

RELACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS – TRIBUTACIÓN: UNA REVISIÓN DESDE  
LA TEORIA DE LA JUSTICIA DE JHON RAWLS

ELIZABETH LÓPEZ TORO

PAULA ANDREA CASTRO ARROYAVE

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE ORIENTE

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CONTADURIA PÚBLICA

RIONEGRO-ANTIOQUIA

2019

RELACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS – TRIBUTACIÓN: UNA REVISIÓN DESDE  
LA TEORIA DE LA JUSTICIA DE JHON RAWLS

ELIZABETH LÓPEZ TORO

PAULA ANDREA CASTRO ARROYAVE

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE ORIENTE

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CONTADURIA PÚBLICA

RIONEGRO-ANTIOQUIA

2019

## ANTECEDENTES

Para entender un poco la importancia de los derechos humanos, se hace necesario conocer la lucha contra los abusos que ha sido esencial para el reconocimiento actual de esos derechos. En la que gran parte de la humanidad ha sido víctima de violencia, discriminación, persecución, sometimiento.

La esclavitud, práctica que se da tras el sometimiento del hombre por el hombre, y la discriminación racial, han sido los actos que más han marcado la violación a los derechos humanos. Su existencia se remonta hasta la antigüedad, aunque fueron principalmente practicadas luego del descubrimiento de América por los europeos que sometieron a millones de personas africanas, trasladándolas hasta el nuevo continente obligándolas a trabajar allí, para obtener ventajas en la explotación económica de la zona. Hoy tras una larga lucha, la esclavitud como forma de trabajo ha sido abolida en todos los países del mundo, aunque ha sido solo una abolición de derecho, ya que en la actualidad la esclavitud subsiste bajo formas diversas.

El reconocimiento legal de los derechos humanos ha tenido una larga trayectoria, pasando por varias etapas en las que se ha ido adoptando una progresiva cobertura de tales derechos por las leyes, clasificándolos en grupos denominados como las tres generaciones de los derechos humanos.

Una primera etapa o generación en la que se incluyen los derechos civiles y políticos, reconocidos legalmente a finales del S. XVII, durante la independencia de Estados Unidos y la Revolución Francesa, en esta generación se defiende el valor de la libertad, principalmente consiste en limitar la intervención del poder en la vida privada de las personas, así como garantizar su participación de todos en los asuntos públicos. Los derechos civiles considerados más importantes son: el derecho a la vida, el derecho a la libertad ideológica y religiosa, el derecho a la libre expresión o el derecho a la propiedad, el derecho a la igualdad. Algunos

derechos políticos fundamentales son: el derecho al voto, el derecho a la huelga, el derecho a asociarse libremente para formar un partido político o un sindicato, entre otros.

La segunda generación hace referencia a los derechos colectivos, económicos, sociales y culturales. Estos derechos fueron incorporados de forma gradual en la legislación a finales del siglo XIX y durante el siglo XX. Surgen como resultado de la revolución industrial. Tratan de promover el valor de la igualdad, brindando a todos las mismas oportunidades para que puedan desarrollar una vida digna. Impulsando la acción del Estado para garantizar el acceso de las personas a unas condiciones de vida apropiadas. Son de aplicación progresiva de acuerdo a las posibilidades económicas del Estado. Algunos derechos de segunda generación son: el derecho a la educación, el derecho a la salud, el derecho al trabajo, el derecho a una vivienda digna, entre otros.

La tercera generación de derechos ha ido integrándose a las leyes a finales del siglo XX y comienzos del siglo XXI, haciendo referencia a la justicia, paz y solidaridad. Nacen como como respuesta a la necesidad de cooperación entre las naciones, promoviendo solidaridad entre los pueblos y las personas de todo el mundo. Su función es la de impulsar relaciones pacíficas y constructivas que permitan afrontar los nuevos retos a los que se enfrenta la humanidad. Entre los derechos de tercera generación se encuentran: el derecho a la paz, el derecho al desarrollo y el derecho a un medio ambiente limpio.

Desde la perspectiva del ser humano y considerando los principios fundamentales del derecho tributario, se encuentra que la Constitución Política de Colombia contempla una serie de garantías individuales, definiendo así, la forma como se precisa y configura el sistema tributario, cuyo fin principal es la obtención de ingresos para el sustento del gasto público, en el cubrimiento de las necesidades básicas insatisfechas de la población. De igual forma desde la

perspectiva de las instituciones, la Constitución establece un conjunto de normas que estructuran orgánicamente el sistema tributario.

En su artículo primero, la Constitución Política de Colombia reza:

Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general. (Constitución Política de Colombia, 1991)

Lo anterior, se puede interpretar dando la connotación de un Estado Social, en el que se procura el interés general y el bienestar de los administrados, lo cual requiere cierta participación intervencionista a fin de corregir externalidades y conseguir el cometido constitucional y legal. Por otra parte, el Estado de Derecho concierne a la forma de gobernar con fundamento en las Leyes, es decir, no gobiernan los individuos, no gobiernan los seres humanos, la gobernanza y las relaciones económico-sociales se hacen acorde con lo establecido en las normas. El Estado de derecho se sujeta a la propia normatividad que emite, en tanto las autoridades, los gobernantes lo hacen supeditados a esas mismas normas. El Estado se sujeta al Derecho.

Se habla entonces de un Estado Social de Derecho, el cual corresponde a un modelo de Estado de tipo democrático, caracterizado por el reconocimiento de derechos de índole tanto individual como de derechos de orden colectivo (económicos, sociales, culturales), con una idea de propiedad privada, pero sumada a la existencia de su función social, con una importante labor interventora del Estado en todos los niveles, fundamentalmente en el orden económico, que no puede serle válidamente velado, con una idea de igualitarismo con intervenciones necesarias y no siempre obligatorias.

Dentro de los principales principios consagrados en la Constitución Política de Colombia se encuentran los siguientes:

En el capítulo V, de los deberes y obligaciones, en el Artículo 95-9 se encuentra que las personas están obligadas a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad. Aquí se determina que las personas pertenecientes a la comunidad se encuentran obligadas a contribuir a la realización del bien general, mediante el cumplimiento de unas obligaciones de carácter tributario.

Por su parte en el capítulo III de las leyes, la Constitución Política dispone que las obligaciones tributarias deben estar establecidas en la ley, las cuales corresponde al Congreso hacerlas (artículos 150,151, 152). Desde el aspecto jurídico, el principio exige que la aplicación de los tributos sea de carácter general con el fin de que no tenga cabida la arbitrariedad. Además, como una garantía de la existencia del principio de la legalidad, la Constitución también exige que en la misma norma general estén consagrados los elementos esenciales que deben conformar la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa (artículo 338).

En el capítulo IV sobre la distribución de recursos y de las competencias, se encuentran consagrados los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363) lo cual indica que los tributos deben crearse en hechos demostrativos de la capacidad económica del sujeto pasivo, además de afectar a los contribuyentes con base a una medida equitativa, esa igualdad deberá corresponder al sacrificio que para cada persona representa el pago del tributo, lo que se describe en el hecho de que los grupos más ricos, es decir la población con mayor riqueza contribuyen con una mayor cantidad en el pago del impuesto; al mismo tiempo que suceda lo contrario en los sectores más pobres de la población.

El Estado Social de Derecho establecido por la Constitución de 1991 y todos los cambios en materia institucional que se hicieron como consecuencia de éste, provocaron un incremento significativo en las responsabilidades estatales y por consiguiente en el gasto público. Debido a esto, el gobierno se vio en la necesidad de buscar y aplicar mecanismos para fortalecer sus finanzas; De este modo los cambios en materia tributaria se hicieron sentir.

Así, han sido constante las modificaciones al ordenamiento tributario en los últimos años en las que sobresalen, en términos generales, reformas a los impuestos de renta y sobre las ventas, la creación y sostenimiento del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) y del impuesto al patrimonio. En tal sentido, se hace una descripción, grosso modo, de las principales leyes de reforma tributaria proferidas posteriormente a la promulgación de la Carta Magna.

Se aprobó la Ley 6ª de 1992 en la cual hubo aumento de la tarifa general del IVA del 12% al 14%, se crea una sobretasa del 25% sobre el impuesto a la renta (pasando del 30% al 37.5%).

Con la Ley 174 de 1994, se hace una serie de cambios en materia tributaria tales como el incremento de la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido del 5% al 6%.

La Ley 223 de 1995, contempló normas sobre racionalización tributaria y dictó otras disposiciones tales como la eliminación de la sobretasa del 25% al Impuesto de Renta (se pasa del 37.5% al 30%) creada por medio de la Ley 6 de 1992; incrementó la tarifa del Impuesto de Renta, que pasó del 30% al 35% (el efecto neto de esta reforma sobre la tarifa del impuesto de renta fue entonces una disminución de 2.5%), acompañado de una nueva alza en la tarifa del IVA (del 14% al 16%).

Con la Ley 345 de 1996 también conocida como Ley Páez, el Gobierno buscó dar incentivos a todos aquellos inversionistas que estuvieran situados en la zona de influencia del río

Páez, declarando tales inversiones deducibles de impuestos (estarían exentas por 10 años del Impuesto de Renta, y de aranceles e IVA para maquinaria e insumos en la zona).

La Ley 383 de 1997, prescribió normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, reestableciendo la penalización al contrabando que se había convertido en una simple infracción administrativa desde la expedición del Decreto 1750 de 1991 y se adopta la tarjeta fiscal con fines de control sobre sectores propensos a la evasión.

La Ley 488 de 1998 redujo la tarifa general del IVA del 16% al 15%. En lo respectivo a los gravámenes directos, se eliminó la renta presuntiva sobre el patrimonio bruto.

La primera emergencia económica como consecuencia de los problemas del sector financiero acaecida hacia finales de la década del noventa llevó al Gobierno de la época a establecer un impuesto temporal denominado Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) más conocido como el dos por mil.

La Ley 608 del 2000, denominada Ley Quimbaya fue promulgada con ocasión de la segunda emergencia económica provocada por el terremoto en la zona del Eje Cafetero, que afectó principalmente los departamentos del Quindío, Risaralda, Caldas, Tolima y Valle y que de acuerdo con el censo del DANE y las cifras reportadas por el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, dejó 400.141 afectados. Fue una norma encaminada a promover la reactivación de la economía en estas regiones.

Con la Ley 633 de 2000 se suprimió de una manera muy general la deducción del IVA pagado en adquisición de bienes de capital, además de reestablecerse la tarifa general en un 16% y aumentarse el tipo impositivo del GMF al tres por mil, a la vez que se declaró como un gravamen permanente.

Ley 788 de 2002, se creó una sobretasa al impuesto de renta del 10% (la tarifa pasa del 35% al 38.5%), se dispuso la eliminación gradual del tratamiento de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional para algunos conceptos y se crearon nuevas exenciones para aquellas empresas dedicadas a actividades especiales, tales como la navegación fluvial, venta de energía eólica y turismo ecológico, entre otras.

La Ley 863 de 2003, eliminó definitivamente de la lista de ingresos no constitutivos y rentas exentas a todas aquellas que venían en un proceso de desmonte gradual de la exención, se estableció una deducción especial del 30% de las compras de activos productivos (a fin de generar empleo y reactivar la economía). Adicionalmente, se reestableció el impuesto al patrimonio para los años gravables 2004, 2005 y 2006. También se amplió la aplicación de la sobretasa del 10% del impuesto sobre la renta, la cual extendió su vigencia hasta 2006. Además de lo anterior, en esta reforma se incrementó la tarifa del GMF del tres por mil al cuatro por mil.

La Ley 1111 de 2006, tuvo como objetivo principal combatir la evasión y estimular la inversión. Dentro de otras medidas, consagró una reducción de la renta presuntiva y una disminución de la tasa del impuesto sobre la renta, para personas jurídicas al 34% en 2007 y 33% en 2008.

Por otra parte, esta norma amplió la base del IVA incluyendo bienes que se encontraban en la categoría de excluidos, además de incrementar el gravamen al consumo de cigarrillos y tabaco. Algunos bienes pasaron de tener IVA del 10% al 16%. Adicionalmente, con esta reforma se le dio continuidad al impuesto al patrimonio hasta el año 2010.

La Ley 1370 de 2009, dictó una reducción del impuesto de renta del 40% al 30% para la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos. Impuesto al patrimonio a

partir de 2011, (tarifa de 2.4% del patrimonio > \$3000 millones y del 4.8% para patrimonios > \$5000 millones).

Con la Ley 1430 de 2010, se eliminó la deducción por inversión en activos fijos generadores de renta y buscó cerrar algunos focos de evasión al tiempo de contemplar una eliminación progresiva del GMF (2 x1000 en 2014, 1 x1000 en 2016 y desaparecería en 2018) Otras medidas que incorporó esta norma fueron el fortalecimiento de la fiscalización de la DIAN al recaudo de IVA, la retención al pago de intereses de crédito externo, la eliminación de la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica del sector industrial y una reforma arancelaria.

La Ley 1607 de 2012, creó el impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas para el ICBF. En temas de IVA, se reformó el Impuesto dejando solo una tarifa diferencial junto con la general y se creó el impuesto nacional al consumo. Al mismo tiempo se modificaron las normas que regulan el impuesto de ganancias ocasionales y se fortalecieron las normas anti evasión y anti elusión.

Ley 1607 de 2012, Impuesto sobre la renta para personas naturales  
Se establece una clasificación de personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia. Creación de dos sistemas presuntivos de determinación de la base gravable de Impuesto Mínimo Alternativo -IMAN e Impuesto Mínimo Alternativo Simple IMAS.

En tema de IVA el primero de enero de 2013 solamente estará permitido cobrar tres valores del IVA: 0% que se debe aplicar para toda la canasta básica familiar. 5% para la medicina prepagada que antes estaba en 10%. El 5% también será para algunos alimentos

procesados como embutidos. Restaurantes que operan como franquicia y grandes cadenas pagarán un impuesto al Consumo del 8%.

Ley 1739 de 2014, mantuvo un gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) con una tarifa de 4X1.000 hasta 2018, para iniciar su desmonte gradual a partir de 2019. El impuesto a la riqueza, estará a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Creación de la sobretasa al CREE: Este tributo tendrá aplicación desde el año 2015 hasta el 2018.

En la Ley 1819 de 2016, se definió que los aportes obligatorios a pensiones, ya no hacen parte de la base para aplicarlos a la retención en la fuente por salarios u honorarios, por lo que se considerarán como ingresos o constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Por otro lado, la retención en la fuente se aplica a los pagos gravables que se efectúan a personas naturales o jurídicas, a las sociedades de hecho, comunidades organizadas y sucesiones ilíquidas, que se originan en relación laboral, legal y reglamentaria.

El 20 de diciembre de 2019, se aprueba la Ley 2010, Reforma Tributaria conocida como Ley de Crecimiento Económico,

Para el año gravable 2020 no serán responsables del IVA las personas naturales (residentes o no residentes, nacionales o extranjeras, obligadas o no a llevar contabilidad) que cumplan los ocho requisitos estipulados en la nueva versión del parágrafo 3, agregado al artículo 437 del ET, que se presentan a continuación:

En el artículo 21 de la Ley 2010 o reforma tributaria 2019 se estableció la compensación del IVA a favor de la población más vulnerable del país. Esta disposición, que entraría en vigor a partir del año gravable 2021, según el Gobierno nacional, beneficiaría al menos al 20 % de la población total.

De acuerdo con el nuevo párrafo 5 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 adicionado por el artículo 142 de la Ley de crecimiento económico, se expide que la cotización mensual realizada al sistema de salud por parte de los pensionados, tendrá una disminución, de forma progresiva, entre el 2020 y el 2022. De igual forma, se otorga deducir a quien contrate jóvenes para trabajar, el 120 % del salario pagado al trabajador, en caso que no excedan las 115 UVT mensuales.

Se puede apreciar, cómo la normativa tributaria busca mejorar la igualdad entre los deberes que debe tener el ciudadano con los impuestos, y los derechos que reciben por parte del Estado. El mismo John Rawls, expone que los sistemas económicos, se encargan de regular los elementos que intervienen en la economía, como la producción, los medios para realizar esta actividad, el mercado, las contribuciones, entre otros, determinando que: “todos estos aspectos deberían ser resueltos por medios que satisfagan los dos principios de la justicia”. (Rawls, 2006, p. 249)

El mismo Rawls, habla de una rama de distribución, que conserva “una justicia aproximada de las porciones distributivas mediante la tributación y los reajustes necesarios a los derechos de propiedad” (p. 259). De acá parte, que el Estado debe brindar todas las herramientas necesarias, para que los impuestos no se conviertan en una carga más de los contribuyentes, sino que su pago se vea reflejado en el cubrimiento de las necesidades principales que tiene la sociedad.

La tributación con estos fines sólo puede justificarse si promueve directa o indirectamente las condiciones sociales que aseguran las libertades iguales y fomentan de modo adecuado los intereses de los menos aventajados. Esto parece autorizar esos subsidios cuya justicia casi no está en discusión y, por tanto, en

estos casos no hay una necesidad evidente de un principio de perfección. (Rawls, 2006, p. 305)

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Una parte de las necesidades que experimentan las personas puede satisfacerse de forma individual con los propios recursos. Pero hay otras necesidades cuya satisfacción individualizada no resulta posible sino que es preciso atenderlas de forma colectiva, aunando esfuerzos mediante la aportación por cada uno de una porción de sus ingresos, es por ello que los ciudadanos tienen el compromiso y la responsabilidad de contribuir de manera solidaria, proporcional y equitativa en los gastos públicos del Estado, todo con el fin de coadyuvar en el desarrollo de las actividades que están encaminadas a proveer servicios públicos y a satisfacer las necesidades generales fundamentales de la sociedad.

Precisamente, el Sistema Tributario Colombiano se ajusta al principio constitucional de legalidad, es decir, que la facultad impositiva radica en el órgano legislativo del poder público. Así lo expresan los numerales 11 y 12 del art. 150 de la Carta Constitucional, que enuncian la responsabilidad del Congreso de establecer las rentas nacionales, fijar los gastos de la administración, determinar contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales, en los casos y condiciones que establezca la ley.

Teniendo en cuenta que la iniciativa para la expedición de normas en materia fiscal proviene del Gobierno o Congreso de la República, y que para decretar exenciones sobre las mismas la iniciativa legislativa es exclusiva del Gobierno, y que según la teoría de la justicia de Rawls (2006), la justicia de un esquema social depende esencialmente de cómo se asignan los

derechos y deberes fundamentales y de las oportunidades económicas y las condiciones sociales en los diversos sectores de la sociedad (p. 21), surge el siguiente interrogante:

¿Cómo debiera ser la relación entre derechos humanos y tributación, desde la teoría de la justicia de Rawls?

Para tratar de dar respuesta al interrogante anterior se plantean las siguientes preguntas:

¿Cuáles son los principales planteamientos en relación con la teoría de la justicia del Rawls?

¿Cómo los impuestos se constituyen en un instrumento de justicia al asegurar las libertades fundamentales?

¿Cuál debe ser el vínculo entre tributación y derechos humanos desde la perspectiva rawlsiana?

## OBJETIVOS

### General

Argumentar, desde la teoría de la justicia de Rawls, la relación entre tributación y derechos humanos.

### Específicos

- Examinar los principales planteamientos de la teoría de la justicia de Rawls
- Describir la importancia de los impuestos en el disfrute de las libertades fundamentales
- Señalar el vínculo entre tributación y derechos humanos desde la perspectiva rawlsiana

## JUSTIFICACIÓN

El sistema tributario es considerado la principal fuente de ingresos del país y cualquier democracia requiere para su funcionamiento recursos que permitan garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado, de igual manera éste debe tener un retorno efectivo, trasladando los recursos captados al funcionamiento del Estado y dando cumplimiento a la primicia de un Estado Social de derecho, aportando a cada uno de los programas sociales, como garantía del aseguramiento y satisfacción de los derechos fundamentales.

Por lo expresado anteriormente, es importante realizar un análisis en el cual se pueda evidenciar la importancia que toma el garantizar los derechos fundamentales en un Estado Social de derecho a la luz de la teoría de la Justicia de Jhon Rawls, el modo en el que se distribuyen los derechos y deberes fundamentales y la forma en que se reparten los recursos provenientes de la cooperación social.

## MARCO TEÓRICO

Teniendo en cuenta que el proyecto de investigación tiene como objetivo principal realizar un análisis y argumentación a cerca de la relación que debiera existir entre tributación y derechos humanos desde la teoría de la justicia de Rawls, se ha realizado una aproximación a diferentes trabajos que abordan este enfoque.

A continuación se relacionan algunos trabajos de investigación encontrados como referentes para el desarrollo del proyecto:

El tema de Investigación: Aproximación teórica a los principios de equidad e igualdad en sistema tributario colombiano. Realizado por: Cardona Bedoya, Juan David, Duque Guzmán, Stevenson. En el año 2014, en la Universidad católica de oriente, Rionegro.

El Objetivo General se enfocó en efectuar una aproximación teórica de los principios de la equidad e igualdad en el sistema tributario colombiano, arrojando como resultado la siguiente conclusión:

Luego de la revisión de la literatura existente así como de la normatividad vigente y la aplicabilidad de los principios de igualdad y equidad en el sistema tributario colombiano se puede concluir que aún no es vivencial, la aplicación de tales principios, puesto que crecen mayormente los impuestos indirectos, mientras hay una disminución de los impuestos directos sobre el patrimonio, a pesar de existir el impuesto CREE persiste la brecha entre aquellos que pagan los impuestos y aquellos que son eximidos de ellos.

Desde el trabajo de Bonilla y otros (2012) sería equivocado atendiendo a la equidad reducir el impuesto a la renta, eliminar el impuesto al patrimonio, unificar el impuesto al valor agregado (IVA), o eliminar el impuesto municipal de industria, comercio y avisos (ICA) situación que en la anterior reforma tributaria fue puesta de manifiesto y es un frente común en la región de América Latina.

La igualdad y la equidad muchas veces son equiparadas, sin embargo atienden a dos perspectivas distintas de entender la estructuración del sistema tributario y a través de la misma jurisprudencia ha tenido todo un desarrollo para que puedan ser aplicadas en los contextos donde se puede llegar a una confusión. La igualdad en el sistema tributario colombiano se caracteriza por estar plasmada en la normatividad pero en su desarrollo no goza de los fundamentos que hagan pensar que es efectivamente aplicada.

En este sentido, el Derecho Tributario impone el deber de contribuir de cada sujeto con los gastos públicos, siendo la medida, la capacidad económica y a igual capacidad económica igual tributación. El principio de equidad tributaria entendido como una manifestación específica del principio general 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, desarrollado desde la corte constitucional y que implica un trato diferenciado según sea la situación del ciudadano y contribuyente.

Un segundo trabajo de investigación relacionado con la investigación a desarrollar es el realizado por Gómez Aristizábal, Juliana y Jiménez Salazar, Yuliana, en el año 2016. Cuyo tema

es: Equidad en la asignación de la carga tributaria Colombiana sobre los impuestos de renta e IVA. Para la Universidad Católica de Oriente. Rionegro.

El Objetivo General fue: Postular una reflexión crítica entorno al principio de Equidad en la asignación de la carga tributaria Colombiana sobre los impuestos de renta e IVA.

Sus principales conclusiones han sido:

Luego de la revisión exhausta y estricta de la literatura e información documental existente, es posible concluir que el principio de equidad aún no es aplicable en el sistema tributario Colombiano, es decir, solo se alude a este principio teóricamente pero no de forma práctica y vivencial.

Este primer acercamiento al tema de la equidad en la asignación de las cargas, permite considerar que la avalancha normativa de los últimos años ha perseguido un modelo fiscal óptimo, desde la eficiencia, sacrificando así el principio constitucional y la premisa con la cual se debe mover los impuestos, la equidad.

Los análisis efectuados y la opinión de los expertos coinciden en que tal eficiencia está muy lejos de alcanzarse, por el contrario las últimas reformas han contribuido a hacer más complejo e ineficiente el sistema tributario colombiano, además; de la ineludible operación de un fenómeno de evasión y corrupción en todas las esferas.

El Gobierno en su afán de corregir las fallas estructurales del sistema y en su necesidad de cubrir los cuantiosos gastos que genera su funcionamiento, debido a que su tamaño ha crecido considerablemente, ha tenido que hacer esfuerzos significativos, pero cada uno de ellos en vano,

pues la brecha entre aquellos que pagan impuestos y cumplen con su obligación de forma transparente y aquellos que tienen tratamientos preferenciales y son eximidos del pago; aun cuando tengan mayor capacidad, cada vez es mayor.

Así pues, es importante que el sistema político e institucional adquiera madurez, independencia con respecto a intereses de gran capital y que se genere una cultura de participación en la ciudadanía que le permita tener conciencia del significado de los impuestos y su impacto social.

Dichos desequilibrios fiscales también obedecen al papel fundamental que juegan los organismos financieros internacionales en la determinación de la estructura, puesto que ellos tienen unos condicionamientos fiscales en los programas de crédito que otorgan; utilizan este medio de coerción para que sus modelos se inserten en las estructuras tributarias y estas están muy lejos de proporcionar bienestar general; por el contrario benefician la acumulación de capital.

Finalmente, los principios que enmarcan el actual sistema tributario, son inocentes por lo que contienen, por lo que esconde e intrascendentes al ofrecer derechos sabiendo que son solamente verbalismos, porque en la realidad no son aplicables.

Un tercer trabajo de investigación es el realizado por: Nicolas Diaz Ravn (2015), en la Universidad de Sevilla, donde el tema a desarrollar es Fiscalidad y derechos humanos, Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos. Tesis pregrado realizada en el año:

El objetivo principal fue: Analizar la normativa sobre derechos humanos y, especialmente, el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Las Principales conclusiones que el trabajo de investigación arrojó fueron:

El Convenio Europeo de Derechos Humanos incide en el ordenamiento tributario. Si bien es cierto que el CEDH no contiene ninguna norma que pueda considerarse dirigida de forma específica a los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, afirmación que cabe hacer extensiva a prácticamente todos los derechos y libertades incluidos en los protocolos adicionales (con la única excepción del derecho de propiedad del artículo 1-P1), no es menos cierto que prácticamente todos ellos son susceptibles de proteger diferentes situaciones en las que se encuentra el obligado tributario.

Del examen de la jurisprudencia del TEDH puede constatarse que, en un primer momento, la mayor parte de las demandas que se planteaban en materia tributaria eran inadmitidas a trámite. No obstante, con el paso del tiempo se percibe una evolución más favorable al contribuyente, no solo en el sentido de obtener un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, sino especialmente en el sentido de conseguir pronunciamientos favorables en los que se declaraba la violación de algún derecho o libertad fundamental por parte de la Administración tributaria. Ello es consecuencia de la aplicación que del Convenio efectúa el Tribunal de Estrasburgo, el cual considera a aquél como un documento vivo, que evoluciona con el paso del tiempo, y en cuyo articulado es preciso dar cabida a las nuevas realidades (sociales, morales...) que se van produciendo.

No obstante, la importancia para el Derecho Tributario es muy distinta entre el amplio catálogo de derechos y libertades fundamentales del CEDH y sus protocolos. Podemos clasificar los diferentes derechos y libertades recogidos en el CEDH en tres grupos, en función de su incidencia en nuestra disciplina:

- a. Por un lado, nos encontramos con los derechos “absolutos”, esto es, aquellos que no admiten limitación de ningún tipo. Dentro de este grupo podemos incluir el derecho a la vida (artículo 2), la prohibición de la tortura (artículo 3) y la prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (artículo 4), así como el principio de legalidad penal (artículo 7)
- b. En segundo lugar, dentro de los derechos limitados, nos encontramos con tres de ellos que, de forma destacada, son esgrimidos en la mayor parte de las demandas planteadas ante el TEDH por parte de los obligados tributarios. Tales artículos son el 6 (derecho a un juicio equitativo), 14 (prohibición de no discriminación) y 1 del Protocolo adicional (respeto a la propiedad)
- c. Finalmente, un tercer grupo estaría constituido por los restantes artículos del Convenio y de sus protocolos. Gran parte de tales artículos han servido de base a numerosas demandas formuladas ante el TEDH en materia tributaria, 241 obteniéndose resultados dispares pero, en todo caso, existiendo importantes pronunciamientos que permiten afirmar que este tercer grupo tiene mucho que decir en las relaciones entre Administración y contribuyente.

Adicionalmente, la protección de los derechos fundamentales en la Unión Europea ha ido evolucionando hasta llegar incluso a ampliar el ámbito de protección del Consejo de Europa. El

examen de la evolución del Derecho de la Unión Europea permite constatar cómo, con el paso del tiempo, los iniciales objetivos económicos han ido cediendo paso y protagonismo a los derechos y libertades fundamentales. Esta evolución se ha visto confirmada definitivamente con la proclamación, en 2007, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

Sin embargo, en la actualidad existen determinadas parcelas de nuestro ordenamiento que pueden representar injerencias prohibidas por el CEDH en los derechos y libertades fundamentales del contribuyente.

Un cuarto trabajo referente que se puede relacionar es el realizado por: Manuela Osorio Aguirre, en el año 2016, el tema de investigación se centra en: El derecho tributario moderno colombiano desde una perspectiva ius económica: análisis histórico desde el siglo XVIII hasta la actualidad, en lo pertinente a lo favorable o anacrónico y desfavorable al modelo económico actual ‘. Tesis realizada para la Universidad de Manizales.

El objetivo de la investigación fue: Identificar si el derecho tributario moderno colombiano, desde una perspectiva ius económica, históricamente desde el siglo XVIII resulta favorable y acorde al modelo económico actual o por el contrario se presenta como anacrónico y desfavorable.

Las principales conclusiones que se hallaron con este trabajo fueron:

El siglo actual si puede definirse como económico, lo demuestran las posiciones y decisiones políticas que diferentes gobiernos (especialmente los de las potencias que han liderado la dinámica económica mundial) han tomado con base en teorías económicas; ejemplo

de ello es el New Deal desarrollado en el gobierno de F. Roosevelt y la alianza realizada por R. Reagan y M. Thatcher.

La economía colombiana se ha caracterizado por no gozar de estabilidad. Ello es coadyuvado por múltiples factores entre los que se encuentran: alto índice de corrupción a lo largo de la historia lo que afecta directamente la arcas del Estado traduciéndose en déficit fiscal; grandes tensiones políticas que desgastan, obstruyen y estancan el desarrollo en general; largo conflicto interno cuyo enfrentamiento abarca gran parte de las finanzas nacionales; apresurada integración al mercado mundial sin contar con el desarrollo necesario, lo que se traduce en falta de elementos reales de competencia que le permitan al país superar y manejar los elementos extranjeros; falta de apoyo estatal a la industria nacional que la promueva, desarrolle y en consecuencia le brinde la posibilidad de ser competente en un sistema globalizado; eliminación de barreras mercantiles con países que gozan de mayor desarrollo, al no existir igualdad entre los agentes económicos da lugar a la explotación; gran desigualdad en la distribución de la riqueza y falta de claridad jurídica en el sistema tributario, el cual posee exceso de gravámenes pues se caracteriza principalmente por su objetivo recaudatorio.

En el pasado los impuestos podrían describirse como un sistema de represión utilizado por la clase dominante sobre la dominada. En la actualidad y específicamente en el contexto colombiano, el sistema tributario se caracteriza por dos cosas: primero por la inseguridad jurídica –lo que se afirma a partir de las múltiples y constantes reformas tributarias que se realizan- y segundo por su único objetivo recaudador –dados los excesivos gravámenes que existen los que parecen aumentar en cada reforma realizada.

El capitalismo neoliberal, tal como se explicó, aísla al Estado de la dinámica económica. Debe aceptarse el hecho de que es un modelo que tiende a permanecer (a pesar de que las crisis sean normales dentro de su ciclo), por lo tanto, las proyecciones e ideas que surjan relacionadas con este modelo deben adaptarse a su estructura.

El derecho económico es una rama muy reciente que brinda herramientas interesantes, las cuales deben ser tenidas en cuenta a la hora de analizar leyes que tengan impacto directo en la economía del país. Si bien, es terminar con una tradición legislativa, resulta necesario y pertinente en el sentido de la necesidad de modernizar los sistemas vigentes e irlos perfeccionando y adaptando a las exigencias reales para que pueda funcionar adecuadamente.

El Estado es una institución creada para la protección de los coasociados y de sus intereses. En un contexto como el colombiano es necesaria su intervención, principalmente por la desigualdad en la distribución de la riqueza donde la pobreza es muy extrema. Si se aceptara el neoliberalismo en su totalidad la privatización impediría el acceso a servicios básicos por ejemplo la salud y la educación.

Un quinto trabajo de investigación realizado referente al proyecto de investigación planteado es el desarrollado por Edison Orellana Ramos en el año 2011, el tema tratado es: Bases de la igualdad democrática: una revisión de la ‘ igualdad de oportunidades’ en el pensamiento de John Rawls. Trabajo de grado para la Universidad de Chile.

El objetivo de la investigación se centró en: Dar respuesta a los siguientes interrogantes: ¿Qué significa “igualdad de oportunidades? ¿Existe una o varias maneras de entenderla? ¿En qué

medidas se traduce? ¿Qué reformas son necesarias para alcanzarla? En el pensamiento de John Rawls.

Como conclusiones de dicho trabajo se encontraron las siguientes:

La “justicia como equidad” es una teoría compleja acerca de la justicia distributiva y realiza un esfuerzo enorme por integrar varias ideas en un mismo sistema, pero tomando como punto de partida ideas que se supone se encuentran presentes en la cultura pública de las democracias occidentales. Así, ideas como la de una sociedad como un sistema de cooperación, ciudadanos libres e iguales y justificación pública son la base para una elaboración posterior acerca de cómo debe ser estructurada y regulada una sociedad justa.

### Teoría de la justicia de John Rawls en el Estado

La idea de igualdad recorre gran parte del sistema rawlsiano, mostrando que es posible tomarse en serio dicha idea, yendo mucho más allá que una igualdad formal en el contexto de una sociedad democrática. Lo novedoso de la teoría de Rawls al respecto son tres puntos esenciales: 1) el alcance que tiene la igualdad respecto de su concepción de la persona (en otras palabras, en qué sentido todos los ciudadanos deben ser considerados iguales), 2) considerar que la distribución igual de los bienes primarios es el punto de partida, por lo que apartarse de ella es lo que requiere una justificación adicional y 3) incorporar a la idea de justicia distributiva las ideas de reciprocidad e imparcialidad.

Ciertamente este enfoque tiene bastante que aportar para la construcción de sociedades democráticas más justas. Respecto de la hipótesis planteada en la introducción, se puede concluir que justificar los principios de justicia propuestos por Rawls, de una manera independiente de la posición originaria, pero con otras ideas de su teoría, es perfectamente posible. Sin embargo, en el mejor de los casos lo que puede hacerse es esgrimir los argumentos que de todos modos tendrían las partes en la posición originaria para aceptar dichos principios (considerando siempre que dichas personas están sujetas a las restricciones de conocimiento impuestas por el “velo de ignorancia”), con la esperanza de que dichas razones parezcan plausibles a personas concretas del mundo real, tales como la mitigación de la influencia de factores moralmente arbitrarios en las perspectivas de vida de una persona o la igualdad como punto de partida en la distribución de los bienes sociales primarios. Sin embargo, podría ocurrir que dadas las asimetrías de información entre las personas reales y los sujetos ideales que participan de la versión rawlsiana del contrato social, las razones que parezcan plausibles y racionales a estos últimos no lo sean para los primeros y viceversa.

Las ventajas de la interpretación aquí propuestas son al menos dos: en primer lugar, permite validar la parte normativa de la “justicia como equidad” (los principios de justicia) sin necesidad de refutar las numerosas críticas que ha recibido tanto la noción de posición originaria como la derivación de los principios de justicia a partir de dicha situación hipotética. Y, en segundo lugar, implica una visión más integrada de las distintas partes del sistema rawlsiano, dando a la posición originaria el papel que Rawls le ha asignado especialmente en sus últimos escritos: el de un mero “recurso representativo”.

La idea de justa igualdad de oportunidades propuesta por Rawls tiene un contenido preciso y específico (a diferencia del entendimiento habitual que apunta vagamente a medidas educacionales en relación con los más desposeídos), y a la vez es una noción ambiciosa. Es ambiciosa porque abarca una diversidad de ámbitos (educación, políticas de empleo, legislación anti-discriminación, prevención de una excesiva acumulación de riqueza). Además, las modificaciones que fue introduciendo Rawls han implicado una considerable expansión de los asuntos que originalmente regulaba (como los problemas de salud).

Por ende, al contrario de lo que se sostiene usualmente, es posible sostener un entendimiento de la igualdad de oportunidades que implique un progreso sustantivo en pos de alcanzar sociedades más justas. Respecto de la justa igualdad de oportunidades, Rawls asume que en una sociedad injusta lo bien o mal que le vaya a una persona en la vida es el resultado de una combinación de elementos. En primer término, la influencia de los factores moralmente arbitrarios (la lotería natural y la lotería social), en segundo lugar, la educación moral que se entrega en la familia de origen, y en tercer lugar, en el esfuerzo personal. En una sociedad justa, en cambio, desaparece el primer elemento, en cuanto se mitiga la influencia de las contingencias moralmente arbitrarias, pero subsiste la influencia de los otros dos elementos.

Es menester hacer presente que si bien es cierta la justa igualdad de oportunidades, como la concibe Rawls, es una condición indispensable para alcanzar una sociedad justa, no es suficiente para ello. Una distribución del ingreso y de la riqueza que no vaya en beneficio directo de los peor situados hará que los que nacen más talentosos o en las clases sociales más altas tengan mejores perspectivas de éxito y autorrealización en la vida, en comparación con lo que no están en esa situación privilegiada, socavando así la igualdad de oportunidades. Además, Rawls

concibió los principios de justicia para operar de manera simultánea y únicamente en la estructura básica.

Por ende, no tiene sentido juzgar cada principio por separado, sino que debe evaluarse el efecto conjunto de los tres principios de justicia. Si bien es cierto podría objetarse que Rawls no promueve una igualdad de resultados o una distribución igualitaria de la riqueza, justo es reconocer que al tomar la igualdad como punto de partida y justificar adecuadamente cierto nivel de desigualdad en el ingreso y la riqueza ha llegado bastante más lejos que muchos filósofos políticos contemporáneos.

Además, una sociedad conforme a sus tres principios probablemente aseguraría a las personas más igualdad que la que es proveída por cualquier sociedad que veamos a nuestro alrededor hoy en día- incluso los estados de bienestar más igualitarios. En definitiva, más allá de las objeciones que puedan realizarse en contra de la justicia como equidad o contra la noción de igualdad de oportunidades propuesta por Rawls, es un hecho indiscutible que dichas ideas merecen ser tomadas en serio para efectos de adoptar reformas legales que permitan alcanzar una sociedad más justa, lo cual se vuelve una necesidad cada vez más imperiosa en el mundo de hoy.

Por su parte, Peralta (2014), expone que los derechos que tiene la población, tienen un costo alto para el Estado, que a la vez, está obligado a invertir los recursos públicos, producto de los impuestos, a proteger a la misma ciudadanía y proporcionarles los servicios básicos, teniendo en cuenta, que son precisamente los tributos, la principal fuente de obtención de recursos de los gobiernos, para sostenerse desde el punto de vista económico y financiero, y satisfacer las necesidades de los países.

Es así, como hablando del Estado, se especifica que

Por ello, lejos de ser una obstrucción a la libertad, el tributo es una condición necesaria para su existencia. Tal y como explica el reconocido tributarista brasileño, el Profesor Ricardo Lobo Torres, a partir del liberalismo, el tributo se transforma en la categoría básica para la obtención de los recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para costear las complejas funciones que le son propias, garantizando así la libertad de los ciudadanos. (Peralta, 2014, p. 95)

Para el mismo autor, los tributos deben ser vistos “como un instrumento de y para la libertad”(Peralta, 2014, p. 93), ya que permite que la ciudadanía ejerza los derechos fundamentales que tienen consagrados, donde los mismos ciudadanos, durante su convivencia social, le entregan al Estado las más importantes prestaciones públicas, como son: educación, salud, seguridad, tutela sobre los derechos fundamentales, entre otros, con el propósito que esto propicie y garantice el bienestar de la población

En cuanto a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, expedidos el 10 de diciembre de 1948, se establece, en el artículo 7º que “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación. (Organización de las Naciones Unidas, 1948)

## MARCO METODOLÓGICO

La investigación se desarrollará dentro de la Línea Contable, específicamente en contabilidad social, se empleará el método hermenéutico, en un enfoque cualitativo, teniendo en cuenta los principios que rigen los tributos en Colombia que son: la equidad, la eficiencia, la progresividad, la irretroactividad, argumentando desde un análisis documental la relación de la tributación con los Derechos Humanos desde la teoría de la justicia de Jhon Rawls.

Al comenzar este epígrafe, es sustancial hacer referencia de lo que es la investigación cualitativa, la cual Sampieri (2014), la define como un conjunto de prácticas interpretativas que hacen al mundo, visible, lo transforman y convierten en una serie de representaciones en forma de observaciones.

Básicamente, existen tres componentes principales en la investigación cualitativa. Primero, están los datos, que pueden provenir de fuentes diferentes, tales como entrevistas, observaciones, documentos, registros y películas. Segundo, están los procedimientos, que los investigadores pueden usar para interpretar y organizar los datos. Entre estos se encuentran: conceptualizar y reducir los datos, elaborar categorías en términos de sus propiedades y dimensiones, y relacionarlos, por medio de una serie de oraciones proposicionales. Al hecho de conceptualizar, reducir, elaborar y relacionar los datos se lo suele denominar codificar. Otros procedimientos, entre los que se incluye el muestreo no estadístico, escribir memorandos y diagramar son parte del proceso analítico. Los informes escritos y verbales conforman el tercer componente y pueden presentarse como artículos en revistas científicas, en charlas o libros. (Strauss y Corbin, 2002)

## Enfoque hermenéutico

Según Ruedas, Ríos y Nieves (2008), la hermenéutica, expresión proveniente del griego *hermeneucin*, que se significa “el arte de interpretar”, explican que “la hermenéutica sostiene la no existencia de un saber objetivo, transparente y desinteresado sobre el mundo”, lo que significa que el hombre no es un espectador imparcial de cada fenómeno que sucede en su entorno, ya que el conocimiento de todo está precedido por prejuicios que “orientan y limitan nuestra comprensión.

Por esta razón, la hermenéutica es una “teoría general de la interpretación y la comprensión, que busca la interpretación del por qué el ser humano se comporta de diferentes formas, por lo que se considera este enfoque como de naturaleza humana, “puesto que es al ser humano a quien le toca interpretar, analizar o comprender el significado de pensamientos, acciones, gestos y palabras, entre otras formas de manifestaciones, dada su naturaleza racional”. (Ruedas, Ríos y Nieves, 2008)

## **Teoría de la justicia de Rawls**

El filósofo estadounidense John Bordley Rawls (1921-2002), plantea que el principal problema de la justicia es la elección del sistema social, determinando que: “La teoría de la justicia como equidad no favorece, por sí misma, una economía de mercado o un régimen socialista”, pues la elección de la forma como se va distribuir la riqueza, depende de tres factores, como: las circunstancias, las instituciones y las tradiciones históricas. (Caballero, 2006)

Es por esta razón, que algunos países aprovechan determinadas situaciones para elegir el modelo político con el cual va a dirigir toda su estructura económica. Por ejemplo, la corrupción de algunas naciones o las críticas ante las desigualdades e injusticias sociales, han llevado que se impongan sistemas, ya sea de forma violenta o democrática, que prometen distribuir mejor los ingresos, muchas veces sin los resultados esperados, por el contrario, violentando las libertades y los derechos fundamentales.

Es así, que, para el mismo Rawls, esta justicia radica en que se debe mejorar la calidad de vida de las personas menos favorecidas en la sociedad, por parte de aquellas que se encuentran en mejores condiciones, es decir, se debe propender para que los que tengan mejor calidad de vida, continúen con esta, siempre y cuando, también favorezcan a las demás clases sociales. (Caballero, 2006)

Precisamente, este debe ser el objetivo del Estado. El mejoramiento del nivel de vida es un deber de los gobiernos, si se tiene en cuenta que el dinero recaudado viene, en gran parte, de los impuestos que los ciudadanos tributan, por lo que la exigencia en el cubrimiento de temas esenciales como la salud, es de carácter obligatorio, pues es devolverle a la población el esfuerzo que esta ha generado con su trabajo.

Para Rawls (2006), existen dos principios de la justicia, que son aplicados “a la estructura básica de la sociedad”, asignando los derechos y los deberes, para regular “la distribución de las ventajas económicas y sociales”. El primer principio, hace referencia a la libertad que tienen los individuos, que, como lo dice el autor “cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás.” (pp. 67-68)

También existe el principio de la diferencia, el cual considera “la distribución de los talentos naturales”, que permitan la participación de los ciudadanos en los beneficios generados, ya sean económicos o sociales. De ahí parte, que los ciudadanos favorecidos por el buen nivel de vida que llevan, tienen mejor provecho cuando ayudan a que los menos favorecidos puedan tener un desarrollo integral. (Caballero, 2006)

De hecho, aunque se busque la igualdad social, se debe tener claro que las diferencias siempre han existido en el orden natural, ya que son estas las que permiten una mayor riqueza de habilidades y talentos, que han permitido el progreso de la sociedad. Por eso, se debe analizar hasta qué punto las desigualdades sociales son consecuencia de un sistema político injusto, o responden a la falta de aprovechamiento de los mismos talentos de las personas.

En este punto, tanto la distribución natural como la que es fruto del intercambio comercial, es aceptada por Rawls, toda vez que los menos favorecidos en la sociedad, se vean beneficiados en tal distribución, donde se puede apreciar que no está a favor ni en contra de ningún sistema económico, ya que, este no determina la equidad y la justicia, sino la forma como es conducido por sus dirigentes, pues todos buscan el mismo bien común, pero algunos desvían el camino.

Sin embargo, Rawls “no acepta la transmisión que se produce en los procesos de mercado entre los más y menos exitosos”, y para contrarrestar esta situación, acude al principio de compensación, es decir, “las desigualdades inmerecidas”, que vienen de nacimiento, necesitan ser compensadas de algún modo, lo que debe tener como dirección, llegar a la igualdad dentro de la sociedad. (Caballero, 2006)

La distribución natural no es justa ni injusta, como tampoco es injusto que las personas nazcan en una determinada posición social. Estos son hechos meramente naturales. Lo que puede ser justo o injusto es el modo en que las instituciones actúan respecto a estos hechos. (Caballero, 2006)

El sistema social, es un orden que en cualquier momento se puede modificar, que no se escapa del control del hombre, pues hace parte de la acción humana, ya que con las decisiones tomadas se ha ido creando un esquema dentro de la sociedad, que en muchas ocasiones no parece justo, pero se puede ajustar para lograr mejorar la buena distribución social que se requiere. (Caballero, 2006)

Acá entra a jugar un papel importante, la ética y la moral de los dirigentes. Este par de virtudes, suelen encontrar ausentes en aquellos lugares donde los sistemas económicos presentan diversas fallas, o simplemente, no tienen el éxito que se esperaba, pues en buena parte, esto depende del buen comportamiento que tengan los gobernantes al momento de tomar las riendas de una nación en el aspecto económico.

También se debe tener en cuenta, que Rawls parece no comprender cómo funciona el mercado, pues piensa que la producción y distribución son elementos independientes, ignorando que, el sistema de precios, ayuda a mejorar los factores de producción, y de esta forma, mejorar

el nivel de vida de los ciudadanos, sin importar la naturaleza de su desigualdad social y económica. (Caballero, 2006)

Precisamente, la producción y distribución están íntimamente ligadas a las leyes del mercado, pues los individuos no pueden consumir lo que no ha sido producido por las empresas, y a la vez, estas no pueden realizar su objeto social, si no existen personas dispuestas a consumir los productos, ya que no sería viable mantener un sistema de costos sin tener ningún tipo de rentabilidad, si se tiene en cuenta que los gastos de una empresa, en temas como materia prima, infraestructura, recurso humano, entre otros, es alto.

Lo que se pretende con el planteamiento de Rawls, es que las personas que se encuentran en una posición de desventaja en la sociedad, tengan influencia y poder de negociación dentro de las instituciones públicas, así como de las políticas que se dicten, como actores prioritarios dentro de los objetivos que el Estado tiene y debe cumplir. (Caballero, 2006)

De hecho, propósitos de la democracia, es que la población tenga más fácil acceso a la participación en la toma de decisiones, ya sea por medio del sufragio universal, o interviniendo directamente en cargos públicos, de libre nombramiento y de elección popular, y de esta forma, ser parte activa en la dirección que tome el Estado y el país en general.

Es así, como los gobiernos que pertenecen al sistema democrático, busquen erradicar las desigualdades que hacen parte del orden natural, priorizando las necesidades de las personas desamparadas, por lo que el Estado está en la obligación de llevar a cabo políticas y programas que representen justicia para los ciudadanos. Tales políticas y programas, deben tener una formulación que permita, como lo propone Rawls, maximizar la utilidad mínima. (Caballero, 2006)

Sin embargo, no basta con que el Estado obtenga rentabilidad, pues este es una especie de fundación, donde las utilidades tienen que ser invertidas, pues su propósito no debe ser obtener ganancias para repartirlas entre quienes hagan parte de las áreas directivas estatales, sino que estas se reinviertan en la misma población, para mejorar sus niveles de vida, evitando que los países queden rezagados a nivel mundial.

Las desigualdades, para Rawls, son las consecuencias generadas por los sistemas políticos y económicos, que incentivan a unas cuantas personas a aumentar sus riquezas, lo que no es malo en sí, siempre y cuando, esta “riqueza social”, sea utilizada para elevar los ingresos de los menos favorecidos, por lo que los gobiernos, están obligados a crear el ambiente para que este aumento de los recursos beneficie a los más pobres.

Precisamente, se busca un sistema donde los menos favorecidos se encuentren en mejores condiciones que en otros sistemas existentes, por lo que el talento y el esfuerzo no son razones importantes para que las personas obtengan mayores ingresos, pues para el mismo Rawls, “el talento natural es un bien colectivo”, es decir, que éste ofrece mejor posición para quien lo posee, si mejora la situación de los más pobres. (Caballero, 2006)

El filósofo estadounidense, propone una “normativa de la justicia”, que se convertiría en una teoría ideal, la cual es decidir la correcta distribución de bienes y servicios de forma justa, según las preferencias y las demandas de las personas. Él mismo plantea, que se acostumbra la elección de situaciones que son injustas socialmente, buscando una solución que se acerque más a la justicia, dentro de una teoría no ideal, con el propósito de equilibrar las imperfecciones y reajustar las injusticias generadas. (Caballero, 2006)

En pocas palabras, el pensamiento de Rawls reacciona contra el relativismo y el escepticismo ético, los cuales niegan la verdad o la falsedad de lo que es justo o correcto. Es así,

como esta teoría de la justicia, marca el renacer del realismo moral, buscando la distinción entre las mejores y las peores respuestas, pero que sean justas.

Para Pogge (2010), la teoría de la justicia promulgada por John Rawls, ha revitalizado la filosofía política, estimulando que personas de diferentes disciplinas, como la filosofía, la economía, el derecho y la ciencia, contribuyan en el campo de la política, todo esto producto de la integridad moral e intelectual que poseía producto de su extenso y riguroso estudio en filosofía moral y política.

Esta teoría de la justicia, se produce por la inquietud de Rawls, durante su vida, para rescatar a los seres humanos que no viven dignamente, para que encuentren valor en su existencia. Tal indignidad, tiene como causa la naturaleza maligna del hombre.

Pero incluso la vida de alguien cuya conducta y carácter son irreprochables, puede parecer carente de valor. Tanto tiempo y energía humanos se desperdician en proyectos personales y profesionales que finalmente son inútiles, no promueven realmente la excelencia y el florecimiento humanos. (Pogge, 2010)

Para ser coherente con estos razonamientos, el mismo Rawls se hizo el propósito y el esfuerzo, que su vida fuera valiosa, para intentar demostrar, lo que puede hacer valioso la vida humana. (Pogge, 2010)

Los planteamientos filosóficos de Rawls, los enfocó hacia la parte política, intentando concebir una sociedad, donde la vida colectiva de sus miembros, fuese valiosa, algo que ha preocupado al hombre desde la conformación de las sociedades, y que parece ser una “utopía realista”, que se dirige a una forma ideal de vivir en comunidad, y que una vez alcanzada, debe mantenerse. (Pogge, 2010)

Para Pogge (2010), acerca de la valoración de la bondad del mundo que “no debería afectarse por una demostración meramente teórica del ordenamiento social que sería ideal y estable, que incluso se podría alcanzar desde donde estamos”, explica la perspectiva, que al respecto, tiene el mismo Rawls, sosteniendo que

Sin negar que el actual logro político de un mundo social ideal es importante, creyó que una creencia bien fundamentada en la posibilidad de alcanzarlo nos puede reconciliar con el mundo. Mientras tengamos suficiente confianza en que entre los seres humanos es posible de modo realista un orden social autosostenible y justo, podemos esperar que nosotros u otros, algún día, en alguna parte, lo logren, y podremos entonces también trabajar para conseguirlo. (Pogge, 2010)

## **Importancia de los impuestos en el disfrute de las libertades fundamentales**

La existencia del Estado es necesaria para buscar el bienestar colectivo de la ciudadanía, para lo que se requiere una financiación, que permita sostener su estructura y funcionamiento. Para esto, el Estado mantiene dos formas para generar estos ingresos: la primera, por medio de una actividad económica; y la segunda, con los impuestos que se aplican, tanto a las propiedades como a la actividad económica de la población. Estos recursos, son utilizados para la prestación de servicios públicos, redistribución de las rentas y supervisión de la actividad económica, controlando las crisis y situaciones como la inflación o los desequilibrios que se puedan presentar en el mercado, sector público o el sector privado. (Ministerio de Hacienda, 2016)

Junto con la promoción social, el Estado también promueve, por medio de los tributos, las libertades, entre las que se destaca a la actividad económica de los individuos, lo que convierte a los impuestos, garantizando la economía de mercado, así como la subsidiariedad. Es así como el Estado, aunque no es patrimonial, responde por la forma como se gestionan las actividades económicas, preservando y garantizando las libertades económicas. (Ministerio de Hacienda, 2016)

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2016), habla de la conciencia tributaria, explicando que

La conformación de la conciencia tributaria, es decir, la comprensión del ciudadano de que el pago de los impuestos es positivo para el bienestar colectivo, tiene en gran medida que ver con la cultura fiscal. La aceptación voluntaria de los tributos supone interiorizar valores de justicia y solidaridad, asumir un proyecto común y aceptar una correlación entre los derechos y obligaciones del Estado y los ciudadanos. (Ministerio de Hacienda, 2016)

De esta forma, se puede interpretar la cultura fiscal, como la conexión entre la justicia, la libertad y los derechos fundamentales, debido a que la cultura fiscal es una actividad de reciprocidad entre las instituciones gubernamentales y los ciudadanos, donde el Estado debe buscar la transparencia administrativa, rindiendo cuentas a la sociedad. (Ministerio de Hacienda, 2016)

Zúñiga (2011), evalúa la frase expresada por Nozick (1974), quien asegura que “cualquier cosa que surja de una situación justa, a resultas de transacciones completamente voluntarias por parte de todos los agentes que las toman, es en sí misma justa”, es decir, que la libertad siempre preserva la justicia. De ahí, se puede analizar y reflexionar, sobre una situación injusta, pero que se ha realizado por medios justos.

Es el caso de los gobiernos que obligan a pagar impuestos sobre las ganancias, restringiendo la libertad, ya que

Si bien es evidente que ese tipo de política limita ciertas libertades, la limitación de ciertas libertades puede ser en beneficio de la libertad misma, pues cuánta libertad posea una persona dependerá del número y de la naturaleza de sus opciones, y ello está supeditado, a su vez, tanto a las reglas del juego como a las cualidades del jugador. (Zúñiga, 2011)

Es así, como se reconoce que una norma que obliga a los ciudadanos al pago de impuestos, tiende a restringir la libertad, inclusive, las que tienen que ver con la economía de mercado. Por lo tanto, ninguna persona puede concluir que, una política impositiva, permite la restricción de la libertad por oposición a las reglas que han sido impuestas por los mismos libertarios. Acá lo importante, “es que las incursiones contra la propiedad privada que reducen la

libertad de los propietarios transfiriendo derechos sobre los recursos a los no propietarios también aumentan la libertad de estos últimos”. (Zúñiga, 2011)

Por su parte, Landero (s.f.), habla que, el día de hoy, “la justicia distributiva recibe el nombre de justicia social”, de igual forma, que la “distribución (o redistribución) de la riqueza constituyen el verdadero núcleo de su problemática, que ha de hacer concordar en lo posible la libertad con la igualdad de oportunidades”. Por lo tanto, junto a la garantía del Estado de garantizar libertad y seguridad a los ciudadanos, también debe proporcionar una igualdad justa, en cuanto a las oportunidades otorgadas a la sociedad. A partir de acá, empieza a tener importancia la obra de Rawls, quien intenta la unión de dos valores, que en apariencia, son irreconciliables: la libertad y la igualdad de oportunidades.

Según el pensamiento de Rawls, “una institución es justa o equitativa cuando satisface los principios que quienes participan en ella podrían proponerse entre sí para aceptación mutua colocados en una situación original de igual libertad”. De acá se desprende el principio de libertad, el cual se refiere a la igualdad de los ciudadanos a un “esquema plenamente adecuado de libertades básicas iguales, que sea compatible con un esquema similar de libertades para todos; y en este esquema las libertades políticas y sólo ellas, han de tener garantizado su valor equitativo”. (Landero, s.f.)

Precisamente, la teoría rawlsiana prioriza la libertad ante todo lo demás. Las libertades básicas son importantes al momento de defender los valores morales en los ciudadanos, que a la vez, son inalienables. Rawls divide esas libertades garantizadas a cada persona, como:

- Libertad de pensamiento y libertad de conciencia (libertad ideológica).
- Libertades políticas: el derecho a votar y ser elegidos, como también a las reuniones y expresiones públicas.

- Libertad de asociación y el derecho a la propiedad privada.
- Libertad e integridad física y psicológica de la persona.
- Libertad amparada por la ley. Libertad frente al arresto y la incautación de propiedades. (Landerero, s.f.)

La propuesta de Rawls, está enmarcada dentro del liberalismo humanitarista, ya que se considera que no rompe con el liberalismo clásico, pues para este filósofo, los ciudadanos menos aventajados, tienen un nivel menor de bienes primarios, que comprenden:

- Los derechos y las libertades básicas.
- La libertad de movimiento y la libre elección de ocupación.
- Los ingresos y la riqueza.
- Las bases sociales de la autoestima. (Landerero, s.f.)

El mismo Rawls tiene la propuesta de redistribuir la riqueza socialmente producida, lo que no significa proponer una igualdad económica forzada entre los hombres, evitando, de esta forma, llegar a posturas socialistas. El principio de la igualdad es más importante que el de la justicia, ya que, al transgredirse las libertades básicas, no se justifican ni se compensan con beneficios sociales y económicos. (Landerero, s.f.)

## **Vínculo entre tributación y derechos humanos desde la perspectiva rawlsiana**

El pago de impuestos responde a un deber ciudadano que se tiene con las instituciones políticas, es generadora de polémica, aunque esta actividad es uno de los elementos que legitiman un Estado democrático. Tales críticas son, en algunas ocasiones, fundamentadas, pues por el mal uso de los impuestos, va en contravía de la razón por la cual existe el Estado de Derecho, donde una adecuada tributación, deben permitir aliviar, en buena medida, los derechos sociales que consagran, tanto la Declaración Universal de los Derechos Humanos, como las constituciones vigentes de los países.

Entre estos derechos, que deben ser inalienables, buscan mantener un buen nivel de vida, a través de la salud, alimentación, vivienda, asistencia médica, y otros servicios sociales, como el seguro al desempleo, enfermedad, invalidez, viudez o vejez u otros. Si se tiene en cuenta que, al día de hoy, los estados izan las banderas de la modernidad, el laicismo y la democracia, de igual forma, debe buscar la equidad en las relaciones entre los miembros que componen la sociedad, por medio de una adecuada política fiscal.

Precisamente, Arteaga (2010), expone que John Rawls, al realizar su propuesta sobre la justicia como equidad, está planteando dos dimensiones, la jurídica-normativa, que se centra en la conformación de una constitucional ideal, y la forma como esta se instrumentaliza e implementa, según las condiciones que se presenten. Aquí es donde se pone a prueba, como deben proyectarse “las instituciones básicas de la propiedad y de la tributación”, para obtener la forma más adecuada para que los individuos ejerzan sus libertades, como personas libres e iguales que son. (p. 104)

Rawls (2006, p. 106), en la Teoría de la justicia, señala que “la dispersión de la propiedad parece ser una condición necesaria para el mantenimiento de la libertad”, lo que se puede lograr con un sistema tributario que obtenga los ingresos necesarios para hacer justicia social, es decir, proveer de bienes públicos a la ciudadanía y generar una satisfacción dentro del principio de la diferencia. Aunque en la teoría rawlsiana, al surgir de un filósofo no se pretende idealizar un sistema tributario, busca ofrecer un criterio donde el sector público, determine las porciones distributivas justas, asegurando, de esta manera, igualdad entre los seres humanos.

En el caso específico de los impuestos, y de la política fiscal con fines redistributivos propuesta en Teoría de justicia y ratificada en Justicia como equidad. Una reformulación, se trata de un desarrollo que genera una obligación política, una obligación ciudadana, pero que a la vez pretende asegurar la esfera patrimonial de la persona. (Arteaga, 2010, p. 106)

## RECOMENDACIONES

- El Estado debe propender por mejorar la repartición de la riqueza, lo cual no significa regalar a los ciudadanos, sino, según el concepto de justicia, darle a cada cual lo que se merece, para disminuir las brechas sociales, mejorando la calidad de vida de las personas, por medio de un desarrollo integral.
- El sistema social que impera, no es un argumento válido para sostener las desigualdades sociales y económicas de los ciudadanos, ya que todo sistema puede sufrir modificaciones, con el propósito de satisfacer las necesidades de la sociedad.
- Se debe aprovechar la buena posición que algunas personas tienen en la sociedad, lo que no es malo, para mejorar los ingresos de los menos favorecidos, y así, contrarrestar las desigualdades, producto de los sistemas políticos y económicos.
- Es importante que personas de diferentes disciplinas sean incluidas en el servicio público, debido a que su conocimiento de la sociedad desde diferentes ángulos, permitan a los políticos la mejor toma de decisiones para lograr el objetivo de beneficiar a la comunidad.
- Los líderes políticos siempre deben buscar el bienestar colectivo, y es allí donde deben estar direccionados sus programas y propuestas, sin afectar la financiación del mismo Estado, por lo que se requiere una implementación tributaria justa.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arteaga McKinney, R. (2010). La justicia fiscal en el marco de la teoría de la justicia como equidad de John Rawls. La tributación ¿carga, obligación o donación? Ilemata. Año 2. Núm. 4. pp. 101-115. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F.
- Caballero, J.F. (2006). La Teoría de la Justicia de John Rawls. Voces y Contextos. Otoño. Año. 1. Núm. 2. Universidad Iberoamericana. México, D.F.
- Cardona Bedoya, J.D., Duque Guzmán, S. (2014). Aproximación teórica a los principios de equidad e igualdad en sistema tributario colombiano. (Tesis pregrado). Universidad Católica de Oriente. Rionegro.
- Congreso de la República. Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. D.O. 48.655. Bogotá, D.C.
- Congreso de la República. Ley 1739 de 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. D.O. 49.374. Bogotá, D.C.
- Congreso de la República. Ley 1819 de 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. D.O. 50.101. Bogotá, D.C.
- Congreso de la República. Ley 2010 de 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. D.O. 51.179. Bogotá, D.C.

- Díaz, R.N. Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos. (Tesis pregrado)
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la investigación. McGraw Hill. México, D.F.
- Landeró Olivera, J.E. (s.f.). La teoría de la justicia de John Rawls y el libertarismo de Robert Nozick. Programa de Filosofía. Facultad de Ciencias Humanas. Universidad del Atlántico. Barranquilla.
- Ministerio de Hacienda. (2016). Guía para Educación Superior. Estado, Tributación y Ciudadanía. Subdirección de Educación y Cultura Fiscal. Dirección General de Tributación. San José de Costa Rica.
- Orellana, R.E. (2011). Bases de la igualdad democrática: una revisión de la “igualdad de oportunidades” en el pensamiento de John Rawls. Universidad de Chile. Santiago de Chile.
- Organización de las Naciones Unidas. (1948). Declaración Universal de Derechos Humanos. Nueva York.
- Osorio, A.M. (2016). El derecho tributario moderno colombiano desde una perspectiva ius económica: análisis histórico desde el siglo XVIII hasta la actualidad, en lo pertinente a lo favorable o anacrónico y desfavorable al modelo económico actual. Universidad de Manizales. Manizales.
- Peralta, C.E. (2014). Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas. Núm. 138. pp. 89-134. Universidad de Costa Rica. San José de Costa Rica.

- Piza, J.R. (2015). La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Universidad externado de Colombia. Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa.
- Pogge, T. (2010). John Rawls: una biografía. Revista Co-Herencia. Vol. 7. Núm. 12. pp. 13-42. Medellín.
- Rawls J. (1999) Justicia como equidad. Traducción M.A. Rodilla. ED Tecnos S.A.
- Rawls, J. (2006). A theory of justice. The President and Fellows of Harvard College. Published by The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Mass.
- Ríos. G.G. (2014). Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Ruedas Marrero, M., Ríos Cabrera, M.M. y Nieves, F. (2008). Hermenéutica: La roca que rompe el espejo. Investigación y posgrado. Vol. 24. Núm. 2. pp. 181-201. Universidad del Norte. Barranquilla.
- STRAUSS, A., CORBIN, J (2002). BASES DE LA INVESTIGACIÓN CUALITATIVA. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA DESARROLLAR LA TEORÍA FUNDAMENTADA. [Traducido al español de Basics of qualitative research. Techniques and procedures for developing grounded theory]. Colombia: Editorial Universidad de Antioquia. Recuperado de <HTTPS://DIVERSIDADLOCAL.FILES.WORDPRESS.COM/2012/09/BASES-INVESTIGACION-CUALITATIVA.PDF>
- Zúñiga Fajuri, A. (2011). Teorías de la justicia distributiva: una fundamentación moral del derecho a la protección de la salud. Convergencia. Universidad Autónoma del Estado de Morelos. Morelos.