

# LAS PARADOJAS DE LA CIENCIA OCULTA (O: DEL DERECHO FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA LA CONSTRUCCIÓN DE IGUALDAD)

Al profesor ZORNOZA

“Muchas instituciones cardinales de nuestra sociedad –desde la Iglesia hasta la dirección de muchas grandes empresas, pasando por la judicatura, la contabilidad o la banca– han sufrido una merma de su credibilidad muy considerable y, en algunos casos, irreversible”.

JOSEPH E. STIGLITZ. *Los felices 90*

JUAN ESTEBAN GALLEGO

## Introducción a manera de dispensa

El motivo por el cual se escribe este corto ensayo no es realizar algún aporte al debate sobre la ubicación o contenidos del Derecho Fiscal, y menos aún analizar la lógica deóntica de las normas jurídicas que lo componen. Tampoco pretende dirimir a la manera del juego aristotélico las importantes diferencias entre lo práctico y lo teórico que caracterizan a este conjunto de materias y las consecuencias de su aplicación a las sociedades. En consecuencia, no creo que el apasionante debate de KALINOWSKI encuentre nada útil o de interés en estos párrafos, ya que cualquier pretensión en esta dirección con seguridad superaría no sólo la paciencia sino la capacidad cognoscitiva del autor.

Al final sólo se trata de una preocupación de vieja data, de una simple reflexión acerca del papel que juega la reproducción en nues-

tros ámbitos académicos de algunas paradojas<sup>1</sup> en la formación del Derecho Fiscal, y de las repercusiones que dicha iteración tiene sobre los conceptos de igualdad y equidad y, más importante aún, sobre los niveles de bienestar de las personas.

## ¿De la magia al conocimiento? (O: la paradoja de Harry Potter y la piedra fiscal)

Cuando se plantean interrogantes acerca de la ubicación del Derecho Fiscal en las ciencias sociales es innegable que el sentimiento del observador gravita entre el hastío y la hilaridad, pues por más de doscientos años su estudio deambuló en la borrosa frontera entre la economía y el derecho.

Observar a los estudiantes que por primera vez se acercan al estudio del Derecho Fiscal es como presenciar las dudas del joven tau-

1. Paradoja: 2. f. Idea extraña u opuesta a la común opinión y al sentir de las personas.  
3. f. Aserción inverosímil o absurda, que se presenta con apariencias de verdadera, Real Academia Española.

maturgo de la popular serie literaria escrita por J. K. ROWLING, y constatar que el gran desconocimiento de sus propias artes sólo puede compararse en magnitud con los potenciales desastres que su mala utilización puede acarrear.

Y es que ante la observación de las disímiles materias que componen el Derecho Fiscal no hay compostura que resista. Por un lado, el respeto reverencial que inspira su calidad de ciencia etérea y abstrusa cuando plantea categorías cuasi filosóficas en la planeación y presupuestación del gasto público; por el otro, el asombro que causa su otra faceta, la caracterizada por su descarnada y vulgar practicidad al tratar temas tributarios.

A quienes cotidianamente nos damos a la tarea de enseñar el Derecho Fiscal, esta paradoja no puede menos que producimos una sensación de oscuridad medieval y llevarnos a satirizar su parecido con la enseñanza del *trivium* y el *cuadrivium*. Y de manera lamentable parece ser así, pues es de tal magnitud nuestra incapacidad para analizar las consecuencias de lo que allí enseñamos que, si nos diéramos a la tarea de buscar las palabras (retórica), su significado (gramática) y la coherencia (dialéctica) en las precarias formas legales que componen el Derecho Fiscal, y así trascender al nivel superior que componen las ciencias del *cuadrivium de arquitas*: la aritmética, la geometría, la música y la astronomía, quizás podríamos construir una respuesta más justa y más honesta a la pregunta de por qué, a pesar de la evolución de las ciencias jurídicas y económicas, cada vez hay más pobreza, menos bienestar e igualdad y menor respeto por la dignidad humana.

Superando la histórica respuesta evasiva del Derecho Fiscal –consistente en atribuirle los resultados sociales adversos a la política monetaria o a la simple política oportunista del gobierno de turno–, podemos afirmar que la solución a esta paradoja de la modernidad del conocimiento que genera cada vez más pobres resultados sociales quizás pase por nuestra precaria orientación académica. Y es que, tristemente la creación del saber local en el Derecho Fiscal parece un territorio de elegantes invasiones –el calificativo de bárbaras hubiera sido más sutil y preciso, pero daría lugar a equívocos y a sentimientos encontrados entre nuestros jóvenes becarios tan dados al respeto por sus mayores y tan alejados de cualquier forma de rebeldía–. Pues si hoy la moda es impartir en las aulas el análisis constitucional anglosajón, mañana retomaremos el dictado italiano y como un *motto* perpetuo –qué ironía– el mismo añejo sajón reaparecerá con el ropaje de las técnicas de análisis del moderno derecho alemán.

Nuestros principios de equidad, neutralidad o proporcionalidad obedecen más a juicios formales de perfección semántica –extraídos del más puro estado del arte de la teoría fiscal– que a categorías cognoscitivas que reflejen o expliquen las condiciones sociales y económicas de nuestros países.

La primera paradoja es que, a pesar de toda esta pretensión de saber acumulado y sistemático, hemos de concluir que, a juzgar por sus resultados y por el poder predictivo de sus estrategias, el Derecho Fiscal se parece cada vez más a las ciencias que conforman el *bivium*: la alquimia y la astrología.

## “No entre nadie ignorante en geometría”<sup>2</sup>

El problema de la creación endógena del Derecho Fiscal, aunque bastante viejo, permanece vigente buscando sus propias fuentes y respuestas. Y es por esto por lo que, ante la indiferencia de nuestra academia moderna por participar en esta búsqueda, no deja de apreciarse cierto sarcasmo en el reclamo que hacía PLATÓN en su *República*, cuando exigía que el filósofo gobernante dominara aquellas ciencias para conducir a los ciudadanos por los caminos de la justicia y el bienestar.

Nos encontramos así frente a otra paradoja en la enseñanza del Derecho Fiscal: ¿son maestros conocedores de esa “geometría platónica” los ministros de hacienda, directores de Impuestos o de Presupuesto que regularmente devienen en profesores de Derecho Fiscal, o es acaso en virtud de su saber formado en el estudio e investigación académica que son honrados con tan altas dignidades públicas?

La paradoja es compleja de resolver pues sus efectos trascienden más allá de la simple discusión académica y entran en el campo de la moralidad de la función pública y de los logros que sus políticas alcancen en el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos. Y es que, para continuar con el sarcasmo, ya PLATÓN y ARISTÓTELES coincidían en la naturaleza racional del conocimiento moral –no importa que aquel lo haya situado en el ambiente de las ideas y este frente a la realidad de la experiencia–, y los dos fueron enfáticos en afirmar que ni la mo-

ral ni la política podían construirse de manera sensual o caprichosa y que en su búsqueda del bien común las dos debían su existencia a una forma de pensamiento racional.

La verificación fáctica no parece dar respuesta satisfactoria a ninguna de las anteriores preguntas. A juzgar por los resultados de las dos últimas décadas, caracterizadas por el aumento de la pobreza y la correlativa concentración de la riqueza en pocas manos, los responsables de la política fiscal (ministros y magistrados indistintamente) han fracasado de acuerdo al postulado platónico de búsqueda de bienestar para los ciudadanos. Para contestar el segundo interrogante sería injusto atribuir igual fracaso al estudio e investigación académica, ya que su producción local ha sido tan pobre y su influencia tan insignificante en las políticas sociales, que no permite establecer una relación de causa efecto entre ellas.

Pero no podemos pasar por alto el hecho de que ante la inexistencia de dicha producción académica, en forma lamentable, el vacío teórico ha sido llenado con los códigos, programas de ajuste o políticas fiscales desarrolladas para realidades políticas, sociales y económicas diferentes de las nuestras. Sin ningún juicio crítico se adoptan y multiplican los consensos de Washington<sup>3</sup> a nivel macro y la implantación de ajustes por inflación, costos de transferencia y esquemas de contabilidad que son aprehendidos sin cuestionamiento alguno y posteriormente replicados por nuestros magíster o candidatos a doctor, con tanta abnegación y firmeza que parecen estar siguiendo a coro el capitulario de la congregación del Santo Grial.

2. Nota del autor: se dice de la inscripción que se leía en el umbral de entrada a la Academia platónica.

3. “Consenso de Washington”: nombre dado por el economista inglés JOHN WILLIAMSON al conjunto de recomendaciones de ajuste estructural que impulsaron el BID, el Banco Mundial, el FMI y el Departamento del Tesoro norteamericano.

### **Cuando el Derecho Fiscal empobrece (o de la cofradía de los codiciosos del erario)**

Lo que es cierto es que muchas de estas ideas fueron creadas como también criticadas en las universidades. De alguna forma, las universidades son un mercado de ideas pero, desafortunadamente, a estas ideas, solo se les presta atención una vez que el problema es identificado<sup>4</sup>.

La tercera paradoja es una consecuencia de las anteriores: ¿cómo exigir la búsqueda del imperativo platónico del bienestar general cuando el contenido del mensaje que se predica fue creado por y para favorecer a las minorías?

La evidencia empírica parece demostrar que, a la manera de los gremios medievales, los maestros artesanos del Derecho Fiscal traspasan su conocimiento en estrechos círculos y a un número muy pequeño de iniciados, lo cual garantiza, además de la ignorancia generalizada, un muy bajo nivel de controversia y análisis.

A nivel mundial, la década de 1980 fue pródiga en experiencias de mecenazgos efectivos en los centros académicos. Los ansiados recursos económicos, vitales para las investigaciones jurídicas y económicas, fueron aportados por grandes empresas del sector privado, lo cual a su vez consolidó el gran mito de los años de la economía de la oferta: lo que es bueno para los inver-

sionistas y banqueros, es bueno para toda la sociedad.

Así pues, desde los centros de pensamiento privados (institutos de estudios, gremios, universidades, bancos internacionales de fomento, etc.) se dio comienzo a la destrucción del Estado keynesiano. El Estado controlador era un lastre que debía ser removido, la regulación era una intromisión negativa en las saludables dinámicas del mercado, y sólo el crecimiento económico era herramienta ideal para disminuir las brechas de pobreza y desigualdad. La nueva economía había superado el problema de los ciclos económicos, así que la presencia del Estado como factor de equilibrio era innecesaria ya. Las teorías económicas del goteo o de la marea<sup>5</sup> comenzaron a ser adoptadas, y en consecuencia los grupos de pensamiento y las universidades se dieron a la tarea de construir sobre medida modelos teóricos que sustentaran estos nuevos dogmas.

El abrupto aterrizaje en los llamados países en desarrollo de algunas corrientes de pensamiento, asaz sospechosas por sus claros orígenes en los negocios privados de economías desarrolladas y financiados prolíficamente por corporaciones transnacionales, coparon ideológicamente a las academias, y a su vez estas brindaron su justificación teórica –y hasta formularon una nueva ética– para la adopción de herramientas contables y fiscales, alabando

4. DANIEL ZIDER y ALAN WAGENBERG. “Desarrollo económico, capital social y globalización”, entrevista con JOSEPH STIGLITZ, documento incluido dentro de la Biblioteca Digital de la Iniciativa Interamericana de Capital Social, Ética y Desarrollo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) [[www.iadb.org/etica](http://www.iadb.org/etica)].

5. Odiosos simbolismos que se crearon para justificar las amplias rebajas tributarias y la desaparición de límites a la especulación financiera, argumentando que debido al rápido crecimiento que se produciría gracias a la libertad de innovación y a la mínima exacción impositiva, mucha de esa riqueza gotearía e irrigaría a las clases menos favorecidas o que el efecto de la marea (crecimiento económico) haría que todos los barcos (jugadores en la economía) subieran al mismo ritmo.

nuestro acelerado proceso de modernización y alentando a los iniciados a seguir en esta carrera por ingresar en el Primer Mundo. Al parecer no era relevante que dichas medidas, al ser implementadas por nuestras limitadas instituciones burocráticas, lesionaran los intereses nacionales y aumentararan las diferencias entre los contribuyentes.

Para citar un solo ejemplo, en menos de una década el Derecho Tributario abjuró de la siempre cuestionada, pero moralmente aceptada, pretensión redistributiva y equilibradora de los impuestos, en favor de esquemas de alta pureza teórica que priorizaban no sólo una supuesta neutralidad, sino también el crecimiento económico por medio de beneficios a las denominadas inversiones de tardío rendimiento en proyectos de infraestructura, o inmunidades tributarias a la inversión realizada mediante modelos de arrendamientos financieros, para terminar con el ocultamiento de la información a que dio lugar el uso de contabilidades entre matrices y filiales, y luego a los sistemas de costos de transferencia —por no citar sino unas pocas de las modificaciones adoptadas.

Estas medidas únicamente favorecieron a los inversionistas con grandes volúmenes de capital y hoy, tres lustros después, continuamos esperando las bondades del pregonado crecimiento económico y su reflejo en los recaudos tributarios. Consecuencias similares pueden predicarse de la normatividad arancelaria y aduanera, y de las políticas, ya tristemente célebres debido a su capacidad destructora, que abogan por el incremento del endeudamiento público.

A pesar de existir suficiente literatura que ilustra la disminución de bienestar y riqueza que siguió a estos modelos, creemos que la consecuencia más grave fue la crisis y sustitución de los valores centrales en la producción académica y jurisprudencial de nuestros países: la desaparición de la frontera del riesgo moral y su reemplazo por el capitalismo amiguelero.

### **La sal sobre la tierra (o: las secuelas del huracán Granahorrar<sup>6</sup>)**

Si imaginamos los hechos distintos de como son, ciertos juegos de lenguaje pierden su importancia mientras que otros se convierten en importantes. Así se transforma, poco a poco, el uso de los términos de un lenguaje.

LUDWIG WITTGENSTEIN

La paradoja final en la enseñanza del Derecho Fiscal tiene tintes de tragedia griega. Gracias al maridaje centros de poder-academias-gobierno, se produjo la adopción de una teoría, desarrollada por los ministerios de Finanzas, que pregonaba que en el camino del crecimiento económico los excesos de los sectores financieros deberían ser discretamente tolerados y sus pérdidas enjugadas, ya tributariamente o mediante empréstitos externos. La lección era muy clara: había que socorrer al bribón y corrupto, debido a que las consecuencias de aplicarle una pena por su crimen serían demasiados costosas para las víctimas inocentes.

Por cómico que parezca, esto simbolizó la tragedia de nuestras economías. Aquella

6. Tomamos como símbolo de esta época la intervención por parte del Gobierno colombiano del banco Granahorrar, hecho que caracterizaría la crisis del concepto de riesgo moral impulsado por el mismo Gobierno al proteger a los financistas y posteriormente socializar las pérdidas entre los contribuyentes, lo cual generó pérdidas por más de 14 billones de pesos.

presunción implícita en nuestro antiguo Derecho Comercial, de que quien sucumbiera al riesgo moral debería correr con las consecuencias de sus actos, fue desechada de plano. Se dio lugar, en cambio, debido al afán desmedido de lucro y a similares valores en boga, a una pérdida de los más elementales conceptos éticos y a plantear el éxito, sin importar por qué caminos se alcance, como el único resultado admisible.

Debido a la desaparición del sentido de la responsabilidad social de las empresas y a la connivencia de las autoridades fiscales, el rescate de las crisis financiera y empresarial provino de los déficit públicos mediante una cuestionable socialización de las pérdidas generadas por el exceso de codicia de algunos jugadores, impulsando un aumento del endeudamiento y el aplazamiento de programas de inversión y de mejoramiento de las clases menos favorecidas, lo cual deprimió aún más los ya insuficientes resultados sociales obtenidos durante la década.

Aunque suena un tanto cínico afirmar que ya deberíamos estar acostumbrados a ver cruzar la calle que separa lo público de lo privado, a los principales jugadores que gestionaron estas crisis, el observar la osadía con que el establecimiento protegió a estos indolentes guardianes del ahorro público, sin que haya existido el más mínimo reproche ante su incuria, y la forma como favoreció su salida indemnes de la crisis, colaboró de manera definitiva en el deterioro de la imagen pública, no sólo del gobierno sino también de tribunales, medios de comunicación y demás fuentes productoras de conocimiento y opinión.

A nivel de crecimiento económico los efectos de esta crisis fueron grandes, pero en donde letales y de largo plazo se están sintiendo es en el cambio en la conformación

moral y ética de las generaciones posteriores a la crisis.

En sociedades como las nuestras, sometidas a las indecibles tensiones de fenómenos de orden público, y en donde se busca por todos los medios cuestionar la legitimación pasiva de los beneficios obtenidos mediante actividades de narcotráfico, secuestro, abigeato, posesión ilegítima de tierras etc., es paradójico que con el silencio cómplice de las academias se construyan círculos de impunidad que protejan a aquellos que se lucran mediante la violación de la confianza pública.

Las señales que legitiman el nuevo modelo de conducta del enriquecimiento sin justa causa a favor de grupos de amigos o socios, mediante la utilización de maniobras formalmente lícitas, han ocasionado efectos tan perversos como aquellos producidos por los delitos que la sociedad abiertamente ataca.

Ocultas tras una aparente objetividad normativa, la enseñanza del Derecho Fiscal no puede escabullirse de su responsabilidad social y política. Ya no es únicamente mediante la utilización de normas tributarias como los administradores de las empresas engañan y esquilman a sus propios accionistas mediante contabilidades amañadas y dolosas –oportunamente bendecidas por inescrupulosas y conniventes compañías de auditoría–, sino que ahora debemos hacer frente a la doctrina apologética del Estado como garante de último recurso cuya función es revestir, con el carácter de usual y corriente, a toda las conductas que configuran los excesos de los particulares en materia financiera, tributaria y cambiaria.

Ante la ley y los tribunales, estas conductas tienen en común un bajo umbral de reproche –decir criminalidad sería impensable–, y la presión por legitimar prácticas fiscales

que generen grandes rendimientos a corto plazo ha permeado no solamente los centros de poder sino también los ámbitos académicos. Ya a nadie parece importarle —o quizás ya pocos lo saben— que la desintegración de las bases gravables de los impuestos y su correlativa erosión de recaudos tributarios se traduce en mayor inequidad, desigualdad y pobreza.

La esperanza que fue construida en el inconsciente colectivo a raíz de las profundas transformaciones constitucionales de comienzo de los años 90 en Colombia, terminó defraudando a todos y dividiendo de manera profunda a la sociedad entre una minoría poseedora de todo y una mayoría desprovista de opciones. La indiferente postura de la academia frente a la búsqueda del contenido ético y moral que subyace en las leyes de presupuesto, impuestos, aranceles y deuda pública, parece lanzar un mensaje de impotencia a los estudiantes de Derecho y a la sociedad misma, acerca de la imposibilidad de revisar estos paradigmas, y legítima de manera pasiva a una tecnocracia que actúa de manera impune y que no percibe ningún vestigio de control a sus ejecutorias.

### **Final con saudade (o: de cómo la ética llega de nuevo a socorrernos)**

Más allá del rechazo ideológico que pueda despertar este ensayo en el lector, es incontestable que el efecto de las enconadas batallas de constitucionalidad de las normas legales con contenido económico impulsadas por el ejecutivo y aprobadas por el legislador, no arroja resultados más deplorables que el de los obtenidos por las mismas políticas económicas adoptadas por el gobierno. En términos reales, las políticas económicas, las normas jurídicas que las

instrumentan y los fallos judiciales que las cuestionan, no pueden ofrecer resultados más frustrantes y deprimentes.

Este corto ensayo únicamente quiere proponer un enfoque diferente en la discusión de las prácticas públicas, y en especial de las materias que componen el Derecho Fiscal. Las grandes expectativas sociales que de ellas se esperan deben permitir, así sea sólo como ejercicio epistemológico, alejarse temporalmente del férreo análisis constitucional y de la defensa a ultranza del contenido formal de las normas legales y trascender a las consecuencias de su aplicación en el bienestar de las sociedades.

No podemos declararnos exentos de responsabilidad por el sinsentido de dedicar meses enteros a enseñar la estructura tributaria básica, sin informar al estudiante acerca de las consecuencias que tiene para el país el hecho de que menos del 50% del presupuesto nacional se encuentra financiado con este tipo de ingresos corrientes. No se puede hacer caso omiso de las implicaciones, no solo económicas sino éticas, de que sean los mismos ministerios de Finanzas los que estructuren perversos incentivos dirigidos a que los inversionistas se atoren con miles de millones en papeles de deuda pública cuya sostenibilidad es cada vez más dudosa.

Convocar al estudiante a la simple verificación formal de las normas sobre la presupuestación y el gasto público no le entregará herramientas para adelantar el análisis acerca de los efectos que estas medidas tendrán sobre su propio futuro y el de la sociedad en que vive. Es evidente que conceptos como la equidad, la progresividad y la neutralidad, predicados exclusivamente de un gravamen, son una visión tan pobre y estrecha del problema principal que conducirán al Derecho Fiscal por el camino del

discurso formalista carente de compromiso y contenidos sociales.

¿Hemos logrado crear un conjunto de instituciones y disposiciones normativas que respondan a los intereses de todo el país? ¿Hemos concedido demasiado peso o influencia a un sector determinado o a un subconjunto concreto de la población? Son temas que deben ser discutidos abiertamente una y otra vez pues no hay motivos de alegría ni de profunda lealtad con instituciones y programas que nos han fallado como sociedad.

En resumen, se trata de impregnar la enseñanza del Derecho Fiscal de un poco de esa “ética procedimental” por la cual se enfrentaron KARL OTTO APPEL y JOHN RAWLS, pero no para ahondar en sus diferencias, sino para insistir en su gran coincidencia: esto es, que únicamente se pueden aceptar las normas morales que tengan la aquiescencia de los ciudadanos que se someten a ellas.

Y finalmente, como razón histórica para sustentar esta reflexión, no podemos olvidar que detrás de cada hora de clase, de cara a los estudiantes y a la sociedad misma, nos enfrentamos a la viejas dinámicas del dere-

cho y sus luchas, a su esencia misma, a su búsqueda incansable de una precaria certeza, o como dice APPEL:

... esto contiene el reclamo de que todas las soluciones propuestas sobre una teoría de la justicia, deben llenar, idealmente, la condición de que puedan ser aceptables para todas las personas afectadas, y esto significa primariamente: para los ciudadanos de los estados constitucionales y, antes y más allá, hasta para las personas que se encuentran fuera de los límites de los estados constitucionales bien ordenados, como por ejemplo, los habitantes del llamado Tercer Mundo. No debe haber ningún acuerdo fáctico, a expensas de personas no representadas, pero sí afectadas<sup>7</sup>.

La importancia de la enseñanza del Derecho Fiscal no está aquí y ahora, sino en el análisis de las implicaciones que para la sociedad tenga la aplicación de dichos preceptos y normas, porque serán ellas, en definitiva, las que nos permitirán contar con algún tipo de consenso legítimo.

7. KARL-OTTO APPEL. ¿Es adecuada, para la justicia global, la concepción política del “consenso sobrepuesto”?