

EDITORIAL
TRIBUTOS Y OTROS INSTRUMENTOS FISCALES
EN EL ESTADO DE DERECHO



Lucy Cruz de Quiñones*
Académica de número



Yadira Alarcón Palacio**
Académica correspondiente

En esta entrega los lectores encontrarán, como se anunció en el número anterior, tres secciones. La primera de ellas ocupará el Eje Temático propuesto por el Comité Editorial.

* Doctora en Jurisprudencia de la Universidad del Rosario (abogada); doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca. PhD. Ha sido conjuer de la Corte Constitucional; conjuer del Consejo de Estado. Miembro de número de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Miembro honorario de la misma institución. Es decana de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario. Arbitro de la lista A de la Cámara de Comercio. Socia fundadora de Quiñones Cruz Abogados.

Contacto: lucycruz@quinonescruz.com

** Directora de la Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. Profesora Titular y Directora de la Especialización en Derecho de Familia de la Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá, Colombia). Abogada de la Universidad del Norte (Barranquilla - Colombia). Doctora en Derecho Privado

Para exponer el alcance del mismo y su importancia en este momento histórico en Colombia, me acompaña en esta editorial la doctora Lucy Cruz de Quiñones, quien con mucho acierto nos regala su visión sobre el impacto de la expedición de una reforma tributaria. A continuación me detendré en el esbozo de las contribuciones recibidas sobre el mismo, para luego presentarles el segundo segmento de la revista, que condensa los aportes en materia de Doctrina y Jurisprudencia, sección que se engalana con los discursos de ingreso a la Corporación de seis juristas cuya trayectoria en el Derecho ha tenido una trascendencia nacional e internacional por ocupar altos cargos en la Justicia y en la vida universitaria. Por último, les presentaré las actividades de nuestra Vida Académica registrada en este número.

Del Eje temático, “Tributos y otros instrumentos fiscales en el Estado de derecho”

Se ha expedido una nueva reforma tributaria, y este es el momento propicio para hacer un gran debate acerca de sus aciertos y desaciertos. Desde la Academia compartimos todas las formas de lucha contra la evasión, siempre y cuando se respeten los derechos de defensa de los contribuyentes de buena fe, sobre los que suelen recaer sospechas infundadas en relación con el propósito negocial, artificialidad de sus negocios, necesidad de sus gastos e, incluso, por usar contratos “atípicos” o innominados, muchas veces sin examinar ni conocer el sector investigado. La Ley tributaria no puede cercenar el desarrollo del derecho comercial ni civil, agravando los efectos de todo contrato novedoso. Las medidas contra la evasión son bienvenidas, precisamente para detectar a los verdaderos evasores, disminuir la informalidad, y frenar la economía sumergida, cuando se trate de garantizar el ideal de generalidad y solidaridad como nota propia de la tributación, para que, quien pertenece a una sociedad, a cuya protección se acoge, aporte lo justo y equitativo, a fin de mantener sus derechos y libertades y de financiar los gastos colectivos públicos de un Estado de bienestar como el nuestro.

Social y Económico y Máster en Necesidades y Derechos de la Infancia de la Universidad Autónoma de Madrid (España), Especialista en Derecho de Familia de la Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá - Colombia). Socia Directora de la firma Alarcón Palacio & Asociados. Contacto: alarconpalacioyasociados@gmail.com

La reforma repitió en su motivación los ideales básicos de todas las exposiciones de motivos de los últimos tiempos, acordes con los principios constitucionalizados, “progresividad del sistema tributario, equidad, eficiencia y no retroactividad” y, con mayor énfasis, se concentró en la lucha contra la pobreza y la mitigación de las desigualdades. Todos estamos comprometidos con esos ideales, pero no necesariamente compartimos las medidas adoptadas para lograrlos. Corresponde examinar cada disposición con profundidad y ánimo libre para responder a la pregunta de si vamos o no por el camino correcto, o si retrocedemos en el desarrollo de un sistema tributario más justo y al mismo tiempo más eficiente.

Lo cierto es que el debate público apenas comienza por la vertiente del gasto de los recaudos esperados. La sola posibilidad de establecer una renta básica era una utopía hace 30 años, y hoy tenemos un sistema robusto de subsidios a los más necesitados que pueden reformularse en una renta básica para una vida digna. Entonces, no se nos puede olvidar que es mucho lo que se ha avanzado en políticas públicas en estos últimos 30 años, tomando como instrumento principal a los tributos, sin que en ese mismo período se hubiera descuidado el crecimiento económico ni se hubiera postulado el “decrecimiento”.

Falta mucho por hacer en lo social, sí, pero el nivel de tributación tiene un límite, dado por la capacidad de tributar de los contribuyentes, porque en la relación tributaria, como en los buenos matrimonios, existen dos partes autónomas. No es una buena relación obligacional aquella que solo mira las necesidades de una de las partes y se olvida de los derechos de la otra, a la que somete y subyuga para que los pague sin moderación.

¿Hay disposiciones regresivas en nuestro Estatuto Tributario? Cierto. Es necesario modificarlas o derogarlas, entre ellas los tratamientos diferenciales de privilegio o de agravación, no justificados; pero, también, hace falta revisar los deberes constitucionales sobre incentivos promocionales de actividades valiosas para la sociedad y tratamientos de discriminación positiva para proteger actos o derechos sociales, o entidades que sustituyen las carencias del Estado y del mercado. Los invitamos a leer las contribuciones del Eje Temático, que se escribieron cuando la ley de reforma no había sido aprobada, y a presentar sus escritos para referirse a las nuevas disposiciones.

Nos hemos referido a esos sistemas o los efectos conductuales de ciertas políticas tributarias, que han sido desastrosas para el recaudo o para los contribuyentes, y a las estadísticas al uso, que tampoco son muy afortunadas, como incluso lo señala la columna del 16 de septiembre del pasado año 2022 en *La República*, del director de Planeación Nacional, un profesor serio y respetuoso como es Iván González, quien hace una crítica que yo también he planteado varias veces. De otra parte, en el plano ya estrictamente jurídico no debe olvidarse que siempre que se compara el recaudo tributario del país con el PIB (19,3%) y esa medida resulta inferior al promedio generalizado del 23% de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la receta de los que diseñan las políticas es la de incrementar tributos; cuando, en verdad, el menor recaudo relativo no indica que se deban reformar las normas, sino, principalmente, intensificar la labor administrativa de recaudación y fiscalización de quienes evaden, y, por supuesto, de los que eluden con fraude la ley utilizando simulaciones y artificios. Para evitarlo ya tenemos suficientes herramientas que permiten recaracterizar las operaciones elusivas y penalizar a los evasores, defraudadores del fisco. Confiamos en que esa sea la orientación.

El Eje Temático de este número de la revista, en primer lugar, encontramos unos “Breves apuntes para comprender la tributación colonial”, de Hernán Alejandro Olano García, Académico de número, quien nos hace una corta descripción de los tributos aplicados por el reino de España en el Virreinato de la Nueva Granada, que dejaron sentadas las bases para el proceso de cargas impositivas, que convirtieron a Colombia en un “Estado alcabalero”.

Luego encontramos el trabajo titulado “Efectos tributarios del plan BEPS (OCDE) en Colombia”, realizado por Carlos Ariel Sánchez, Académico de número, en colaboración con José Miguel Sanabria Arévalo y David Alberto Valbuena, Investigadores nacionales invitados, en el que los autores quieren poner de presente que el hecho de que Colombia pertenezca a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, no asegura que todos los efectos le serán positivos, basándose en resultados que no son meramente ocasionales o eventuales, sino más bien permanentes, y, en consecuencia, su participación en tal organización puede no generarle a nuestro país los efectos esperados, conforme a los argumentos que estos autores desarrollan.

Posteriormente, está el trabajo sobre “El arbitramento tributario internacional”, de Mauricio Plazas Vega, Académico de número, quien se refiere a los múltiples pronunciamientos de la doctrina a favor del arbitramento, como vía expedita para la solución de controversias en materia tributaria desde la óptica internacional, tanto en lo que tiene que ver con los tratados bilaterales y multilaterales orientados a evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta, como en lo que toca con los tratados de protección recíproca de inversiones, y en los convenios multilaterales ya vigentes, como es el caso de la hoy Directiva UE/2017/1852, así como en las propuestas que han surgido, en particular, en la doctrina de América Latina.

Continuamos con el trabajo denominado “Renovadas controversias por el ICA sobre la actividad de explotación de hidrocarburos y minerales” de Lucy Cruz de Quiñones, Académica de número, quien estudia la relación entre regalías e impuestos territoriales, en particular con el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), a través de los últimos cien años, lapso en el que se ha establecido una especie de prevalencia de las regalías sobre impuestos a la misma actividad que genera regalías, es decir, la explotación de recursos naturales no renovables. Plantea dos tipos de análisis: uno de validez y vigencia de normas concurrentes de minas y petróleos, tributarias y de regalías, con una visión sistemática e histórica, y, otro, un análisis de ineficacia o inaplicabilidad de una norma restrictiva que exige una condición que no corresponde al contribuyente, ya que forma parte de un reparto de regalías con reglas que escapan a su conocimiento. Hace un llamado al principio *ad impossibilia nemo tenetur* (a lo imposible nadie está obligado), y revisa la jurisprudencia constitucional y la más reciente del Consejo de Estado sobre la materia, a fin de proponer nuevas lecturas del régimen actual.

A continuación tenemos el trabajo titulado “Tributos y regla fiscal” de Juan Camilo Restrepo, Académico correspondiente, que busca desarrollar el significado de tal regla, creada por la Ley 2155 de 2021 en la actual coyuntura fiscal.

Seguidamente, encontraremos el trabajo que lleva por título “Tutela penal de los tributos y otros instrumentos fiscales en el Estado de derecho”, de Juan Carlos Prías Bernal, Académico correspondiente, donde sostiene que para hablar de ello es necesario partir de la configuración del bien jurídico

que los delitos en cuestión pretenden proteger. Es con este fin que el texto hace un análisis *de lege data* para integrar las categorías de delitos que afectan, en estricto sentido, el bien jurídico de la hacienda pública, y los que, en cambio, afectan dicho bien jurídico de una manera amplia, y con ellas explicar algunas consideraciones dogmáticas en la materia.

Le sigue la contribución titulada “Democracia, Estado constitucional de derecho y tributos en Colombia: una alternativa regionalista ante el modelo actual de tributos” de Juan Antonio Pabón Arrieta, Académico correspondiente, que se detiene en una reflexión en torno a cómo la democracia y el Estado constitucional de derecho en Occidente se fundamentan en un conjunto de valores, principios y reglas sobre la organización del poder político en el territorio. Asimismo, este autor señala que estos imponen limitaciones al ejercicio del poder político en el gobierno representativo y al cumplimiento de sus competencias regladas y discrecionales, y que, por tanto, la democracia y el Estado constitucional de derecho deben organizarse mediante un sistema de frenos y de contrapesos, de tal manera que el poder esté separado y dividido, horizontal y verticalmente, para que se instituya un gobierno representativo, conforme una Constitución rígida, en el que los tributos deban ser creados y establecidos bajo un modelo político descentralizado. A partir de esta óptica el autor propone que es imprescindible que en materia tributaria el ejercicio del poder sea descentralizado en lo político y jurídico a lo largo y ancho del territorio, acercando el poder al ciudadano de la República, orientado a garantizar su intervención en la adopción de las decisiones en el gobierno representativo.

Finalmente y para cerrar el Eje Temático encontramos el trabajo denominado “El IVA en la prestación de servicios del sector de la Educación Superior: los argumentos para una posible revisión legislativa” de José Miguel Sanabria Arévalo, Investigador invitado, quien presenta un trabajo que discute que pese a la exclusión general del IVA (impuesto al valor agregado) en la prestación de servicios del sector de la Educación Superior, las Instituciones de Educación Superior (IES) privadas o de “economía solidaria”, a diferencia de las oficiales, no pueden solicitar la devolución del IVA pagado por los bienes, insumos y servicios necesarios para el desarrollo de su objeto social. Sostiene que aquello, que configura una discriminación, se encuentra no obstante justificado constitucionalmente. Es así que

se identifican cinco argumentos esgrimidos a su favor por la Corte en el fallo C-925 del año 2000, que están ligados, *inter alia*, a la gratuidad del servicio de las instituciones oficiales, así como al hecho de que las mismas deban ser particularmente incentivadas, o que las privadas tengan un interés lucrativo. Sin embargo, por igualmente otros cinco argumentos se contestan, punto a punto, cada uno de los presentados por la Corte Constitucional, pretendiendo reabrir la discusión y buscar, ojalá conseguir, que la legislación vigente sea revisada.

Doctrina y Jurisprudencia

En esta sección, encontramos, primeramente, el trabajo “Divagaciones sobre la ética en la conducta humana”, que Cesáreo Rocha Ochoa, Académico honorario, nos presenta en homenaje al maestro Juan Rafael Bravo Arteaga. El autor refiere que en términos filosóficos se ha definido la ética como: “moral o doctrina de las costumbres, o ciencia de la voluntad en acción para llegar a su resultado propio que es el bien”. En consecuencia, sostiene que, con esta definición, el objeto de la ética es la voluntad en relación con el bien. Que ello tiene que ver, por lo tanto, con el ejercicio de la voluntad y su orientación hacia el mundo de los fines, de los principios, o de las categorías, como lo indicara Immanuel Kant. Llamando la atención, además, en que en la historia de la ética se señalan dos corrientes bien diferenciadas: la inductiva y la deductiva; la primera representada por la física de las costumbres o descripción psicológica, fisiológica y social, con criterio empírico de la moralidad, y, la deductiva, por la metafísica de las costumbres o explicación real o hipotética de los principios y de las causas de la moralidad.

A continuación, se presenta el trabajo titulado “El sistema jurídico en el siglo XXI”, de Ricardo Luis Lorenzetti, Académico correspondiente extranjero, quien afirma que un problema fundamental de nuestros tiempos consiste en asegurar que la sentencia judicial pueda dar previsibilidad basada en precedentes estables, en un contexto de incertidumbre legislativa y con grandes cambios sociales, económicos y tecnológicos. La seguridad jurídica ha sido estudiada en el campo de la ley, que debe establecer un horizonte para que las personas puedan ajustar sus conductas, generar confianza y bajar los costos de transacción. Por esto, en primera instancia, el

autor señala el problema epistemológico, que se concentra en el modo en que se decide, cuando la decisión judicial interpreta y aplica el Derecho, que implica poner de acuerdo la Constitución, los Códigos, las leyes y una pluralidad de fuentes, e indica que estas situaciones, habituales, demandan un diálogo de fuentes. Las transformaciones provocan la insuficiencia de este método, y es el problema que aborda el autor en este artículo.

Le sigue el texto denominado “De la unidad a la pluralidad de las jurisdicciones para el control judicial y la administración de justicia en Colombia”, de Jorge Enrique Ibáñez Najjar, Académico correspondiente, en el que pretende demostrar que Colombia, que siempre quiso avanzar en la construcción de una pluralidad de jurisdicciones, las ha desarrollado, y hoy constituyen un modelo ejemplar de amplia referencia tanto latinoamericana como universal, que técnica y políticamente no es posible abandonar, y que, por el contrario, es preciso fortalecer y consolidar, precisamente porque nuestro país fue el creador para el mundo de la acción pública de inconstitucionalidad, que junto con los demás medios de control judicial de la actividad legislativa han servido para construir la jurisdicción constitucional, siendo, además, uno de los primeros Estados en crear en la Rama Judicial una jurisdicción especializada para controlar la actividad administrativa.

Más adelante encontramos la contribución denominada “Derecho social para una democracia deliberativa y global” de Juan Carlos Cortés González, Académico correspondiente, donde propone que la pandemia del coronavirus, las convulsiones sociales y el frenesí de la información aceleraron la dinámica de cambio en el mundo, siendo, entonces, tiempo de reflexionar y actuar, para que la humanidad deje de ser mera espectadora de los acontecimientos y de los desarrollos tecnológicos. Propone el autor que es hora de repensar en las instituciones sociales y, muy especialmente, en la teoría político-jurídica y el régimen para la convivencia en tiempos de la soberanía de la información y las vacunas. A través de este texto el autor busca aplicar una mirada al enfoque del Derecho desde la perspectiva social, que se aprecia esencial para encarar los retos de un mundo que por la pandemia recordó que puede tener fecha de caducidad y, pese a ello, se empeña en la guerra y el conflicto. Ello en el interés de amalgamar la expresión social de lo jurídico, con la construcción de una democracia para

estos nuevos tiempos, que se base en el reconocimiento de una nueva ciudadanía –que ya existe, pero que es preciso apreciar, entender y normativizar–, caracterizada por la mundialización, la digitalización y la necesidad básica de inclusión social.

Seguidamente se encuentra el trabajo titulado “La acción pública de inconstitucionalidad: de acción popular a recurso de casación”, de Claudia Dangond Gibsone, Académica correspondiente, en el que la autora reflexiona en torno al control de constitucionalidad, entendido como el conjunto de mecanismos y procedimientos encaminados a garantizar la supremacía constitucional, del cual afirma que ha sido desarrollado desde los orígenes del constitucionalismo colombiano, estructurando figuras novedosas, que dan cuenta de un sistema avanzado. Se detiene a explicar cómo la acción pública de inconstitucionalidad, uno de los mecanismos contemplados en el ordenamiento constitucional colombiano es no solamente un instrumento jurídico, sino también político, es decir, un mecanismo que pretende promover la participación del ciudadano en el ejercicio de la guarda de la Constitución. Concluye que a pesar de la clara vocación de la Constitución actual por acercar al ciudadano a la administración de justicia, y de contar con él en procura de la guarda de la integridad de la Constitución, los procedimientos establecidos de manera reciente para su utilización parecerían ir en contravía de la naturaleza de la acción y del espíritu del constituyente primario y secundario.

Aparece a continuación el trabajo “Vigencia de un orden justo en Colombia: ¿200 años de una promesa incumplida?”, de Alberto Rojas Ríos, Académico correspondiente, en el que reflexiona, no solamente sobre el ideario pluralista y deliberante de nuestra Constitución Política, sino sobre lo que podríamos denominar “Sistema Constitucional Colombiano”, desde una perspectiva crítica, y no en tono de censura, sino en un ámbito propositivo. El autor, especifica que en la búsqueda de un “orden justo”, en los diversos períodos que han caracterizado el constitucionalismo colombiano pueden evidenciarse algunos elementos definitorios, que con sutiles variantes han sido constantes, y sobre los cuales vale la pena hacer mención expresa para corroborar su permanencia en el tiempo. Estos son: i) el Estado de derecho, ii) el principio democrático, iii) la separación de poderes, iv) el sistema presidencial, v) el sistema parlamentario bicameral,

y, vi) la autonomía e independencia judicial. El autor resalta el esfuerzo jurisprudencial por materializar la vigencia del orden justo, analiza la articulación entre la parte dogmática y orgánica al amparo de nuestras constituciones, y propone una agenda transformadora desde el Derecho constitucional.

Cierra esta sección el discurso “Las tribulaciones del parlamentarismo”, de Miguel Ayuso Torres, Académico correspondiente extranjero, quien ha escogido del Derecho Público, Constitucional, en concreto, el tema del parlamentarismo y sus tribulaciones actuales, discretamente alejado de las circunstancias de un sistema como el nuestro, de matriz presidencial. En respuesta al mismo a continuación el lector encontrará las notas a este trabajo presentadas por Alejandro Venegas Franco, Académico de número, quien sostiene que este trabajo está cargado de referencias históricas, y confesadamente alejado de las controversias del Derecho o la política colombiana, y que corresponde a un abordaje con una óptica decantada de un reflexivo pensador, que invita al debate.

Vida Académica

En esta ocasión les traemos algunas de nuestras actividades más relevantes. Primeramente, el Homenaje al Dr. Germán Cavellier, con ocasión de los 100 años de su natalicio, integrado por los discursos: “Semblanza de Don Germán Cavellier Gaviria”, de Alejandro Venegas Franco, Académico de número; “La protección del paisaje en Colombia y en la cuenca alta del valle de Riofrío”, de Ernesto Cavellier Franco, Académico de número; “Valores en la enseñanza y el ejercicio del derecho” de Javier Escandón Jaramillo, Profesor invitado; “Los valiosos aportes de la Asociación Cavellier del derecho a las universidades en Colombia”, de Laura Victoria García Matamoros, Académica correspondiente; “Palabras en homenaje al Doctor Germán Cavellier Gaviria”, de Martín Gustavo Ibarra Pardo, Académico correspondiente, y, “Don Germán Cavellier y el Derecho internacional público”, de Ricardo Abello Galvis, Académico correspondiente.

También les traemos en esta entrega palabras relativas al Homenaje a las académicas Emilssen González de Cancino, decana de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia y Laura Victoria García

Matamoros, decana de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, con ocasión a sus nombramientos en tal alta dignidad en ambos claustros. Aparecen entonces las intervenciones de nuestro presidente, Augusto Trujillo, Académico de número, y las palabras de las homenajeadas, Emilssen González de Cancino, Académica de número, y Laura Victoria García Matamoros, Académica correspondiente.

Cierra esta entrega el “Concepto jurídico de la Academia Colombiana de Jurisprudencia a la Corte Constitucional en la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 53 de la Ley 1922 de 2018, por medio de la cual se adoptan unas reglas de procedimiento para la Jurisdicción Especial para la Paz”, cuyo ponente es Carlos Mario Molina Betancur, Académico correspondiente; texto en el cual hace un análisis de la norma demandada frente a los cargos formulados y concluye.