

El convencionalismo en materia tributaria en Colombia

CÉSAR SÁNCHEZ MUÑOZ*

Sumario. I. Presentación. II. El convencionalismo. III. La Convención Americana de Derechos Humanos y el ordenamiento jurídico colombiano frente a los tributos. IV. La jurisprudencia de la Corte Interamericana en materia impositiva y el control de convencionalidad. Referencias.

Resumen

El presente artículo reúne las reflexiones esbozadas por el autor sobre el papel del convencionalismo y su aplicación en el campo del Derecho interno nacional de los países firmantes, específicamente en lo referido al contexto colombiano. Se hace un recorrido por la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica” y se revisan las disposiciones y efectos que en materia de tributación contienen dichos convenios.

I. Presentación

Los tributos han estado presentes a lo largo de la historia de la humanidad. Por una

parte, dieron lugar al levantamiento de los pueblos contra sus gobernantes a causa de los abusos de quienes detentaban el poder al exigir gravámenes estranguladores. Con el surgimiento de los sistemas democráticos, las imposiciones representaban el deber de los sujetos a contribuir para financiar al Estado, tomando en cuenta el principio de solidaridad. En ambos escenarios hay una situación común: la imposición fiscal no es ilimitada. Hoy en día, esta premisa la encontramos en los cimientos de los Estados modernos con los sistemas constitucionales (principios, valores y reglas), así como en las regulaciones que nacen de los tratados internacionales, específicamente en temas de derechos humanos, con figuras tales como el convencionalismo.

En este contexto, el presente escrito pretende responder a la pregunta de si es dable hablar de un control de convencionalidad en materia tributaria por parte de los jueces en el Estado constitucional colombiano. Para ello, daremos cuenta de la relación existente entre la Convención Americana de Derechos Humanos y el ordenamiento

* Candidato a Doctor en Derecho de la Universidad Externado de Colombia; Magíster en Estudios Políticos de la Universidad Nacional de Colombia; Magíster en Investigación Interdisciplinaria de la Universidad Distrital; Especialista en Derecho Minero y Petrolero; Docente investigador de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: cesar.sanchez@uexternado.edu.co. Para citar el artículo: Sánchez, C. (2016). “El convencionalismo en materia tributaria en Colombia”. *Revista de Derecho Fiscal* n.º 8, Bogotá: Universidad Externado de Colombia. pp. 37-44. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/16926722.n8.03>

jurídico nacional, y luego, a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, establecer las bases para responder a la inquietud planteada.

II. El convencionalismo

Al finalizar la Primera Guerra Mundial, distintos actores de la comunidad internacional plantearon la necesidad de instituir una organización política encaminada a crear un escenario de convivencia entre los distintos países, en especial en Europa. Así nace la llamada Sociedad de Naciones en la década de 1920; el llamado “viejo continente” afrontó una particular etapa que de alguna manera sincronizó situaciones de política nacional en un ámbito internacional sobre intereses totalmente en contravía de los sistemas democráticos. Por un lado, en Alemania, el Nacional Socialismo nace, se desarrolla y se consolida; por otro, en Italia, el partido fascista llega al poder siendo un referente para otros Estados europeos. El totalitarismo se enquistó en España y en Japón, que en concordancia con esta línea ideológica diseñó una estrategia de expansión hacia Occidente. Estas situaciones y las ansias de poder dan lugar a la configuración de la Segunda Guerra Mundial, la cual fue el punto de quiebre en el progreso y desarrollo de la humanidad.

Después de la confrontación bélica, se replantean el papel de las ciencias, el valor de la humanidad y de otras de las disciplinas de orden humanista (entre ellas el Derecho). Se hace necesario revalidar el respeto a la dignidad humana, lo que da paso a una reconceptualización de los derechos del hombre: el *ius cogens*. Los Estados suscriben acuerdos para respetar la vida, así como para evitar que las atrocidades de la guerra se repitan. Quienes ratifican dichos pactos

acuerdan de forma perenne (Convención de Viena. Derecho de los tratados, artículo 26) que los Estados y las demás personas internacionales queden obligadas por los tratados celebrados en forma regular y que hayan entrado en vigor: ellos deben cumplirse de buena fe. Este principio, afirmado por la Carta de las Naciones Unidas, se expresa comúnmente por la máxima *pacta sunt servanda*, lo que quiere decir, literalmente, “los tratados deben ser cumplidos” (Verdross, 1973, pág. 75). El contenido de los mismos termina por medio de cláusulas expansivas domésticas, incorporándose así a los ordenamientos jurídicos internos y compatibilizándose —e incluso priorizando sus estipulaciones— con y sobre los sistemas de derecho nacionales.

En este contexto, nace la Corte Europea de Derechos Humanos y, en general, los distintos organismos internacionales que buscan garantizar el cumplimiento de los acuerdos. Para el caso específico de América, es el sistema interamericano, con el pacto de Bogotá y su Corte, el que se encarga de desarrollar esta labor.

Ahora bien, las decisiones de las corporaciones en mención tienen dos efectos: el primero y más común se enfoca en que son mandatos que deben cumplirse, pues al final de cuentas son sentencias judiciales; el segundo se relaciona con los contenidos de dichas actuaciones de los organismos de justicia internacional, los cuales, desde el punto de vista sustancial, son referente obligatorio para los operadores jurídicos de los Estados partes y nos remiten de este modo al concepto de convencionalismo. Este concepto puede definirse como la obligación que tienen los jueces de cada uno de los Estados partes de efectuar no solo control de legalidad y de constitucionalidad en los asuntos de su competencia, sino de integrar en el sistema de sus

decisiones corrientes las normas contenidas en la Convención Americana (Quinche Ramírez, 2009, pág. 163).

Ahora bien, es importante destacar que el convencionalismo va más allá del tema de los derechos humanos, pues tiene que ver con todo el funcionamiento jurídico del Estado en la medida que de los convenios se deducen principios que influyen en el desarrollo del ordenamiento legal. Así, también, encontramos que pueden existir tratados ancla y autoridades para su particular implementación, que terminan siendo instrumentos encargados de desarrollar aquello que no está en el texto del acuerdo, pero que se incorpora por extensión, como, por ejemplo, un convenio que autoriza la creación de un organismo que tenga la potestad de autorregularse y de actuar a fin de ir ampliando el marco del ordenamiento jurídico de los países firmantes.

Por otra parte, en relación con las decisiones de los órganos jurisdiccionales, estas pueden aplicar el Derecho Internacional Humanitario, derecho de gentes, que puede que no se encuentre en el tratado firmado por un Estado pero que se deberá cumplir. Ejemplo de ello es el caso del fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Almonacid Arellano vs. Chile”, que determinó que el derecho de gentes aplica así no se haya firmado, por tratarse de un tema de convivencia entre Estados, entre pueblos.

III. La Convención Americana de Derechos Humanos y el ordenamiento jurídico colombiano frente a los tributos

La Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”, firmada el 22 de noviembre de 1969, fue incorporada al ordenamiento jurídico

colombiano por medio de la Ley 16 de 1972, vinculando en su contenido el tema tributario en por lo menos seis disposiciones.

En primera instancia, su artículo 32 define que toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática (Pacto de San José de Costa Rica). Esto conlleva, sin lugar a dudas, la necesidad de pasar por el escenario de financiar los gastos del Estado por medio del pago de tributos, pues existe una relación entre la persona, la comunidad y el establecimiento, todo esto enmarcado dentro del interés general.

Los sujetos pagan dichos tributos de acuerdo con su capacidad económica, lo cual se vincula a la propiedad privada protegida en el artículo 21 del Convenio, que establece que las personas tienen el derecho al uso y goce de sus bienes, aunque la ley puede restringirlos por el interés social (Pacto de San José de Costa Rica) que, en este caso particular, se refiere a imponer gravámenes. Tal circunstancia obedece al principio de igualdad (artículo 24 Pacto de San José de Costa Rica), que se complementa con la obligación de los Estados partes de respetar los derechos y libertades, y de garantizar su libre y pleno desarrollo sin discriminación alguna.

Ahora bien, así como existen los aspectos relacionados con los deberes tributarios de las personas para con el Estado y las limitaciones de este, también están los derechos de los sujetos pasivos del tributo a un debido proceso, a la seguridad jurídica, a la protección judicial, entre otros principios desarrollados en los artículos 8 y 25 de la Convención.

En este orden de ideas, encontramos que la Convención Americana de Derechos Humanos regula la materia impositiva en sede de establecer límites al poder tributario, así como de definir los deberes y derechos de las personas en el marco de un Estado democrático: la Carta de la Organización de los Estados Americanos (suscrita en Bogotá en 1948 y reformada por los Protocolos de Buenos Aires en 1967, Cartagena de Indias en 1985, Washington en 1992 y Managua en 1993), específicamente en su artículo 34, prevé que los Estados miembros, a fin de acelerar su desarrollo económico y social, y de conformidad con las modalidades y procedimientos propios en el marco de los principios democráticos y de las instituciones del Sistema Interamericano, dedicarán sus máximos esfuerzos al logro de diversas metas básicas, entre las que se encuentra el establecimiento de “sistemas impositivos adecuados y equitativos” (Pacto de San José de Costa Rica).

Ahora bien, en los términos de dicho tratado internacional, su establecimiento constituye la voluntad de los Estados miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte “adecuada” y “equitativa”, de conformidad con las propias modalidades y procedimientos de cada entidad firmante. En este sentido, se entiende el sistema impositivo como el orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como “un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total; de ahí que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no pueda depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado” (Soto Morales, 2014).

El tratado se articula con el sistema jurídico colombiano, con la Constitución Política y su bloque de constitucionalidad. La carta política desarrolla los aspectos relacionados con el ámbito impositivo, esto es, el deber de las personas de contribuir al financiamiento del Estado (Constitución Política, artículo 95-9), así como los deberes de este último, las limitaciones al poder tributario partiendo de la capacidad económica, la equidad y la justicia, entre otros principios.

El acuerdo estipula el derecho a la propiedad privada, al igual que lo hace la Constitución Política Nacional en su artículo 58. Este derecho se vincula al principio de no confiscatoriedad, es decir, que el Estado no debe gravar de manera ilimitada la propiedad, pues la sociedad necesita conservar una parte de la misma con el objetivo de que siga produciendo riqueza. No es dable establecer un tributo sofocante que limite alguno de los derechos ya reconocidos a los ciudadanos por vía constitucional.

IV. La jurisprudencia de la Corte Interamericana en materia impositiva y el control de convencionalidad

Existen pocos casos concretos en que la Corte Interamericana de Derechos Humanos haya fallado específicamente sobre el poder tributario o sobre violación directa del Convenio en relación con el ámbito impositivo. Una de las pocas decisiones es la de “Cantos vs. Argentina”, fallo que si bien se refiere a aspectos impositivos, hace especial énfasis en asuntos de carácter procesal. Sin embargo, más allá de esta situación concreta, sí encontramos lineamientos por parte de la Corporación sobre la defensa de la propiedad privada y sobre la justificación que debe tener el Estado para afectarla, ele-

mentos que sirven como referente en el tema que nos ocupa.

En este contexto, encontramos que el “Tribunal reitera que cuando un Estado invoque razones de interés general o de bien común para limitar derechos humanos, las mencionadas razones deberán ser objeto de una interpretación estrictamente ceñida a las ‘justas exigencias’ de una ‘sociedad democrática’, en donde se tenga en cuenta el equilibrio entre los distintos intereses en juego y las necesidades de preservar el objeto y fin de la Convención. Específicamente, “*la Corte considera que la facultad del Estado para limitar el derecho a la propiedad requiere de un equilibrio entre el interés general y el del propietario*” (destacado fuera de texto). Por lo tanto, el Estado debe utilizar los medios menos gravosos a fin de reducir la vulneración de los derechos del afectado” (Sentencia Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador).

Esta posición parte del llamado principio de justo equilibrio, el cual no ha sido desarrollado o, más bien, no ha sido reconocido de forma tajante por la jurisprudencia constitucional colombiana, pero sí por la Corte de Justicia Europea que, a partir del artículo 1 del Protocolo n.º 1 de la *European Convention of Human Rights*, que garantiza el derecho a la propiedad, “supone que no toda privación se encuentra en principio legitimada por la concurrencia del interés público o social. Toda limitación, necesariamente, debe suponer una razonable proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos perseguidos por el Estado en su aplicación, incluyendo las medidas destinadas al control del ejercicio de la propiedad individual. Dicho principio consiste en el balance entre las demandas del interés general de la comunidad y los requisitos para la protección de los derechos fundamentales de carácter

individual” (Caso Sporrang and Lonroth v. Sweden, A52 (1982); Caso Hentrich v. France, A 296-A (1994); Holy Monasteries v. Greece, A 301-A (1994); Presso Compania Naviera SA v. Belgium A332 (1995); and Others v. Greece (23 November 2000)).

El artículo 1º del Protocolo n.º 1 establece: “*Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a state to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties*”.

De acuerdo con esta posición, podemos encontrar que el poder tributario para afectar la propiedad privada debe contar con una justificación suficiente y debe ponderar el interés general con el particular. En el caso colombiano, la Corte Constitucional considera que “el poder tributario del Legislador es pleno. Por esta razón, puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos” (Sentencia C-219-1997). Sin perjuicio de lo anterior, este precepto tiene límites referidos a los principios constitucionales ya mencionados.

Estos límites no solo operan para el legislador, sino también para los jueces en la aplicación de las disposiciones, lo que nos lleva al escenario del control difuso o concentrado de los jueces sobre las disposiciones en la solución de casos concretos. En este sentido, encontramos que la sentencia de la CIDH en el caso Radilla Pacheco sentó las bases para la obligatoriedad de los funcionarios en ge-

neral, tanto de la rama judicial como ejecutiva, de aplicar el control de convencionalidad en todos casos que se considere pertinente.

Así, señala la Corte en la Sentencia del “caso Radilla Pacheco vs. México” de 23 de noviembre de 2009:

“[p]ara el Tribunal, no sólo la supresión o expedición de las normas en el derecho interno garantizan los derechos contenidos en la Convención Americana de conformidad con la obligación comprendida en el artículo 2 de dicho instrumento. También se requiere el desarrollo de prácticas estatales conducentes a la observancia efectiva de los derechos y libertades consagrados en la misma. En consecuencia, la existencia de una norma no garantiza por sí misma que su aplicación sea adecuada. Es necesario que la aplicación de las normas o su interpretación, en tanto prácticas jurisdiccionales y manifestación del orden público estatal, se encuentren ajustadas al mismo fin que persigue el artículo 2 de la Convención (...)”.

Esta posición es reforzada por el Tribunal Internacional en el caso “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, de 26 de noviembre de 2010, al decir que “su jurisprudencia es consciente de que las autoridades están sujetas al imperio de la ley y, por ello, están obligadas a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico”. Tal aseveración –sin lugar a dudas– incluye a los jueces.

Así, el control de convencionalidad tendría tres grados: el grado mayor, el intermedio y el mínimo. Señala sobre el particular Eduardo Ferrer Mc-Gregor:

Cuando un juez tiene competencia para declarar la invalidez de la norma legal que

es contraria a una norma convencional, el control de convencionalidad que se ejerce es el de mayor grado. En el supuesto de que el juez solo sea competente para desestimar, en el caso concreto, la norma considerada contraria a una norma convencional, el control de convencionalidad que se ejerce es de grado intermedio, y operará solo si no hay una posible “interpretación conforme” de la normatividad nacional con la Convención Americana de Derechos Humanos (o de cualquier otro tratado internacional). Cuando el juez solo tiene competencia para realizar una “interpretación conforme” con el tratado internacional, el control de convencionalidad será de grado mínimo (Ferrer Mc Gregor, 2014).

Así mismo, en el contexto nacional, este tema se desarrolla a través del principio *pro hominem*, el cual también está regulado en el artículo 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. La Corte Constitucional desarrolla este principio, al establecer que el Estado colombiano, a través de los jueces y demás asociados, por estar fundado en el respeto de la dignidad humana (Constitución Política, artículo 1), y tener como fines garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes (Constitución Política, artículo 2), tiene la obligación de preferir, cuando existan dos interpretaciones posibles de una disposición, la que más favorezca la dignidad humana.

Esta obligación se ha denominado por la doctrina y la jurisprudencia “principio de interpretación *pro hominem*” o “pro persona”. A este principio se ha referido esta Corporación en los siguientes términos: “El principio de interpretación *pro hominem*, impone aquella interpretación de las normas jurídicas que sea más favorable al hombre

y sus derechos, esto es, la prevalencia de aquella interpretación que propenda por el respeto de la dignidad humana y consecuentemente por la protección, garantía y promoción de los derechos humanos y de los derechos fundamentales consagrados a nivel constitucional”.

Este es, entonces, un criterio de interpretación que se fundamenta en las obligaciones contenidas en los artículos 1, 2 y 93 de la Constitución, según el cual, los derechos y deberes contenidos en la Constitución se deben interpretar de conformidad con los tratados sobre derechos humanos ratificados por Colombia. Es la cláusula expansiva, o de incorporación al sistema jurídico colombiano de aquellos contenidos provenientes de la suscripción de tratados referentes –básicamente– a temas de derechos humanos y derechos laborales, entre otros, los que terminan dando lugar al llamado bloque de constitucionalidad, ya sea en sentido lato o estricto. Sin embargo, es preciso aclarar que los convenios de doble imposición (CDI) no forman parte del bloque de constitucionalidad, como erradamente algún sector de la doctrina tributaria colombiana lo considera.

En lo que tiene que ver con los derechos, los mencionados criterios hermenéuticos se estipulan en el artículo 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 29 de la Convención Americana so-

bre Derechos Humanos. Adicionalmente, se debe afirmar que estos criterios configuran un parámetro de constitucionalidad, pues impiden que de una disposición se desprendan interpretaciones restrictivas de los derechos fundamentales. El principio *pro persona* impone que, sin excepción, entre dos o más posibles análisis de una situación, se prefiera [aquella] que resulte más garantista o que permita la aplicación de forma más amplia del derecho fundamental (Sentencias C-438-2013 y T-171-2009).

Así las cosas, encontramos, sin lugar a dudas, que los jueces colombianos pueden llegar a aplicar la convencionalidad específicamente en materia tributaria. Tal es el caso de la Sentencia T-347 de 2014, por medio de la cual se amparan los derechos de la población desplazada cuando un municipio cobra el impuesto predial de un bien inmueble que fue abandonado forzosamente o despojado, sin establecer mecanismos de alivio tributarios en consideración de la situación de extrema vulnerabilidad de una víctima de desplazamiento forzado.

De todas formas, más allá del análisis jurídico y de pocos casos aislados, existe un camino por recorrer para la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el tema impositivo y también para nuestros jueces, quienes pareciera que aún no tienen la conciencia de una poderosa herramienta para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Referencias

Bibliográficas

Carbonell, Miguel (s.f.). *Introducción general al control de convencionalidad*. México: Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx>

De La Mota, Alejandro (s.f.). “Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera”, en *Revista Internacional de Derechos Humanos*. Disponible en <http://www.cladh.org/wp-content/uploads/2012/07/a1-n1-2011-art07.pdf>.

Quinche Ramírez, Manuel Fernando (2009). “El control de convencionalidad y el sistema colombiano”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional* 163 núm. 12, julio-diciembre 2009

Soto Morales, Carlos Alfredo (2014). *Control de convencionalidad de normas fiscales*.

Verdross, Alfred (1973). *Derecho internacional público*, 5ª ed, 3ª reimp, Madrid: Aguilar.

Jurisprudencia Corte Interamericana

Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador. Sentencia de excepción preliminar y fondo. Voto concurrente del Juez Manuel E. Ventura Robles.

Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México. Noviembre 26 de 2010.

Caso Radilla Pacheco vs. México. Noviembre 23 de 2009.

Carss-Frisk, Monica, The right to property, en: <http://www.echr.coe.int/LibraryDocs/DG2/HRHAND/DG2-EN-HRHAND-04%282003%29.pdf>.

Celi de la Mota, A. (2011). “Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera”, en *Revista Internacional de Derechos Humanos* / ISSN 2250-5210 / 2011 Año I – N0 1 www.revistaidh.org.

Gutiérrez, M. (s.f.). “Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad y su aplicación en la materia fiscal y administrativa”, en *Revista de Investigación Jurídica - Técnico Profesional. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo*.

Jurisprudencia Corte Constitucional Colombia

Sentencia C-219 de 1997.

Sentencia C-438 de 2013.

Sentencia T-171 de 2009.

Sentencia T-347 de 2014.

Enlaces electrónicos

<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/controldifusodeconstitucionalidadydeconvencionalidad.pdf>.

<http://elmundodelabogado.com/2012/control-difuso-de-constitucionalidad-y-concionalidad-en-materia-tributaria/>.

<http://elmundodelabogado.com/2012/control-difuso-de-constitucionalidad-y-convencionalidad-en-materia-tributaria/>.

http://www.sitios.scjn.gob.mx/reformasconstitucionales/sites/default/files/material_lectura/Metodolog%C3%ADa%20Control%20Difuso.pdf.

Mac-Gregor, E. (s.f.). *El control difuso de convencionalidad en el Estado constitucional*. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2873/9.pdf>.