

Recibido: 01/06/2019 Aceptado: 23/06/2019 Publicado: 01/07/2019

Reflexión sobre el estudio del concepto de justicia tributaria¹

Reflection on the study of the concept of tax justice

Daniela González Echavarría*
Mónica María Trujillo Vargas**
Mauricio Cortés Gil***

Universidad Autónoma Latinoamericana

Forma de citar este artículo en APA:

González-Echavarría, D., Trujillo-Vargas, M. M., y Cortés-Gil, M. (julio-diciembre, 2019). Reflexión sobre el estudio del concepto de justicia tributaria. *Science of Human Action*, 4(2). pp. 239-254 <https://doi.org/10.21501/2500-669X.3495>

Resumen

Este artículo presenta una reflexión construida con base en revisiones documentales. Se discute el concepto de justicia en el campo tributario, mostrando sus diferentes dimensiones y posibles implicaciones económicas, sociales y políticas. El objetivo principal ha sido analizar el concepto de justicia tributaria, considerando los impuestos que se asignan a los diferentes niveles económicos de la sociedad. Se cubren tres temas principales, la naturaleza sociológica, económica y contable de los asuntos fiscales.

¹ Artículo derivado del proyecto 28-000025, "Estado del arte sobre el origen de los ingresos tributarios por impuestos de renta en Colombia de acuerdo al concepto de justicia tributaria", financiado con recursos internos de la Universidad Autónoma Latinoamericana, acta de inicio 31-ene-2019. Grupo de Investigación en Contabilidad Organizaciones GICOR.

* Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Participantes en el proyecto 28-000025. Medellín-Colombia. Contacto: daniela.gonzalez9995@unaula.edu.co

** Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Participantes en el proyecto 28-000025. Medellín-Colombia. Contacto: monica.trujillova@unaula.edu.co

*** Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Participantes en el proyecto 28-000025. Medellín-Colombia. Contacto: mauricio.cortesgi@unaula.edu.co

Teniendo en cuenta lo anterior se revisan diversas posturas. La discusión del concepto de justicia genera varias definiciones que se adaptan al contexto en el cual se utiliza, vinculando este concepto con nociones como equidad, sociedad, igualdad, política, evasión y fraude. La justicia tributaria define los impuestos que cada contribuyente deberá aportar al fisco para que exista equidad entre el Estado y la sociedad, sin dejar de lado las necesidades que tienen los diferentes gobiernos para el adecuado funcionamiento y cumplimiento de las necesidades básicas de los ciudadanos.

Palabras clave

Justicia tributaria; Sociología fiscal; Hacienda pública; Investigación tributaria; Contabilidad tributaria.

Abstract

The theme raised for the development of this article is the concept of justice in the tax field, dealing with different nuances of it and its possible economic, social and political implications. The main objective for its elaboration was to analyze the concept of tax justice, within the framework of the taxes that are assigned at the different economic levels found in society. It is developed in an organized way, based on three main themes that cover the sociological, research and tax fields. For its development, the article presents the reflection built based on documentary reviews.

Taking into account the above, various positions are reviewed. The concept of justice lends itself to obtain several definitions that adapt to the context in which it is used, linking this concept with notions such as equity, society, equality, politics, evasion and fraud. In addition, this concept defines the taxes that each taxpayer must contribute to the Treasury, so that there is equity between the State and society, without neglecting the needs of different governments for the proper functioning and fulfillment of the basic needs of each individual.

Keywords:

Tax justice; Fiscal sociology; Public finance; Tax research; Tax accounting.

Introducción

La tributación en Colombia ha sido muy estudiada desde sus aspectos jurídicos, tanto constitucionales como legales y de jurisprudencia. Sin embargo, en este texto se desarrollan otros aspectos complementarios que también pueden resultar de importancia para el público interesado en los efectos sociales del tributo, en el sentido propuesto por la sociología fiscal. El presente escrito se desarrolla con el fin de analizar diferentes aproximaciones al concepto de justicia tributaria, cómo se compone y cuál es el fin que puede tener en la sociedad.

En primer lugar, se discuten algunas nociones de la sociología fiscal, una vertiente de análisis tributario que indaga por las implicaciones sociales de los procesos tributarios. En esa medida, la sociología fiscal es un contexto general para analizar la justicia tributaria, lo cual se realiza en la segunda parte. Finalmente, se abordan las posibles relaciones de la justicia tributaria con la Hacienda Pública.

El artículo fue elaborado por medio de técnicas de análisis documental, partiendo de las diferentes fuentes estudiadas; se seleccionaron las más significativas, desglosando los conceptos y procurando observar diferentes puntos de vista de los autores acerca de las relaciones entre el tributo, el Estado y la sociedad. Se pretende que este texto sirva como invitación a la reflexión sobre las relaciones entre tributación y sociedad por parte de estudiantes, profesionales y demás interesados en el tema.

Sociología, política e investigación fiscal

La sociología fiscal se orienta al estudio de las sociedades a partir de sus relaciones con el Estado y el fisco, de acuerdo con Leroy (2007) (como se citó en Pastor-Arranz, 2015, p. 313), “la esencia de la investigación de la sociología fiscal o sociología de los impuestos debe centrarse en investigar las relaciones entre la fiscalidad, el Estado y la sociedad”. Se podría decir, entonces, que es un estudio amplio, que va más allá del análisis del tributo en sí, pues la sociología fiscal se centra en examinar el rol que ejerce el Estado tanto en la emisión de los tributos como en la recaudación de los mismos, el rol de lo político en cuanto la creación, modificación o eliminación de leyes y normas que afectan un tributo y cómo se relaciona la sociedad frente a estas fuerzas de poder; entendido de otro modo, se trata del estudio de lo fiscal como un análisis multidisciplinar entre los involucrados en un tributo.

Las relaciones sociales alrededor del tributo han tenido muchas manifestaciones, la sociología fiscal aborda tales cuestiones y es una ruta de entrada al concepto de justicia tributaria. El diseño de cualquier política tributaria impacta a los diferentes grupos sociales, de manera que beneficia a unos y afecta a otros. Las diferencias sociales en materia fiscal siempre han existido y para Restrepo (2005) “las exenciones y privilegios injustificados presentan una dificultad adicional al atentar contra el principio de justicia, toda vez que el grueso de la carga tributaria recae sobre pocos sectores” (como se citó en Vargas-Restrepo, 2012, p. 221). Si las políticas fiscales se diseñan para un sector en particular, por ejemplo, los grandes contribuyentes, u otros actores con gran capacidad de influencia en las decisiones legislativas, son estos entonces quienes disfrutan más de los beneficios que traen consigo dichas políticas, generando asimetrías en la sociedad.

El mayor número de beneficios son concedidos a las personas jurídicas y contribuyentes con actividades productoras de renta pertenecientes a determinados sectores o ubicados en zonas geográficas especiales; en tanto que las personas naturales que derivan sus ingresos de las denominadas rentas de trabajo (salarios, honorarios, comisiones y servicios) no logran acceder a las exenciones y las minoraciones estructurales de las que pueden hacer uso en el impuesto sobre la renta suelen ser bastante limitadas (Vargas-Restrepo, 2012, p. 221).

De esta forma se genera un proceso tributario injusto, donde las personas naturales pueden terminar siendo más vulnerables. El diseño de cualquier política fiscal se hace de acuerdo con decisiones estatales que llevan a la aplicación real de unos determinados intereses sociales. Muchas de esas normas y políticas tributarias pretenden lograr mecanismos de control que permitan que los contribuyentes no acudan al fraude fiscal. En otros casos, es el mismo Estado quien establece los famosos beneficios para que algunos contribuyentes o empresas puedan acogerse a estas leyes que les otorgan exenciones y puedan obtener rebajas en el impuesto de renta u otros tributos. Por otra parte, en las prácticas empresariales y económicas cotidianas hay quienes consideran que por los altos costos que genera tener empresa es “válido” recurrir a procesos de evasión o elusión fiscal. Todos estos aspectos son susceptibles de estudio en perspectiva social; la sociología fiscal indaga por las motivaciones e implicaciones sociales que están detrás de las medidas fiscales.

Por tal razón, la investigación tributaria es fundamental para el desarrollo de la sociología fiscal, “debe significarse que la carencia de investigaciones de sociología fiscal limitaría la perspectiva de los planificadores de la política fiscal, quienes dispondrán de menos elementos para el diseño de impuestos y de la estructura tributaria” (Pastor-Arranz, 2015, p. 313). Este tipo de estudios permite la toma de decisiones fiscales adecuadas para la sociedad, de lo contrario no se lograría imponer unos tributos justos, como pretende la sociología fiscal, sino que limitaría el desarrollo de la estructura tributaria a un determinado y seleccionado grupo, generando más asimetrías e injusticias sociales; la sociología fiscal permite observar posibles inequidades de algunos tributos cuando no consultan las necesidades reales de la población.

La importancia del estudio sociológico de los asuntos fiscales proviene de los múltiples vínculos que mantiene con las actividades políticas y económicas y sus efectos sobre las condiciones de vida de la población, con las formas de organización política e incluso con las prácticas, representaciones y percepciones culturales de los distintos grupos y sujetos sociales (Velásquez, 2009, citado por Pastor-Arranz, 2015, p. 318).

Así, el desarrollo de un adecuado estudio en materia tributaria podría influir en una planeación fiscal pertinente, equilibrando los intereses de la sociedad y del Estado; se deben conocer los diferentes tipos de necesidades que enfrenta la sociedad hoy en día, para llegar a una posible modificación y reestructuración del marco normativo vigente. Algunos temas de interés de la sociología fiscal son la percepción social de los impuestos, el fraude tributario y la evasión. Pueden existir en la sociedad diferentes factores o motivaciones que llevan a las personas a incumplir la ley fiscal, según Pastor-Arranz (2015):

La sociedad expresa un pulso en actos cotidianos que van desde la evasión, mediante las posibilidades que permite la misma ley fiscal (elusión), hasta la abierta actitud de rebeldía y la decisión de no pagar las contribuciones como respuesta social a una diversidad de conflictos sociales (evasión) y la mala imagen de la Hacienda Pública. Cabe recordar que diversas revoluciones sociales han tenido su origen en la pretensión de la autoridad fiscal de recaudar mayores ingresos públicos (p. 316).

En el asunto de las defraudaciones al fisco, diariamente hay ciudadanos que buscan la manera de evadir y pagar menos por sus impuestos o tienen la convicción de no pagarlos por las diferencias que se presentan entre los contribuyentes y el Estado, quien es el encargado de recaudar los tributos. Podemos basarnos en el pensamiento de Pastor-Arranz (2015) cuando afirma que “una de las unidades de análisis que más preocupa a los Gobiernos es el fraude fiscal pues actualmente supone un serio problema. Es más, se ha llegado a afirmar que la evasión es un fenómeno universal” (p. 316). De acuerdo con Morales-Manchego (2018), se estimaban en 2017 unos niveles de evasión del 21 % en el IVA y del 35 % en el impuesto de renta. Esta problemática ocasiona recibir menos ingresos por parte de los contribuyentes, lo que dificulta al Estado una equitativa redistribución de riquezas y la posibilidad de brindar o garantizar la satisfacción de necesidades primarias del pueblo en general. La evasión del impuesto se genera a partir del desacuerdo del contribuyente frente al Estado por algún motivo, legítimo o no, pero es este un fenómeno ético del día a día; preocupa a los gobiernos el fraude, pero ellos mismos deben garantizar a las personas más confianza y seguridad para que este se vaya terminando, es cuestión de generar deberes y sustentarlos con derechos. Si se toma por justo el sentido aristotélico de “lo legal y lo igual”, ambos extremos son injustos, tanto la imposición de obligaciones tributarias que no consulten las necesidades sociales, como la evasión por parte de aquellos que se niegan a reconocer y pagar sus obligaciones ante el Estado y la sociedad. Para el estudio de las percepciones sociales del tributo, la sociología fiscal se apoya en disciplinas como la psicología social y la economía del comportamiento. Desde esta perspectiva se encuentra que:

La evasión y la elusión fiscal, al igual que los demás mecanismos utilizados por los agentes económicos con la finalidad de defraudar el Estado, encuentran sustento en percepciones negativas de los servicios gubernamentales, inversiones mal intencionadas de los recursos públicos, las inestabilidades políticas y de administración pública, y la ineficiencia de las entidades de control (Pacheco-Carrascal, 2017, p. 30).

En este trabajo se hace alusión a la “percepción de equidad” como una variable influyente en el comportamiento tributario de los ciudadanos. Las personas actúan en un sentido positivo cuando se genera un comportamiento tributario de cumplimiento con base en motivos altruistas, nociones de justicia y equidad social y así “condicionan la toma de decisiones que afectan a otros” (Pacheco-Carrascal, 2017, p. 14), o, en un sentido inverso, cuando la percepción de equidad es negativa, ello influye en un comportamiento de incumplimiento tributario.

Al hablar de la equidad como un elemento de justicia tributaria se tienen principalmente dos perspectivas que han sido muy estudiadas en la Hacienda Pública. En primer lugar: la equidad horizontal, la cual:

Requiere que aquellos con el mismo estatus –ya sea medido por la capacidad o por alguna otra escala apropiada– deben ser tratados de la misma manera y por lo tanto deben pagar la misma cantidad de impuestos y recibir la misma cantidad de beneficios (Steuerle, 2002, p. 258).

En segundo lugar: la equidad vertical, que “generalmente requiere que aquellos con menos capacidad sean tratados favorablemente en relación con aquellos con mayor capacidad. La progresividad a menudo se considera sinónimo de equidad vertical” (Steuerle, 2002, p. 258). Pero los grupos sociales que más devengan estarían en desacuerdo con que ellos debieran pagar más que los demás por lo que se requiere de un análisis profundo para determinar las causas de los hechos sociales y cómo repercuten para construir una justicia tributaria. Todos estos aspectos son objeto de preocupación en la sociología fiscal. Entonces, la sociología fiscal es una disciplina que, apoyada en herramientas de la investigación tributaria y en otras disciplinas sociales, puede generar criterios que permitan construir políticas tributarias que sean justas de acuerdo con los criterios de justicia que se propongan. En todo caso, el concepto de justicia es bastante complejo, como da cuenta la siguiente sección.

Nociones de justicia tributaria: justicia como equidad

La justicia es la virtud sobre la cual deben edificarse las estructuras sociales y definirse el marco normativo bajo el cual se regule la forma de interactuar de los miembros de la comunidad. Así mismo, la justicia deberá caracterizar el vínculo jurídico que existe entre el Estado y sus administradores (Vargas-Restrepo, 2012, p. 211).

El concepto puede generar complejidad toda vez que toca con aspectos económicos y éticos de la condición humana, “la justicia tributaria es un concepto abstracto, inacabado, fundamentalmente valorativo y que, por ende, muta según el contexto social. Es realmente problemático llegar a una concepción satisfactoria y definitiva de la justicia tributaria” (Bolaños-Bolaños, 2017, p. 61). De acuerdo con esta autora, indagar sobre la justicia es remitirse a la condición del ser humano como ser pensante dispuesto a reclamar o a pronunciarse sobre aquello que considera bueno o malo, deseable o indeseable, aquello que acepta o rechaza. La justicia es un concepto altamente valorativo, del deber ser, dado su rasgo ético.

Jurídicamente, la justicia implica una igualdad de todos ante la ley, pero esto puede no ser suficiente, “la igualdad, además de considerar a todos los hombres iguales ante la ley, supone la igualdad en derechos y oportunidades, lo cual agrega complejidad al tema de lo justo, y concretamente del impuesto justo” (Vargas-Restrepo, 2012, p. 209). Esta igualdad política también da la posibilidad de que la sociedad pueda decidir sobre los temas específicos del Estado, entre estos la generación y modificación de los tributos.

En tal sentido, el Estado debe prever y vigilar unas políticas públicas que son esenciales para todos, es decir, para mejorar la calidad de vida de todas las personas, y ello funciona con los tributos que se deben pagar al Estado para satisfacer las necesidades básicas distribuyendo el gasto social entre las regiones, los sectores y grupos sociales que se requiera. La justicia tributaria es un concepto complejo de comprender, ya que se adapta a cualquier ambiente y al contexto donde sea utilizado.

Unos de los elementos que configuran la justicia tributaria es la equidad, que según Steuerle (2002) se divide en tres dimensiones: horizontal, vertical e individual, gracias a lo cual se hace más difícil tratar de homogenizar su significado y utilización dentro de una política fiscal acorde a las necesidades y capacidades de la sociedad: “la tensión real entre estos componentes complica los esfuerzos para elaborar una política fiscal ‘justa’, lo que incita a debates políticos que invocan la retórica de la equidad sin comprometer su sustancia” (2002, p. 253). Steuerle (2002) indica, además, que la progresividad como medida de la equidad es una variable muy compleja y que puede llegar a ser incluso contradictoria, explica que “a veces lo que se denomina una política fiscal regresiva y política de gastos regresiva aún pueden ser progresivos” (p. 278), con lo cual se entiende que un mismo sujeto puede experimentar simultáneamente progresividad o regresividad en su propia estructura tributaria.

Un análisis integral del tributo requiere estudiar los problemas de equidad y planeación fiscal para determinar la carga impositiva entre los diferentes contribuyentes. Muchos teóricos están del lado de esta afirmación, pero existen otros que defiende la posición de que son dos variables totalmente independientes. La equidad debe analizarse en diferentes dimensiones.

Algunos teóricos han argumentado que la equidad horizontal y vertical son caras diferentes de la misma moneda. En otras palabras, el argumento de que aquellos que tienen menos deben pagar menos y recibir más, refleja la misma preocupación de que aquellos con el mismo estatus sean tratados de igual manera. Esta creencia se deriva en parte de un concepto de equidad en el que las personas se ubican en una sola escala de modo que el impuesto o gasto apropiado sea una función simple de lo que se mide en esa escala (Steuerle, 2002, p. 258).

Si una persona paga sus tributos, lo mínimo que espera es que se vean reflejados en algún tipo de beneficio propio o común para el cual contribuyó, para que así el Estado funcione de tal forma que pueda dar cumplimiento a los fines esenciales. La Hacienda Pública se encarga de ayudar a distribuir de forma oportuna los recursos del Estado a los diferentes entes territoriales para contribuir con lo justo y proporcional. De acuerdo con Vargas-Restrepo (2012):

deben cumplir con unos fines constitucionales y legales en virtud de los cuales deben crear los mecanismos para que la población pueda acceder a los servicios públicos y de esta manera satisfacer sus necesidades básicas y disfrutar de sus derechos fundamentales (p. 207).

Partiendo desde el concepto jurídico de justicia tributaria, se puede entender que esta se da cuando la norma o el deber son aplicados de forma correcta. Pero también debe analizarse lo justo en sus efectos económicos, de acuerdo con Vargas-Restrepo (2012):

Lo justo también concierne a lo proporcional, lo cual está dado por la justa distribución de sacrificios y beneficios entre las personas involucradas en un proceso determinado. En la hacienda pública, por ejemplo, ha de imponerse justamente la carga impositiva entre los asociados de un Estado a fin de obtener recursos que permitan financiar el gasto público (p. 214).

La justicia tributaria debe estar además en consonancia con los procesos distributivos. El asunto se complica en cuanto los contribuyentes perciben o tienen diferencias reales acerca de la equidad de lo que se debe pagar: “la imposición de la justa carga tributaria a los contribuyentes resulta bastante compleja, máxime cuando surgen dilemas al momento de establecer tarifas que generan *trade off* entre eficiencia y equidad-justicia” (Vargas-Restrepo, 2012, p. 216)². El aporte con el impuesto pagado por la población es de obligatorio cumplimiento y determinado en las leyes, su incumplimiento genera multas; entonces es allí donde se ve la complejidad del

² De acuerdo a los conceptos económicos, un efecto *trade off* consiste en un desplazamiento o pérdida de una cualidad deseada, por obtener otra. En este caso, tener un sistema impositivo más eficiente, sacrificando la justicia tributaria, o, al contrario, en la búsqueda de mayor justicia perder eficiencia del sistema.

asunto, pues si llegan a ser tan elevados, al punto de que la población perciba que no se ven reflejados en su costo-beneficio, ello conlleva un desequilibrio (tal vez una inequidad) porque no es justo que todos paguen sin tener en cuenta su capacidad de generar ingresos, pero además que los beneficios recibidos del Estado no sean acordes al aporte ciudadano realizado. Sobre esa equitativa distribución de las cargas tributarias se ha pronunciado la jurisprudencia constitucional cuando manifiesta que para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos se debe considerar su capacidad contributiva, de modo que la tributación permita “reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad” (Corte Constitucional, 1998, p. 24), y según esa capacidad contributiva determinar la carga fiscal con criterios de progresividad, “a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional” (Corte Constitucional, 1998, p. 24).

La justicia tributaria implica a todos los sectores sociales, es un ciclo en el que cada ciudadano, según su capacidad, pagará un tributo (o no lo hará si no tiene la capacidad para ello), y luego esos recursos el Estado deberá plasmarlos en unos ámbitos de bienestar para la comunidad en general. Sin embargo, no se debe entender esa equidad como una equivalencia directa entre “lo pagado” y “lo recibido”, ya que cada tipo de tributo tiene una naturaleza diferente. De acuerdo con Steuerle (2002), es posible aplicar algunos tributos de manera que no violen el principio de equidad individual, o al menos se minimice el alcance de la violación, en estos casos “la transacción entre el individuo y el Estado es voluntaria, y el individuo no pagaría a menos que recibiera un beneficio por el precio pagado” (p. 261). Las tasas serían un ejemplo de tal situación. Sin embargo, en los impuestos propiamente dichos no se da esta compensación directa de forma individual entre lo aportado por el ciudadano y lo recibido por este de las transferencias y gasto público.

El concepto de justicia tiene una gran cantidad de posturas y significados a lo largo de la historia, cada quien adapta el concepto a sus necesidades individuales, sin pensar en qué es lo justo para los demás. Acercando este concepto al campo tributario, la justicia es vista como uno de los más importantes principios constitucionales en los cuales se basa el Estado para el desarrollo de las normas que actualmente rigen en nuestro país.

En el campo de la hacienda pública y del derecho tributario aparece como uno de los principios rectores, e inclusive podría señalarse que todos los demás principios de la tributación tienden al de justicia. Es como si este principio incluyera a todos los demás. Pero, aun así, ¿cómo comprenderlo y aplicarlo debidamente en estos ámbitos? (Vargas, 2012, p. 207).

Al estudiar los principios jurídicos tributarios que consagra la Constitución Política y al tratar más profundamente la jurisprudencia nacional, se encuentran desarrollos normativos disímiles que proclaman justicia tributaria, pero que distan de practicabilidad, que amoldan la justicia al tenor de los intereses económicos y políticos de cada Gobierno con lo cual se alejan de la verdadera justicia tributaria, aquella que compensa y distribuye, manifestada en imposiciones ponderadas desde las posibilidades. Son declaraciones normativas y jurisprudenciales que requieren un mayor desarrollo jurídico al amparo del derecho comparado y que necesitan ser tratadas sistemáticamente por el derecho (Bolaños-Bolaños, 2017, p. 66).

De la afirmación de Bolaños-Bolaños puede decirse, entonces, que en Colombia no se ha construido una gobernanza democrática estable que permita la aplicación de criterios de justicia tributaria; por el contrario, la institucionalidad inestable ha forjado una gobernanza de lo tributario supeditada a intereses particulares de cada gobierno, no del Estado social de derecho. En particular sobre la eficiencia, las acciones negligentes atentan contra ella y en esa medida promueven una “injusticia tributaria”. Es verdad que en tales normas y jurisprudencias la justicia ha velado por que algunos impuestos sean equitativos, es decir que los contribuyentes paguen de acuerdo al nivel de ingresos y otros aspectos; pero existen tributos, como es el caso del impuesto al consumo, que no distingue niveles de ingreso a la hora de recaudar, este impuesto está ligado en gran parte a necesidades básicas, quiere decir que los que tienen gran capacidad de adquisición podrán acceder a todos los bienes y servicios que se necesiten y a todos los que se les antojen, las demás personas que tienen un nivel socioeconómico bajo tendrán, entonces, que recurrir a bienes y servicios de baja calidad o, en su defecto, abstenerse y disminuir así su bienestar, afectando la satisfacción de sus necesidades.

La jurisprudencia tributaria en Colombia parece estar muy atravesada por las doctrinas de la justicia tributaria. La sociedad está en constante cambio, lo que nos muestra que hay una evolución constante del ser humano por adquirir más conocimientos, incluyendo su propia situación tributaria. El concepto de justicia y su desarrollo no deben aplicarse afectando a la comunidad, por el contrario, esta debe actualizarse cada día para que cumpla con su naturaleza igualitaria.

De hecho, los contribuyentes al imponérseles la carga tributaria que deben soportar, se preguntan de manera instintiva y racional sobre el principio de justicia y pretenden encontrar respuestas frente a la cuantía que deben pagar, la cual analizan dentro de un marco general en el que relacionan dicha cuantía con los beneficios que puedan recibir del Estado y con los fenómenos políticos frente a los que sienten escozor, tales como la corrupción y la formulación de normas que benefician intereses particulares, lo cual genera en ellos el rechazo y la necesidad de protestar contra lo que a toda luz es injusto (Vargas-Restrepo, 2012, p. 215).

La justicia tributaria como principio dependerá también, entonces, de los mecanismos que se utilicen para desarrollar ciertas políticas fiscales, pero a la hora de la verdad estos mecanismos solo favorecen a una parte de la población, lo que genera desigualdad, y no se cumple, por tanto, con el concepto de justicia; la justicia tributaria no deberá centrarse solo en puntos económicos o favoritismos, porque ello contribuye a ampliar las asimetrías entre diferentes grupos sociales.

Aunque se establecen algunos mecanismos de política fiscal tales como las exenciones y los beneficios tributarios cuyo objetivo es contribuir a desarrollar el principio de justicia tributaria, también es cierto que estos se conceden principalmente en el impuesto sobre la renta y complementarios, y en la generalidad de los casos, para sectores específicos de la economía o solo para algunas actividades productivas (Vargas-Restrepo, 2012, p. 220).

En síntesis, cuando se habla del sistema tributario basado en la justicia, estamos adentrándonos en un amplio y confuso campo. La complejidad que tiene este tema conlleva evaluar cómo se está gestionando el sistema tributario en el marco de un sistema mayor que lo contiene, la Hacienda Pública, teniendo en cuenta que el propósito general no es solo la obtención de los recursos para que un gobierno desempeñe sus planes, sino también el cumplimiento de los fines de las comunidades, los cuales son esenciales pues queda claro que “si bien los tributos nacieron con una finalidad financiadora, afincándose en los impuestos, este no es el único propósito” (Bolaños-Bolaños, 2017, p. 60).

Tributación, Hacienda Pública y contabilidad

La Hacienda Pública ha sido definida en varios sentidos. Puede entenderse como “el estudio de la actividad financiera del sector público” (Corona y Díaz, 2003, p. 4), por el cual se estructura el conjunto de elecciones económicas que en materia de ingresos y gastos debe realizar el Estado para cumplir con sus finalidades. En esta definición pueden observarse dos ámbitos importantes de las finanzas estatales, los ingresos, donde se incluye todo tipo de recaudos y tributos, y los gastos, que expresan la forma como se usan y asignan tales recursos.

Siguiendo estos mismos autores, la Hacienda Pública en los últimos años ha ido ampliando su concepto hacia una visión de “economía pública” la cual consiste en “el conjunto de decisiones económicas y elecciones que realiza la autoridad gubernamental y las impone de forma coactiva, en un determinado contexto de propiedad de los factores productivos” (Corona y Díaz, 2003, p. 4). Esta definición resalta las relaciones del Estado hacendalista con otros actores con los que se relaciona, casi siempre, de forma coactiva para imponer sus políticas y decisiones.

En materia financiera, la Hacienda Pública tiene la función de conseguir los recursos necesarios para mantener la infraestructura del Estado, utilizando los mecanismos de recaudación que se consideren apropiados. Sin embargo por su carácter coactivo, la sociedad no tiene muchas posibilidades de elegir si tributa o no, entonces si los componentes de carácter no voluntario incorporados a la sociedad causan reacciones, la sociedad se manifiesta frente a lo impositivo, lo cual es materia de estudio en la sociología fiscal, como se indicó anteriormente, “la metodología sociológica permite examinar los tributos desde una orientación multidisciplinar incorporando los factores de carácter social en la evaluación del comportamiento de la sociedad frente a la recaudación impositiva” (Pastor-Arranz, 2015, p. 313).

De acuerdo con Barquero (2002) (como se citó en Bolaños-Bolaños, 2017), los impuestos cumplen una doble función, la financiera y la redistributiva. La función financiera se basa en la obligación del contribuyente de aportar a las arcas públicas, que son una fuente de financiación para el buen funcionamiento del Estado, quien debe garantizar la distribución a las entidades territoriales de todos los recursos pactados desde la

Hacienda Pública. Y la función redistributiva se fundamenta en el derecho de los ciudadanos, quienes esperan ver reflejados sus tributos en una mejor calidad de vida. Volviendo brevemente al asunto de las percepciones, tales distribuciones llegan a ser socialmente cuestionables, pues los ciudadanos pueden percibir problemas como la ineficiencia o la corrupción que, desafortunadamente, en diferentes ámbitos juega una influencia muy importante en la sociedad, por esto muchas veces no se cumple lo que inicialmente se propone.

Cuando los impuestos no se ven reflejados en la inversión a los entes territoriales y los contribuyentes están en desacuerdo tienen el beneficio de la duda. Se necesita un sistema en el que se vean reflejados los recursos garantizando los derechos fundamentales. Así, no solo la dimensión financiera hace parte del sistema estatal, lo social es de gran importancia, de esto depende la calidad de vida de cada ciudadano con unos mínimos vitales esenciales de acceso a los servicios públicos, vivienda digna, educación, protección y seguridad, entre otros; es decir, protección ante la inequidad que se refleja en los estratos socioeconómicos. Bolaños-Bolaños (2017) plantea que: “la gobernanza democrática exige un sistema financiero estatal que funcione, que responda al requerimiento de recursos para la materialización de los derechos fundamentales, económicos sociales, culturales y colectivos” (p. 57).

Se infiere, entonces, que por medio de la Hacienda Pública el Estado obtiene recursos y luego los redistribuye con el fin de materializar derechos fundamentales. Como ya se ha indicado, la sociología fiscal nos permite entender cómo se comporta el ser humano individualmente y en comunidad frente a la imposición de tributos, lo que además conlleva mirar los mecanismos que existen para recaudar dichos impuestos. También pueden estudiarse, en tal sentido, las normas contables que han regido y rigen en la actualidad, analizando qué prácticas contables permiten reacciones adversas o desfavorables ante el tributo. La planeación de políticas contables, en relación con las tributarias, le puede servir a los contribuyentes, bien para acelerar el impacto tributario o bien para diferirlo tanto como le sea posible dentro de las condiciones válidas de las normas contables. Eso se verá reflejado en unas diferencias entre las bases contables y las tributarias, que se explicarán razonablemente en una conciliación fiscal, pero a efectos de lo que interesa en este trabajo cabe preguntarse por cuáles comportamientos se realizan con mayor o menor intensidad y sus consecuencias en la Hacienda Pública por la vía del recaudo. Ello es un tema que amerita su revisión en clave de sociología fiscal.

En otro escenario, algunas personas naturales por ser comerciantes deben llevar libros de contabilidad, según las disposiciones del Código de Comercio, pero no lo hacen. Ello afecta la forma y cantidad de los ingresos, costos y gastos reportados, con su posible efecto en la Hacienda Pública. Entonces, un uso inapropiado o incompleto de la información contable puede llevar a diferencias de tratamiento de información entre lo contable y lo fiscal que se vislumbran entre quienes llevan contabilidad y quienes no lo hacen, o lo hacen incorrectamente. Esto es que los primeros pueden descontar o deducir algunos costos y gastos que la autoridad tributaria (DIAN)

permite, mientras los segundos no tendrían derecho de hacerlo. Ya se ha hablado acerca de que la justicia propende por el equilibrio, la armonía y la nivelación de las partes involucradas en la recaudación de tributos, lo cual tiene una expresión financiera:

Es preciso considerar que los beneficios fiscales implican un costo fiscal y financiero para el Estado a la vez que un costo de oportunidad oculto. El fisco deja de percibir ingresos tributarios, lo cual causa desequilibrio en el presupuesto de la nación y ello de manera inexorable supone dos posibilidades: (i) gestionar ingresos de otras fuentes o (ii) disminuir el presupuesto de gastos, medida que repercute en el bienestar de la población (Vargas-Restrepo, 2012, p. 221).

Con ello puede entenderse que el desequilibrio presupuestal se produce a causa de los beneficios que se les otorga a los grandes contribuyentes por medio de políticas fiscales, lo que genera una reducción en la distribución del presupuesto público sobre el cual se pretende beneficiar a la población, pero en especial a los más vulnerables y necesitados. Entonces, cuando una política tributaria no está diseñada con base en una equidad o en un equilibrio, y adicionalmente genera un costo fiscal, ella estaría atentando contra la justicia tributaria. De acuerdo con Rodríguez-Múnera (2003), el número de beneficios tributarios en Colombia ha aumentado constantemente en los últimos años; en cada reforma tributaria, además de aumentarse algún impuesto, se introducen o amplían beneficios tales como los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones, las rentas exentas y descuentos, para responder a intereses particulares grupos o sectores económicos influyentes, generando como consecuencia un gran costo fiscal, lo que lleva luego a nuevas reformas para cubrir este “hueco fiscal”.

Sabiendo que la misma sociedad contribuye al presupuesto nacional, se requieren entidades para poder garantizar una buena calidad en el servicio prestado y se deben recaudar fondos de los mismos sujetos a quienes les prestan dichos servicios; es así como, por ejemplo, en el ámbito educativo, las universidades para poder garantizar seguridad en infraestructura y calidad en la educación deben tener recursos por medio de la recaudación de los mismos estudiantes. El Estado y la sociedad son similares a una universidad con ánimo de lucro (su buena prestación de servicios dependerá de los recursos recaudados), por lo tanto el Estado para poder satisfacer necesidades de la población necesita recursos, así que “los Estados deben cumplir con fines constitucionales y legales en virtud de los cuales deben crear mecanismos para que la población acceda a los servicios públicos y de esta manera satisfacer sus necesidades básicas, disfrutando de sus derechos fundamentales” (Vargas-Restrepo, 2012, p. 207).

Se entiende por lo anterior que el Estado puede garantizar a la sociedad el cumplimiento de los derechos como servicios públicos o la satisfacción de las necesidades, y para ello debe tener recursos por medio de la recaudación de la misma población, pero con todo y el diseño de las políticas fiscales y mecanismos de recaudación, la desigualdad en la entrega de beneficios es marcada, y más si sabemos que la renta nacional cumple fines por parte del Estado.

Pues bien, en una primera aproximación a este complejo tema, se puede señalar que, si el tributo cumple un importante papel en la economía de servir de instrumento de distribución de la riqueza y de estabilización de la economía, lo cual se ubica por encima de la misma financiación del gasto público, entonces es necesario determinar los criterios, principios y métodos bajo los cuales el Estado debe intervenir en dicha redistribución de la renta y de la riqueza nacional (Vargas-Restrepo, 2012, p. 220).

Lo anterior se puede analizar desde un punto de vista de equidad fiscal, es decir, según la política fiscal una parte de lo recaudado es para la distribución del gasto público, la otra para redistribuir la riqueza o renta de unos en otros de escasos recursos, ahí es donde surgen preguntas como si es justa esta o aquella repartición o qué tanto de los ingresos realmente se dirigen a atender a las poblaciones más vulnerables. Adicional a lo expuesto anteriormente, también se podría dejar planteado como reto o reflexión para los contables la necesidad de entrar a analizar y considerar si las políticas y normas contables que se aplican contribuyen a la equidad en el recaudo y distribución de los recursos tributarios, lo cual incide en el cumplimiento de los propósitos.

Conclusiones

El concepto de justicia, tanto en términos generales, como en el campo tributario, adquiere varias interpretaciones y significados según el contexto en el que se utilice. Cuando se habla de un sistema tributario justo, este término se somete a varias posturas e interpretaciones; pues bien, la palabra justicia se debe de basar en lo que es justo para la sociedad, ya que ella se encuentra implicada en la toma de decisiones fiscales. Es un concepto normativo del deber ser, dado su rasgo ético. Evidentemente en el transcurso de los años es notorio que los entes que crean tributos no siempre se basan en la esencia de la justicia, por el contrario, imponen tributos a toda la sociedad sin importar sus condiciones ni la capacidad contributiva de algunos individuos y pueden llegar a crear mayores inequidades. La equidad, aunque no sea la única dimensión posible de la justicia tributaria, es una de sus manifestaciones importantes en nuestro contexto y se manifiesta en aspectos como la progresividad.

La justicia tributaria se encarga principalmente de que se cumplan en la sociedad los fines propuestos por el Estado, por medio de un sistema tributario que recaude y distribuya apropiadamente los recursos financieros, cumpliendo así apropiadamente su función social, según los criterios de la Hacienda Pública. Sin embargo, no todas las personas pueden en ocasiones estar de acuerdo, ya que en su percepción no se ve reflejado lo que se aporta y acuden a evadir impuestos y buscar otras alternativas para no contribuir al buen funcionamiento del Estado. La sociología fiscal estudia, entre otros aspectos, esas percepciones sociales ante los tributos, tanto las favorables como las desfavorables y las razones por las cuales algunas personas actúan de forma incumplida o evasora ante sus obligaciones tributarias.

Es importante que la estructura tributaria y la gestión de la Hacienda Pública propendan por la justa recaudación y redistribución de las riquezas, de modo que generen un equilibrio y garanticen que todos los agentes de la población gocen de beneficios equitativos, o, en su defecto, de acuerdo con las características que los definen, es decir que se mire y se trate diferente a quienes tienen una capacidad contributiva distinta, o a quienes necesitan más, de tal modo que el sistema apunte por una estructura progresiva y no regresiva, minimizando la inequidad y la injusticia tributaria en nuestro país. Es posible, y se propone como reto profesional, analizar la relación entre políticas contables y normas tributarias que se aplican en las organizaciones y sus efectos en el recaudo tributario y, con ello, en la Hacienda Pública.

Conflicto de intereses

Los autores declaran la inexistencia de conflicto de interés con institución o asociación comercial de cualquier índole.

Referencias

- Bolaños-Bolaños, L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, (48), 54-81. doi: <http://dx.doi.org/10.14482/dere.48.10141>.
- Corona, J., y Díaz, A. (2003). *Introducción a la hacienda pública* (2da edición). Barcelona, España: Editorial Ariel.

- Corte Constitucional (1998). *Sentencia C-183 de 1998*. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 476 (parcial) del Decreto 624 de 1989, “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”. Bogotá. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>.
- Morales-Manchego, M. (31 de julio de 2018). Las rutas de evasión de impuestos que tendrá que atacar el gobierno. *Portafolio*. Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/las-rutas-de-evasion-de-impuestos-que-tendra-que-atacar-el-gobierno-519537>.
- Pacheco-Carrascal, M. A. (2017). *Aportes de la economía conductual a la comprensión del comportamiento tributario: una aproximación al caso de los contribuyentes en la ciudad de Bogotá* (Tesis de maestría). Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de <http://bdigital.unal.edu.co/64345/>.
- Pastor-Arranz, L. (2015). Metodología de la sociología fiscal: enfoque internacional en la investigación sociológica. En: E. González García, A. García Muñoz, J. García Sansano y Iglesias Villalobos, L. (Coords). *Mundos emergentes: cambios, conflictos y expectativas*. Toledo, España: ACMS.
- Rodríguez-Múnera, M. (25 de noviembre de 2003). Revisar las exenciones tributarias. *El Tiempo*. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1028992>.
- Steuerle, E. C. (2002). And Equal (Tax) Justice for All? *Urban Institute Press*. Retrieved from <https://www.urban.org/sites/default/files/steuerle-excerpt.pdf>.
- Vargas-Restrepo, C. M. (2012). El principio de justicia en la tributación. *Económicas CUC*, 33(1). 9-32. Recuperado de https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/183/pdf_25.