

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS *OSCAR RODRIGO OPAYOME RAMÍREZ**



LEGAL SECURITY IN TAX ASPECTS

RESUMEN

La seguridad jurídica no es un valor absoluto y de hecho se distingue entre la seguridad objetiva y la subjetiva, pero ello no desvirtúa el hecho de que tiene gran repercusión en el sistema económico nacional y más cuando se refiere a cuestiones tan sensibles en la economía interna como lo es el régimen tributario y de inversiones de las empresas. Este breve artículo sugiere la relevancia que para el sistema jurídico, económico y tributario adquiere la seguridad jurídica como elemento fundamental para la operatividad de la armonía que debería existir entre la norma de Derecho, el sistema económico y las reglas sobre tributación, más cuando el fenómeno de las naciones contemporáneas es el de otorgar el control judicial de constitucionalidad de las leyes a altos tribunales independientes que en sus decisiones, pueden ser agentes generadores de ambivalencia e incertidumbre en la vigencia de las normas.

PALABRAS CLAVE: Seguridad jurídica; Sistema económico; Régimen tributario; Impuestos verdes; Colombia.

* Contador público egresado de la Universidad San Martín, socio fundador de las firmas de contadores públicos Visión Contable & Financiera Ltda. y Simons Tax & Legal S.A.S, con conocimientos en contabilidad pública, impuestos, auditoría y revisoría fiscal. Experiencia como delegado de revisoría fiscal en entidades del sector real, floricultor, constructor, solidario y de economía mixta, docente y conferencista en las áreas de contabilidad, costos, análisis financiero, economía solidaria y presupuestos. En la actualidad miembro del Comité de Aseguramiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP–, miembro de la Comisión sobre Normas Internacionales de Información Financiera del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia –INCP–.

ABSTRACT

Legal security is not an absolute value and in fact it distinguishes between objective and subjective security, but this does not distort the fact that it has a great impact on the national economic system and more when it refers to such sensitive issues in the internal economy, as is the tax and investment regime of companies. This article suggests the relevance of legal security as a fundamental element in legal, economic and tax system and the operation of the harmony that should exist between the rule of law, the economic system and the rules on taxation, especially when the phenomenon of contemporary nations is to grant judicial control of constitutionality of laws to independent high courts that in their decisions, can generate ambivalence and uncertainty in the validity of the rules.

KEYWORDS: Legal security; Economic system; Tax regime; Green taxes; Colombia.

Fecha de presentación: 19 de marzo de 2019. Revisión: 21 de marzo de 2019. Fecha de aceptación: 27 de marzo de 2019.



INTRODUCCIÓN

La seguridad jurídica se puede entender como un postulado de relación conveniente entre el Estado y la sociedad, de tal manera que se le garantice al individuo una protección frente a una serie de pretensiones, de cara a la seguridad jurídica en aspectos fiscales o tributarios, ésta en gran medida busca la armonía entre los postulados vigentes en esta materia y sus modificaciones posteriores, sin embargo, no siempre existirá una concordancia entre un lineamiento actual y una modificación futura, para esto es importante analizar cuáles son sus efectos, bien sea dentro de una nación o a nivel global, de tal forma que para entender los diferentes impactos es necesario analizar a nivel global qué es la seguridad jurídica para luego llegar a analizar en materia fiscal cómo afecta a un estado y a la sociedad.

I. LA SEGURIDAD JURÍDICA

Es importante partir mencionando que la seguridad jurídica es vital en aspectos de desarrollo de una nación, esto debido a que cada persona física o jurídica requiere contar con una certeza de tal forma que pueda organizar sus diferentes actividades, para esto la seguridad ju-

rídica viene a jugar un papel relevante. Es necesario entrar a analizar dos aspectos, uno de ellos es el principio de seguridad y el segundo es el principio de la protección, para este caso se entrará a analizar cada uno de ellos. Para analizar la distinción entre estos dos principios diseñada por J. J. GOMES CANOTILHDO, según este autor, el principio, el principio de seguridad jurídica está relacionado con los objetivos del orden jurídico como la garantía de la estabilidad jurídica, la seguridad en la orientación y la realización del derecho y el principio de la confiabilidad; mientras que el principio de protección de la confianza se vincula a los elementos subjetivos de la seguridad, precisamente la posibilidad de que los individuos puedan calcular y prever las consecuencias de sus actos¹.

Para contextualizar los aspectos fiscales, especialmente en la normativa colombiana el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política Colombiana establece:

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Al referirnos al sistema tributario, se debe partir por entender que este es un sistema legítimo, el cual debe ser reconocido en dos sentidos, uno de ellos por quien expide las normas y el otro es quien debe aplicarlas de forma estricta, ahora bien, este sistema debe encontrarse revestido de seguridad, en esto se enfoca la persona que debe aplicarla, esto básicamente obedece a que la persona cuenta con la necesidad de organizar y planear sus actuaciones en el desarrollo de una actividad que le genere ingresos, así las cosas, la persona tendrá una claridad en cuanto a la responsabilidad tributaria que recae sobre la ejecución de determinada actividad económica y adicional a esto pue-

1 JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO. *Direito constitucional e a teoria da constituição*, Coimbra, Editora Almedina, 2003.

de dimensionar cual será el compromiso de su patrimonio personal en cuanto a cargas tributarias impuestas por el país.

A segurança e a protecção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduzse já que os postulados da segurança jurídica e da protecção da confiança são exigíveis perante *qualquer acto* de *qualquer poder* - legislativo, executivo e judicial. [...] As refracções mais importantes do princípio da segurança jurídica são as seguintes: (1) relativamente a *actos normativos* - proibição de normas retroactivas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; (2) relativamente a *actos jurisdicionais* - inalterabilidade do caso julgado; (3) em relação a *actos da administração* - tendencial estabilidade dos casos decididos através de actos administrativos constitutivos de direitos²⁻³.

Frente a las obligaciones de las dos partes, el Estado debe brindar al contribuyente una seguridad jurídica en aspectos fiscales de tal forma que lo debe regular por la ley, por otro lado, el contribuyente tiene la obligación de declarar cada uno de sus tributos sobre los cuales tiene responsabilidad, frente a esto no solo tendrá que declarar si no también tendrá la obligación de pagar cada tributo al Estado o jurisdicción que corresponda.

En cuanto a las obligaciones de las dos partes, es claro cuál es el papel en materia fiscal juega cada una, para entrar a analizar de forma sucinta, cuando se puede estar frente a una inseguridad jurídica en materia fiscal es necesario estudiar las variaciones que presenta algún lineamiento tributario el cual fue modificado posteriormente con otra ley (reforma tributaria), para este caso puntual el impuesto

2 Traducción libre: "La seguridad y la protección de la confianza exigen, en el fondo: (1) Fiabilidad, claridad, racionalidad y transparencia de los actos del poder; (2) de forma que en relación con ellos el ciudadano vea garantizada la seguridad en sus disposiciones personales y en las consecuencias jurídicas de sus propios actos. Se deduce ya que los postulados de la seguridad jurídica y de la protección de la confianza son exigibles ante *cualquier acto* de *cualquier poder* - legislativo, ejecutivo y judicial [...] Las refracciones más importantes del principio de la seguridad jurídica son las siguientes: (1) respecto a los *actos normativos* - prohibición de normas retroactivas restrictivas de derechos o intereses jurídicamente protegidos; (2) respecto a los *actos jurisdiccionales* - inalterabilidad del caso juzgado; (3) en relación con los *actos de la administración* - tendencia a la estabilidad de los casos decididos a través de actos administrativos constitutivos de derechos".

3 GOMES CANOTILHO. Op. cit.

a la renta y el impuesto a la equidad, dicho impuesto a la equidad fue introducido con la Ley 1607 de 2012 mediante el artículo 20, dicho impuesto buscó en su momento sustituir el aporte y las contribuciones parafiscales de las empresas que fueran responsables del impuesto a la renta, por otro lado, al crear este nuevo impuesto se redujo la tasa del impuesto de renta la cual paso del 34% al 25%, claro está que la diferencia porcentual sería cubierta en su momento por el nuevo impuesto a la equidad el cual correspondía al 8%. Lo particular en este escenario es que las sociedades en Colombia que a la fecha de la entrada en vigencia de la mencionada ley presentarán pérdidas acumuladas no podían compensar dichas pérdidas acumuladas con este nuevo impuesto a la equidad, para entender este escenario se debe analizar el contenido del artículo 147 del Estatuto Tributario Colombiano, su contenido es el siguiente:

Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto sobre la renta para la Equidad –cree– a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional.

Lo anterior fue producto de la modificación realizada al artículo 22-2 de la Ley 1607 mediante el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, lo que se observa en esta materia es que no se dimensionó por parte del legislador la reducción de la tasa impositiva en el impuesto a la renta y que en la situación de presentarse alguna pérdida acumulada por el contribuyente él mismo se vería afectado dado que en periodos futuros la compensación de sus utilidades con sus pérdidas fiscales no tendrían el mismo efecto, ya que su tasa marginal es menor a la proyectada inicialmente.

Ahora bien, si una sociedad cuenta con proyecciones en materia fiscal y el legislador entra a modificar la norma aplicable en determinado momento, dicho cambio generara un impacto en aspectos de flujos de caja, lo cual puede afectar en gran medida a una sociedad, ésto debido a que las pérdidas fiscales se originan principalmente por problemas económicos por lo que pasa un sector en particular o por la incursión de una nueva empresa dentro del país.

Lo anterior puede verse traducido en algunos casos en planeaciones tributarias dirigidas a evadir o eludir impuestos, dado que la inseguridad jurídica en una parte desmotiva al empresario debido a que sus responsabilidades fiscales día a día se dirigen más a gravar la propiedad y las utilidades y no a mantener o respetar una regla ya establecida.

Por otra parte, es importante indicar la seguridad jurídica con que cuenta este derecho a compensar las pérdidas en un término indefinido, para ello debemos observar los principios tributarios constitucionales y para este caso puntual nos ocupa el principio de la irretroactividad sustentado en el artículo 338 de la Constitución Política colombiana, el cual se transcribe:

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Otro referente importante, sería una norma fiscal cuya modificación posterior afectó en gran parte a algunos empresarios, esta es la Ley 1429 de 2010, dicha norma fue creada con la intención de incentivar la creación de nuevas empresas en Colombia al igual que formalizar muchas de las actividades realizadas con el propósito de incentivar la creación de empleos, dentro de los planteamientos de la mencionada ley, se introdujo un beneficio de progresividad sobre el impuesto a la renta, el cual ofrecía que las empresas acogidas a este beneficio no pagarían impuesto de renta durante los dos primeros años de haber sido constituidas, en el tercer año pagarían un impuesto equivalente al 25% sobre la tasa impositiva, en el cuarto año un 50% sobre la tasa impositiva, quinto año un 75% y el sexto año entrarían a pagar

al 100%, por otro lado, dichas empresas no serían sujetas a retención en la fuente, posteriormente, mediante la Ley 1819 de 2016 se derogó este beneficio, esta modificación generó un impacto grande para algunas empresas ya constituidas adheridas a este beneficio, ésto debido a que al ser sujetos de retención en la fuente su flujo de caja en la mayoría de los casos se vio afectado debido a que las empresas que pudieron en su momento acogerse al beneficio fueron sociedades pequeñas que no superaran determinado monto de activos o que sus ingresos no sobrepasaran algún tope.

Lo anterior obedece a una inseguridad jurídica, ésto debido a que el legislador realizó cambios afectando las finanzas empresariales, porque dependiendo de la localización de la empresa el beneficio podía ser más alto, esto en lo concerniente a las sociedades ubicadas en Amazonas, Guainía y Vaupés, dichas sociedades contaban con un beneficio de diez años, sin embargo, el legislador mantuvo un beneficio solo por cinco años con unas condiciones especiales.

Como se puede observar, el legislador no ofrece una seguridad jurídica a los sujetos pasivos en materia impositiva, esto afecta en gran medida la economía de algunas sociedades, toda vez que, si una empresa constituida inicialmente con un estímulo el cual desaparece enseguida su beneficio no será el inicialmente esperado.

II. CONCLUSIONES

Una nación debe propender por ofrecer seguridad jurídica a los sujetos pasivos, esto en gran medida puede beneficiar a las dos partes, el Estado se verá beneficiado en la medida que se cumplan con la formalización de las empresas y la creación de nuevos empleos y el sujeto pasivo contribuirá con su parte en la medida que su musculo financiero se consolide.

La inseguridad jurídica en términos de practicidad lo único que trae para una nación es la fuga de capitales al igual que la reducción de la inversión de las sociedades del extranjero, lo cual genera en el mediano plazo diferentes problemas como lo son, atraso en el desarrollo de una nación, falta de inversión en salud y educación ya que la nación deja de percibir contribución de los sujetos pasivos por lo que estos buscan figuras para evadir y eludir las cargas impositivas.

BIBLIOGRAFÍA

GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM. *Direito constitucional e a teoria da constituição*, Coimbra, Editora Almedina, 2003.

Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012, *Diario Oficial* n.º 48.655 del 26 de diciembre de 2012, disponible en: [www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html].

Ley 1739 de de 23 de diciembre de 2014, *Diario Oficial* n.º 49.374 del 23 de diciembre de 2014, disponible en: [www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html].

Ley 1429 de 29 de diciembre de 2010, *Diario Oficial* n.º 47.937 del 29 de diciembre de 2010, disponible en: [www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1429_2010.html].