos para efectos de las relaciones consumo, en el caso puntual de la asimetría empresa/productor/proveedor – consumidor.

Sin embargo, la principal barrera para ello deviene de la pugna de influencias que se erige bajo el sistema capitalista, donde aflora el individualismo neoclásico, avivando posibles escenarios aflictivos de la gobernanza, tales como la corrupción (someramente tratada en el primer capítulo), o la simple predisposición por intereses de conveniencia empresarial que no logran el bienestar general, donde se afecta no solamente al mercado, sino también al marco constitucional que propende por postulados axiológicos incluyentes, el fomento de la equidad y el favorecimiento de la estabilidad económica.

Esto da lugar a una falla de la eficiencia económica, denominada como “competencia imperfecta”, bajo la cual, en términos económicos, uno o varios agentes del mercado tienen la capacidad y el poder de influenciar los precios del mercado (Márquez, 2005); y, desde la perspectiva político-legal, tiene la potestad de permear las políticas económicas.

Este imperfecto de la eficiencia les da la posibilidad de erigirse como precio decisores, cuestión que puede surgir de diversos factores, tales como, el número de agentes que ofertan o demandan

en un mercado específico (uno o pocos productores, o uno o pocos consumidores⁶⁸); el desarrollo tecnológico o industrial; un acervo considerable de capital, y/o bien por tradición y fortalecimiento monopolístico u oligopólico de la(s) marca(s).

Desde la perspectiva del productor, si bien se puede consolidar como una ruta de incremento de beneficios o utilidades al encabezar un mercado, la sola facultad unívoca o concertada de uno o pocos de influenciar las decisiones económicas, puede repercutir en los niveles de consumo efectivo, la capacidad adquisitiva para consumir y la eficiencia del mercado, conllevando tendencialmente al declive de un gremio específico, el descontento poblacional o la predisposición por sustitutos que bien pueden desestimular la industria nacional en preferencia de la importada.

Frente a ello, se deben plantear medidas estatales que propendan por el equilibrio, no solo en consideración de futuros o propendientes agentes productores que entrarían a competir, sino también en favor de los consumidores, garantizando su acceso a una oferta real, disponible y asequible, así como a una garantía de salarios que incrementen su capacidad adquisitiva y les permitan favorecer la circulación monetaria.

Al Estado considerar a los destinatarios finales, mediante la función de redistribuir las riquezas y políticas que favorezcan la capacidad adquisitiva de los consumidores, se favorece la función económica de la equidad, lo que garantiza el progresivo consumo en el mercado y el fortalecimiento de una economía en crecimiento como la nacional.

Sin embargo, el panorama contemporáneo globalizado, ha denotado nuevas lógicas de expansionismo empresarial, bajo las que ya no es suficiente la concertación de un negocio único para la proyección y fortalecimiento empresarial, y cuyo objetivo no es el fortalecimiento del empleo, puesto que se busca diezmar este gasto. La cooperación y sobre todo la consolidación de grupos o conglomerados empresariales que agrupan diversos submercados de bienes y servicios, son las estrategias triunfantes para la garantía de una ventaja en el mercado desde mediados del

⁶⁸ En cuanto a los consumidores se habla de monopsonio (un consumidor como precio decisor), duopsonio (dos consumidores precio decisores) u oligopsonio (más de tres consumidores con esta capacidad); sin embargo, dicha perspectiva no será profundizada, puesto que el objeto de estudio centra el análisis en las falencias de las políticas económicas cuando se erigen primordialmente en favor de los productores o el agente empresa, en favorecimiento y acrecentamiento de su capital, lo cual afecta la eficiencia del mercado al condicionar la circulación del capital e impedir el mejoramiento de la capacidad adquisitiva de los consumidores, además de ir en contravía de los postulados axiológicos llamados a la prevalencia por el constituyente.

siglo XX, lo que a su vez garantiza una aceptación y proteccionismo de los representantes políticos, por ser muestra ejemplificante de avance económico y proyección del mercado nacional en cuanto a crecimiento empresarial únicamente, no de prerrogativas laborales⁶⁹.

Desde una perspectiva favorable, la consolidación de grupos empresariales consolida la permanencia en el mercado de empresas locales que aportan significativamente al PIB, lo que puede facilitar el funcionamiento de las subempresas y filiales que integran el grupo empresarial, evitando la insolvencia al permitir el traslado de capital entre dependencias o submercados; favoreciendo la inversión ante bajos periodos de demanda o escasez, y garantiza la estabilidad laboral de quienes se desempeñan en las cadenas de consumo del o los productos objeto de comercio.

El real problema se verifica en un nivel macrosocial, cuando se corrobora que esta modalidad empresarial consolida la concentración de las riquezas, no incrementa tangencialmente los niveles de empleo, disminuye la autonomía empresarial, genera restricciones al libre comercio y la competencia mediante la edificación de monopolios u oligopolios de mercado por tradición y solidez de marca, que tendencialmente pueden repercutir en una afectación jurídico-política, influenciando la consolidación de medidas legales, cargas impositivas o costes de producción bajo unos estándares fijados a conveniencia que dificultan el ingreso de nuevos competidores; y, claro está, la posibilidad de influenciar políticamente la toma de medidas benéficas para su solidez empresarial, desestimando cargas tributarias y acrecentando sus riquezas, a través de beneficios tributarios, afectando consecuentemente la equidad y la estabilidad económica.

Como se dejó claro en el capítulo segundo, es normal y razonable que el contribuyente empresarial opte por imponer resistencia frente al aumento de sus cargas y frente a la eliminación de sus beneficios; pero cuando la variación de la equidad social es significativa se producen desajustes que no solo repercuten en una estabilidad y garantía de postulados axiológico-constitucionales, sino que se extiende y afecta significativamente al mercado, puesto que, al

⁶⁹ Desde una perspectiva peyorativa, se fraguan otro tipo de dinámicas que también perjudican el fortalecimiento empresarial y la existencia de una competencia más equitativa, como la consolidación del cártel de sociedades (organismo de comercialización conjunta, que fija el precio de venta y las cuotas de producción, lo que puede persuadir a los competidores); *trust* (asociación bajo la que se obtienen los beneficios desde diversas subempresas para la posterior división de beneficios entre todas, orientada hacia el control y pérdida de autonomía empresarial) o *holding company* (modalidad orientada al control empresarial a través de la compra mayoritaria de acciones, disminuyendo proporcionalmente su autonomía decisional) (Rentería, Naranjo y Arango, 2009).

disminuir la capacidad adquisitiva de un generalizado poblacional, disminuye paralelamente la demanda en el mercado; puede dar lugar a los fenómenos de la inflación o la deflación, y consecuentemente, se da cabida a una masificación de las fallas de mercado, ocasionando contextos económicos como el de la “Gran Depresión” de la década de 1920 en Estados Unidos, claro ejemplo de los perjuicios de la concentración y acervo de la riqueza en unos pocos (Agudelo, 1999).

Colombia no es ajena al fenómeno de los grupos o conglomerados empresariales que, en términos simples y conforme a lo decantado hasta este punto, pueden definirse como aquellas asociaciones con una significativa potencialidad financiera, con multiplicidad de negocios y propósitos, no irrestrictamente ceñidos a un único sector, y cuyo fin es garantizar una estabilidad, consolidación, concentración y control progresivo del mercado, así como de la riqueza o incremento de sus utilidades.

Si bien, el panorama económico colombiano no se proyecta como el más prominente a nivel global, estos conglomerados industriales han logrado un importante desarrollo en diversos sectores de la economía, impulsando sectores o productos concretos que se han trasladado a mercados externos. No obstante, su consolidación ha sido muestra paralela de desigualdad en el país, tal como lo demuestran algunas cifras socioeconómicas del 2018, donde el porcentaje de la población bajo el estado de pobreza alcanzaba el 27%; el 40% estaba en estado de riesgo de pobreza; el 31% lo conformaban la clase media (considerándose que estos no obtienen más de 2 ½ salarios mínimos), y solo el 2% restante se consideraban parte de la clase alta o con ingresos considerables (Galindo y Lozano, 2019).

A nivel nacional, entre los grandes grupos o conglomerados nacionales que han logrado la edificación como potencias industriales regionales en las que se concentra el acervo del capital; se destacan:

La Organización Ardilla Lulle, que, mediante Postobón S.A., sostiene un control aproximado del 60% del mercado de las gaseosas a nivel nacional, además de poseer control sobre el sector de los textiles (Kaltex Sudamérica y Textiles Rionegro y Cía. Ltda.), el financiero (Coltefinanciera S.A), las distribuciones (Empresa de Distribuciones Industriales S.A), la agroindustria (Incauca S.A, Ingenio Providencia S.A., Banamal S.A., Cipreses de Colombia S.A., Industrias Forestales

Doña María Ltda., Sucroal S.A., Sociedad Comercializadora Internacional de Azúcares y Mieles S.A), cerveceras (Central Cervecera de Colombia), alimentos (PepsiCo Inc.), las comunicaciones (RCN y sus filiales, periódico La República, Vista Producciones), entre otros mercados. Con dicho poderío empresarial, su líder empresarial, el señor Carlos Ardila Lülle, concentró un patrimonio de 1.5 mil millones de dólares para el 2020, siendo la cuarta persona con mayor riqueza de Colombia (Forbes, 2020).

El Grupo Empresarial Antioqueño o el Sindicato Antioqueño, coalición de empresas regionales que comparte intereses económicos proteccionistas del mercado local; obtiene ingresos superiores al 8% del PIB y concentra más de 120 empresas desprendidas de grandes grupos empresariales como Grupo Nutresa, a cargo del sector alimenticio; el Grupo Argos, centrado en los sectores de energía e insumos para la construcción, y el Grupo Sura, centrado en los sectores automotriz, de salud, aseguradoras, compañías financieras y establecimientos bancarios, tales como Bancolombia que concentra más del 20% del mercado bancario en el país (“El Grupo Empresarial Antioqueño: De oligopolio nacional a conglomerado financiero transnacional”, 2020).

El Grupo Santo Domingo, con el predominio cervecero (Bavaria S.A y acciones considerables en SABMiller), pero igualmente influyente en las comunicaciones (Caracol y sus filiales; El Espectador, Blu Radio, Cine Colombia) y el sector financiero (Colseguros, Colfondos y Valorem S.A, con la que es accionista de Koba Colombia y Ditransa). Desde el 2005, se encuentra liderado por los hijos del empresario Julio Mario Santo Domingo, Alejandro y Andres Santo Domingo que concentran un patrimonio cada uno de 2.7 mil millones de dólares para el 2020, ocupando ambos la posición tercera de personas con mayor riqueza de Colombia (Forbes, 2020).

La Organización Luis Carlos Sarmiento Angulo OLCSA, que está centrada principalmente en el sector financiero y bancario, siendo propietaria mayoritaria del Grupo Acciones y Valores S.A. -Grupo Aval- que controla cuatro de los bancos principales de Colombia: Banco de Bogotá, Banco de Occidente, AV Villas y Banco Popular; además de ser propietaria del Grupo BAC Credomatic y del banco Multibank. Así mismo, tiene influencia en el sector de las pensiones y cesantías (Porvenir S.A.), en el sector fiduciario (Fiduciaria de Bogotá), en los medios de comunicación (Casa Editorial El Tiempo, Citytv, El Tiempo Televisión y de varios canales virtuales de noticias y revistas de entretenimiento: ADN, Portafolio, Aló, Motor, ¡Hola!, entre otros.). Por todo ello, su

fundador y principal benefactor, Luis Carlos Sarmiento Angulo, concentra una fortuna de 8.7 mil millones de dólares, lo que lo posiciona como la primera persona con mayor riqueza del país y el 153 en la lista Forbes de personas con mayor riqueza del mundo (Forbes, 2020).

Los imponentes capitales y la solidez empresarial tanto de los conglomerados destacados, como de sus líderes empresariales, si bien no deben desmeritarse o recriminarse, se erigen como un poder altamente influyente que, verbigracia, incluso durante grandes periodos de crisis como el acaecida durante el 2009, no se ven afectados negativamente. En lo preciso, durante dicho 2009 y a su posterioridad, estos conglomerados no solo resistieron el difícil periodo de crisis e insolvencia que atravesaban otros sectores económicos; también lograron proyectar y masificar su crecimiento empresarial y sus utilidades, e inclusive varios de los líderes empresariales repuntaron en sus fortunas, conforme a la lista Forbes de dicho periodo (“Los cinco grupos empresariales más grandes de Colombia superaron la crisis económica en el 2009”, 2010).

Por su parte, en retorno al análisis de funciones descritas por Samuelson, particularmente frente a la eficacia, se muestra palpable que la consolidación de estos conglomerados no es propiamente un medio ideal de competencia perfecta, aunque bien sean una opción factible y segura de crecimiento empresarial. Téngase como arquetipo la coalición lograda por el Grupo Empresarial Antioqueño, cuyo objetivo estuvo predestinado al proteccionismo local, no solo frente a las transnacionales extranjeras importadoras, sino, así mismo, frente a prominentes competidores locales que ingresarán o ya tuviesen un lugar considerable en el mercado, lo que se muestra como una opción distinta de oligopolio, centrado en la unión de gremios o sectores económicos para garantizar su seguridad en el mercado.

Así, aunque no se puede profesar una mala fe en las actuaciones de estos grandes poderíos empresariales, es claro que, por lógica de mercado, especialmente desde la perspectiva productor-vendedor y en mérito de incrementar sus utilidades, requieren de un posicionamiento en el mercado como mejor oferente del producto, con respecto a sus competidores directos; por lo que en el marco de sus posibilidades y bajo una capacidad relacional altamente influyente, garantizan su asidero convencionando o concertando aquellas opciones político-económicas que mejor convengan a sus intereses o utilidades, o bien forzando la participación política a su favor con presiones económicas, lo que repercute en la toma de decisión política razonada conforme al contexto, así

como más equitativas e impulsada por el fomento de la competencia y el incremento de la estabilidad macroeconómica.

Por su parte, como bien lo señalaban dos de los ganadores del Premio Nobel de Economía del 2019, Abhijit Binayak Banerjee y Esther Duflo, citados Arévalo y García (2019) y referenciados previamente; se ha ahondado políticamente en el mito que sostiene que, para aumentar progresivamente la economía nacional, se torna necesaria la disminución progresiva de las cargas empresariales, pues ello incentiva el paulatino aumento de la producción y el empleo local; sin embargo, los indicadores anuales de pobreza y desempleo tratados en segmentos previos, no son fiel reflejo de dicha hipótesis, pues sus variaciones entre años no son significativas, como sí lo son los costos fiscales que produce la concesión de beneficios tributarios con cada reforma, beneficios que no se reemplazan entre sí, sino que se agrupan y consolidan un déficit fiscal mayor, que esta ha llamado a subsanarse por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público actual, con disminución progresiva de gasto social, lo que desatiende completamente el contexto nacional con altas tasas de pobreza multisectorial.

Así mismo, el sostenimiento de los beneficios en el marco nacional, ahonda en la desigualdad, puesto que su existencia no ha limitado que se impongan barreras con cada anualidad por el sector empresarial para el incremento de las prestaciones laborales y del salario mínimo, factor que debería ser de consideración económica, puesto que, como se ha resaltado, siguiendo a Abhijit Banerjee y a Esther Duflo, el incremento de la remuneración salarial incentiva la capacidad adquisitiva y progresivamente la demanda interna, lo que se reflejara consecuentemente durante un mediano plazo en el crecimiento de las utilidades, el aumento de la producción y de la estabilidad económica, siendo ello un razonamiento más lógico que el mito afirmativo, reiterado por años, adscrito a la disminución de cargas, el cual carece de resultados significativos verificables en nuestro contexto nacional económico⁷⁰.

En síntesis, no se muestra proporcional para un desarrollo eficientista conceder beneficios tributarios sustanciales a grandes grupos empresariales, pues estos ostentan la capacidad

⁷⁰ Este análisis concreto sobre los mitos de la economía y los replanteamientos sobre el bienestar que debe ser asumido por los Estados, es parte de la tesis que discurren ambos críticos en su libro “Buena economía para tiempos duros”, cuya publicación resultó simultánea a la decisión de la Real Academia de Ciencias de Suecia, de concederles el Premio Nobel de Economía para el 2019 junto al profesor Michael Kremer.

económica suficiente para afrontar las cargas tributarias que les corresponden dada su cimentada estabilidad, máxime si se contempla que los beneficios tributarios actualmente generan un costo fiscal de 80 billones de pesos, lo que equivale al 8% de PIB dejado de percibir para paliar la inequidad social (Centro de Estudios Económicos ANIF, 2020).

Los grandes beneficiarios de dichas transferencias se concentran en el 1% de las empresas con mayores patrimonios. En este conglomerado se concentra el 87% de los “Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”; el 81% de las “Rentas Exentas” y el 90% de los “Descuentos Tributarios”. En otras palabras, este tratamiento preferencial contribuye, no sólo a acrecentar la concentración y el poder empresarial, sino que es causa del lento crecimiento económico, la exclusión social y el aumento de la desigualdad del ingreso y del patrimonio (Espitia, 2019).

Su beneficio ahonda en unas nuevas modalidades de monopolio u oligopolio, forjadas sobre la concentración del poder económico, cuya capacidad influyente puede repercutir en la toma de decisiones políticas razonadas de estabilidad y equidad económica, que culminan afectando la presupuestación disponible y la propendente planeación nacional, y se ven reflejadas en el creciente déficit fiscal, así como en el estancamiento de variaciones positivas significativas de indicadores como en desempleo y la pobreza.

Los privilegios fiscales otorgados a las empresas como a las personas naturales [de mayores ingresos], limitan la movilización de recursos para atender las necesidades de los ciudadanos o complementar las inversiones productivas de las firmas⁷¹, en otras palabras, limitan la provisión de bienes públicos esenciales para los ciudadanos o complementarios para las empresas productivas. La renuncia a esos recursos presiona el endeudamiento público,

⁷¹ El autor aplica la palabra “firmas” como un sinónimo de empresas, al estilo de Stiglitz en su libro “principios de la microeconomía” de 1996; esta asimilación del término puede ser corroborada en otros artículos de Jorge Espitia, tales como, “sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia reflexiones y propuestas” y “minería en Colombia: derechos, políticas públicas y gobernanza”; documentos que se redactar de manera conjunta con otros investigadores, y en los cuales adelanta similar crítica a la falta de transparencia en las contabilidades empresariales y la falta de bases para el aumento de los beneficios tributarios, circunstancia que debe ser revaluada de cara a una real reforma tributaria estructural.

Como se desprende de una búsqueda sinónímica del concepto en el diccionario de la lengua española de la Real Academia Española, la palabra firma puede referirse a: “razón social o empresa”.

profundiza la tributación indirecta e incentiva la venta de activos productivos del Estado (Ecopetrol, ISA, por ejemplo). De esta manera, se limita la intervención del Estado en favor de los rentistas privados y se hace más inequitativo el sistema fiscal. Para la OCDE, los privilegios fiscales que se le otorgan a los contribuyentes es una transferencia de recursos públicos a través de reducciones de las obligaciones tributarias en relación con un marco general para todos los contribuyentes, en lugar de realizar un gasto público directo (Espitia, 2019).

En definitiva, la labor del Estado se ha mostrado carente en su asistencia al mercado, en el subsaneamiento de las fallas llamadas a intervenir, puesto que no ha propendido por una real apuesta en garantía de las funciones de eficiencia, equidad y estabilidad, al permitir y facilitar, mediante políticas económicas: I). La brecha de inequidad, bajo reglamentaciones benéficas de la concentración de riquezas y con baja propensión por la garantía real de prerrogativas laborales; II). La brecha de competencia imperfecta, al servir a unas influencias económicas triunfantes y con gran poderío decisional en el marco nacional, tanto en cuestiones políticas como económicas y reglamentarias; y III). La brecha de la inestabilidad de los agregados macroeconómicos, puesto que, a falta de un tratamiento óptimo de las dos funciones previas, se masifican los indicadores de desempleo, pobreza y se afecta tangencialmente la oferta y la demanda, lo que conlleva a una inflación o deflación de los precios.

En apoyo esto, se recuerda a Adam Smith, citado por Samuelson (2006), el cual, desde “la riquezas de las naciones”, demarcaba que el sostenimiento de una nación se garantizaba conforme a la capacidad contributiva efectiva de sus ciudadanos, en congruencia con las posibilidades y en proporción a sus aptitudes o, para ser más precisos, conforme a su patrimonio, debiendo entonces el Estado, desde un papel interventor, eliminar sustancialmente aquellos costes que resultan ineficientes, pues estos afectan tangencialmente a la economía.

3.2.Los beneficios tributarios, ¿son o no una implicación perjudicial para la función de redistribución de renta y riqueza, a la luz de la Constitución Política de 1991, cuando se conceden a grandes grupos empresariales?

Emprendido el examen de la solidaridad constitucional como base de la función de la hacienda pública adscrita a la redistribución de las riquezas; analizada la sostenibilidad fiscal como derrotero del límite de gasto, pero también como garantía de los derechos fundamentales y de la equidad, eficiencia y estabilidad económico-social; adelantado el conducente examen de aquellas cuestiones que afectan dicha sostenibilidad fiscal y, consecuentemente, la planeación y la presupuestación. Ahondado el examen introspectivo de los beneficios tributarios como uno de esos factores perjudiciales del proceso de recaudo, en examen de las políticas económicas de reforma tributaria más recientes, y efectuado un análisis somero de los grandes grupos empresariales como mayores beneficiados de estas exenciones, que generan considerables costos fiscales al presupuesto de la Nación.

Se desarrollan finalmente algunas reflexiones de cierre respecto a la constante generación y permanencia de dichos beneficios o exenciones concedidas a las grandes empresas, en oposición a una correcta implementación de los postulados axiológicos de la solidaridad y la equidad, así como de la derivada función de redistribución de renta y riqueza encomendada a la hacienda pública y desprendida del mandato de la Constitución Política de 1991.

Como se ha destacado ampliamente, nuestro sistema tributario se ha caracterizado por una basta promoción de los beneficios o exenciones tributarias, en donde dichas políticas de favorecimiento empresarial han acostumbrado carecer de prescripciones normativas que señalen condicionales o términos de preclusión que tiendan a dejarlos sin efectos luego de cierto tiempo de aplicación, permitiendo que estos sean aplicables por décadas y se aglutinen con los que se emitan en lo sucesivo; así mismo, en desobedecimiento de la ley 819 de 2003 y la ley 1739 de 2014, estas exenciones han carecido de una eficiente evaluación costo-beneficio *ex ante*, así como durante su vigencia y ejecución continua, desconociéndose concretamente si su empleo ha resultado benéfico o perjudicial para el crecimiento económico del país.

La razón para sostener esta aplicación descuidada, así como para adherir progresivamente más beneficios con cada reforma tributaria, versa preponderantemente en el mito sostenido por los economistas de que su promoción da lugar al fortalecimiento de las inversiones, la promoción e incremento del empleo formal a costa de un menor recaudo, y de un supuesto interés por la variación positiva de la equidad vertical, al gravarse tendencialmente, de forma diferencial, a las diversas empresas; no obstante, frente a esta afirmación, deben analizarse paralelamente las preocupaciones efectuadas por el Banco Mundial desde el 2012; en lo pertinente, esta organización indicaba que,

Aparte de la pérdida recaudatoria que conllevan, los gastos tributarios pueden tener efectos indirectos y no deseados sobre la eficiencia económica y la equidad, aumentando la complejidad del sistema tributario. Adicionalmente, incrementan sus costos de administración y de cumplimiento, a la vez que propician nuevas formas de fraude y elusión (Banco Mundial, 2012, pág. 1).

En apoyo de las reflexiones alcanzadas por el Banco Mundial, la Red por la Justicia Tributaria en Colombia, propendió en 2018 por efectuar un análisis de causalidad en el sentido de Granger⁷², definiendo como variables a relacionar el aumento del costo fiscal de los beneficios concedidos, con el crecimiento económico logrado entre el 2000 y el 2016. Su examen efectivamente arrojó que no existe una correlación total o proporcional entre los costes percibidos por la promoción de beneficios para las inversiones, y el crecimiento económico logrado para el periodo evaluado (Red Justicia Tributaria en Colombia, 2018).

Así mismo, bajo este mismo estudio, se determinó que no existe una causalidad significativa entre crecimiento de las inversiones y la consolidación de los beneficios para los sectores agropecuario, minero, industrial, construcción, comercio y, sobre todo, servicios financieros (mayores beneficiarios de las exenciones). Con este análisis, tendencialmente se resaltó que no existe una verificación eficientista de este tipo de políticas carentes de un soporte técnico corroborable y con las que tendencialmente se está afectando la eficacia, la simplicidad, la

⁷² Test que propende por correlacionar la causalidad o resultado final de una variable, con respecto a otra variable precedente, ambas interrelacionadas por diversos factores.

productividad y claramente la equidad del sistema tributario nacional (Red Justicia Tributaria en Colombia, 2018).

Por su parte, años atrás, la Asociación Nacional de Instituciones Financieras (ANIF) había asumido una posición similar a la del Banco Mundial. Mediante el artículo “El Perverso Efecto de los Alivios Tributarios”, demarcaba una posición resistente a estos costes fiscales cuando se fundamentan en un supuesto desarrollo industrial y de las inversión, puesto que nunca se habían adelantado los respectivos estudios o evaluaciones de resultados que sugería la ley 819 de 2003, así como tampoco llegaban a ser corroborables los beneficios obtenidos ante el marcado déficit y el estancado progreso económico del país (ANIF, 2012).

Por ello, ANIF sugería la necesidad de una fijación temporal en la vigencia de los beneficios, tanto preexistentes como posteriores, y enfatizaba en que, el real éxito de las aspiraciones y la proyección empresarial, reposaba en la solidez de las ventajas corporativas, en las variaciones estructurales necesarias promovidas por el mismo empresariado y en los impulsos subjetivos para el fortalecimiento de su razón u objeto social, puesto que la simple desagravación fiscal, no demostraba con suficiencia la capacidad para incentivar el mercado (ANIF, 2012).

Por su parte, para ejemplificar el razonamiento de los promotores de los beneficios, ANIF empleaba la denominada “parábola de las exenciones tributarias productivas-especulativas”, ejercicio de premisas que, si bien no es reciente, explica a plenitud la línea discursiva de aquellos que propenden por el fomento de los alivios en las cargas impositivas empresariales hasta la actualidad. Así, concorde a este razonamiento, ANIF recalca en que existe una lógica invariable circunscrita a unas etapas predecibles, las cuales son:

- 1). La etapa de “motivación”, guiada por un programa industrial bajo el que se le argumenta al gobierno central una correlación proporcional entre concesión de exenciones en la cadena de producción a cambio de incentivos a la inversión local, proyección de las utilidades a mediano plazo y generación paulatina de un porcentaje significativo del empleo.
- 2). La etapa de “desarrollo”, en la que el gobierno de turno toma por ajustada la lógica trazada y presume el pago autónomo del alivio a concederse, así como un subsecuente efecto multiplicador, pero sin unas bases claras que así lo demuestren.
- 3). Por último, se da un periodo de práctica, donde no se

concreta la loable proyección inicial; por el contrario, se denota un elevación sustancial en el déficit fiscal, debiendo optar por el reajuste de la presupuestación y la planeación nacional (ANIF, 2012).

Este ejercicio crítico de ANIF, permite resaltar que, al menos frente a la inversión extranjera debería replantearse la lógica que aplican los impulsores de los beneficios, puesto que, su empleo desmedido conlleva a la generación de costos fiscales, los cuales, si no se subsanan, generan un déficit fiscal que deriva en una valuación o valoración negativa del país en términos de riesgo de inversión y de los títulos de inversión pública, por lo que la tendencial premeditación de crecimiento se convierte en una variación negativa o estancada del factor que paradójicamente se pretendía promover.

Con base en los razonamientos previamente logrados por las organizaciones citadas, se sustrae que “las exenciones tributarias son una mala guía en la decisión de los negocios, aun si se rotulan como políticas de supuesta ‘confianza inversionista’” (ANIF, 2012, p. 2). Por ende, estimular la practica desmedida de su emisión y concesión debe dejar de ser un hecho político, siempre que, en el crecimiento y fortalecimiento de los sectores económicos y sociales, no se ha demostrado una efectiva relación causal que indique la contribución relevante de las exenciones para alcanzar dichos objetivos. Su estímulo tampoco ha resultado significativo en la proyección de la inversión extranjera, pues la sola desgravación de las cargas impositivas sin un estímulo paralelo para el establecimiento en el mercado local del inversionista, resulta insuficiente (Red Justicia Tributaria en Colombia, 2018).

Debe entenderse que el inversionista extranjero analizará otro tipo de variables adicionales, como el atractivo comercial y sí el ejercicio de su actividad empresarial obtendrá un papel relevante en el mercado, demostrado en la potencialidad de la demanda de sus bienes y/o servicios; sin embargo, a falta de un real poder adquisitivo en el consumidor, la carencia de una propendiente competencia perfecta y de una equidad sustancial que armónicamente fomente la oferta y la demanda, el derrotero de inversión en el país se verá soslayado.

Como se ha resaltado en los capítulos previos, no se ha elevado un análisis conjunto (económico, político, jurídico y social) y ampliamente razonado que aclare con grado de certeza la relación costo-beneficio positiva que existe en la permanencia estancada de alivios tributarios empresariales; tampoco se ha elevado un análisis crítico por los órganos gubernamentales de los

resultados inacabados de estas exenciones que enfatizan en su grado de ineficacia y en la subsecuente eliminación de aquellos con efectos sociales estériles; ni mucho menos existen criterios para endilgar responsabilidad ante el detrimento sustancial del recaudo, por beneficios inadecuados que diezman la presupuestación y la planeación, afectando a su paso el gasto y la inversión pública, los programas sociales y claro está, la función de redistribución de renta y riquezas.

Actualmente se sostiene, de forma paralela a la leyenda de que las exenciones producen inversión, que los impuestos netos que asumen las empresas sobrepasan el 70% de sus utilidades, pero ello, sí bien no es objeto de desacreditación para este escrito, puesto que el redactor no ejecuta sus estudios bajo las ciencias económicas ni contables, a fin de rebatir esta afirmación con cifras; debe analizarse con detenimiento, puesto que, por razonamiento básico, las cargas reales o netas de cada persona jurídica varían en tanto al sector, posición en el mercado y solidez empresarial. Con ello, esta manifestación exaltada por los empresarios puede llegar a ser tendencialmente acertada con respecto a la pequeña empresa, más no así con aquellas con amplios márgenes de utilidades y con gran asidero en el mercado⁷³, en tanto para el mediano y pequeño empresario los alivios tributarios no tienden a ser muy aplicables por carencia de requisitos, como un patrimonio considerable; un número amplio de trabajadores contratados o un término de permanencia en el mercado.

De ahí a que se ahonde por los detractores de estas políticas económicas, en la idea de un sistema tributario desajustado que no favorece las dinámicas que demanda el mercado y que no propende realmente por la equidad, principio que no solo debe consolidarse en favorecimiento de una conciencia social, sino también en concreción de los propósitos constitucionales y económicos, bajo los que se facilita la eficiencia del mercado y se desincentiva la intervención estatal indefinida y por motivos ajenos a la resolución de las fallas del mercado.

⁷³ El profesor Jairo Orlando Villabona de la Universidad Nacional de Colombia, resaltaba en su momento que, después de aplicar las múltiples exenciones tributarias, la tasa más alta a asumirse, relativa al impuesto de renta, rondaba en un aproximado 17%, analizando ello con base en la abrupta diferencia que se logra verificar en las utilidades anuales que se percibían en el sector financiero y bancario. Por otro lado, ha enfatizado en que, debido a la riqueza concentrada o acumulada de dichos sectores, es que finalmente se produce una baja demanda, ante la baja capacidad adquisitiva y la baja circulación monetaria, lo que genera el estancamiento económico que tanto se desea sanear con los beneficios, mostrando por ineficiente la labor hacendística de cerrar la brecha entre clases a través de la redistribución de riqueza con estos mecanismos de desagraciación (Agencia de Noticias UN, 2018).

Con lo hasta este momento indicado, no se quiere conducir al lector hacia una errónea tesis que indique la perversidad *per se* de las exenciones o los beneficios tributarios; puesto que, como se ha precisado previamente, cuando dichas desagravaciones guardan una correcta correlación con la consecución de objetivos constitucionales, tales como los señalados en la sentencia C-1107 de 2001; aportan sustancialmente al fortalecimiento económico y social del país, y a la propensión por la equidad y la estabilidad encargadas a la hacienda pública.

Por el contrario, la real crítica a estas desagravaciones gravita en la falta de ajuste que existe entre el gran número de estos costos fiscales expedidos y el correcto cumplimiento de las obligaciones demandadas por la ley marco de presupuesto -ley 819 de 2003-, durante la creación y concesión de beneficios con cada reforma tributaria, los cuales carecen de una diligente evaluación de resultados, así como de términos ciertos en los que se dejen sin efectos jurídicos, puesto que, su sostenimiento indefinido, no ha demostrado el cumplimiento de los objetivos perseguidos, tal como lo ha precisado el Banco Mundial, la Comisión de Expertos para la Equidad del 2015 y la Red de Justicia Tributaria en Colombia.

Ante el incumplimiento de dichos criterios demarcados por la ley y ante la falta de un real resultado eficiente, su existencia desmesurada y poco razonada ha profundizado en el incumplimiento de las tres funciones de la hacienda resaltadas en la teoría de Samuelson: el aumento de la eficiencia, el fomento de la equidad y el favorecimiento de la estabilidad.

La anterior afirmación logra corroborarse con los análisis previamente logrando, donde se corrobora que, el aumento desajustado de las desagravaciones fiscales, ha favorecido la competencia oligopólica, al fomentar el aumento de las utilidades de aquellos que ya concentraban significativamente las riquezas, conllevando paralelamente al detrimento del recaudo fiscal necesario para atender la inequidad social. Además, su existencia no ha auspiciado una variación positiva y significativa de las cifras de desempleo y pobreza, resultando en una mecánica inadecuada o estéril para el cumplimiento de la función de redistribución de riquezas.

Pero ello no se agota allí, puesto que, sin atribuir unívocamente el peso de esto a los beneficios tributarios, su dación no evaluada en el tiempo favorece otras fallas relativas al recaudo y a la consecuente presupuestación, tales como la elusión, la evasión y la perdurable y extensible corrupción, cuyas cifras de afectación al presupuesto han sido analizadas en el primer capítulo.

Con dicho “hueco” de considerable magnitud en el recaudo, se deja de asignar en la planeación aquellos recursos necesarios para avivar el gasto social eficiente relativo a infraestructura, tanto de vías de distribución, canales de comercialización y renovación de los establecimientos de producción, suministro y venta, así como lo relativo al fortalecimiento en la prestación del servicio de salud, optimización de la educación y el fortalecimiento de la tecnología, la innovación, la comunicación y la sistematización empresarial, gubernamental y social, que ayuden a fomentar la transparencia, el control y la vigilancia en las actuaciones gubernamentales y que lleven a disentir los niveles de evasión, elusión y corrupción.

Estas consideraciones no deben presumirse como alejadas para el cumplimiento de la función de redistribución de riquezas, puesto que, el fortalecimiento económico en sus facetas de infraestructura, operatividad y cadena de producción, conllevan a un real crecimiento de la economía, a la generación de una mayor inversión, producción y oferta, lo que consecuentemente favorece el incremento remuneratorio de las fuentes de trabajo, la contratación laboral, la capacidad adquisitiva y la circulación monetaria fomentando la redistribución, la equidad y finalmente el mercado óptimo⁷⁴.

Por otro lado, se debe señalar además que, a falta de unas bases firmes en el sistema tributario, se ha cimentado una política fiscal endeble, que difícilmente estuvo acondicionada para soportar el contexto actual de crisis sanitaria, el cual conlleva a la valoración fiscal, no solo del déficit proveniente de los costos fiscales/ beneficios tributarios, el gasto social ineficiente, las afecciones de la elusión, la evasión y la corrupción⁷⁵; de igual forma, se ven sumados los costos relativos a la falta de funcionamiento efectivo del mercado durante la etapa de prevención y mitigación; los incrementos tangenciales de la deuda externa; la falta de los ingresos tributarios suficientes y del incremento paulatino de gasto público para atender la crisis económica durante el periodo de aislamiento, problemáticas fiscales que han dado lugar a un pronóstico en el incremento del déficit al cierre del 2020 de un 8.2% del PIB, equivalente a 65 billones de pesos que se gastaran por

⁷⁴ En este punto se recuerda que, el cumplimiento de la redistribución de riquezas, no conlleva irrestricta a la asignación de gasto público social o la entrega de subvenciones, subsidios y programas económicos para el sostenimiento de la población de escasos recursos; pues los objetivos de esta función son más amplios que solo ello.

⁷⁵ Cifras trabajadas en el subcapítulo 1.3. “Acercamiento a las circunstancias que afectan los procesos de planeación y presupuestación, y degeneran la función de redistribución de renta y riqueza”.

encima de lo presupuestado a inicios del año, que tasaba el déficit de cierre en solo el 2,2% del PIB (Centro de Estudios Económicos ANIF, 2020).

Por ende, será necesario retornar en la propensión por una real reforma estructural que acoja a plenitud los principios orientadores del sistema tributario adscritos a equidad, eficiencia y la progresividad (artículo 363 Constitucional); y que evite las falencias vislumbradas en la ley 1816 de 2016, la ley 1943 de 2018 y la ley 2010 de 2019, con marcos de actuación ceñidos únicamente a los periodos cuatrienales de gobierno, bajo los que no se logran consolidar firmemente las políticas económicas pretendidas. Por demás, conforme a lo analizado se deberá considerar en la nueva reforma estructural la especial evaluación y la limitación temporal de los beneficios/exenciones tributarias vigentes e ineficientes, llamadas a generar más costo que incentivos al mercado.

La labor, ahora encomendada en la erigida Comisión de Estudio de Beneficios Tributarios, que devino con el artículo 137 de la ley 2010 de 2019, no solo estará inclinada a dar una fiel garantía de lo ordenado por la ley marco 819 de 2003, que exige desde su promulgación la evaluación de dichos costos fiscales; así mismo, deberá atender la creciente expansión de la brecha fiscal derivada del contexto de fuerza mayor, que ha conllevado a la consideración de un aumento significativo de la deuda, en un aproximado del 66% sobre el PIB (Centro de Estudios Económicos ANIF, 2020).

Por tanto, para la corrección sustancial de un sistema tributario desequilibrado, se deben encarar como pilares elementales: I) La mayor eficiencia de sistema, facilitando aún más los procesos de declaración, recaudo y control, para diezmar la evasión, la elusión, la corrupción y la generación de costos fiscales ineficientes; II) Un mayor recaudo reduciendo sustancialmente el gasto social ineficiente y asistencialista inmerso únicamente en subsidios que no incentivan la reducción de la pobreza y el desempleo; reduciendo sustancialmente el marco de beneficios vigentes y sistematizando con mayor eficiencia las labores de control y recaudo en propensión del gasto eficiente; y III) la apuesta por un sistema más equitativo, consciente de la desigualdad social demarcada, en el que, en atención a criterios como sostenibilidad fiscal, garantía de derechos fundamentales y propensión por un crecimiento económico, sea evaluada de una mejor manera la redistribución de riquezas, pues ello no solo favorece a criterios de igualdad real, sino que,

prelativamente, garantiza que el mercado obre con mayor autonomía y de una forma más ajustada a lo que sugerían Pareto, Stiglitz y Samuelson, ello es, un mercado óptimo.

3.3. Conclusiones.

Logradas estas reflexiones de cierre, se pueden extender las siguientes consideraciones generales sobre el problema jurídico estudiado:

- Con los condicionamientos axiológicos que se desprendieron de la vigencia de la Constitución Política de 1991 y la declaración del Estado social de derecho, se consolidaron una serie de objetivos estatales propendientes por una garantía prelativa del interés general; con ello, axiomas como la solidaridad acogieron un papel preponderante en la agenda política, jurídica y económica de la gobernabilidad, al mostrarse racionalmente ligada a funciones encargadas a la hacienda pública, tales como la redistribución de las riquezas, bajo la que el Estado, en su papel interventor, se propone la resolución de fallas del mercado, tales como la competencia imperfecta (manifestada en los consumidores por las altas tasas de desempleo y pobreza multisectorial, y en los niveles de desigualdad internacional); así como la satisfacción de las funciones que desde la teoría de Paul Samuelson, se encargaron a la hacienda pública: el aumento de la eficiencia, el fomento de la equidad y el favorecimiento de la estabilidad.
- En el cumplimiento de dichos fines, el Estado, a través de la hacienda pública, debe hacer efectivo su poder tributario, efectuando el recaudo necesario para garantizar, no solo sus gastos de funcionamiento, sino también del suministro de aquellos recursos necesarios para cumplir sus labores encomendadas por la teoría política, jurídica y económica. Así, para el manejo de dicho erario, se suman en la hacienda pública otras funciones adscritas al manejo de las cuentas de ingresos y gastos, las cuales conllevan la asunción de unos procesos de planeación y presupuestación, sin que se devalúe su encomendada consideración por la solidaridad, realizable a través de la redistribución de riquezas.
- La función de redistribución de riquezas conlleva a que el Estado contraiga y asuma diversas erogaciones inclinadas por la consolidación del crecimiento económico y el desarrollo social del país, tales como gasto público social, gastos de optimización de

infraestructura, tecnología, capacitación, eficiencia y transparencia institucional; mejoría en la prestación y oferta de salud, pensiones y educación, entre otros. No obstante, resulta clave enfatizar en que el Estado cuenta con unos recursos finitos y que su presupuesto y planeación deben estar símilmente inclinados por la prestación ininterrumpida de sus funciones y servicios esenciales; por ello, el legislativo y la jurisprudencia constitucional han fijado en el erario público el criterio de la sostenibilidad fiscal, mecanismo que tiene como propósito el cumplimiento de los objetivos económicos y la disminución progresiva del déficit fiscal, pero también de los derechos fundamentales y de criterios como la solidaridad, bajo unos criterios límite de razonabilidad y consideración presupuestal.

- Aun con dichas labores fijadas por la teoría económica en el Estado, diseñadas para la consecución de una eficiencia o mercado óptimo, y con la integración de herramientas que sirven para guiar sus labores, tales como la presupuestación, la planeación y la sostenibilidad fiscal; la realidad política del país adolece de múltiples circunstancias aflictivas que recaen sobre esos recursos, generando un déficit fiscal que se pretende solventar con la emisión periódica de reformas tributarias, cuyos objetivos finales no pretenden por una variación estructural del sistema.
- Entre las circunstancias que afectan significativamente el presupuesto general de la nación y la posibilidad de su empleo en el marco de una planeación transparente para la consecución de los objetivos estatales; se contemplan:
 - 1). El gasto social ineficiente, generado por la promoción de programas asistencialistas ineficientes que no corrigen las problemáticas llamadas a subsanar, que carecen de dinámicas rigurosas de evaluación y que no contemplan un óptimo análisis estructural para su destinación, adjudicación y entrega.
 - 2). la corrupción, como una problemática transversal, que tendencialmente representa el “hueco” de despilfarro de recursos más significativo, y cuyos mecanismos de atenuación no han demostrado niveles significativos de atenuación o disminución de los altos índices de desigualdad y corrupción.
 - 3). La elusión fiscal, como una situación atípica empleada para desconocer obligaciones legales, en donde se adecuan las actuaciones empresariales a los vacíos que la regulación tributaria padece

4). La evasión fiscal, como aquella actuación dolosa que pretende el desconocimiento de las obligaciones tributarias, y que conlleva a un déficit de los recursos recaudados.

5). Por último, las exenciones tributarias, que se erigieron teleológicamente como beneficios empresariales con objetivos sociales, pero que paulatinamente han sido empleados como estrategia económica que atenúa las obligaciones tributarias en beneficio de un crecimiento económico; no obstante, se han mostrado ineficientes en la consecución de dicho objetivo, generando paradójicamente un déficit cada vez más significativo que el que se pretendía menguar, requiriendo de un análisis especial por la hacienda pública.

- La creación y concesión de beneficios tributarios se han erigido como estandarte en cada reforma tributaria; sin embargo, estos costos tributarios no han tenido una debida adecuación a las prescripciones perentorias señaladas por la ley 819 de 2003 y la ley 1739 de 2014, careciendo de una real y rigurosa evaluación periódica de resultados, costo-beneficio, conveniencia y eficiencia para el sistema tributario; además, la falta de una gestión ordenada de estas desgravaciones ha conllevado a que se generen nuevas exenciones con periodicidad y se aglutinen con todas las demás vigentes que datan inclusive desde mediados del siglo pasado, lo que genera una disminución significativa de recursos dejados de recaudar, necesarios para el funcionamiento equilibrado de la economía nacional.
- En conjunto, los incentivos, beneficios, exenciones o, en general, gastos tributarios, cuanto menos en lo que tiene que ver con los enunciados teleológicos llamados a cumplir, tales como los dispuestos en sentencia C-1107 de 2001; no se han mostrado efectivos en justificación de su perdurable permanencia, creación y consecución continuada, lo que impide que se atenúen los niveles de desigualdad, pobreza e inequidad del país, socavando la inversión y gasto a través de funciones como la redistribución de riquezas.
- Las respectivas reformas acaecidas en el 2016 (ley 1819), 2018 (ley 1943) y 2019 (ley 2010), no han logrado una variación estructural del sistema tributarios; sus efectos no dejaron de representar la perspectiva del gobierno de turno, optando por la generación de unos resultados constatables en el corto y mediano plazo, en un afán por resultados políticos verificados, repitiendo la misma fórmula que reza con cada reforma, ceñidas a unos efectos predilectamente transitorios que no miden a plenitud el gasto público y, sobre todo, los costos fiscales de sus políticas económicas a largo plazo, debiendo ser subsanados

por los gobiernos siguientes, pero bajo la misma fórmula circular invariable que solo traslada la dinámica a repetirse en lo sucesivo, ello es, en preocupación única por sus periodos de gobernabilidad.

- Se han elevado múltiples recomendaciones por parte de organizaciones internacionales y locales, que exaltan por el nivel alarmante de estos gastos tributarios y sus repercusiones para lograr un crecimiento económico y la disminución significativa del déficit fiscal. El exceso de estos beneficios fomenta la regresividad, disminuye la eficacia de la economía nacional y fomenta las inequidades sociales.
- Con el auge de las mecánicas empresariales inclinadas por la aglutinación de objetos sociales en grupos empresariales, que permiten el control de diversos sectores económicos, a la vez que una concentración de riquezas; se ha erigido una nueva modalidad de competencia imperfecta monopolística u oligopolista, acrecentando los niveles de desigualdad e inequidad nacional.
- Con la dación desmedida de beneficios a estos actores, la labor del Estado se ha mostrado carente en su asistencia al mercado, en el subsaneamiento de las fallas llamadas a intervenir, puesto que no ha propendido por una real apuesta en garantía de las funciones de eficiencia, equidad y estabilidad, al permitir y facilitar, mediante dichas políticas económicas: I). La brecha de inequidad, bajo reglamentaciones benéficas de la concentración de riquezas y con baja propensión por la garantía real de prerrogativas laborales; II). La brecha de competencia imperfecta, al servir a unas influencias económicas triunfantes y con gran poderío decisional en el marco nacional, tanto en cuestiones políticas como económicas y reglamentarias; y III). La brecha de la inestabilidad de los agregados macroeconómicos, puesto que, a falta de un tratamiento óptimo de las dos funciones previas, se masifican los indicadores de desempleo, pobreza y se afecta tangencialmente la oferta y la demanda, lo que conlleva a una inflación o deflación de los precios.
- Se muestra necesario propender por una real reforma estructural que acoja a plenitud los principios orientadores del sistema tributario adscritos a equidad, eficiencia y la progresividad (artículo 363 Constitucional); y que evite las falencias vislumbradas en la ley 1816 de 2016, la ley 1943 de 2018 y la ley 2010 de 2019, con marcos de actuación ceñidos únicamente a los periodos cuatrianuales de gobierno, bajo los que no se logran

consolidar firmemente las políticas económicas pretendidas. Por demás, conforme a lo analizado se deberá considerar en la nueva reforma estructural la especial evaluación y la limitación temporal de los beneficios/exenciones tributarias vigentes e ineficientes, llamadas a generar más costo que incentivos al mercado.

- La labor, ahora encomendada en la erigida Comisión de Estudio de Beneficios Tributarios, que devino con el artículo 137 de la ley 210 de 2019, no solo estará inclinada a dar una fiel garantía de lo ordenado por la ley marco 819 de 2003, que exige desde su promulgación la evaluación de dichos costos fiscales; así mismo, deberá atender la creciente expansión de la brecha fiscal derivada del contexto de fuerza mayor adscrito a la emergencia sanitaria, que ha conllevado a la consideración de un aumento significativo de la deuda y del déficit fiscal.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- ❖ *¿Cuán corrupta es Colombia y cuánto dinero pierde por este delito? Cuatro claves a propósito de la consulta anticorrupción* (21 ago. 2018). CNN Latinoamérica. Disponible en: <https://cnnespanol.cnn.com/2018/08/21/cuan-corrup-ta-es-colombia-y-cuanto-dinero-pierde-por-este-delito-cuatro-claves-a-proposito-de-la-consulta-anticorrupcion/>
- ❖ Agencia de Noticias EFE (14 dic. 2017). *Economía colombiana crecería 1.8% en 2017 y subirá al 2.6% en 2018: Cepal*. El Espectador. Disponible en: <https://www.elespectador.com/noticias/economia/economia-colombiana-creceria-18-en-2017-y-subira-al-26-en-2018-cepal/>
- ❖ Agudelo, H. (1999). *De los monopolios a la democracia económica: Una política para controlar la concentración del poder económico*. Planeta Colombiana Editorial S.A.- Ariel Economía. Bogotá, Colombia.
- ❖ *Ante el recorte en presupuesto ¿qué programas sociales se verán afectados?* (1º sep. 2018). Semana. Disponible en: <https://www.semana.com/economia/articulo/recorte-en-presupuesto-que-programas-sociales-y-sectores-se-veran-afectados/581545/>
- ❖ Arévalo, J. y García, A. (28 oct. 2019). *Se cayó la Ley de Financiamiento, y sigue pendiente la tarea*. Razón Pública. Disponible en: <https://razonpublica.com/se-cayo-la-ley-de-financiamiento-y-sigue-pendiente-la-tarea/>

- ❖ Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- (2017). Tributario. La competitividad tributaria. En “Estrategia para una nueva industrialización II. Colombia, un país de oportunidades”. ANDI, Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://proyectos.andi.com.co/Libro2/Paginas/assets/docs/capitulo-10.pdf>
- ❖ Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- (2018). *Colombia: Balance 2017 y Perspectivas 2018*. Disponible en: <http://www.andi.com.co/Uploads/ANDIBalance2017Perspectivas%202018.pdf>
- ❖ Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- (2019). *Colombia: Balance 2018 y Perspectivas 2019*. Disponible en: http://www.andi.com.co/Uploads/ANDI%20-%20Balance%20y%20Perspectivas_636882495815285345.pdf
- ❖ Atlantic International University (s.f.). *Definición de Planeación*. Disponible en: <http://cursos.aiu.edu/Fundamentos%20de%20Administraci%C3%B3n/PDF/tema%202.pdf>
- ❖ Auditoría General de la República. (2012). *Guía de Presupuesto Público Territorial. Programa integral de mejoramiento continuo de las competencias y capacidades profesionales de los servidores públicos del control fiscal mediante la formación, la asistencia técnica y otras actividades de desarrollo*. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/Biblioteca%20General/Gu%C3%ADas%20Metodol%C3%B3gicas/2013140G001-Presupuesto_Publico.pdf
- ❖ Ávila, J. & Cruz, Á. (2015). *Colombia: Estimación De La Evasión Del Impuesto De Renta De Personas Jurídicas 2007-2012*. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, Dirección de Gestión Organizacional, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Disponible en: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Colombia.%20Estimaci%C3%B3n%20de%20la%20Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20de%20Renta%20Perosnas%20Jur%C3%ADdicas%202007-2012..pdf>
- ❖ *balance de los días sin IVA: ¿qué impacto tuvieron en la economía?* (17 ago. 2020). Sección especiales, mis finanza para invertir, Davivienda. Disponible en: <https://www.misfinanzasparainvertir.com/balance-de-los-dias-sin-iva-que-impacto-tuvieron-en-la-economia/>
- ❖ Banco Interamericano de Desarrollo (2018). *Mejor gasto para mejores vidas Cómo América Latina y el Caribe puede hacer más con menos*. Estudio conjunto Desarrollo en las Américas.

Disponible en: <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2018/09/21211810/DIA-2018-Mejor-gasto-para-mejores-vidas-PRENSA.pdf>

- ❖ Banco Interamericano de Desarrollo (24 sep. 2018). *Comunicado de prensa: Gasto público en América Latina registra ineficiencias de 4,4% del PIB: estudio BID*. Disponible en: <https://www.iadb.org/es/noticias/gasto-publico-en-america-latina-registra-ineficiencias-de-44-del-pib-estudio-bid>
- ❖ Banco Mundial (12 abr. 2020). *Colombia: panorama general*. Grupo Banco Mundial. Disponible en: <https://www.bancomundial.org/es/country/colombia/overview>
- ❖ Banco Mundial (2019). Índice Gini- Colombia. Grupo de investigaciones sobre el desarrollo. Disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?locations=CO&view=map>
- ❖ Banco Mundial Región de América Latina y El Caribe (2012). *El Gasto Tributario en Colombia: una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública*. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://documentos.bancomundial.org/curated/es/945121468022751656/El-Gasto-Tributario-en-Colombia-una-propuesta-de-evaluacion-integral-y-sistematica-de-este-instrumento-de-politica-publica>
- ❖ BanRepcultural (S.f.). *Grupos económicos en Colombia*. Red Cultural del Banco de la República en Colombia. Disponible en: https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php/Grupos_econ%C3%B3micos_en_Colombi_a
- ❖ Becerra, L. (9 dic. 2019). *El próximo año, las exenciones de la reforma tributaria costarían \$4,9 billones al recaudo*. La República. Disponible en: <https://www.larepublica.co/economia/en-2020-exenciones-de-la-tributaria-costarian-49-billones-al-recaudo-2942110>
- ❖ Benavides, A. (13 nov. 2019). *Los efectos vistos de la Ley de Financiamiento*. Crecimiento y Finanzas. Forbes Colombia. Disponible en: <https://forbes.co/2019/11/13/economia-y-finanzas/los-efectos-vistos-de-la-ley-de-financiamiento/>
- ❖ Benavides, A. (26 nov. 2019). *Tributaria incluirá reducción de aportes de pensionados a salud*. Crecimiento y Finanzas. Forbes Colombia. Disponible en:

<https://forbes.co/2019/11/26/economia-y-finanzas/tributaria-incluire-reduccion-de-aportes-de-pensionados-a-salud/>

- ❖ Bravo Arteaga, J. (2000). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Colombia, Legis Editores S.A.
- ❖ Buchanan, J. et al. (1979). *El sector público en las economías de mercado: Ensayos sobre el intervencionismo*. ESPASA-CALPE. S.A. Madrid, España.
- ❖ Cahn-Speyer, P. (2009). *La Elusión Fiscal En Colombia*. Revista de Derecho Privado, núm. 42, diciembre, 2009, pp. 2-8. Universidad de Los Andes. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033191010.pdf>
- ❖ Cárdenas, M. (1º sep. 2017). *Presentación: Economía colombiana: ajuste exitoso, repunte en marcha*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Congreso Anual de Confecámaras 'Desafíos para impulsar el crecimiento'. Confecámaras, Red de Cámaras de Comercio. Cartagena, Colombia. Disponible en: http://www.confecamaras.org.co/phocadownload/2017/Congreso_Anuar_Confec%20C3%A1maras_2017/presentaciones/Mauricio%20C3%A1rdenas_Presentaci%20C3%B3n%20Confecamaras%20Septiembre%201-2017.pdf
- ❖ Castañeda et al. (23 ene. 2020). *Situación Colombia. Primer trimestre 2020*. BBVA Research. Disponible en: <https://www.bbva.com/publicaciones/situacion-colombia-primer-trimestre-2020/>
- ❖ Castilla, J. (28 nov. 2018). *Este es el antes, el durante y el después en la nueva reforma tributaria*. La República, Hacienda. Disponible en: <https://www.larepublica.co/especiales/contexto-de-la-ley-de-financiamiento/antes-durante-y-despues-en-la-ley-de-financiamiento-2798894>
- ❖ Centro de Estudios Económicos (10 jul. 2020). *Reforma Fiscal en Colombia: Sistema Tributario con mayor recaudo, equitativo y eficiente*. ANIF. Disponible en: <https://www.anif.com.co/sites/default/files/jul10-20.pdf>
- ❖ Centro de Estudios Económicos, ANIF (26 jun. 2012). *El Perverso Efecto de los Alivios Tributarios*. Sección comentario económico del día, ANIF. Disponible en: https://www.anif.com.co/sites/default/files/private/comentarios_economicos/Jun26-12.pdf

- ❖ Cigüenza, N. (16 ene. 2019). *El recorte presupuestal podría afectar a los rubros de salud y de vivienda*. La República. Disponible en: <https://www.larepublica.co/economia/el-recorte-presupuestal-podria-afectar-a-los-rubros-de-salud-y-de-vivienda-2815877>
- ❖ Cigüenza, N. (29 nov. 2018). *La vivienda, las motos y los dividendos no se salvan de la reforma tributaria*. La República, Hacienda. Disponible en: <https://www.larepublica.co/especiales/contexto-de-la-ley-de-financiamiento/vivienda-motos-y-dividendos-no-se-salvan-de-la-tributaria-2799425>
- ❖ Cigüenza, N. (18 dic. 2018). *Solo cuatro exenciones a las empresas restan \$9 billones a la tributaria en 2020*. La República. Disponible en: <https://www.larepublica.co/especiales/contexto-de-la-ley-de-financiamiento/solo-cuatro-exenciones-a-las-empresas-restan-9-billones-a-la-tributaria-en-2020-2806977>
- ❖ Clavijo S., Vera A., Cúellar E. y Vera N. (23 ene. 2018). *¿en qué quedó la reforma tributaria estructural (ley 1819 de 2016)?*. Asociación Nacional de Instituciones Financieras -ANIF-. Disponible en: <https://www.anif.com.co/informe-semanal/enero-23-en-que-queda-la-reforma-tributaria-estructural-ley-1819-de-2016>
- ❖ Clavijo, S. (17 nov. 2015). *Ajuste fiscal: su magnitud y composición*. Sección comentario económico del día. Centro de Estudios Económicos, Asociación Nacional de Instituciones Financieras. Disponible en: http://www.anif.co/sites/default/files/private/comentarios_economicos/Nov17-15.pdf
- ❖ Comisión de expertos para la equidad y la Competitividad tributaria (2015). *Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público*. Fedesarrollo, Bogotá, D.C. Disponible en: https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/2879/Repór_Diciembre_2015_Comisi%c3%b3n_Inf_%20Fin.pdf?sequence=5&isAllowed=y
- ❖ Comisión Económica para América y el Caribe –CEPAL (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- ❖ Comunidad Contable (18 ene. 2017). *Esta es la Reforma Tributaria Estructural, Ley 1819 del 2016*. Legis. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Otros/reforma-tributaria.asp?>

- ❖ Cote, G., Fino, G. & Vasco, R. (2003). *Procedimiento Tributario*. Medellín, Colombia, Centro Interamericano Jurídico -Financiero.
- ❖ *Cuáles son los países de América Latina que gestionan mejor y peor sus fondos públicos, según el BID* (15 oct. 2018). BBC NEWS Mundo. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-45827380>.
- ❖ Díaz, C. (15 abr. 2020). *¿En Colombia los beneficios tributarios si cumplen los objetivos del desarrollo y el bienestar general?*. Escuela Nacional Sindical, Agencia de Información Laboral. Disponible en: <http://ail.ens.org.co/informe-especial/en-colombia-los-beneficios-tributarios-si-cumplen-los-objetivos-del-desarrollo-y-el-bienestar-general/>
- ❖ Echavarría, J. (sep. 2018). *La economía colombiana y la fuerte volatilidad internacional. Informe del Gerente N°3*. Banco de la República. Colombia. Disponible en: <https://www.banrep.gov.co/es/publicaciones/informe-del-gerente-septiembre-2018>
- ❖ *Economía colombiana se contrajo 15,7% en el segundo trimestre* (14 ago. 2020). Portafolio. Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/dane-colombiana-segundo-trimestre-2020-543662>
- ❖ *El desempleo aumenta en Colombia en 2019* (31 ene. 2020). Portafolio. disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/tasa-de-desempleo-en-colombia-2019-supero-10-desempleo-537638>
- ❖ *El Grupo Empresarial Antioqueño: De oligopolio nacional a conglomerado financiero transnacional* (3 sep. 2020). Kavilando. Disponible en: <https://kavilando.org/lineas-kavilando/formacion-genero-y-luchas-populares/7978-el-grupo-empresarial-antioqueno-de-oligopolio-nacional-a-conglomerado-financiero-transnacional-i>
- ❖ Espitia, J. (2019). *Por un nuevo Pacto Fiscal, no más beneficios fiscales*. Corporación Latinoamericana Sur. Disponible en: <https://www.sur.org.co/por-un-nuevo-pacto-fiscal-no-mas-beneficios-fiscales/?pdf=10815>
- ❖ Figueroa, A. (2008). Capítulo I: Historia de las reformas tributarias en Colombia. En “Fundamentos de la tributación”. Universidad de los Andes, Ed. Temis. Disponible en: <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/HISTORIA%20DE%20LAS%20REFORMAS%20TRIBUTARIAS%20EN%20COLOMBIA%20-%20ALF%20%283%29.pdf>

- ❖ Flores, E. (1961). *Finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa, México.
- ❖ Fondo Monetario Internacional (4 oct. 2016). *El FMI observa que el crecimiento mundial ha perdido fuerza y advierte de que el estancamiento económico podría avivar los llamados a adoptar medidas proteccionistas*. Noticias del FMI. Disponible en: <https://www.imf.org/es/News/Articles/2016/10/03/AM2016-NA100416-WEO>
- ❖ Franco, D. y Cubillo D. (2020). *Ley de Crecimiento Económico Texto aprobado en Senado y en Cámara*. Deloitte. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/20122019%20-%20DTT-%20Ley%20de%20Crecimiento%20Econ%C3%B3mico.pdf>
- ❖ *Gabelas tributarias, en la lupa del Congreso* (10 feb. 2019). sección Beneficios Tributarios. Dinero. Disponible en: <https://www.dinero.com/pais/articulo/cuales-son-las-gabelas-tributarias-para-las-empresas-colombianas/277536>
- ❖ Galindo, M. y Lozano, R. (10 jun. 2019). *Lo que debe ganar para estar en la clase alta del país*. Portafolio. Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/asi-es-la-riqueza-de-los-colombianos-528116>
- ❖ García, M. & Fino, G. (2014) *Los impuestos territoriales en Colombia y la inequidad social, ¿la voluntad de la clase dominante erigida en ley?*. Revista IUSTA, 2(41), 61-75. Disponible en: <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/iusta/article/view/2471>
- ❖ García, M. & García, T. (2018). *Las reformas tributarias del milenio y su relación con los ingresos tributarios y la pobreza*. IUSTA, 2(49). Disponible en: <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/iusta/article/view/4646/html>
- ❖ Gómez, C. (2004). *El presupuesto público en la gestión eficiente de los municipios*. INNOVAR, revista de ciencias administrativas y sociales, No. 24 julio- diciembre de 2004.
- ❖ Henao, J. & Zárate, A. (2018). *TOMO IV: Corrupción, Estado e instrumentos jurídicos. En 100 puntos de la corrupción “La corrupción en Colombia”*. Colección Así habla el Externado. Facultad de derecho, Universidad del Externado. Bogotá, Colombia. Disponible en: https://caracol.com.co/radio/2018/08/14/nacional/1534208924_224076.html
- ❖ Holmes, S. & Sunstein, C. (2011). *El Costo de los Derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires, Argentina, Ed. Siglo Veintiuno. Disponible en:

https://jcguanche.files.wordpress.com/2014/01/holmes_sunstein_el_costo_de_los_derechos.pdf

- ❖ Isaza, C. (2012). *El fracaso de la lucha anticorrupción en Colombia*. Revista Opera No. 11, Universidad del Externado. PP. 221-239. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/opera/article/download/3571/3607/0>
- ❖ Jiménez, M. (2014). *Planeación Estatal y Presupuesto Público*. Seminario planeación y finanzas públicas.
- ❖ Kalmanovitz, S. (6 ago. 2017). *Las exenciones tributarias*. El Espectador. Disponible en: <https://www.elespectador.com/opinion/las-exenciones-tributarias-columna-706772>
- ❖ Kantar Worldpanel (2 ene. 2018). Discounters y marcas propias: grandes ganadoras del consumo en 2017. Revista Dinero. Disponible en: <https://www.dinero.com/edicionimpresa/negocios/articulo/tiendas-de-descuento-duro-y-marcas-propias-kantarworldpanel/254799>
- ❖ *La 'corrupción creativa' se devora al país* (11 abr. 2018). El tiempo. Disponible en: <https://www.eltiempo.com/datos/cuanto-dinero-se-pierde-en-colombia-por-corrupcion-169180>
- ❖ *Lista Forbes: The World's Real-Time Billionaires* (26 sept 2020). Forbes. Disponible en: <https://www.forbes.com/real-time-billionaires/#1019ad8a3d78>
- ❖ *Lo que los Nobel Banerjee y Duflo piensan sobre volver a cerrar el comercio* (19 jun. 2020). Sección Economía y Finanzas, Forbes Colombia. Disponible en: <https://forbes.co/2020/06/19/economia-y-finanzas/lo-que-los-nobel-banerjee-y-duflo-piensan-sobre-volver-a-cerrar-el-comercio/>
- ❖ *Lo que nos roba la corrupción* (25 ago. 2018). Portafolio. Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/lo-que-nos-roba-la-corrupcion-en-colombia-520437>
- ❖ López, H. & Chaparro, M. (2014). *Equidad y ética en el recaudo tributario colombiano: 1990-2010*. Apuntes de CENES, Julio - diciembre de 2014, Volumen 33 - N. ° 58, Págs. 83-108.
- ❖ *Los cinco grupos empresariales más grandes de Colombia superaron la crisis económica en el 2009* (11 Mar. 2010). Portafolio. Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/cinco-grupos-empresariales-grandes-colombia-superaron-crisis-economica-2009-433062>

- ❖ Márquez, C. (2005). *Anotaciones sobre Análisis Económico del Derecho*. Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas. Bogotá D.C. Disponible en: <https://econwpa.ub.uni-muenchen.de/econ-wp/le/papers/0508/0508001.pdf>
- ❖ Martín, P. (2009). *El gasto público social y los derechos de la niñez en Colombia*. Gestión y administración pública, pp. 113-121.
- ❖ Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2011). *Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano*. Bogotá, Colombia; Ed. Kimpres Ltda.
- ❖ Ministerio de Medio Ambiente (2017). *ABC Principales preguntas frente al impuesto nacional al carbono y la solicitud de no causación por carbono neutralidad*. Disponible en: https://www.minambiente.gov.co/images/abc_carbono_final29ago.pdf
- ❖ Moncayo, C. (2017). *Colombia pierde el equivalente a más del 6% del PIB por evasión*. Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Disponible en: <https://www.incp.org.co/colombia-pierde-equivalente-mas-del-6-del-pib-evasion/>
- ❖ Morales, M. (19 may. 2020). *Así aplicarán los 3 días sin IVA para reactivar la economía*. El Tiempo. Disponible en: <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/iva-colombia-se-adelantan-los-tres-dias-sin-impuesto-para-reactivar-economia-496828>
- ❖ Musgrave, R. (1959). *The theory of public finance: a study in public economy*. Nueva York: McGraw Hill.
- ❖ Newman, V. (2017). *Sobre La Corrupción En Colombia: Marco Conceptual, Diagnóstico Y Propuestas De Política*. Centro de Investigación Económica y Social Fedesarrollo. Dejusticia. Cuadernos Fedesarrollo 56. Disponible en: https://cdn.dejusticia.org/wpcontent/uploads/2017/08/CDF_No_56_Agosto_2017.pdf
- ❖ Núñez, J.; Ramírez J. & Taboada, B. (2006). *Esfuerzos y herencias sociales en la desigualdad de ingresos en Colombia*. Bogotá, Colombia, CEPAL.
- ❖ Observatorio de coyuntura económica y social del Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico -CEDE- (18 may. 2020). *Nota Macroeconómica No.20 Efectos en pobreza y desigualdad del Covid-19 en Colombia: un retroceso de dos décadas*. Universidad de los Andes, Facultad de Economía. Colombia. Disponible en: <https://uniandes.edu.co/sites/default/files/asset/document/notamacro20.pdf>

- ❖ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2020). *OECD Economic Outlook*. Diciembre 2020. Ed- Transformar la esperanza en realidad. Disponible en: <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/01162234/Perspectivas-economicas-OCDE-diciembre-2020.PDFO-2-1.pdf>

- ❖ Organización Transparencia por Colombia (2018). *Quinta Encuesta Nacional de Prácticas contra el Soborno en Empresas Colombianas*. Disponible en: <http://transparenciacolombia.org.co/2019/02/14/quinta-encuesta-nacional-de-practicas-contra-el-soborno-en-empresas-colombianas/>

- ❖ Pérez, A. (2017). *La Banca Offshore*. Tesis de Grado. Facultad de Ciencias de la Empresa, Universidad Politécnica de Cartagena. Disponible en: <https://repositorio.upct.es/xmlui/bitstream/handle/10317/5740/tfg-per-ban.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- ❖ Piza, J. (2008). *El régimen fiscal en la Constitución de 1991*. Revista Derecho del Estado N.º 21, diciembre de 2008, pp. 51-80. Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/3376/337630230003.pdf>.

- ❖ *Presupuesto del 2019: más para sectores, pero menos para inversión* (29 jul. 2018). Portafolio. Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/presupuesto-del-2019-mas-para-sectores-pero-menos-para-inversion-519554>

- ❖ Rabanal, J. (2006). *Perú: Dos enfoques para analizar la sostenibilidad fiscal*. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Peru_dos_enfoques_analizar_la_sostenibilidad_fiscal.pdf.

- ❖ Red Justicia Tributaria en Colombia (2018). *Eliminar beneficios para crecer más y mejor (Apunte Económico N°19)*. Sección apunte económico. Disponible en: <https://www.justiciatributaria.co/wp-content/uploads/2018/08/apunte-economico-19.pdf>

- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (10 de jun. 2003). Sentencia C-478 de 2003, MP. Clara Inés Vargas Hernández.

- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (10 de oct. 2001). Sentencia C-1064 de 2001, MP. Manuel José Cepeda Espinosa & Jaime Córdoba Triviño.

- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (11 de may. 2004). Sentencia C-459 de 2004, MP. Jaime Araujo Rentería.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (16 de oct. 2014). Sentencia C-767 de 2014, MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (16 de oct. 2019). Sentencia C-481 de 2019, MP. Alejandro Linares Cantillo.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (16 oct. 2019). Comunicado de Prensa N° 41. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/No.%2041%20comunicado%2016%20de%20octubre%20de%202019.pdf>
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (16 sep. 2015). sentencia C-605 de 2015, MP. Jorge Iván Palacio.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (17 de jun. 1993). Sentencia C-228 de 1993, MP. Vladimiro Naranjo Mesa.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (18 de abr. 2012). Sentencia C-288 de 2012, MP. Luis Ernesto Vargas Silva.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (18 de abr. 2012). Sentencia C-228 de 2012, MP. Luis Ernesto Vargas Silva.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (18 de may. 2011). Sentencia C-397 de 2011, MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (2 de dic. 1994). Sentencias T-550 de 1994, MP. José Gregorio Hernández Galindo.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (20 de oct. 2009). Sentencia C-748 de 2009, MP. Rodrigo Escobar Gil.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (22 de sep. 1999). sentencia C-709 de 1999, José Gregorio Hernández Galindo.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (23 de jun. 2010). Sentencia C-529 de 2010, MP. Mauricio González Cuervo.

- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (24 oct. 2001). sentencia C-1107 de 2001, MP. Jaime Araujo Rentería.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (25 feb. 2009). Sentencia C-134 del 2009, MP. Mauricio González Cuervo.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (28 de jul. 2016). Sentencia C-393 de 2016, MP. Alberto Rojas Ríos.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (31 mar. 2016). Sentencia C-155 del 2016, MP. Alejandro Linares Cantillo.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (4 de jul. 2013). Sentencia T-413 de 2013, MP. Nilson Pinilla Pinilla.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (8 nov. 2006). Sentencia C-927 del 2006, MP. Rodrigo Escobar Gil.
- ❖ República de Colombia, Corte Constitucional (9 de sep. 2003). Sentencia C-776 de 2003, MP. Manuel José Cepeda Espinosa.
- ❖ República de Colombia, Departamento Administrativo Nacional de Estadística (3 mayo 2019). *Pobreza Monetaria y Multidimensional en Colombia 2018*. Recuperado de: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad/pobreza-monetaria-y-multidimensional-en-colombia-2018>
- ❖ República de Colombia, Departamento Administrativo Nacional de Estadística (31 ene. 2020). *Comunicado de prensa Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH) diciembre 2019*. Recuperado de: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/ech/CP_empleo_dic_19.pdf
- ❖ República de Colombia, Departamento Administrativo Nacional de Estadística (14 jul. 2020). *Pobreza Multidimensional en Colombia 2019*. Recuperado de: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad/pobreza-monetaria-y-multidimensional-en-colombia-2019>
- ❖ República de Colombia, Departamento Administrativo Nacional de Estadística (30 dic. 2020). *Principales indicadores del mercado laboral noviembre de 2020*. Recuperado de: https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/ech/bol_empleo_nov_20.pdf

- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Acto legislativo 03 del 1° de julio de 2011: *“por el cual se establece el principio de la sostenibilidad fiscal.”* Gaceta Oficial No. 48.117.
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Decreto No. 624 del 30 mar. 1989. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Ley No. 1739 de 2014 del 23 de dic. 2014. *Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.*
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Ley No. 1819 del 29 dic. 2016. *Por Medio De La Cual Se Adopta Una Reforma Tributaria Estructural, Se Fortalecen Los Mecanismos Para La Lucha Contra La Evasión Y La Elusión Fiscal, Y Se Dictan Otras Disposiciones.*
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Ley No. 1943 de 2018 del 28 de dic. 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.*
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Ley No. 2010 de 2019 del 27 de dic. 2019. *Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.*
- ❖ República de Colombia. Congreso de la República. Ley No. 819 del 9 feb. 2003. *Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones*
- ❖ Restrepo, J. (1999). *El Presupuesto de la Verdad y el Ajuste Estructural de las Finanzas Públicas.* Bogotá, Colombia.
- ❖ Rodríguez, A. (21 nov. 2018). *Lo que se le escapa a la Ley de Financiamiento: ¿otra oportunidad perdida?*. Dejusticia. Disponible en: <https://www.dejusticia.org/column/lo-que-se-le-escapa-a-la-ley-de-financiamiento-otra-oportunidad-perdida/>
- ❖ Rodríguez, C. (2005). *Poder tributario y entidades territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991.* Estud. Socio-Jurídicos, Bogotá (Colombia), 7(2): 173-190, julio-diciembre de 2005.

- ❖ Rodríguez, J. (2018) *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos*. Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia – Sede Bogotá. Disponible en: <http://bdigital.unal.edu.co/70031/>
- ❖ Ruíz, C. (2018). *TOMO III: Corrupción Privada. En 100 puntos de la corrupción “La corrupción en Colombia”*. Colección Así habla el Externado. Facultad de derecho, Universidad del Externado. Bogotá, Colombia. Disponible en: https://caracol.com.co/radio/2018/08/14/nacional/1534208924_224076.html
- ❖ Sáenz, J. (20 dic. 2019). *ABC de la reforma tributaria 2019*. Economía, El Espectador. Disponible en: <https://www.elespectador.com/noticias/economia/abc-de-la-reforma-tributaria-2019/>
- ❖ Samuelson, P. (2006). *Los mercados y el Estado en la economía moderna*, En “economía”. Ed. Mc Graw Hill. decimoctava edición. Disponible en: http://recursosbiblio.url.edu.gt/publicjlg/biblio_sin_paredes/maestria/dir_indus/Econom_samuelsen/cap/02.pdf
- ❖ Sandoval, M. (2017). *ABC de la Ley 1819 Reforma Tributaria Elementos de contexto e incidencia en políticas públicas de salud alimentaria. Reforma tributaria: sancionada por el presidente de la república por medio de la ley 1819 de 2016 y entrada en vigencia en enero de 2017*. Asociación Colombiana de Educación al Consumidor. Educar Consumidores. Bogotá, Colombia.
- ❖ Smith, A. (1776). *La riqueza de las naciones*. Libro V, capítulo II. Madrid, España: Nueva Alianza.
- ❖ Stiglitz, J. (1999). *Microeconomía*. Ed. Ariel, España.
- ❖ Stiglitz, J. (2003). *La Economía Del Sector Público*. Ed. Antoni Bosch, Barcelona, España.
- ❖ Transparencia Internacional (2019). *Índice de Percepción de la Corrupción 2019*. Organización Transparencia internacional. Disponible en: <https://www.transparency.org/cpi2019>
- ❖ Vargas, G. (2006). *Capítulo 22: distribución del ingreso*. En *Introducción a la Teoría Económica un Enfoque Latinoamericano*. Ed. Pearson Educación de México S.A de C.V.

México. Disponible en: <https://www.rua.unam.mx/portal/recursos/ficha/5891/capitulo-22-distribucion-del-ingreso>

- ❖ Vega, M. (2006). *teoría general del gasto público. Algunos comentarios sobre la normativa colombiana*. En Derecho De La Hacienda Pública Y Derecho Tributario. Ed. Temis
- ❖ Vergnaud, A. (2011). *Acción de tutela Vs costo fiscal: un camino de irresponsabilidad*. Ed. Legis. Disponible en: <https://www.ambitojuridico.com/noticias/constitucional-y-derechos-humanos/accion-de-tutela-vs-costos-fiscal-un-camino-de>
- ❖ Wills, D. (3 dic. 2018). *Lo bueno, lo malo y lo feo de la Ley de financiamiento. Razón Pública*. Disponible en: <https://razonpublica.com/lo-bueno-lo-malo-y-lo-feo-de-la-ley-de-financiamiento/>
- ❖ Yori et al. (2018). Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2017. Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, Dirección de Gestión Organizacional, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Disponible en: [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20\(IVA\)%20%20E2%80%93%20a%C3%B1o%20gravable%202017.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20y%20en%20el%20impuesto%20al%20valor%20agregado%20(IVA)%20%20E2%80%93%20a%C3%B1o%20gravable%202017.pdf)