

# **El Principio de Favorabilidad en Materia Tributaria - Integración entre el Derecho Tributario y la Contametría.**

**Alcides de Jesús Peña Sánchez.<sup>1</sup>**

## **RESUMEN.**

La investigación en Contametría, es un medio para resaltar el papel y función social de la Contabilidad. Es indudable que la disciplina contametrica tiene reconocimiento dentro de la comunidad contable con unos elementos claramente definidos como: Objeto de Medición; Unidad de Medida; Sujeto Activo; Sujeto Pasivo y Temporalidad.

Desarrollando la Contametría, se espera que la Contabilidad logre integrarse y desarrollar sinergias con disciplinas como la Economía, las Finanzas Públicas y el Derecho.

La función desarrollada por el Derecho a través del Principio de Favorabilidad en Materia Tributaria, serán fuente de derechos contingentes a favor de los contribuyentes, estos derechos deben ser objeto de medición y revelación de parte de la contabilidad, de esta manera se materializa en la practica, la integración entre derecho y Contametría.

## **PALABRAS CLAVES:**

Contametría, derecho tributario, principio de favorabilidad.

---

<sup>1</sup> *Contador Público de la Universidad de Cartagena - Abogado de la Universidad Libre de Cartagena.*

*Docente Investigador - Universidad Libre de Cartagena.*

*Estudiante de Maestría en Contabilidad de la Universidad Libre de Bogotá.*

Considero pertinente reconocer que este humilde trabajo sometido a la consideración del II Simposio Internacional de Contametría, no será posible adelantarlos sin el referente de los trabajos de investigación en Contametría adelantados en Colombia por destacados profesionales de la Contaduría Pública como Rafael Franco Ruíz, Campo Alcides Avellaneda, José Joaquín Ortiz Bojacá entre otros, los cuales, ya se han venido ocupando de los aspectos impositivos (Revista Criterio Libre – Vol.10 \_ No 17. Julio- Diciembre 2012), es necesario articular dichos temas con el Principio de Favorabilidad en Materia Tributaria.

Citando a Posner (Posner, 2007) él considera que la mayoría de los abogados y los estudiantes de Derecho, tienen dificultades para conectar los principios económicos con problemas legales concretos; es esta la razón por la cual en algunos escenarios de manera casi natural cuando se abordan los temas económicos combinados con lo jurídico, lo que se presenta es un rechazo casi que inconsciente al tema. Nos anima el convencimiento de que en esta ocasión la combinación de un tema contable – económico- jurídico, despertará el interés de los estudiosos de estas disciplinas sociales.

Los tributos, son connaturales al hombre, estos siempre han existido en todo tipo de sociedad organizada, se han encontrado vestigio de imposición de tributos en culturas tan Antiguas como la Babilónica en el Código de Hamurabi: “Las tierras del rey eran cultivadas por gentes que pagan un tributo anual ( biltum ), parte en productos agrícolas y parte en plata. El palacio, a su vez, proporcionaba a los cultivadores bueyes, aperos de labranza y agua para el regadío”. (Sánchez, 2010).

También las manifestaciones de los tributos se encuentran en Las Leyes de Manú del Siglo III A.C en el libro - Conductas que deben observar los Reyes y la clase Militar. – “Que haga percibir, por medio de comisionados fieles, su renta anual en todos sus dominios”.

Según la Ley Mosaica – Antiguo Testamento - el Diezmo - era la manera de sustentar la tribu israelita de Leví que no podía poseer herencias, sino que su herencia era el 10% de lo que rindiera lo producido por los cultivos y los ganados de todas las otras tribus de Israel.

Más recientemente los egipcios, griegos y romanos, cobraban los impuestos de manera sistemática: Los faraones egipcios tenían recaudadores de impuestos que eran conocidos

como los escribas los cuales empezaron cobrando impuesto sobre el aceite de cocina. En Grecia se cobraba el famoso impuesto eisforá, de éste nadie estaba exento y era usado para pagar los gastos de guerra. En Roma los primeros impuestos fueron derechos de aduana, importación y exportación llamados portoria, de Cesar Augusto, se dice que fue considerado el más brillante estrategia fiscal del imperio Romano.

El Derecho Tributario, guarda estrecha relación con el derecho económico, la economía y la Contametría, entendiendo ésta como un área del saber contable. A su vez él está permeado por normas y principios de orden constitucional, por ejemplo el artículo 29, 95, el 338 y el 363 entre otros de la Constitución Política. El Derecho Tributario se ocupa de los elementos estructurales de los tributos como sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifas.

Según Muñoz Fraga (Muñoz, 2011) al referirnos a Derecho Económico, estemos todos de acuerdo en que estamos nombrando al conjunto de normas jurídicas que determinan y regulan la presencia del estado en la Economía.

Según Parra Escobar (Parra, 2006) por actividad económica se entiende la acción que tiene por fin satisfacer las necesidades humanas para lo cual emplea como medio la utilización de recursos limitados que tienen usos alternativos. Los recursos son escasos y por ello es necesario analizar su uso y las decisiones de sus propietarios respecto del trabajo, la tierra, el capital, y su interrelación con los precios y la renta que producen, el ahorro y la inversión.

Refiriéndome a la Contametría y citando a Avellaneda Bautista (Avellaneda, 2012), esta disciplina se debe entender como el área del saber contable, consolidada como la teoría y metodología de la medición y la valoración contable, relacionados con la riqueza representada en el patrimonio de los agentes sociales.

En el trabajo de Avellaneda y Ortiz, denominado “Explicación Contametría de las dinámicas patrimoniales desde una concepción social”, se ocupan de los impuestos, en esa aproximación de la Contametría a los Impuestos, utilizan la función DS (Desarrollo Sostenible), para demostrar este modelo recurren a la combinación con otras funciones como: a) El impuesto como ingreso corriente de la nación; b) El gasto publico como

depurador de la renta para obtener el ingresos susceptible de aumentar el patrimonio, que en la propuesta bajo análisis viene a ser la magnitud aplicable al desarrollo; c) el factor de desarrollo sostenible, es el índice numérico con el cual se puede cuantificar e interpretar la medición de desarrollo que tenga el país en un periodo determinado. (Avellaneda & Ortiz, 2012).

El Derecho a través del principio de favorabilidad, desarrollado por la Corte Constitucional, acogido e introducido tímidamente por el legislativo y férreamente resistido por el Consejo de Estado, debe ocuparse de un orden mas justo en materia tributaria en Colombia. Para nadie es un secreto que nuestro país se encuentra asediado por un gran número de impuestos de orden nacional y territorial, gestionados con dudosa eficiencia, permeados por una abundante legislación tributaria, confusa, altamente variable y carente de una permanencia en el tiempo.

La Contametría, articulada con el derecho, puede ser de gran valía y ayuda, si logramos concebir un sistema de medición que realmente sea capaz de informar, qué tanta riqueza, capacidad de generación de empleo y fuga de capitales, se destruye o se deja de percibir por la vía de las exageradas cargas impositivas que no paran, y que por el contrario se acrecientan, porque dígase, lo que se diga, nuestro Estado Colombiano en materia tributaria, no es autónomo ni soberano, todo lo contrario, con el paso del tiempo y del poder de las multinacionales del sistema financiero internacional, es mayor la injerencia de organismos multilaterales como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, este último en reciente inspección a nuestro economía, ha conceptuado que en Colombia, debe incrementarse el recaudo de impuestos; ya sabemos todos, que este tipo de mensajes, no tiene nada de opiniones sueltas, se trata de ordenes perentorias que nuestro gobierno debe cumplir a pie juntillas, por tanto en el horizonte mediato, se vislumbra una nueva reforma tributaria, confiscatoria de los menguados ingresos de la clase media, porque las grandes fortunas tienen la capacidad de trasladarse a los paraísos fiscales, y evadir el deber señalado por la Constitución Política en su artículo 95.

Recordemos que la imposición de los tributos deriva del poder de imperio y soberanía del Estado, pero a través de la Constitución y la Ley, se establecen unos limites a ese poder para defender los derechos de los ciudadanos. En materia impositiva, los Estados pueden

esgrimir su poder de imperio y soberanía; sin embargo, el tema de la soberanía, es discutible, por vía de ejemplo ver el titular del Colombiano del 13 de marzo de 2014, “*FMI recomendó a Colombia aumentar el recaudo de impuestos*” (Colombiano, 2014), es decir que lo más aconsejable sería aceptar que en materia tributaria, los principios que nos rigen, no son absolutos.

A pesar de que el estado en base al contrato social, cuenta con amplios poderes de imposición, a la sociedad, no debe recargársele de impuestos, porque puede llegarse a la situación en que esta como mecanismo de defensa puede optar por varias opciones: citando a Charles Adams (Adams, 2000) “Cuando un gobierno impone impuestos demasiado altos pueden ocurrir cuatro cosas, tres de las cuales son malas: rebelión, huida para no pagar impuestos, y evasión. Existen incluso mayores daños que los impuestos altos pueden causar a la sociedad: inflación crónica, baja productividad y crecimiento económico lento, restricciones a la libertad por las regulaciones de la burocracia estatal, erosión gradual de la libertad individual y de la autodeterminación por parte de un estado paternalista, y un sistema impositivo punitivo y confiscatorio”.

Continúa Adams, “también hemos aprendido que el patriotismo es soluble en impuestos – se disuelve fácilmente. La huida para evitar impuestos ha sido una de las principales causas por las que la gente emigra de su país de origen”.

En nuestros días, se han podido validar las predicciones de Charles Adams en Europa, concretamente en Francia, en donde el presidente Francois Hollande, ha decidido que quienes ganen más de un millón de euros anuales de renta, tributarán a una tasa del 75%, como consecuencia de ello, los propietarios de grandes capitales en este país, han decidido cambiar el pasaporte galo por pasaportes suizos o belgas etc., aquí es donde cobra vigencia el principio de que ante tasas confiscatorias de los tributos el patriotismo es soluble.

En su obra “*For and Good Evil*”. *The Impact of Taxes on the Course of Civilization*”, Charles Adams, dice “Según un experto en el tema, la Antigua civilización Maya terminó cuando los ciudadanos que pagan impuestos simplemente desaparecieron en la jungla en vez de pagarlos”. (Adams, 2000).

Por aquel principio inexorable de que “aquellos que no pueden aprender de la historia, están condenados a repetirla”, una de las ciudades, otrora de las más pujantes de Estados Unidos de América, la ciudad de Detroit, hoy es una ciudad fantasma, acogida al capítulo IX de quiebras, porque aquellos que pagaban impuestos decidieron abandonarla. El gasto público y los ingresos son menores que los ingresos (Vargas, 2013).

De manera responsable, y a pesar de la resistencia natural del hombre hacia los tributos, debemos ser conscientes que ninguna sociedad moderna, puede vivir y desarrollarse sin los impuestos. Si nuestros gobiernos son responsables y no gobiernos populistas y paternalistas, deben desarrollar en sus ciudadanos una cultura tributaria, que permita el recaudo oportuno y justo de los tributos. Se tendrán problemas de cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, cuando estos perciben a los tributos alejados de los principios de justicia y equidad y más bien, son, confiscatorios y arbitrarios.

Nuestra Constitución Política, en su artículo 2º establece: el Estado tiene como fin esencial el de garantizar la vigencia de un orden justo, el cual está estrechamente ligado con el principio de equidad y debido proceso. La columna vertebral de los impuestos la encontramos representada por los principios tributarios de eficiencia, justicia, equidad e irretroactividad. Hasta antes de la Constitución del 91, se pensaba que estos principios, eran absolutos e inamovibles. En esta ocasión el tema objeto de estudio, lo será, El Principio de Favorabilidad en Materia Tributaria, íntimamente relacionado con el de irretroactividad de la Ley Tributaria.

El principio de favorabilidad en materia tributaria, ha sido poco desarrollado por el legislativo, y dentro de la comunidad jurídica, parece que hablar de éste, es una herejía, porque dicho principio, pareciese estar limitado únicamente al derecho penal y al derecho disciplinario. También, es claro, que el Derecho está más identificado desde sus inicios en la antigüedad y en todas las civilizaciones, a defender el poder político, citando a Bobbio, quien a su vez es citado por Ignacio Carillo Prieto en su artículo “Legalidad y Legitimidad: Teoría del Poder y Teoría de la Norma”, él dice *“El poder y la norma son dos caras de la misma moneda. El poder nace de normas y produce normas; la norma nace del poder y produce otros poderes”*.

Ahora es fácil entender, el por qué las normas aprobadas por el legislativo a instancias de las proposiciones del ejecutivo, casi nunca serán favorables al contribuyente porque los gobernantes consideran que su capacidad de imponer tributos es ilimitada y que los ciudadanos tenemos el deber de soportarlas. Para ello me apoyo en Charles Adams (Adams, 2000) cuando afirma: *“En la actualidad, la Corte Suprema, cuando se enfrenta a casos constitucionales relacionados con los impuestos, se comporta como Pontius Pilate, quien tomo agua y se lavó las manos ante la multitud. Los contribuyentes no encontrarán amigos en las cortes, y los procedimientos de disputas fiscales tienen poco de justos. La ley no nos protege, y los legisladores tienen más interés en satisfacer al fisco que en escuchar y hacer caso a las quejas de los contribuyentes”*.

Recordemos que en Colombia, nuestro sistema jurídico, es el heredado del Derecho Continental, el cual, se suele caracterizar porque su principal fuente es la ley, antes que la jurisprudencia, y porque sus normas están contenidas en cuerpos legales unitarios, ordenados y sistematizados o códigos. Sin embargo a la luz de la Constitución del 91, se dieron las primeras batallas por la defensa del precedente constitucional entre los años 1992 y 1995. Por nuestra escasa cultura de precedentes y a pesar el esfuerzo desde el ejecutivo con el Decreto 2067 de 1991, el cual contenía textos positivos (en especial los artículos 21 y 23) que aumentaban de manera notable el valor normativo de la jurisprudencia constitucional, se ha presentado una fuerte oposición e inclusive de los juristas de la Corte Constitucional, respetuosos del tradicionalismo de fuentes, libre de jurisprudencia. (López, 2006).

Afortunadamente, la Corte Constitucional, se ha renovado y ha ido cambiando paulatinamente su posición conservadora en relación con el precedente constitucional, este giro se extendido a la materia tributaria para acoger *“El Principio de Favorabilidad”*. Este principio, poco conocido y desarrollado, nació a la vida jurídica con la sentencia C-527 de 1996, considerada la sentencia fundadora en la materia. A partir de esa jurisprudencia considerada sentencia hito, la Corte Constitucional ha hecho prevalecer el principio de favorabilidad, cuando las decisiones del legislativo o ejecutivo beneficien al contribuyente; y el de no retroactividad de las leyes sustantivas tributarias cuando no le es desfavorable al mismo. La defensa del principio de *Seguridad Jurídica*, tiene como fin evitar que el estado

abuse de su poder de imperio para sorprender a los ciudadanos cambiándole de manera repentina y abrupta las reglas de juego en materia tributaria, haciéndoles las cargas más gravosas.

En la sentencia C-527 de 1996. M.P. Dr. Jorge Arango Mejía, la Corte Constitucional, se ha expresado de la siguiente manera:

*“Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten su cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma, esta encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”* (Subrayado fuera de texto).

Encontramos que la Corte Constitucional, confirma su posición acerca del Principio de favorabilidad en materia tributaria de la sentencia C-527 de 1996, con la sentencia C-185 de 1997, esta última, la utiliza como criterio de interpretación para hacer de nuevo una excepción al principio de irretroactividad en los casos favorables al contribuyente, y fue expresado de la siguiente manera:

*“Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen su origen en la necesidad de evitar que un Estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que nos plasman efecto hacia el pasado. Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas.* (Subrayado fuera de texto).

Sobre estas sentencias favorables de la Corte Constitucional, Carlos Mario Restrepo, se ha expresado de la siguiente manera: “Este pronunciamiento de la corte, no es cualquier clase de pronunciamiento, es un pronunciamiento que se constituye en la *ratio decidendi* de la sentencia: Por lo tanto no es un *obiter dictum* (un dicho de paso). El que este pronunciamiento sea la *ratio decidendi* de la sentencia implica que tiene efectos *erga omnes* (frente a todos) y por lo tanto no es un criterio auxiliar de la actividad judicial, sino que por el contrario obliga a acatarla a todos, incluidos los jueces. (Restrepo, 2011).

Otras sentencias que reafirman la línea jurisprudencial de la Corte son entre otras: La C-006 de 1998 M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell; C-926 de 2000 M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz; C-619 de 2001 M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.



Citando a Carolina Acosta Ramos (Acosta, 2010) “En la Constituyente del 91, dentro de las recomendaciones que hiciese el Instituto Colombiano de Derecho tributario, se encuentra la propuesta de que no se dictaran normas tributarias con efecto retroactivo; Sin embargo se propuso que aquellas que favorecieran a los contribuyentes podrían tener efecto hacia el pasado”.

### **CONCLUSIONES:**

En las sociedades modernas los tributos cobran cada vez mayor importancia para mantener un sano equilibrio de la administración pública, porque sobre los “hombros” del estado gravitan muchas responsabilidades hacia sus asociados, que sólo es posible cubrirlas con recursos provistos por los impuestos. Existen objetivos primordiales como la justicia social, la redistribución del ingreso y la lucha contra la miseria (pobreza) que es deber de todos ayudar a sufragar, tal como lo establece el artículo 95 de nuestra Constitución Política.

El estudio del Derecho y la Contabilidad – Contametría como disciplinas con un enfoque social deben buscar el logro de unas cargas tributarias justas y de alguna manera convertirse en férreas escuderas de los ciudadanos frente al poder de imperio de los estados para trasladarnos cargas tributarias a través de los “impositus” (termino traído del Derecho Romano y que significa impuestos).

La posición jurisprudencial de la Corte Constitucional con respecto al principio de favorabilidad en materia tributaria, la ha ido acogiendo de manera gradual el legislativo, como ejemplo señalamos la expedición de la ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, en su artículo 197, numeral 3º acoge lo que la corte había reiterado en su línea jurisprudencial – principio de Favorabilidad – Este artículo reza lo siguiente “En materia sancionatoria la ley permisiva, o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia la restrictiva o desfavorable”. Esto es un avance importante en beneficio de los contribuyentes, porque el Principio de Favorabilidad, queda señalado de manera expresa en la ley, y se vuelve obligatorio para todos los funcionarios judiciales.

Los resultados de estos trabajos de investigación, se volverán trascendentes e importantes, si se logran articular los esfuerzos de disciplinas de carácter social y complementario como lo son el Derecho y La Contametría.

Debo reconocer que me encuentro en una primera aproximación al estudio de los problemas y aplicaciones contametricas, por tanto de manera tal vez temeraria de mi parte, me permitiré plantear las siguientes variables de medición en materia tributaria para ser desarrolladas en un próximo trabajo:

- a) Desarrollar un índice a nivel macro que mida el deterioro que puede causar en el patrimonio de los entes económicos, una desmedida carga tributaria, como es el caso colombiano.
- b) Obtener un índice a nivel macro, capaz de medir el efecto positivo en el patrimonio de los entes económicos al aplicar el principio de favorabilidad en materia tributaria a casos concretos.
- c) Determinar un índice de sensibilidad de cara a las decisiones de inversión, una vez que a los inversionistas se les ha informado que en el país se comienza a introducir el principio de favorabilidad en materia tributaria, a semejanza de otros países latinoamericanos como Brasil, España y México, que en sus constituciones contemplan el principio de retroactividad de la norma tributaria, siempre y cuando beneficie al contribuyente (Acosta C. , 2004).

Los planteamientos aquí sugeridos en materia de medición de los efectos impositivos, tienen su razón de ser, porque al ser desarrollado el Principio de Favorabilidad en Materia Tributaria tanto por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, del Consejo de Estado y más recientemente por la ley, serán fuente de derechos contingentes a favor de los contribuyentes, estos derechos deben ser objeto de medición y revelación de parte de la contabilidad, de esta forma, se materializaría en la practica, la integración entre el Derecho y la Contametría.

Los temas relacionados con la imposición de los tributos y su dosificación, son temas serios, trascendentes, y nos urge que desde la academia y lo público, enseñar cultura tributaria, porque corremos el riesgo de que al no aprender de la historia, la repitamos, y bajo ningún escenario, ni siquiera el peor, desearíamos correr la suerte de la civilización Maya o de la ciudad de Detroit en los estados Unidos de América.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- Acosta, C. (2004). Es Absoluto el principio de irretroactividad de la ley tributaria? *Revista de Derecho Fiscal*, 55-63.
- Acosta, c. (2010). ¿Es absoluto el Principio de Irretroactividad Tributaria?
- Adams, C. (2000). *For Good and Evil. The Impacto of Taxes on The Course of Civilization* . New York.
- Avellaneda, A., & Ortiz, J. (2012). Explicación Contametrica de las Dinamicas Patrimoniales desde una Concepción Social. *CRITERIO LIBRE*, 281-282.
- Avellaneda, C. A. (2012). La Contametrica Factor de Integración de Las Ciencias Contables., (pág. 6). Mexico.
- Colombiano, E. (14 de marzo de 2014). FMI recomendó a Colombia aumentar el recaudo de impuestos. *FMI recomendó a Colombia aumentar el recaudo de impuestos*, pág. <http://www.elcolombiano.com/>.
- López, D. (2006). *EL DERECHO DE LOS JUECES*. Bogotá: Legis Editores S.A. .
- Muñoz, R. (2011). *DERECHO ECONOMICO*. Argentina: Porrúa.
- Parra, A. (2006). *PLANEACION TRIBUTARIA Y ORGANIZACION EMPRESARIAL*. Bogotá: Legis Editores S.A.
- Posner, R. (2007). *El Analisis Economico del Derecho*. Mexico: Fondo de Cultura Economica.
- Restrepo, C. M. (2011). El Principio de Favorabilidad en el Derecho Administrativo Especial Tributario. No es una ficción, es una realidad. *Visión Contabe*, 77-96.
- Sánchez, J. (17 de Julio de 2010). Obtenido de [http://socialesjackysanchez.blogspot.com/2006/10/civilizacion-mesopotamia\\_07.html](http://socialesjackysanchez.blogspot.com/2006/10/civilizacion-mesopotamia_07.html)
- Sánchez, J. (17 de Julio de 2010). [http://socialesjackysanchez.blogspot.com/2006/10/civilizacion-mesopotamia\\_07.html](http://socialesjackysanchez.blogspot.com/2006/10/civilizacion-mesopotamia_07.html).
- Vargas, A. (2013). *Detroit solicita acogerse al Capítulo 9 de quiebras con una deuda de 18 mil millones de dólares*. Houston.