

# LA ENSEÑANZA DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LAS FACULTADES DE DERECHO

JUAN CARLOS GALLEGO GARCÍA\*

## Introducción

Tratar de explicar, de forma breve, la realidad e importancia de la enseñanza del Derecho Tributario en las facultades de Derecho y, a la vez, reflexionar sobre la misma, son los motivos del presente documento.

Sin duda, lo primero por despejar es comprender el objeto de enseñanza, que implica dos conceptos: derecho y, en concreto, de los tributos o tributario. Esta primera parte, simple al parecer, es la de mayor complejidad. De la visión que sobre la enseñanza del Derecho se tenga en el orden epistemológico de la facultad de Derecho depende el nivel de los estudios para impartir. Por otra parte, la inevitable y necesaria cercanía con la Hacienda Pública nos hace tomar posturas alrededor de la necesidad de enseñanza de los dos fenómenos en una misma asignatura o, por el contrario, en asignaturas distintas pero complementarias. ¿Qué implica el saber del Derecho Tributario y qué implica el saber de la Hacienda Pública?, son preguntas que nos hacemos para poder justificar, no solo el estudio de una de ellas, sino las dos en una misma asignatura.

## 1. Justificación del curso sobre Derecho Tributario

La necesidad de un Estado deviene de la misma naturaleza social del ser humano, el sostenimiento del Estado es una consecuencia lógica de la misma realidad. Una asignatura que tenga como objeto el estudio jurídico de la principal fuente de ingresos del Estado (los tributos) justifica su incorporación a los programas de Derecho a nivel de pregrado. Ahora bien, dicha idea es resellada por la intromisión, por así decirlo, del tema tributario en todas o casi todas las actividades humanas que demuestran alguna capacidad económica; es así como lo civil, lo comercial, lo administrativo, lo laboral, etc. entroncan con temas fiscales. El desconocer dicha realidad haría incompleto el saber prudente del jurista que se desea formar.

Esta realidad, la necesidad del Estado, y de un Estado que materialice la justicia tanto en el cobro como en el gasto, evidencia la importancia del derecho positivo iluminado por principios que respeten la dignidad del ser humano, haciendo ver lo jurídico del tema, trascendiendo el simple enfoque

\* Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Sabana.

económico del que goza la ciencia de la Hacienda Pública.

Ahora bien, como lo indicó en su tiempo A. D. GIANNINI, la complejidad y variabilidad del fenómeno financiero estatal había alejado a los juristas de la realidad económica del Estado, al punto de manifestar que “la multiplicidad de impuestos y su variación en el tiempo, debido a la necesidad de acomodarlos a las exigencias financieras del Estado y las cambiantes condiciones económicas del país, la legislación tributaria está sujeta, más que ninguna otra rama del Derecho, a continuos cambios y retoques, que hacen más difícil su sistematización orgánica. Esta es una de las razones por las que los juristas se habían alejado hasta ahora de un estudio profundo del Derecho Tributario”<sup>1</sup>.

Recobran gran actualidad dichas palabras en nuestro medio, pues, a pesar de que el camino ya se ha despejado, y existe mucha doctrina nacional e internacional que fundamenta una verdadera rama del Derecho, como lo es la del Derecho Tributario, sigue operando cierto empirismo legislativo, como el mismo autor lo sostiene “por no haberse ofrecido al legislador los pertinentes instrumentos de la técnica jurídica”<sup>2</sup>. El contar con la asignatura de Derecho Tributario como un elemento troncal de la formación de los futuros abogados permitirá, en primer lugar, dotar a las facultades de Derecho de líneas de investigación, programas de especialización,

publicaciones especializadas y demás, que avancen de forma seria y decidida la ciencia del Derecho Tributario. Este avance, desde la universidad, se complementa con la labor que realizan otras instituciones académicas; resaltamos en primer lugar al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

## 2. Hacienda y Derecho

Es claro, en los actuales momentos, distinguir los fenómenos de la Hacienda Pública como una parte de los estudios económicos, de la ordenación de la referida actividad en un campo netamente jurídico. Derecho y economía son dos formas distintas de abordar las realidades humanas. Son distintas las visiones, pero no por ello antagónicas.

Si bien es cierto que en Europa (fuente de donde proviene el Derecho Tributario colombiano) el Derecho Financiero se abre paso a partir de los estudios económicos, pues hasta la Primera Guerra Mundial el fenómeno financiero adoptaba un perspectiva fundamentalmente económica, posteriormente, en el primer tercio del siglo XX, se comienza a tener una adopción de puntos de vista estrictamente jurídicos al lado de los económicos<sup>3</sup>.

En este punto la gran mayoría de tratadistas italianos<sup>4</sup> postuló la separación entre los estudios de la Hacienda Pública y del derecho financiero<sup>5</sup>, pues éste último implica un

1. A. D. GIANNINI. *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, 1957, p. 6.

2. *Ibíd.*

3. Un panorama más detallado de los distintos enfoques, en el transcurso del tiempo, que ha tenido la Hacienda Pública y el desarrollo del Derecho Financiero lo encontramos en la obra de SÁINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho Financiero*, Madrid, 1977, vol 1.

4. Entre 1937 y 1938 aparecieron varias obras de carácter general en Italia, de GIANNINI, PUGLIESE, VANONI, TESORO, INGROSO y MASCI. El fenómeno económico le abre paso a una sólida perspectiva jurídica, determinando un objeto diferente.

5. Existe la idea según la cual el Derecho Financiero y la ciencia de la Hacienda Pública deben ser tratados de forma conjunta; este pensamiento fue defendido por GRIZIOTTI y sus discípulos

conjunto de principios y reglas que perfilan una rama jurídica.

Sin embargo, GRIZIOTTI y sus seguidores consideran que los elementos constitutivos del fenómeno financiero (el político, el jurídico, el económico y el técnico) deben ser tratados y estudiados de forma unitaria, en un mismo plano. El resultado de dicha visión integracionista implica que el fenómeno financiero es un fenómeno unido estrictamente a la Hacienda, es decir, el que cultive una disciplina debe cultivar la otra.

Si apreciamos el fenómeno financiero colombiano, y únicamente desde el punto de vista constitucional, notamos una serie de temas, así: las regalías, los planes de desarrollo, los ingresos tributarios, los arbitrios rentísticos, los aranceles, el presupuesto, la banca central, las transferencias, por citar algunos. Es amplia su temática desde el punto de vista jurídico constitucional. Ahora bien, si le agregamos los aspectos políticos y económicos, el panorama se complica.

Volviendo al problema central del presente epígrafe, tenemos que postular una clara separación de los estudios de la ciencia de la hacienda, cuyo análisis debe emprenderse con una metodología fundamentalmente económica, y los del Derecho Financiero, disciplina con arreglo a los criterios de la lógica jurídica, que es un posición doctrinal lógica, y que tiene, más que un puritanismo jurídico, la evidencia que resulta de la imposibilidad de examinar aspectos tan diferentes con un método único.

### 3. Derecho Financiero y derecho de la Hacienda Pública

Es preciso realizar, en este punto, una pequeña aclaración. En primer lugar, el fenómeno que estudia el Derecho Financiero, como concepto propio usado en Europa continental, analiza el Derecho o los Derechos que involucran la actividad financiera del estado: tributos, presupuesto, otros ingresos, etc. Utilizar esta denominación en Colombia llamaría a confusión, pues se conoce como Derecho Financiero la actividad bancaria, a raíz del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Algunos han intentado utilizar, en vez de Derecho Financiero, el término derecho de la hacienda pública<sup>6</sup>. Este cambio, si bien es cierto atiende a razones formales propias de la realidad jurídica colombiana, puede implicar confusiones con la ciencia de la Hacienda Pública, y volvernos a las dificultades científicas de comienzos del siglo XX, como ya se indicó.

Llámesse Derecho Financiero o Derecho de la Hacienda Pública, la cuestión apunta a determinar si dicha rama del Derecho posee la suficiente autonomía científica para estudiarse de forma unitaria o, por el contrario, se trata de un aglomerado de derechos con una misma identidad en cuanto a la realidad que analiza.

Esta discusión ha sido ampliamente debatida por la doctrina extranjera, especialmente por la italiana. Al respecto solo nos

PUGLIESE y, en parte, VANONI. Se presentan contrarios a dicha tesis EINAUDI, CARNELUTTI y COSCIANI.

6. El profesor ALFONSO MIRANDA TALERO utiliza mejor la expresión derecho de las finanzas públicas. Cfr. MIRANDA TALERO. *El derecho de las finanzas públicas*, 2.<sup>a</sup> ed., Bogotá, Legis, 1999. El ex ministro de Hacienda JUAN CAMILO RESTREPO utiliza la expresión Derecho de la Hacienda Pública. Cfr. [www.juancamilo.com.co] Algunas reflexiones sobre la enseñanza de la Hacienda Pública.

resta retomar los “bandos” al respecto: los antiautonomistas (GIANNINI, D’ALESSIO y BERLIRI) y los autonomistas (SÁINZ DE BUJANDA<sup>7</sup>, INGROSSO y PUGLIESE).

Sin reabrir las discusiones que los bandos han transado históricamente, nos inclinamos por el lado antiautonomista, pues nos resulta claro, como lo establece GIANNINI<sup>8</sup>, que el Derecho Financiero (entendido como Derecho de la Hacienda Pública en Colombia) no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conglomerado de relaciones de diversa naturaleza, cuyo único elemento común consiste en referirse materialmente a la múltiple actividad que el Estado desarrolla en el campo financiero. Prosigue GIANNINI<sup>9</sup> indicando que el Derecho Financiero se descompone en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio.

Por tanto, en aras del principio de especialidad que permite una mayor profundidad y avance científico, es preciso concluir que el estudio jurídico de los tributos, con sus principios y normas propias, constituye una rama del Derecho con suficiente autonomía. Su inmenso desarrollo, inclusive, ha eclipsado

el desarrollo de los otros temas del fenómeno financiero estatal.

#### 4. Objeto de enseñanza

La precisión del objeto de estudio supone un serio compromiso en el avance científico del tema y el mejoramiento de las instituciones tributarias actuales.

En este orden el Derecho Tributario, como objeto de estudio, lo podemos comprender como “aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”<sup>10</sup>.

Esta definición marca unos claros límites: el nivel de la autonomía científica, porque enmarca esta disciplina en la órbita del derecho administrativo<sup>11</sup>, no se limita al derecho positivo, pues alude a principios y, por tanto, a todos los niveles del conocimiento jurídico (filosófico, científico, técnico y prudencial<sup>12</sup>); además, el objeto de estudio se circunscribe a los tributos, es decir, a la vertiente de los ingresos como parte

7. Según SÁINZ DE BUJANDA, para justificar la aparición de una nueva disciplina científica desajada del viejo tronco del derecho se precisa, además de esa perfecta delimitación del sector de la realidad social sobre el que los preceptos en cuestión se proyectan, la existencia de un conjunto de principios propios que constituyen el armazón del nuevo edificio. Estos dos aspectos los ubica para el Derecho Financiero. SÁINZ DE BUJANDA. *Sistema de Derecho Financiero*, cit., pp. 337 y ss.

8. GIANNINI. Ob. cit., p. 5.

9. Ídem.

10. *Ibíd.*, p. 7.

11. Es de resaltar la presente definición de GIANNINI; sin embargo no compartimos del todo la ubicación que hace del Derecho Tributario dentro del Derecho Administrativo.

12. “Los hábitos intelectuales que competen al jurista –las perspectivas de inteligibilidad de su realidad jurídica– responden a una estructura fácilmente identificable: hay una parte de dicha realidad que admite un conocimiento de mera intelección; a esta parte le corresponderá un nivel filosófico y un nivel científico en estricto sentido. A su vez, hay una parte de la realidad jurídica –hacia la que se vierte en definitiva todo el que hacer del jurista– que exige la realización concreta de lo justo y de lo debido: a esta parte le corresponderán los hábitos de la técnica y de la prudencia jurídica. Estos son, en rigor, los hábitos mediante los cuales el jurista ejerce su oficio”: G. MORA RESTREPO, *Ciencia jurídica y arte del derecho*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 2005, p. 208.

importante, pero que no agota el fenómeno financiero del Estado. Por último, atiende los aspectos sustanciales de la imposición y los instrumentales de la recaudación.

A raíz de esta definición, podemos proponer una forma de enseñanza del Derecho Tributario. En primer lugar, el estudiante que inicie en la asignatura debe poseer una serie de conocimientos que lo ubique en niveles altos del conocimiento jurídico. Aspectos como teoría del Estado, Constitucional General y Especial, y Obligaciones, son prerequisites. Ahora bien, el programa de Derecho debe programar una asignatura económica que permita analizar la ciencia de la Hacienda Pública.

Lo anterior puede ser pacífico de cierta forma. La dificultad, en concreto, de la enseñanza del Derecho Tributario reside en establecer los pesos que deben registrar los aspectos sustantivos de la asignatura, y aquellos de los aspectos instrumentales. En otras palabras, la distribución entre los aspectos de mera intelección (filosóficos-científicos) y los técnicos-prudenciales. Al respecto, y no se puede pasar por alto, la enseñanza del Derecho Tributario debe formar al estudiante en aspectos éticos, mostrando los grandes dilemas a los que se enfrenta el abogado en el ejercicio del mismo.

Ahondando en las anteriores reflexiones, tenemos que el desprecio por la técnica hace un derecho teórico, alejado de la realidad del día a día; por el contrario, el exceso de técnica hace de dicho conocimiento inferior en cuanto a la fundamentación del mismo. Nos inclinamos por una mezcla, donde el elemento sustantivo tenga mayor importancia.

## Conclusión

El método jurídico y el método económico deben permanecer diferenciados.

El llamado Derecho Financiero (Derecho de la Hacienda Pública) implica una sumatoria de objetos de estudio con autonomía científica. El Derecho Tributario sería uno de esos objetos con clara autonomía científica.

Un estudio aislado del Derecho Tributario desconociendo los aspectos económicos de las instituciones consideradas sería incompleto y defectuoso. Es así como se debe tener una sólida formación jurídica y, al mismo tiempo, un amplio conocimiento de la economía.

Es un error, en nuestro parecer, pretender avanzar científicamente en algún aspecto de la realidad jurídica, en este caso tributaria, al mismo tiempo y con la misma lógica, en aspectos económicos y políticos. No por esto dichos aspectos se deben desarraigar de la formación del abogado.

Es un error reducir el estudio del Derecho Tributario a sus aspectos científicos y técnicos. Los aspectos filosóficos fundamentan los aspectos que hacen, precisamente, del Derecho Tributario una rama del Derecho, y no un simple apéndice de la ciencia de la Hacienda Pública, disciplina económica. El aspecto prudencial, que implica consideraciones éticas, tanto al momento de legislar como al momento de aplicar la regla jurídica, debe impregnar el quehacer del operador jurídico tributario. Qué mejor que en los programas de Derecho Tributario se involucre como parte inseparable los cuatro niveles de todo conocimiento jurídico, haciendo énfasis en los aspectos científico sustantivos.

