

## Equilibrio entre el poder del Estado y los derechos y las garantías de los contribuyentes

### INTRODUCCIÓN

La tributación constituye un campo de estudio multidisciplinario, en el cual confluyen la visión jurídica, la económica, la sociológica y la política, no obstante lo cual, tradicionalmente ha primado el análisis económico de los tributos, encaminado a determinar el monto de los ingresos que requiere el ente estatal para poder realizar los fines que le han sido encomendados por la sociedad, así como la fuente de riqueza de la que deberán detraerse dichos recursos.

Por ello, el diseño de un adecuado sistema tributario es claramente una tarea que le corresponde a los economistas, a pesar de que en últimas sus conclusiones y formulaciones siempre deban reflejarse a través de normas jurídicas que sean acordes con los principios orientadores del sistema tributario establecidos constitucionalmente.

Además de la anterior, en materia tributaria existe otra dimensión jurídica que se ha caracterizado por ser poco explorada y estudiada, debido al papel secundario que se le ha asignado dentro de las preocupaciones de la política pública. Nos referimos aquí a las reglas que gobiernan los

procedimientos mediante los cuales se liquidan y pagan los impuestos por parte de los sujetos pasivos (deudores del fisco) y los mecanismos de control que ejerce la administración pública sobre ellos, valiéndose de la imposición de una amplia gama de obligaciones formales, adicionales a la obligación sustancial de pagar el tributo.

En esta materia puede observarse una tendencia a potenciar el poder de la administración, con el fin de imponer control en un medio agobiado por la evasión y por inaplazables necesidades fiscales, pero de otra parte, cada vez se hace más evidente que la exacerbación de dicha tendencia puede llegar eventualmente a invadir la órbita de los derechos y las garantías de los contribuyentes (léase ciudadanos), bien sea por arbitrariedades contenidas en la misma ley, o porque las carencias legislativas son suplidas por parte de los funcionarios con reglamentaciones, interpretaciones oficiales, o simples aplicaciones abusivas de la ley tributaria. En esa tensión se hace necesario restablecer un equilibrio razonable entre la concesión de poderes a la administración tributaria y el respeto a los derechos y las garantías de los contribuyentes, mediante la implantación de límites a esos poderes.

En Colombia, la insuficiencia tributaria evidenciada en la crisis fiscal de los años noventa plantea la necesidad de abordar profundamente y con rigor el tema de los ingresos públicos, en aras de alcanzar la sostenibilidad fiscal. Pero tal misión debe asumirse teniendo presente que el análisis de la problemática tiene dos vertientes claramente diferenciadas. La primera de orden económico y referida al diseño de la estructura tributaria; y la segunda de naturaleza jurídica y encaminada a determinar las reglas para el ejercicio del poder tributario, la imposición de obligaciones formales, el régimen de sanciones y en general, las reglas procesales que aseguren el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes por parte de las autoridades estatales.

Este documento<sup>1</sup> tiene como propósito describir y analizar la tensión que se deriva de las numerosas y complejas relaciones que surgen entre el Estado que ejerce su poder de imposición y los contribuyentes a quienes constitucionalmente le han sido garantizados una serie de derechos mínimos. Igualmente, se busca revisar las experiencias de otros países sobre el particular, para explorar alternativas que sean viables en el caso colombiano.

#### I. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Una de las más significativas expresiones de la soberanía consiste en el poder que tiene el Estado para imponerle a sus asociados tributos, con el fin de obtener los recursos necesarios para financiar sus gastos. Es así como el poder tributario, por ser una consecuencia y una manifestación del Estado, ha evolucionado paralelamente con este concepto, de manera que pasó de ser un poder de hecho, ilimitado, a ser un

poder jurídico limitado por la noción de *Estado de derecho*. Por esta razón el poder tributario sólo puede ser ejercido mediante la promulgación de normas democráticamente aprobadas por los representantes del pueblo en el Parlamento.

La relación jurídica tributaria es el eje central de la construcción dogmática del derecho tributario, consagrada por nuestra Constitución Política en el artículo 338, donde se establece que en tiempos de paz la potestad impositiva radica exclusivamente en el legislador, el cual debe ejercerla por medio de leyes, en las cuales se fijan todos los elementos de la obligación tributaria.

#### *Una expresión adicional del poder tributario: las obligaciones formales*

Debido al carácter masivo y complejo de las transacciones económicas modernas, para poder hacer efectiva la obligación sustancial tributaria (como la denomina nuestro Estatuto Tributario), el Estado se ha visto en la necesidad de tener que imponerle a sus ciudadanos en general toda una serie de obligaciones formales, que han sido definidas por la doctrina como cargas no pecuniarias que deben soportar los contribuyentes y que son indispensables para que se garantice el recaudo de los tributos.

Por ello, se suele diferenciar entre, *el aspecto sustancial o material* de la relación jurídica tributaria, destinado a regular el tributo en su doble aspecto de obligación para una parte y derecho crediticio para la otra; y *el aspecto formal o administrativo* de la relación jurídica tributaria, encaminado a reglar el modo en que el impuesto debe ser liquidado y recaudado, la actividad de la administración tributaria y su relación con los administrados en general<sup>2</sup>.

En el caso colombiano, las obligaciones formales se han ido fortaleciendo progresivamente. Inicialmente ocurrió con todos los deberes referidos a la contabilidad y la declaración como un subproducto de aquella; en los años ochenta se ampliaron considerablemente la retención en la fuente y la obligación de informar; y en los años noventa se desarrolló la obligación de facturar. Todos estos deberes se estructuran legalmente como obligaciones formales independientes, cuyo incumplimiento genera sanciones de diferente índole.

Es indudable que esta proliferación de obligaciones formales se debe en buena parte al carácter particular del proceso tributario, el cual por masivo exige el uso intensivo de sistemas de información en los que la tecnología juega un papel fundamental por el volumen de información administrado.

*Las administraciones tributarias delegan la liquidación y el recaudo y se concentran exclusivamente en el control*

Desde los años ochenta las administraciones tributarias progresivamente trasladaron la función de recaudo al sector financiero. Posteriormente, con la extensión de mecanismos de retención y la ampliación de los impuestos indirectos como el IVA, en verdad han privatizado la función de recaudación, valiéndose para ello de la negociación (en el caso de las entidades financieras que se han constituido en entes recaudadores) y del poder de imposición de deberes formales a los particulares (como ocurrió con el establecimiento de agentes de retención y de responsables del recaudo del IVA). Mediante esta estrategia, la administración tributaria ha delimitado sus funciones esencialmente

al control mediante las tareas de fiscalización y cobro.

La liquidación privada requiere la definición de reglas previas detalladas para que sea el propio contribuyente quien liquide su impuesto y, por ello, establece numerosas obligaciones de carácter formal necesarias para cumplir con la obligación principal de pago, al tiempo que se contemplan sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales. Estas obligaciones y sus correlativas sanciones exigen que la administración tributaria se reserve la facultad de revisar y modificar el impuesto autoliquidado por el contribuyente, verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y aplicar las sanciones previstas por su incumplimiento.

Frente a las obligaciones formales del contribuyente, la administración tributaria ejerce una facultad de revisión posterior, que por limitaciones administrativas sólo puede hacerse de manera selectiva y por ello, la probabilidad y el riesgo se convierten en factores que orientan el comportamiento individual de los contribuyentes, en cuanto pueden asumir el riesgo potencial de detección de su incumplimiento por los beneficios reales derivados de la evasión.

La verificación posterior que potencialmente es universal en cuanto puede cubrir a todos los contribuyentes, en realidad se concreta sólo en algunos pocos<sup>3</sup> que son seleccionados y con los cuales la administración tributaria traba una relación procesal. En este proceso también se encuentran ejemplos de prerrogativas a favor de la administración tales como presunciones que trasladan la carga de la prueba al contribuyente, indicios a partir de información estadística general y sólo excepcionalmente a favor de los contribuyentes como es el silencio administrativo positivo.

### *Gestión de las administraciones tributarias*

La gestión tributaria es una tarea administrativa encomendada constitucionalmente a la rama ejecutiva del poder público (artículo 189 numeral 20 CP) y consiste en exigir a los contribuyentes los tributos cuando se verifica el hecho generador. La gestión se encuentra integrada por dos funciones básicas que son la *liquidación* de la cuantía del tributo cada vez que se realiza el hecho generador y la *recaudación* de su importe a favor del fisco. Sin embargo, la actuación posterior de *verificación o control* se ha constituido en la función esencial de las administraciones tributarias.

Este modelo de gestión se ve reflejado en los distintos agentes de la relación, así:

*En el comportamiento de los contribuyentes:* Es en ellos en quienes recae en primera instancia la responsabilidad de aplicar correctamente los tributos, so pena de que si no lo hacen sean castigados por medio de las sanciones respectivas. Adicionalmente, adquirió una importancia trascendental el *deber de colaboración* con la administración tributaria, en virtud del cual los contribuyentes tienen que soportar una serie de cargas no pecuniarias (obligaciones de hacer), que si bien no constituyen una obligación tributaria *stricto sensu*, les han sido impuestas por el legislador para que de esta manera los sujetos pasivos coadyuven con la administración en el desarrollo de la función fiscalizadora y suponen para el contribuyente una serie de costos de cumplimiento, cuantiosos en algunos casos<sup>4</sup>.

*En la colaboración de terceros, diferentes a los sujetos de la obligación tributaria:* De una parte estos terceros, a pesar de no ser sujetos pasivos de la deuda fiscal, también se encuentran sujetos al *deber de co-*

*laboración* antes reseñado y por lo tanto también deben soportar las cargas no pecuniarias, muy especialmente cuando se trata de terceros que desempeñan una posición preponderante en el tráfico comercial, como son las entidades financieras, los notarios, las cámaras de comercio, las bolsas de valores, los impresores de facturas, entre otros<sup>5</sup>.

Es así como el mecanismo de la retención en la fuente ha impuesto en cabeza de terceros ajenos a los sujetos de la relación jurídica tributaria sustancial la obligación de colaborar con el recaudo del impuesto, al extremo de constituirlos legalmente en verdaderos responsables jurídicos o sustitutos del sujeto pasivo frente al Estado por el cumplimiento de la prestación tributaria<sup>6</sup> y soportando también una serie de cargas no pecuniarias (obligaciones de hacer), surgidas en virtud de su condición de agentes de retención, siendo las más relevantes las de liquidar y recaudar una parte del impuesto, declarar, pagar y certificar. El sistema de retenciones en la fuente se ha convertido en una herramienta fundamental para la administración tributaria porque constituye un método muy eficiente contra la evasión (se ha convertido en el principal instrumento de recaudo<sup>7</sup>) y en un medio financiero que logra el recaudo casi simultáneamente con su causación.

*En la actuación de la administración:* Las funciones de la administración de simple recaudación han evolucionado hasta adquirir el carácter de funciones de control, fiscalización y sanción, pues el recaudo ha sufrido un proceso de privatización creciente, en primer lugar, por la utilización exclusiva de la red bancaria, y en segundo lugar, por la extensión de los sistemas de retención y la expansión de impuestos indirectos en los cuales son los particulares quienes recaudan los gravámenes pagados por los

sujetos incididos. De manera que la administración tributaria ha concentrado sus funciones en el control y verificación de las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales, razón por la cual ya no sólo produce actos administrativos de imposición, sino también actos administrativos de sanción.

Estos fenómenos han llevado a la ampliación del objeto y de los sujetos respecto de los cuales la administración ejerce su control. La ampliación del objeto se configura porque la administración ya no sólo debe controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, sino que también debe velar por el acatamiento estricto por parte de los administrados en general de las obligaciones formales que la ley ha fijado en cabeza de ellos; y la ampliación subjetiva se debe a que la administración pasó de controlar exclusivamente a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, a controlar además, a un número más amplio, como quiera que el deber de colaboración es genérico y cubre incluso a los no contribuyentes.

### *Influencia de la gestión tributaria en la legislación y su aplicación*

En la estructura tributaria colombiana se refleja la desigualdad económica, por lo tanto, el recaudo se concentra en pocos contribuyentes, situación esta que sumada a las limitaciones de la administración tributaria, ha originado un diseño que concentra el recaudo en los grandes contribuyentes, a quienes se les asigna funciones de agentes de retención y de responsables del IVA. En el otro extremo se reducen los mínimos gravables para simplificar el sistema, elevando la base gravable y ampliando la red de retenciones, con lo cual el número de declarantes

sujetos a control se ha reducido significativamente. Así la estructura tributaria reconoce sus propias limitaciones estableciendo regímenes simplificados excluidos de control o con controles débiles, en sectores informales, muy numerosos pero atomizados y de baja capacidad económica, por lo cual, los costos de control se reducen desde el propio diseño legal<sup>8</sup>.

En Colombia, los altos índices de evasión han servido para explicar una legislación que ha potenciado las facultades discrecionales de la administración tributaria y el uso de instrumentos legales en función de una mayor eficiencia para combatir la evasión. Algunos ejemplos de prerrogativas de la administración tributaria con este propósito se encuentran en las presunciones a favor del fisco (artículos 754 y siguientes del Estatuto Tributario); la posibilidad de expedir actos administrativos incontrovertibles en vía gubernativa (artículo 508-1 del Estatuto Tributario), el otorgamiento de funciones de policía judicial (artículo 80 de la ley 488 de 1998), las facultades de registro y las formas de notificación presunta a través del correo (artículo 566 del Estatuto Tributario). Paradójicamente, la evasión que ha servido como argumento para ampliar significativamente los poderes y prerrogativas de la administración tributaria, no se ha visto reducida.

La facultad de aplicar directamente la ley en los casos concretos, la reglamentación e interpretación de las normas tributarias, la selección de los contribuyentes a controlar con métodos relativamente discrecionales, concede un margen amplio de acción a la administración tributaria frente a los contribuyentes, que disponen de poca información y están sujetos a cierta unilateralidad de la administración. En general, el ejercicio de las facultades de control no está reglado y, por eso, la ins-

pección tributaria, la inspección contable, los cruces de información y, en general, el recaudo de las pruebas, se realiza con los criterios señalados, en los cuales la participación de los contribuyentes depende de la voluntad de los funcionarios en turno.

Las deficiencias de una legislación tributaria, remendada y reformada con criterios desiguales, exige una reglamentación abundante, que se ejerce con amplitud y no siempre con apego a la ley, a juzgar por las estadísticas sobre fallos de ilegalidad de los decretos y demás actos administrativos de carácter reglamentario.

La interpretación oficial de la legislación tributaria se ha asignado a la administración y se ejerce de manera laxa, sin mayores exigencias, ni rigor específico y sin la obligación de comunicar estos pronunciamientos, con lo cual los contribuyentes desconocen buena parte de esta doctrina oficial. Adicionalmente, estas interpretaciones pueden ser modificadas, sin que hayan cambiado las normas, por una simple revisión de la interpretación, sin responsabilidad administrativa alguna y, aunque se conceda al contribuyente el derecho de actuar con base en estas interpretaciones, lo cierto es que no tienen carácter vinculante para la administración. Por el alcance de la interpretación que puede llegar a decidir sobre elementos esenciales de la obligación tributaria, como la base gravable, el sujeto pasivo, el hecho generador o los factores determinantes de la base gravable, se atenta contra la seguridad jurídica, por la vía de la discrecionalidad.

En los casos particulares, la administración actúa bajo el criterio de la unidad doctrinal administrativa, que en la práctica reduce la posibilidad de libre examen por parte de otras instancias en la vía gubernativa, con lo cual puede carecer de sentido el principio de las dos instancias, espe-

cialmente cuando se trata de decisiones en contra de la administración, actitud originada muchas veces en el síndrome del control ejercido sobre la conducta de los funcionarios. Esta parcialidad que admite muy restrictivamente el sentido autocrítico no hace otra cosa que aumentar los costos de transacción, en la medida en que se trasladan a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa asuntos que objetivamente podrían ser revisados por la propia administración.

En resumen, la autoliquidación y su desarrollo posterior tienden a privilegiar a la administración tributaria frente al contribuyente, con lo cual se puede afirmar que el derecho tributario se ha administrativizado, como lo señala Casado Ollero, al decir que ha dejado de ser un derecho de los contribuyentes regulador de los actos de imposición, «para convertirse en un derecho regulador de la pluralidad de relaciones que vinculan al administrado con la administración, en la realización de la no menor variedad de funciones y objetivos que le vienen encomendados en la normativa fiscal».

## II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

### *Los derechos y garantías de los contribuyentes como límites al poder tributario*

El origen del principio de legalidad sin duda resultó de una reacción contra el poder absoluto, y por ello es cabal expresión de la exigencia de limitación del poder del Estado. Por ello, también, la tendencia a regular la imposición de deberes formales y el sometimiento de la administración tributaria a las reglas del proceso deben propender por establecer

relaciones más transparentes que permitan a la administración tributaria ejercer su control, pero acatando las reglas del debido proceso de manera que se respeten los derechos y las garantías de los contribuyentes.

La tendencia a incrementar las facultades del Estado de una parte y el ejercicio del poder tributario en la aplicación, reglamentación e interpretación de las normas ha generado una reacción contraria de los contribuyentes, exigiendo de una parte límites al poder tributario que impone deberes formales y, de otra, la regulación de los procesos de aplicación, reglamentación e interpretación de las normas tributarias, entre otras cosas porque son los contribuyentes de mayor capacidad económica quienes potencialmente pueden verse sometidos a excesos que se reflejan en la exigencia al respeto de sus derechos individuales.

Por ejemplo, el principio a la intimidad tan claro en la filosofía liberal, consagrado constitucionalmente tiene en Colombia la excepción de la facultad del Estado para efectos tributarios, por virtud de la cual puede exigir la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados. En general, la administración tributaria tiene competencias amplias que le permiten acceder a todo tipo de información, de manera que no existe secreto bancario ni principio de intimidad que pueda oponerse a sus pretensiones de obtener directamente información o pruebas, al punto de que la facultad de registro le permite sorprender a los contribuyentes sin notificación previa, acudir con la policía fiscal, precautelar las pruebas, penetrar en las instalaciones, recaudar la información y las pruebas que estime necesarias para las investigaciones tributarias. Vale la pena anotar a este respecto que la jurisprudencia constitucional ha avalado esta facultad en materia impositiva.

La legislación tributaria, que en general es anterior a 1991, contiene numerosos ejemplos de reglas que favorecen a la administración y que a la luz de la concepción garantista de la nueva Constitución, consagran atribuciones legales que podrían resultar inconstitucionales en cuanto atentan contra los derechos y garantías mínimas de los contribuyentes. Los derechos fundamentales del debido proceso, el derecho de publicidad y de defensa, son reglas esenciales en cualquier actuación administrativa o judicial y, por ende en el proceso tributario, que han reivindicado su papel en las modernas constituciones.

En el proceso tributario se advierten reglas que no guardan equilibrio entre la administración y el contribuyente. Por ejemplo, la facultad de corregir las declaraciones dispone de términos más amplios para la administración que para el contribuyente; los saldos a favor se pueden perder si no se reclaman en un término inferior al término de prescripción de la acción de cobro del Estado.

En el terreno de la aplicación de la ley, también existen innumerables actuaciones administrativas que no tienen una norma que los fundamente y cuya discrecionalidad puede generar fricciones con los derechos de los contribuyentes, tales como las exigencias contenidas en los formularios de declaración y pago; los ajustes automáticos en las declaraciones y pagos; la exigencia de requisitos en diferentes trámites; el desconocimiento de la presunción de veracidad de la declaración con la simple exigencia de comprobación de los funcionarios; la selección discrecional de auditoría; la interrupción del proceso de cobro con el simple mandamiento de pago el ejercicio de facultades de inspección sin regulación alguna que permite de manera

discrecional la participación del contribuyente, la interpretación cambiante y sin reglas de la DIAN y el síndrome de control con el cual actúan los funcionarios que les hace actuar defensivamente.

### *Tendencias de la jurisprudencia colombiana*

La jurisprudencia colombiana tiene varias sentencias que demuestran su tendencia a privilegiar las facultades del Estado en desmedro de los derechos de los contribuyentes, con el fin de lograr el principio de eficiencia y la supremacía del interés general frente a los intereses particulares. Veamos algunos ejemplos:

#### Las facultades de fiscalización frente al derecho a la intimidad

El deber de revelar información económica mediante la presentación de declaraciones tributarias y la facultad correlativa de inspección fiscal en cabeza de las autoridades competentes se fundamenta en el interés superior de que cada ciudadano contribuya al sostenimiento de las cargas públicas, interés que se constituye en un límite al derecho a la intimidad. No obstante la posibilidad con que cuentan las autoridades de exigir libros de contabilidad y demás documentos privados en los términos que señale la ley, no es ilimitada: Su alcance está determinado por la protección del núcleo esencial del derecho fundamental a la intimidad, por lo cual la solicitud de datos económicos más allá del tiempo que una persona conserva ordinariamente la información, la exigencia de información económica irrelevante, o su utilización para fines diversos a los señalados por la ley, constituyen intervenciones irrazonables o despropor-

cionadas que violan el derecho a la intimidad (Sentencia C-489/95).

#### Presunciones de costos mínimos

Los instrumentos encaminados a prevenir la evasión tributaria contribuyen a mejorar los recaudos y a restablecer por esa vía la equidad y la igualdad relativa de la carga tributaria entre los contribuyentes, razón por la cual ellos se encuentran acordes con la Constitución. Se aclara sin embargo que dichas presunciones deben fundarse en las prácticas comerciales (Sentencia C-015 de 1993).

#### Responsabilidad objetiva en la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria

El legislador en ejercicio de la potestad tributaria se encuentra autorizado para regular los deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales. La Corte ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo, en donde la Corporación ha considerado que, dados "*los intereses en juego*", se admite la no pertenencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable. Sin embargo se aclaró que la posibilidad de establecer responsabilidades objetivas cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional, puesto que por expreso mandato constitucional (artículo 29 CP), las actuaciones administrativas sancionadoras deben regirse por los parámetros del debido proceso y por consiguiente las garantías individuales mínimas derivadas de dicho derecho deben aplicarse en el ámbito tributario. Por ello,

la infracción administrativa tributaria requiere una tipificación legal preexistente al acto que se imputa, la manifestación clara de antijuridicidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta, de manera que castigar al contribuyente que materialmente no puede cumplir con su obligación tributaria es colocarlo en condiciones desproporcionadamente gravosas.

En este fallo reafirma la Corte que las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias dentro del debido proceso administrativo deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, pues de lo contrario se establecería una diferenciación injustificadamente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con sus deberes tributarios. Así se deja claro que el establecimiento de una responsabilidad sin culpa en el ámbito tributario es violatorio de los principios de equidad y de justicia, de manera que debe reinar el principio de *nulla pena sine culpa* como integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado. Si bien la Corporación reconoce que el principio del debido proceso debe aplicarse en materia tributaria, señala que él opera con cierta flexibilidad frente al debido proceso penal, debido a las grandes diferencias que existen entre esas dos ramas del derecho. También se considera que a la luz del principio de eficiencia, en virtud del cual deben recaudarse los impuestos con el menor costo administrativo posible para el Estado, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles.

Consecuentemente con estos razonamientos, estima la Corte Constitucional que cuando fácticamente se comprueba el incumplimiento de un deber tributario, dicho dolo o negligencia constituye un indicio grave de la culpabilidad de la persona, lo

cual no implica una negación de la presunción de inocencia, pero sí una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado. Debe permitírsele entonces al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, los cuales deben ser tomados en cuenta por la administración (Sentencia C-690 de 1996).

La facultad de reclasificación de responsables sin recurso alguno

Cuando la norma señala que contra la reclasificación que efectúa la administración “*no procede recurso alguno*”, debe entenderse que contra la misma no cabe intentar los recursos ordinarios de la vía gubernativa, siendo posible adelantar la revocatoria directa y acudir a la jurisdicción contencioso administrativa para controvertir la decisión administrativa, con lo cual se garantiza el debido proceso y el derecho de defensa a través del “derecho a la jurisdicción”. Posteriormente, el Consejo de Estado ha morigerado esta posición aclarando que no se trata de una facultad arbitraria del Estado, sino que debe estar precedida de los elementos que demuestren que no actuó discrecionalmente y que deben haber sido controvertidos con el contribuyente (Corte Suprema de Justicia, 18 de julio de 1991 y Consejo de Estado, septiembre 20 de 2000).

Como se observa, es reiterada la posición del Juez de Constitucionalidad en el sentido de reconocer los derechos y garantías de los ciudadanos, no obstante lo cual siempre ha encontrado razones de orden superior para moderar o para flexibilizar sus alcances. El fundamento de los fallos de la Corte en tal sentido ha sido que las potestades impositivas, punitivas, de inspección y de vigilancia de la administra-

ción tributaria están encaminadas a asegurar intereses generales (el recaudo de las rentas públicas necesarias para la realización de los fines del Estado Social de Derecho), de manera que es viable restringir ciertos alcances de los derechos personales, por cuanto el interés particular debe ceder frente al general.

Lo anterior reitera los privilegios de la administración con menoscabo de los derechos fundamentales de los contribuyentes, mediante la subordinación de los derechos y garantías ciudadanas por parte de las autoridades estatales a las expresiones del poder en materia tributaria.

### III. PODER TRIBUTARIO Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES: ENTRE LA TENSIÓN Y EL EQUILIBRIO, UNA RELACIÓN COMPLEJA

Es comprensible la preocupación por establecer un mínimo de seguridad jurídica por lo menos en lo que hace a las obligaciones formales y los procedimientos tributarios. Las normas jurídicas no resuelven los problemas, pero su regulación legal contribuye a crear un mayor equilibrio, y corresponderá a la propia sociedad y en particular a los contribuyentes exigir el respeto de sus garantías y derechos. Como respuesta a las tensiones que se han venido generando entre el Estado y la sociedad, se está gestando la discusión pública y abierta acerca del carácter inquisitivo y extenso de los deberes formales tributarios y de la necesidad de limitar sus alcances o por lo menos regularlos.

#### *Las comisiones fiscales*

Por tratarse de asuntos que requieren análisis complejos, se ha utilizado la fórmula de constituir comisiones de expertos con

la misión de hacer diagnósticos de la situación fiscal y recomendaciones que tendrían un propósito más perdurable que proyectos de ley que sirven más a las urgencias de la coyuntura. Desde el punto de vista técnico es una alternativa óptima, aunque muchas veces se requiera convertirlas en leyes que deba aprobar el Congreso, para lo cual es necesario el ingrediente político tanto del ejecutivo como del legislativo.

Por la materia, podrían distinguirse tres tipos de comisiones. En primer lugar, aquellas que tienen por objeto todo el panorama fiscal, es decir, todo lo referente a los ingresos y los gastos públicos; en segundo lugar, las que se ocupan exclusivamente de la temática del gasto público; y por último, las que analizan los ingresos públicos, omitiendo todo lo referente a los gastos.

La tendencia a discutir separadamente las necesidades de gasto público sin asegurar las fuentes de financiamiento ha originado la propuesta de la CEPAL de establecer un *Pacto Fiscal*, en el cual se propone la realización de un acuerdo o convenio como producto de un consenso social en el cual se establezca un nivel de gasto acorde con las necesidades y planes reales del Estado y con el nivel de ingresos del mismo<sup>9</sup>. En este sentido, el contralor general de la República al expresar la necesidad de realizar un Pacto Fiscal que permita «honrar el contrato social acordado en 1991 sin comprometer las generaciones futuras»<sup>10</sup>, propone incluir tres aspectos: racionalizar la estructura tributaria y reformar la administración de impuestos; reformar el Estatuto Orgánico del presupuesto general de la nación; y reorganizar del sector público.

En las comisiones que tienen por objeto el análisis del gasto público, desde los años ochenta, la preocupación se centró en los problemas del gasto público y las comisio-

nes se orientaron a este tema “Transferencias Intergubernamentales” (Bird-Wiesner-Junguito, 1981); “Gasto Público” (Velázquez Cock, 1986) y “Racionalización del Gasto Público” (Rosas Vega, 1997). Estas tres comisiones se concentraron en el análisis del gasto público de manera global y sus recomendaciones pretenden lograr una mayor eficiencia y eficacia de las finanzas públicas «...incluyendo aspectos estructurales del gasto, del proceso de presupuestación y los temas institucionales de la organización del Estado». Estas comisiones no abordaron el tema de la estructura impositiva, por dos razones: la existencia previa de comisiones que se habían encargado del tema de los ingresos, considerándose agotado el tema; y por la utilización excesiva del mecanismo de reforma tributaria que ha originado una reconsideración del nivel de gastos, llegando a la conformación de comisiones que analicen nuevamente estos niveles.

Una de las Comisiones más reconocidas mundialmente por sus aportes técnicos fue la conocida como el Informe Carter. Además de la anterior, en Colombia se han conformado varias misiones para analizar el sistema tributario, especialmente durante los años sesenta y setenta: la Misión Taylor en 1965, orientada a fusionar un buen número de impuestos de manera que se simplificara el sistema del impuesto sobre la renta y a promover la existencia de un menor número de impuestos, pero con mayor grado de eficiencia; la Misión Musgrave de 1971 se concentró en los impuestos indirectos como una nueva forma de incrementar el caudal de ingresos con la introducción del impuesto a las ventas al detal. Además, se proponía la reducción de la tarifa del impuesto sobre la renta al encontrarla desproporcionada en comparación con otros países de la región.

Las reformas por lo general han estado mediadas por presiones fiscales coyunturales, salvo quizá la reforma de 1986, que intentó una reestructuración neutral y que dio paso a una reforma del sistema tributario en su conjunto en lo relacionado con aspectos sustanciales mediante la ley 75 de 1986; formulación de un nuevo procedimiento tributario; régimen de sanciones, expedido con base en facultades extraordinarias, y un estudio sobre el impacto del impuesto sobre la renta en los negocios de Charles Mclure, que dio lugar a la utilización por última vez de facultades extraordinarias antes de que la Constitución de 1991 las prohibiera expresamente para efectos impositivos, con la adopción de los ajustes integrales por inflación.

Los problemas de ingresos han estado entonces signados por las necesidades coyunturales de zanjar el déficit estructural que se fue asentando en los años noventa y frente al cual las reformas tributarias han demostrado su agotamiento.

### *El Estatuto del Contribuyente en España*

En España mediante la Ley Orgánica 1 de 1998, se expidió el denominado Estatuto del Contribuyente, que fue concebido como parte del «proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas». Previamente, en 1996 se había creado el Consejo para la defensa del Contribuyente. Este Estatuto establece derechos y garantías de los contribuyentes a través de la fijación de principios generales, de procedimientos ágiles y transparentes tanto en los procesos de recaudación, fiscalización y sanción en materia tributaria así como en la etapa de discusión ante la

administración. Un propósito del Estatuto fue la compilación de las normas que consagraban derechos de los contribuyentes previstos en el ordenamiento jurídico, pero dispersos en la normatividad española. El mencionado Estatuto al no formar parte de la Ley General Tributaria puede tener ciertas incompatibilidades con ésta, cuya solución temporal a este problema es la interpretación conjunta del sistema tributario a través de estos dos cuerpos normativos, para determinar la regulación que debe darse a las relaciones de la administración tributaria con el contribuyente.

Los tributos del sistema siguen siendo definidos por la Ley General Tributaria. El Estatuto se caracteriza por ser un “código general” de principios tributarios para garantía del contribuyente el cual por ser expedido a través de una Ley orgánica, queda a facultad del ministro de Economía y Hacienda dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la Ley. Esta facultad dada al ejecutivo quizás ha sido uno de los principales obstáculos para que realmente haya sido exitosa la experiencia española, aunque su breve vigencia no permite hacer una evaluación definitiva.

El Estatuto del contribuyente contiene los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las administraciones tributarias (capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria, publicidad y no confiscatoriedad), medidas orientadas a una mayor efectividad, devoluciones y quizás el aspecto más relevante frente a lo que estamos tratando, los derechos y garantías en los procedimientos tributarios, dentro de los cuales cabe destacar los siguientes aspectos:

La obligación de resolver y motivar todas las cuestiones que se planteen en los

procedimientos de gestión tributaria de oficio o a petición de parte. Conocer el estado del procedimiento en el cual el contribuyente es parte y la identidad de los funcionarios que tramitan los procesos. El principio de reserva de la información tributaria. Facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes. Formular alegaciones y aportar documentos en cualquier momento del procedimiento tributario; también se debe dar audiencia de alegatos a los mismos. Limitar la duración de los procedimientos tributarios a seis meses máximo, salvo norma especial. Regulación de los procesos de recaudación e inspección, sometidos a los principios de publicidad e información. Derechos y garantías del proceso sancionador estructurado sobre el principio de culpabilidad, bajo la presunción de la buena fe.

El Estatuto introdujo también las siguientes innovaciones:

Los términos de prescripción en lo relacionado con la determinación de la obligación tributaria y su cobro serán de cuatro años, toda vez que mayores términos generan incertidumbre. Aplicación de los intereses de mora en la devolución de ingresos indebidos cuando se presenten retrasos al plazo máximo de seis meses, y reducción del plazo para las devoluciones de oficio. Plazo máximo de las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación de 12 meses. Separación del proceso sancionador del proceso de investigación. Derecho al reembolso del costo de las garantías para suspender la ejecución de una deuda tributaria. La Administración tributaria no podrá proceder al remate de los bienes y derechos embargados hasta que el acto administrativo no esté en firme. La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan el plan de inspección. La po-

sibilidad de acuerdos previos de valoración consistentes en la determinación con carácter vinculante por parte de la Administración de la valoración de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho generador cuando así lo establezca la regulación de cada tributo.

### *El caso colombiano*

Las reformas tributarias de los años noventa originadas en necesidades coyunturales y los cambios en la estructura fiscal a partir de la Constitución revelan sin duda una limitación de la capacidad de financiar los gastos públicos con el sistema tributario. Aunque este puede ser en principio un problema del diseño de la estructura tributaria, no puede excluirse los aspectos procedimentales frente a los cuales nos hemos referido, tanto desde la perspectiva del poder tributario de la administración como la preservación de los derechos de los contribuyentes, pues reiteradamente las reformas de los noventa se han justificado con los altos índices de evasión.

Es necesario entonces distinguir los aspectos de política económica sobre el diseño de la estructura tributaria y los aspectos jurídicos relacionados con los principios del sistema tributario, las obligaciones de carácter formal y las reglas del procedimiento tributario para todos los impuestos regulados por mecanismos de autoliquidación, en el orden territorial y aun en las contribuciones parafiscales, que por naturaleza tienen una vocación de permanencia y estabilidad.

El Estatuto Tributario actual surgió de la facultad concedida por el legislativo para ordenar sistemáticamente las normas relacionadas con los impuestos nacionales. Sin embargo, ni corresponde al concepto de ley

estatutaria introducida por la Constitución de 1991, ni ha logrado mantener unidad material, dado que buena parte de la legislación que desarrolló la Constitución introdujo normas tributarias sin atender este propósito. Además, las reformas de los años noventa han introducido sucesivas modificaciones que hacen del Estatuto un cuerpo complejo en su consulta por la numeración y por los vacíos producidos por inexecutable y derogatorias, expresas y tácitas. Por otra parte, sería necesario adecuar muchas normas al desarrollo tecnológico, especialmente en los sistemas de información y en la internacionalización de la economía. La abundante reglamentación demuestra la necesidad de precisar y definir normas del actual Estatuto.

Ejemplo de la necesidad de regular los aspectos procedimentales es el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, actualmente en proceso de revisión en el CIAT y el Modelo de Código Mundial que ha sido elaborado por algunos académicos de los Estados Unidos. En ellos se tratan de recoger las diversas experiencias tanto en la estructura impositiva como en la relación fisco-contribuyente. Con relación a esta última se ha entendido que lo más importante es la facilitación del servicio tanto en la simplificación de procedimientos como en la transparencia de los mismos, es decir, en la regulación de las facultades de la administración y en la consagración de los derechos y garantías de los contribuyentes. En América Latina, varios países tienen un Código Tributario desde hace mucho tiempo<sup>11</sup>.

En este terreno, existen varias alternativas orientadas a definir unas reglas procesales que restablezcan y aseguren que las facultades del Estado están regladas y su ejercicio respeta los derechos de los contribuyentes.

La tipología de nuestra Constitución distingue las leyes estatutarias y orgánicas, que tienen propósitos explícitos dentro de los cuales no caben los alcances de una regulación procedimental tributaria, lo que nos llevaría a concluir que la legislación que establezca estas reglas debe ser una ley ordinaria<sup>12</sup>.

Es claro entonces que es indispensable hacer una propuesta sobre las normas procedimentales que permitan modernizar el ordenamiento jurídico procesal colombiano y dotar al sistema tributario de un marco regulatorio completo y moderno, que le permita conocer al contribuyente sus derechos y obligaciones derivados del deber constitucional de contribuir establecido en el artículo 95 numeral noveno de la Constitución Política.

JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ  
Director del Departamento de Derecho Fiscal  
Universidad Externado de Colombia

#### BIBLIOGRAFÍA

- LOZANO SERRANO, CARMELO. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas, 1990.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I. Universidad Complutense de Madrid, 1976.
- QUERALT, JUAN MARTÍN; CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 1995.
- UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Estatuto Tributario*. Bogotá, 1999.
- CLAVIJO, SERGIO. *Política Fiscal*. Bogotá: Universidad de los Andes, 1998.
- CEPAL. *Pacto Fiscal*, 1998.
- Ley 1 de 1998, *Estatuto del Contribuyente Español*.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA NACIÓN. *Informe*. Bogotá, septiembre 2000.
- VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Codificación Tributaria*. CIAT. *Código Tributario para América Latina*, 1998.
- Jurisprudencia de la Corte Constitucional Colombiana.
1. Este escrito ha sido preparado a partir de la ponencia presentada en el V Encuentro de Profesores de Hacienda Pública y Derecho Tributario, elaborada con la colaboración de María Raquel Ayala y Gabriel Muñoz M.
  2. El Estatuto Tributario colombiano refleja esta distinción entre normas sustanciales y procedimentales: los libros primero, tercero, cuarto y sexto se ocupan de aspectos sustanciales de los impuestos nacionales, en tanto el libro quinto contiene las normas procesales. Sin embargo, es necesario advertirle al lector que en Colombia la separación entre normas sustanciales y procedimentales tributarias está llena de impropiedades y carece de rigor, debido en buena parte al hecho de que el Estatuto Tributario fue una compilación de normas preexistentes, la cual ha venido siendo reformada por numerosas y desordenadas leyes. Ejemplo de ello es que en los libros que se refieren a la parte sustancial de los impuestos se incorporen reglas procedimentales, que en el libro quinto se incluya el régimen sancionatorio que tiene un carácter sustancial y que en el libro segundo, que se encuentra ubicado en medio de dos libros de carácter sustancial, se regule un aspecto procedimental de recaudo, como es la retención en la fuente.
  3. En Colombia el porcentaje de contribuyentes objeto de control integral es inferior al 1 % de los contribuyentes.
  4. V.g.: obligación de documentar mediante factura y de registrar en los libros de contabilidad todos los hechos económicos realizados (artículo 615 del E.T.); obligación, bien sea con carácter general o concreto, de brindarle a la administración informaciones determinantes para el control de los tributos (artículos 631 y 684 del E.T.); obligación de inscribirse en registros y bases de datos que adelantan las autoridades fiscales (artículos 612 a 614 del E.T.); y obligación de presentar declaraciones tributarias entre otras).
  5. Artículos 622 a 630 del E.T.
  6. Artículos 370, 375, 376, 378 y 558 del E.T.
  7. La retención en el impuesto sobre la renta representa el 75 % del recaudo total. Fuente DIAN.
  8. Régimen simplificado en el IVA, asalariados en el impuesto sobre la renta, personas naturales que tributan por el sistema de retención en la fuente.

te. En el impuesto predial y de industria y comercio existen regímenes simplificados y abreviados. El RUI y el RIS son expresiones de esta tendencia.

9. Pacto Fiscal, Cepal.

10. Informes al Congreso de la República: *Un análisis crítico de las finanzas del Estado en Gestión Fiscal*, N° 9, Bogotá: Imprenta Nacional, septiembre de 2000. pp. 23-29.

11. México (1936), Bolivia (1970), Brasil (1966), Costa Rica (1971), Chile (1970), Ecuador (1963), Perú (1966), Venezuela (1962), Guatemala (1991), República Dominicana (1992), Uruguay (1987), Argentina (1983) y Paraguay (1992). Los anteriores países tienen leyes generales que semejan un Código Tributario, con lo cual Colombia es el único país que carece de Código Tributario.

12. Las leyes orgánicas se reservan a la regulación de los reglamentos de las cámaras; las normas sobre preparación, aprobación y ejecución del presupuesto anual y del plan general de desarrollo y las relativas a la asignación de competencias normati-

vas a las entidades territoriales. Para la aprobación de éstas además se exige mayoría cualificada de la mayoría absoluta de los votos de los miembros de una y otra cámara. Leyes estatutarias: «Además del *nomen* y las materias que tiene reservadas: derechos fundamentales y mecanismos de garantía; administración de justicia, regulación de los movimientos y partidos políticos, estatuto de la oposición y funciones electorales, instituciones y mecanismos de participación ciudadana; y estados de excepción, tienen además un trámite legislativo más breve temporalmente y por la existencia de control administrativo de constitucionalidad de la Corte Constitucional previo a su expedición por el Presidente de la República». Leyes ordinarias: son todas aquellas que no cumplen con la exigencia de tener un específico *nomen iuris*, o respecto de las cuales no se exige especiales requisitos; son aprobadas por mayoría simple. Por medio de ellas se expiden los códigos correspondientes a las diferentes materias legales.



# **Terrorismo, antiterrorismo y Estado de derecho. Una aproximación crítica al control de constitucionalidad ejercido sobre los tipos penales de “terrorismo” en Francia y Colombia**

## INTRODUCCIÓN

¿Cómo luchar contra el “terrorismo”<sup>1</sup> dentro de los límites que el Estado de Derecho impone? La respuesta no es fácil pues la interacción entre “terrorismo” y derecho es sumamente compleja. Los debates de vieja data entre quienes consideran que la única manera eficaz de luchar contra esta forma de violencia es a través de regímenes jurídicos excepcionales, derogatorios del derecho común, y los otros sectores que critican severamente esta corriente “eficientista” y opinan, por el contrario, que dicha normatividad es, no solamente incompatible con principios básicos del Estado de Derecho, sino también altamente ineficaz, ilustran perfectamente la situación. Las grandes controversias que ha generado en Colombia a partir de la década de los ochenta, la adopción de regímenes jurídicos especiales para combatir el “terrorismo”<sup>2</sup> y las vivas reacciones que ha suscitado en Francia la política “antiterrorista” que se comenzó a edificar a partir de 1986<sup>3</sup>, son un ejemplo típico de la complejidad y actualidad de este debate. ¿Unos regímenes jurídicos “antiterroristas”, fuertemente denunciados por amplios sectores nacionales y extranjeros deben mantenerse? ¿Son ellos compati-

bles con el bloque de constitucionalidad? ¿El desmonte de estas políticas públicas “antiterroristas” dejaría al Estado sin las herramientas necesarias para luchar contra las formas más graves de violencia que azotan a las democracias de nuestros días? Estas cuestiones confirman el hecho de que, si bien existe una voluntad común de luchar contra el “terrorismo”, nadie ha dicho la última palabra acerca de cuál es la vía más idónea para hacerlo. Las recientes leyes relativas a la Justicia Especializada y al genocidio y otras conductas y, los nuevos Códigos Penal, y de Procedimiento Penal; así como los pronunciamientos del juez constitucional al respecto muestran la actualidad del debate en nuestro país<sup>4</sup>.

A partir de los años sesenta, el “terrorismo” toma unas connotaciones hasta ese momento inexistentes, lo cual obliga a los Estados a tomar medidas para combatirlo<sup>5</sup>. Colombia desafortunadamente no ha estado ajena a esta evolución de la violencia. De los actos terroristas perpetrados por ciertos “carteles de la droga” a finales de los años ochenta y a comienzos de la década que finalizó, hemos pasado a un nuevo periodo de violencia en el cual a menudo los actores del conflicto armado recurren de manera sistemática a acciones de violencia