

Eficacia Jurídica y Sociológica de la Norma Tributaria en Colombia*

Legal and Sociological Effectiveness of the Tax Law in Colombia

Ruby Stella Cabrera Jaramillo**

Juan José Espinal Piedrahita***

Jorge Eliécer Colorado Barrientos****

Cómo citar este artículo: Cabrera Jaramillo, R.; Espinal Piedrahita, J. y Colorado Barrientos, J. (2021). Eficacia Jurídica y Sociológica de la Norma Tributaria en Colombia. *Verba Iuris*, 17(45), pp. 147-159.

Fecha de Recepción: 20 de noviembre de 2019 • Fecha de Aprobación: 15 de mayo de 2020

Reception date: November 20 of 2019 • Approval date: May 15 of 2020

- * El presente artículo es un producto del proyecto de investigación “*Aplicabilidad y Eficacia del principio de seguridad jurídica en la estructura normativa del Sistema Tributario colombiano*” perteneciente al grupo de investigación CONTAS de la Facultad de ciencias contables y Económicas de la Universidad Católica Luis Amigo y Grupo de investigación de Administración en Salud Ocupacional y Contaduría Pública (ASOCOP) de la Corporación Universitaria Minuto de Dios.
- ** Magíster en Tributación y Política Fiscal, especialista en Gestión y Control Tributario, Contadora Pública, investigadora Universidad Católica Luis Amigó, Medellín, Colombia. CvLAC: <https://n9.cl/nwuj>. ORCID: <https://n9.cl/dh6np>. Google Académico: <https://n9.cl/dp3cg>. Email: ruby.cabrera@amigo.edu.co y cabreras@hotmail.com.
- *** Magíster en Economía, economista investigador grupo ASOCOP Uniminuto y GES Universidad de Antioquia. CvLAC: <https://n9.cl/dmql>. ORCID: <https://n9.cl/1cjp4>. Google Académico: <https://tinyurl.com/zv5e2b2j>. Email: juan.espinal.pi@uniminuto.edu.co y juanbrojo@gmail.com.
- **** Magíster en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente, Abogado, Contador Público y abogado investigador Universidad Católica Luis Amigo. CvLAC: <https://n9.cl/nak9l>, <https://orcid.org/0000-0002-4202-9077>. Google Académico: <https://n9.cl/389f1>. Email: jorge.coloradoba@amigo.edu.co y jcoloradob@gmail.com.
- * This paper is the result of the investigation, made by Universidad Católica Luis Amigo, this paper is one of the products that has been made during the investigation project “*Aplicabilidad y eficacia del principio de seguridad jurídica en la estructura normativa del Sistema Tributario colombiano*” by the investigation group CONTAS from the economics department at Universidad Católica Luis Amigo and the group investigation for occupational health and public accounting (ASOCOP) at Corporación Universitaria Minuto de Dios.
- ** Master in Taxation and Fiscal Policy, with a post-grad on public management, public accounting from Universidad Católica Luis Amigó, Medellín, Colombia. CvLAC: <https://n9.cl/nwuj>. ORCID: <https://n9.cl/dh6np>. Google Academics: <https://n9.cl/dp3cg>. Email: ruby.cabrera@amigo.edu.co and cabreras@hotmail.com.
- *** Master on economics, economist investigator from ASOCOP Uniminuto and GES Universidad de Antioquia. CvLAC: <https://n9.cl/dmql>. ORCID: <https://n9.cl/1cjp4>. Google Academic: <https://tinyurl.com/zv5e2b2j>. Email: juan.espinal.pi@uniminuto.edu.co and juanbrojo@gmail.com.
- **** Master on sustainable development and environmental lawyer, Public Accounting and Lawyer from Universidad Católica Luis Amigo. CvLAC: <https://n9.cl/nak9l>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4202-9077>. Google Académico: <https://n9.cl/389f1>. Email: jorge.coloradoba@amigo.edu.co and jcoloradob@gmail.com.

Resumen

Hablar de eficacia respecto de la norma jurídica, es referirse a la observancia y al cumplimiento de la ley. Las leyes se redactan para la búsqueda de un orden jurídico armónico que regulen las relaciones entre Estado y sociedad, de ahí que la obediencia y la sujeción inciden en su eficacia. El objetivo de esta reflexión se orienta a analizar qué factores quebrantan la eficacia de la norma fiscal bajo una mirada legal y sociológica, a partir del conocimiento previo, de algunos referentes en la literatura y del análisis de la información, utilizando como método el hermenéutico, para proponer un análisis desde la comprensión práctica. Al concluir este texto, se puede afirmar que la ley es imperativa pero su obediencia y cumplimiento es directamente proporcional a que esta sea justa y orientada a un fin, y quienes legislan, gobiernan y controlan, ejerzan sus facultades constitucionales en el marco de la confianza legítima y de la seguridad jurídica.

Palabras Clave: Eficacia, norma fiscal, Estado, obediencia, cumplimiento.

Abstract

To speak of effectiveness concerning the legal rule is to refer to the observance and enforcement of the law. Laws are drafted in the search for a harmonious legal order that regulates the relations between State and society, hence obedience and subjection have an impact on their effectiveness. The objective of this reflection is oriented to analyze which factors break the effectiveness of the fiscal norm under a legal and sociological view, based on previous knowledge, some references in the literature and the analysis of the information, using the hermeneutic method, to propose an analysis from the practical understanding. After this text, it can be affirmed that the law is imperative but its obedience and compliance is directly proportional to the fact that it is fair and oriented to an end, and that those who legislate, govern and control, exercise their constitutional powers within the framework of legitimate trust and legal certainty.

Keywords: Effectiveness, fiscal rule, State, obedience, compliance.

Introducción

Como lo expresa la Corte Constitucional en la Sentencia C-873, la eficacia de la norma puede ser entendida “... tanto en un sentido jurídico como en sentido sociológico” (Colombia. Corte Constitucional, 2003, párr. 4). Al respecto, cabe aclarar que en materia tributaria la eficacia, en sentido jurídico, evidencia una relación entre los efectos y las consecuencias legales que produce el cumplimiento o no de la obligación tributaria en lo formal y en lo sustancial; en cuanto a lo sociológico, la eficacia puede evidenciarse en el comportamiento

que asumen los sujetos frente al cumplimiento de la norma, su renuencia o sujeción voluntaria u obligatoria. Una norma se considera válida “... si es, en todos los ámbitos obedecida y aplicada” (Kelsen et al., 2005, p. 50). En este sentido, la ley es un mandato. Sin embargo, las leyes fiscales tienen un carácter deóntico, al permitir, obligar y prohibir de forma estricta y tácita. Su acatamiento no depende de la voluntad del individuo, sino de quien la ley considere es destinatario y de la conducta en que incurre. En consecuencia, la obediencia, la sujeción y la aplicabilidad de la norma hará que esta se considere eficaz.

Al respecto, conviene resaltar que las causas que motivan una norma y los efectos que ella produce en su aplicación, podrán atribuírsele a su eficacia. En este sentido, la causa es “*la suma de condiciones necesarias para producir efecto y la falta de una hará ineficaz el resto*” (Von Buri, citado por Paludi, 1976, p. 53). De modo que la causa que motiva la Norma Tributaria tiene rango constitucional al garantizar, a través del recaudo de ingresos corrientes, el cumplimiento de los Fines Esenciales del Estado Social de Derecho. Sobre la relación causa-efecto, la eficacia sociológica está relacionada con la actitud que asume el individuo frente a la obediencia y a la aplicabilidad de la norma, que a juicio de lo expresado en la Sentencia C-443, será medida respecto al cumplimiento de la norma y de las sanciones que se impongan al ser violadas (Colombia. Corte Constitucional, 1997a).

Las distorsiones del Sistema Tributario, tales como la evasión, la elusión, la traslación, entre otras conductas (algunas delictivas), son originadas debido a una coyuntura política en ausencia de procesos de legitimidad en la administración de los recursos públicos; a su vez, evidencian comportamientos sociológicos y psicosociales que influyen en el no cumplimiento de la norma y, por ende, en su ineficacia. No obstante, los fines esenciales del Estado son viables en la medida en que los individuos, en proporción a sus capacidades, asumen el sostenimiento del Gobierno, que a su vez crea un ambiente propicio que fomenta el desarrollo y el crecimiento, generando riqueza y bienestar en la sociedad. De acuerdo con Hobbes, el Estado establece impuestos para garantizar seguridad a los ciudadanos, lo que deriva en que las leyes tributarias son eficientes en la medida en que, al ser cumplidas y aplicadas, garantizan la financiación del Estado, el desarrollo y crecimiento económicamente equitativo, sostenible y competitivo (citado por Márquez Aldana & Silva Ruiz, 2008).

En concordancia con lo anterior, a partir de la investigación cualitativa se pretende, desde el

método hermenéutico, comprender los aspectos generales que inciden en la eficacia e ineficacia de las leyes fiscales, reflexión que involucra observar la realidad social respecto de la obediencia y del cumplimiento del deber constitucional de financiar al Estado. En efecto, la percepción de la realidad social admite diversas explicaciones (Ricoeur, citado por Maldonado Oñate, 2016).

Este texto se concibe desde la descripción y el análisis; se centra en un estudio crítico y comprensivo frente a la complejidad en el cumplimiento y en la aplicabilidad de la Norma Tributaria que determina la eficacia de la ley. Este artículo de reflexión se desarrolla en tres apartados: el primero hace referencia a las pretensiones del legislativo al aprobar las leyes fiscales; el segundo se desarrolla frente a la sujeción normativa respecto del sujeto pasivo y en la acción que realiza; en un tercer momento se pretende explicar las repercusiones normativas.

Eficacia Normativa

Las normas justas, claras, sencillas en su interpretación, coherentes en su contenido y en relación con el ordenamiento jurídico, incitan a su cumplimiento, observancia y aplicabilidad. Por el contrario, la coyuntura normativa, la incertidumbre e inestabilidad legislativas, inciden en el desconocimiento de la ley. Un acto normativo es eficaz en tanto el comportamiento producido se oriente en la dirección deseada, a saber, cuando los destinatarios la cumplan u obedezcan (Donzis, 2006).

Pretensiones del Legislativo

La pretensión normativa del órgano legislativo busca, en un primer momento, dar cumplimiento al mandato constitucional. En una democracia moderna, el Estado Social de Derecho es garantía del cumplimiento de los fines esenciales. Por mandato constitucional, los ciudadanos son

responsables de su financiamiento, tal como lo dejó plasmado el constituyente primario al definir, desde la Constitución, como un deber de todo ciudadano colombiano “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Colombia. Asamblea Nacional Constituyente, 1991, art. 95.9). Ratificado lo anterior en la Sentencia C-261, el desarrollo jurisprudencial ha condicionado el deber de contribución a la capacidad económica:

“Dicha carga deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes, dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país”. (Colombia. Corte Constitucional, 2002, párr. 2)

Si es un deber de todo ciudadano financiar el Estado en el cumplimiento de sus Fines Esenciales, el Sistema Tributario debe estar orientado a ese fin. En consecuencia, se cumple la finalidad del Sistema Tributario si está diseñado bajo tres funciones básicas, que de cumplirse podría afirmarse que la Norma Tributaria que lo regula es eficaz:

- 1) La asignación de bienes y servicios para satisfacer necesidades públicas.
- 2) La redistribución del ingreso para hacer ajustes en la distribución de la renta y la riqueza.
- 3) La estabilización de la economía para el logro del pleno empleo y la estabilidad de precios y balanza de pagos (Musgrave, 1973, citado por Corona, 1994, p. 44).

Si el Sistema Tributario procura la asignación, la redistribución y la estabilización, tendrá alto impacto y retorno social, que lo percibe la sociedad maximizando los índices de confianza y legalidad. En este sentido, se considera eficaz la norma cuando se puede medir su impacto, así lo expresa el Magistrado Ponente, Dr. Manuel José Cepeda, en la Sentencia C-873, al concluir que *“la existencia de la norma depende de su*

eficacia social” (Colombia. Corte Constitucional, 2003, párr. 1).

Continuando con las pretensiones normativas que permiten, al final de la vigencia legal, evaluar su eficacia desde lo jurídico y lo sociológico, se aborda el *“espíritu de la ley”* y la *“naturaleza jurídica de la norma”*, que se evidencian en la exposición de motivos y que antecede al Proyecto de Ley y su posterior articulado. En este sentido, el espíritu de la ley se plasma en la exposición de motivos que permiten conocer las razones que inducen al Legislador a crear, modificar, adicionar o derogar una ley. Su texto expresa la *mens legis*, voluntad del Legislador, que, en algunos casos, actúa como una herramienta auxiliar de la hermenéutica tributaria, que podría ser garante del cumplimiento de la norma en la medida en que evita que se distorsione su interpretación y se ajuste al cumplimiento de las causas que la motivan. Entonces, el intérprete de la norma debe penetrar en el alma del Legislador para saber qué guía su voluntad al dictar la norma (Windscheid, citado por Sánchez Rubio, 2004).

Las pretensiones expuestas en la exposición de motivos, en contraste con los objetivos y metas logrados, pueden evidenciar la eficacia de la norma, teniendo en cuenta que las leyes fiscales aprobadas persiguen claros fines de redistribución, asignación y estabilización. Es posible medir su eficacia a través de las variaciones de indicadores que permitan evidenciar los resultados que se derivan de la aplicación de la norma; tal es el caso de la Ley 1607 (Colombia. Congreso de la República, 2012); cuya pretensión es reducir los índices de desempleo y, para lograrlo, suprime el pago de los aportes a salud que le correspondían al empleador. Según datos del Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE], antes de la mencionada ley, el desempleo se ubicó en el 9,74% (DANE, Comunicación Personal, 2020). Entre tanto, durante su aplicación, en los años 2013, 2014, 2015 y 2016, los índices registraron 9,5%, 8,57%, 8,30%, 8,69%, respectivamente, cifras que permiten concluir que la ley, en su pretensión

inicial, fue eficaz: “una norma solo es aplicable en la medida en que es eficaz” (Da Silva, 2003, p. 47).

En cuanto a la incidencia jurídica de la norma, su fundamento es el hecho generador considerado el núcleo de la obligación tributaria. En este sentido: “le corresponde al Estado ejerciendo su potestad tributaria, transformar, por intermedio del Legislador, en hechos generadores, aquellas situaciones o acontecimientos socioeconómicos considerados más idóneos para la exacción del tributo” (Sainz de Bujanda, citado por Jinesta Lobo, 1991, p. 9). Por consiguiente, le está permitido al Legislador definir los elementos sustanciales del tributo, tales como la acción que se grava, los sujetos que intervienen en la relación jurídica, la base y la tarifa.

Desvirtuar la incidencia jurídica del tributo a través de la traslación o la repercusión ilegal, es desfigurar la naturaleza jurídica de la norma. El Legislador, en los límites de su sabiduría, determina quién debe asumir la incidencia jurídica y económica del tributo; darle un sentido contrario a la incidencia, afecta la función de redistribución, asignación y estabilización. Los altos índices de desigualdad, después del recaudo del tributo, dejan en evidencia que quien asume el sacrificio fiscal no es quien el Legislador concibe y deja plasmado en la naturaleza de la norma.

En definitiva, las leyes expresan la voluntad soberana del Legislador, un precepto mediante el cual se manda, prohíbe o permite algo en consonancia con la justicia (La Voz del Derecho, 2014). En este contexto, una norma es eficaz desde las pretensiones del Legislador, en tanto se puede medir con fiabilidad su impacto social, el cual se refleja en las variaciones porcentuales de los diferentes indicadores analizados, antes, durante y después de la promulgación de la norma.

Sujeción a la Norma

Los tributos tienen su origen en el poder del Estado; así lo entendió el economista alemán Otto Mayer: “el tributo es una verdadera relación de

poder porque la voluntad del ente público se impone sobre la del súbdito” (citado por Muñoz Martínez, 2015, p. 28). A su vez, puede entenderse que esa relación de poder reviste al Legislador y está subordinada a la jerarquía constitucional; es decir, ya no se entiende como una relación de poder, sino como una relación jurídica de contenido obligatorio: “las relaciones entre Estado e individuo son de carácter jurídico obligacional” (Solanes Giralt, 1996, p. 40). Por lo tanto, en un Estado Social de Derecho el poder es limitado por la ley.

El aforismo originado en el Derecho Romano *dura lex, sed lex*¹, complementado por *durum est, sed ita lex scripta est*², evidencian el carácter imperativo de la ley, que subordina a todos los ciudadanos, sin excepción, incluyendo a quienes gobiernan. Su obediencia y cumplimiento no admite objeción en contra, prevalece sobre la voluntad e intereses de los individuos. Para que exista sujeción legal a la norma, debe enmarcarse en el Principio Constitucional de la Legalidad, a saber, *Nallun tributum sine lege*³, aforismo que constituye la base del Derecho Positivo de la Tributación. Para algunos juristas, su primacía impera por encima de los otros principios constitucionales del Sistema Tributario.

“El Legislador al crear una norma que pretenda recaudar un tributo deberá delimitar claramente sus elementos sustanciales (...) La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. (Colombia. Asamblea Nacional Constituyente, 1991; Constitución Política, art. 338)

El cumplimiento de la obligación tributaria es impositiva, al realizarse el Presupuesto tipificado en la ley como hecho generador, a partir de su nacimiento; es decir, la Norma Tributaria es

¹ Dura es la ley, pero es la ley.

² Es duro, pero así fue redactada la ley.

³ No habrá tributo sin ley.

imperativa “*porque ni el ciudadano puede dejar de pagar el impuesto, ni el Estado puede eximirle de la deuda tributaria*” (Lasarte, citado por Muñoz Martínez, 2015, p. 32), dando origen a la potestad de imposición que ejerce la administración tributaria.

Más allá de la sujeción legal, se debe agregar que el cumplimiento de la Norma Tributaria está estrechamente ligado a la legitimidad del Estado y de quien lo gobierna. La transparencia en el manejo de los recursos públicos, el buen gobierno, la confianza institucional, son situaciones que influyen a la hora de cumplir con la obligación moral del pago de los tributos.

La doctrina moral de Santo Tomás de Aquino, expresada en su libro *Summa Theologiae* I y II, Cuestiones 95, considera que cuando un tributo es justo, es una obligación moral y de conciencia pagarlo. Para Tomás de Aquino, un tributo es justo y obliga en conciencia cuando:

- Su finalidad es el bien común, el recaudo se destina a satisfacer las necesidades útiles a todos los gobernados.
- Es eficiente, quienes lo establecen son representantes de la sociedad y en ellos se manifiesta la voluntad de los ciudadanos.
- Es material en la medida en que grava a quienes tienen capacidad suficiente de soportar el sacrificio económico.
- Es formal cuando se tasa en proporción a la capacidad económica del sujeto.

En este sentido, la destinación de los impuestos al bien común no es otra cosa que percibir el retorno social del pago de los tributos en gasto e inversión social, que se evidencian en el crecimiento y desarrollo económico y en el mejoramiento continuo de la calidad de vida de todos los ciudadanos, sin

excepción. En consecuencia, se considera que las leyes justas obligan en conciencia.

La ley injusta no es propiamente ley. La ley sólo es justa, en razón de su fin, cuando se ordena al bien común; en razón de su autor, cuando no sobrepasa las atribuciones del Legislador; en razón de su forma, cuando establece cargas proporcionales entre los súbditos (Santo Tomás de Aquino, 1994, I,-2, q.96).

En los estudios que preceden a los estados tributarios modernos, es evidente que imperan la justicia y la equidad. Para Adam Smith, la tributación se estructura con base en la igualdad, entendida como la equidad que se desprende de la capacidad de pago, de la certidumbre y de la eficiencia en la recaudación por parte del Estado, en aras de la justicia y de la igualdad (citado por Márquez Aldana & Silva Ruiz, 2008). Igualmente, los ingresos destinados a la subsistencia no deberían ser gravados; sin embargo, para otros hacendistas como John Stuart Mill, el sostenimiento del Estado como un deber de los individuos debe darse en proporción a sus capacidades (citado por Márquez Aldana & Silva Ruiz, 2008). La imposición del tributo es un tema de justicia social. Al respecto: “*La capacidad económica del sujeto llamado a contribuir es el fundamento del presupuesto de nacimiento de la obligación principal, su límite, presupuesto de legitimación y criterio último de cuantificación*” (Rozas Valdés, 2012, p. 111).

Los principios constitucionales de la tributación siguen la corriente del Derecho Natural y la justicia, la equidad, la progresividad, y alcanzan la máxima jerarquía normativa al consagrarlos como un mandato constitucional y estructura fundamental del Sistema Tributario colombiano. Como se evidencia en la siguiente figura, las justas causas que determinan un tributo alcanzan orden constitucional.

Figura 1. *Causa impositionis*

<i>Final</i>	<i>Eficiente</i>	<i>Material</i>	<i>Formal</i>
Art. 2 C. N.	Art. 150 C. N.	Art. 95 C. N.	Art. 363 C. N.
Bienes comunes: son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad y promover la prosperidad general	Corresponde al Congreso hacer las leyes: establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales	Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad	El Sistema Tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

Fuente: Colombia. Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Finalmente, la sujeción a la norma trasciende la voluntad del individuo y su cumplimiento es una obligación, dejar de hacerlo por acción u omisión conlleva repercusiones penales o civiles; igual lo será el cumplimiento parcial o erróneo de la misma. “*Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes*” (Colombia. Asamblea Nacional Constituyente, 1991, Art. 95). Evitando que se eluda la norma, la prevalencia del derecho sustancial lo ha ratificado a través del desarrollo jurisprudencial mediante la Sentencia C-651: “... *la obediencia al derecho no puede dejarse a merced de la voluntad de cada uno*” (Colombia. Corte Constitucional, 1997b, párr. 1).

Repercusiones Normativas

La repercusión normativa evidencia la eficacia temporal de las leyes, su vigencia en el tiempo, la coherencia en su aplicabilidad y los resultados respecto de las pretensiones del Legislador. En efecto, la Norma Tributaria produce efectos legales a futuro a partir de la promulgación de la ley en el diario oficial; por mandato constitucional, las normas tributarias no son retroactivas.

Dentro de este orden de ideas, la eficacia de la norma está ligada a su cumplimiento y, a la vez, al ejercicio democrático. El poder radica en el pueblo soberano, quien, a través de las urnas, confiere poder legislativo para crear normas tributarias. El tributo nace en la voluntad del pueblo, representada en el Legislador; siendo así, en concordancia con la eficacia, la Norma Tributaria debería ser acatada, aplicada y seguida (Kelsen et al., 2005).

Si el Legislador está facultado por el pueblo para crear Normas Tributarias, entonces: “*la eficacia de un orden jurídico consiste en el hecho de que generalmente los individuos a quienes se dirigen las normas se conforman con ellas y en caso de incumplimiento, se aplican también generalmente las sanciones previstas para tales supuestos*” (Hart, citado por Mendieta Pineda & Parra Calixto, 2011, p. 243). Por consiguiente, cabe preguntarse: ¿por qué existe resistencia en acatar y en aplicar las normas tributarias? La respuesta puede darse en la reflexión de tres aspectos, a saber:

- El costo de la norma.
- Bajo retorno social.
- Administración tributaria.

En relación con el costo, se puede afirmar que “*cumplir la norma*” genera erogaciones que, en algunos casos, afectan negativamente la continuidad de los negocios; el sacrificio económico no solo afecta las utilidades y el incremento patrimonial, sino también al crecimiento, la sostenibilidad, la diversificación del modelo de negocio y las inversiones a futuro. La teoría del Sacrificio Fiscal se define como la afectación económica coercitiva de utilidades por parte del contribuyente, con el ánimo de generar ingresos al Estado (Edgeworth & Pigou, citados por Márquez Aldana & Silva Ruiz, 2008).

Para algunos autores, el tributo es el traslado de la riqueza personal y colectiva a favor del Estado, mediante métodos abiertamente violentos: “*en su recaudación el ciudadano experimenta una especie de acoso coactivo de la autoridad*” (Velásquez Trejo, 2010, p. 90). De igual forma, el Estado utiliza el poder de la fuerza coactiva para exigir el pago del tributo, en algunos casos desconociendo la capacidad económica del individuo, creando impuestos regresivos, en flagrante violación del mandato constitucional (Velásquez Trejo, 2010).

Algunos beneficios tributarios, diseñados para favorecer sectores económicos poderosos y privilegiados, terminan afectando a los contribuyentes de baja capacidad, a quienes se les agravan sus cargas, obligándolos a realizar un sacrificio absoluto, y el tributo termina siendo regresivo e inequitativo; la norma somete en igualdad de condiciones a ricos y a pobres, a empresas fortalecidas y en crecimiento, al mismo procedimiento vertical de determinación del tributo, desconociendo el concepto de justicia tributaria.

Los altos índices de informalidad y las distorsiones del Sistema Tributario hacen que el costo del incumplimiento de la norma agrave el esfuerzo de aquellos contribuyentes que cumplen a cabalidad con sus obligaciones sustanciales y formales. La ineficiencia e ineficacia de los procesos fiscalizadores de la administración tributaria en la detección de aquellos que se rehúsan a cumplir la norma, no pueden convertirse o trasladarse en un

costo adicional para quienes sí la cumplen. De igual forma, la sociedad percibe altos índices de corrupción a todo nivel y un bajo retorno social. Basta con analizar el coeficiente GINI, acciones que causan en el subconsciente del contribuyente comportamientos alusivos y evasivos, malas prácticas que son justificadas desde la idiosincrasia del sujeto pasivo al buscar ocultar el hecho generador o evitar su origen.

Históricamente, se observa que el excesivo cobro de impuestos oprime al pueblo. Lo anterior, asociado al bajo retorno de beneficios generales, ha desencadenado expresiones de resistencia fiscal que han destruido grandes imperios, tales como el romano, el español y el egipcio; en efecto, este fue el motivo para que América se independizara de España. Por su parte, en el Reino Unido, Margaret Thatcher, tras once años en el poder, no sucumbiría al inconformismo del pueblo, al haber creado el *Poll Tax*, impuesto local que pretendía que los ciudadanos tributaran por igual, desconociendo la capacidad contributiva. En 1846, Henry David Thoreau anunció su negativa a pagar impuestos por dos motivos concretos: se oponía a financiar el conflicto militar y no estaba dispuesto a contribuir económicamente en el mantenimiento de un Gobierno que seguía considerando legal la esclavitud en Estados Unidos. Esta actitud de negarse a pagar los impuestos lo llevó a escribir su célebre texto *La desobediencia civil*, al considerar que su esfuerzo fiscal no iba dirigido a satisfacer el bien común. Antes de Cristo, en el Antiguo Testamento, según los Libros Sagrados de los cristianos, Isaías profetizaba en contra de los que oprimían al pueblo de Dios cobrando excesivos impuestos: “*Ay de aquellos que dictan leyes injustas y con sus decretos organizan la opresión*” (Isaías, 10:1).

La disminución del gasto e inversión social aprobada en presupuesto público, privilegiando el financiamiento de la guerra, la deuda externa o la burocracia, afecta la calidad de vida de la población vulnerable; esta incidencia puede desencadenar la resistencia u objeción fiscal debido al desacuerdo con la naturaleza de ley. Si bien en Colombia la objeción fiscal no está

amparada constitucionalmente como la Objeción de Conciencia, en algunos sectores puede considerarse como una práctica en conciencia que no busca incurrir en evasión ni en elusión, sino autogestionar la destinación de los tributos en beneficio de la comunidad. En este sentido, el Legislador prevé, en la Ley 1819 (Colombia. Congreso de la República, 2016), bajo la legalidad la figura de “*obras por impuestos*”, que igual tratamiento puede darse a las donaciones que posteriormente son tratadas como un descuento tributario, limitado al 25% del impuesto liquidado. Determinar un tributo bajo la Objeción de Conciencia, será causa para que la administración tributaria inicie un proceso de fiscalización que puede concluir en una liquidación oficial con afectaciones onerosas para el contribuyente. En este sentido, se manifiesta la Sentencia SU-108:

“La garantía de la objeción de conciencia, esto es, el derecho que tiene toda persona a no ser obligado a actuar en contra de sus convicciones, descansa en el respeto, en la coexistencia de las creencias morales de cada quien y se funda en la idea de la libertad humana como principio fundamental de la ética contemporánea”. (Colombia. Corte Constitucional, 2016, Cap. 2.4)

Si el ordenamiento jurídico colombiano permitiera la objeción o resistencia fiscal, quizás los fines de la tributación se cumplieran a cabalidad en la asignación de bienes públicos, en la redistribución del ingreso y en la estabilización y

crecimiento económicos; de no ser así, el pueblo se rehusará a tributar y esta desobediencia a la norma fiscal podría presionar acciones de transparencia y de buen gobierno.

Expuesto lo anterior, no se puede desconocer la complejidad en la interpretación de la norma, lo cual puede radicar en la abundancia de leyes (confusas y coyunturales) y en las que son contantes las contradicciones respecto del orden jurídico. La ausencia de claridad en los textos legislativos y el querer legislar a través de textos reglamentarios o doctrinarios, generan un caos al momento de aplicar la norma. La escuela de la exégesis sostiene que la redacción de las leyes perfectas, claras y precisas, suministran soluciones al expresar de forma clara la voluntad del Legislador. En efecto: “*Si analizamos la complejidad de algunas normas tributarias, podemos observar cómo dicha complejidad, en la gran mayoría de las ocasiones, se deriva de motivos extrafiscales, ya que los tributos son utilizados para otros fines económicos o políticos*” (Arana Landín, 2008, pp. 28-29).

Según datos suministrados por la administración tributaria, en respuesta al Derecho de Petición formulado en el desarrollo de este escrito, y en el cual se indaga por el número de consultas realizadas a través del chat, se obtiene la respectiva información estadística que permite concluir que durante los años 2018 y 2019 han aumentado las consultas de un periodo a otro en 10,67%.

Tabla 1. Comparativos temas recurrentes

Tema	2018		2019		Total general
Consultas	4.575	55%	5.048	60%	9.623
Funcionamiento del sistema	1.155	14%	1.574	19%	2.729
Normatividad	1.491	18%	1.122	13%	2.613
Ingreso a Sistema Informático Electrónico (SIE)	654	8%	712	9%	1.366
Portal DIAN	488	6%	178	2%	666

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN).

⁴ Clasificadas por tema, correspondiente a los años 2018 y 2019, con un detalle minucioso de aquellas que se refieren a la interpretación normativa.

Para el año 2018, el 55% de las interacciones de la DIAN con los contribuyentes, a través del chat institucional, correspondía a consultas respecto de la forma en que se debe aplicar la ley para el cumplimiento de la obligación formal y sustancial. Para el año 2019, la tendencia es similar, pues el 60% de las interacciones corresponde a consultas similares. En la Tabla 2 se observa por temas de consulta.

Tabla 2. *Temas consultas DIAN*

Tema	2018	2019
Aduanero	77	4.123
Cambiario	15	699
Contacto con el usuario	321	8.881
Devoluciones y compensaciones	220	10.263
Recaudo y cobranza	157	7.172
RUT	1.703	90.794
Servicios transversales	366	33.599
Sucesos	771	159.259
Tributario	2.203	112.843
Total general	5.833	427.633

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN).

Por lo anterior, indagar sobre el verdadero significado de la Norma Tributaria e identificar la intención del Legislador, se ha convertido en una actividad riesgosa y dudosa para el subordinado, en su acatamiento y aplicabilidad, lo que a futuro puede generar afectaciones patrimoniales. Siendo un deber constitucional pagar impuestos para financiar el Estado, ¿por qué cumplir este deber es costoso y complejo? ¿Por qué la norma que lo regula es indescifrable, oscura, ambigua, inentendible? Lo paradójico de la situación es que existe un principio jurídico absoluto, que promulga: *“la ignorancia de la ley no es excusa para no cumplirla”* (Colombia. Congreso de la República, 1887, art. 9). En este mismo sentido se ha pronunciado la Corte Constitucional, a través del magistrado Luis Carlos SÁCHICA: *“Excluír de la obediencia de la ley a quien la ignora equivale*

a establecer un privilegio a su favor violatorio de la igualdad constitucional y generador del caos jurídico” (citado por Colombia. Corte Constitucional, 1997b, Cap. 4.1).

Las distorsiones del Sistema Tributario como la evasión, la elusión y la traslación, reflejan la ineficacia de la norma, la debilidad de la administración tributaria en la detección de los infractores y la aplicación de sanciones por violar la norma. La maleabilidad de la norma en su interpretación y la baja probabilidad de ubicarlos y sancionarlos influye psicológicamente en el contribuyente para evitar su cumplimiento. En consecuencia, la eficacia de la norma, en última instancia, se va a verificar en sus transgresores (Donzis, 2006). Por su parte, en el documento CONPES 3993, la administración tributaria acepta su baja eficiencia en procesos de gestión tributaria y aduanera:

Se han identificado aspectos relevantes en los procesos de gestión tributaria y aduanera que han impedido su eficacia: la falta de aprovechamiento de toda la información disponible sobre los contribuyentes y sus operaciones y la baja automatización y trazabilidad en los procesos de control aduanero (Colombia. Departamento Nacional de Planeación, 2020, p. 21).

Lo anterior incide en que algunos contribuyentes subestimen la capacidad fiscalizadora de la administración en vigilar el cumplimiento de la norma e iniciar procesos sancionatorios para quien la viole. De la misma forma, el canal tecnológico utilizado por la administración tributaria que permite el cumplimiento eficaz de la norma, no tiene la capacidad para contribuir a la eficacia de los procesos tributarios, reconociendo que no han evolucionado a modelos de servicios más eficientes (Colombia. Departamento Nacional de Planeación, 2020). De acuerdo con datos estadísticos suministrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), en el año 2018 se registraron aproximadamente 48 interrupciones en la prestación de servicios críticos, que representan 240 horas de falta de disponibilidad para los usuarios (Tabla 3).

Tabla 3. Interrupciones en los SIE

Año	Consultas	Fallas técnicas	Interrupciones	Horas de falla
2018	6.066	2.297	48	240
2019	6.170	2.464	75	913
2020	--	--	56	128

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia [DIAN].

En definitiva, la eficacia legal de la norma se refleja en su cumplimiento y observancia. Desde lo sociológico, la eficacia se refiere a la forma y al grado en que la norma es cumplida en la realidad, en tanto hecho socialmente observable; *“así, se dirá que una norma es eficaz en este sentido cuando es cumplida por los obligados a respetarla, esto es, cuando modifica u orienta su comportamiento o las decisiones por ellos adoptadas”* (Colombia. Corte Constitucional, 2003), expresado mediante Sentencia C-873 por parte del magistrado ponente, Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Conclusiones

Si bien constitucionalmente es un deber de todo ciudadano, residente o no, contribuir económicamente con el financiamiento del Estado, corresponde al Legislador, mediante la creación de la ley, regular el deber de “dar y exigir”. La ley, para ser obedecida y no discutida, acatada y no violada, debe ser clara en la finalidad que pretende, redactada en un entorno de justicia, de equidad, de confianza legítima y de seguridad jurídica; pero, ante todo, que el ciudadano experimente que su esfuerzo fiscal se retribuye en la asignación eficiente de bienes y servicios públicos, en la redistribución equitativa del ingreso y en la estabilización de la economía que, a su vez, permite el crecimiento y desarrollo económico. Siendo así, frente a la obediencia y cumplimiento de la ley, el subordinado no presenta resistencia alguna, lo ordenado en la norma se acata y cumple, con lo cual podrá afirmarse, en este escenario, que la ley es eficaz.

El Legislador representa la voluntad popular. Siendo así, podría concluirse que el tributo tiene su origen en la voluntad soberana del pueblo; someterse al imperio de ley es someterse al mandato que el mismo ciudadano ha dado ejerciendo su derecho democrático. En este orden de ideas, la ineficacia de la norma podría radicar en que la sociedad se ha equivocado en elegir a quienes legislan creando normas, a quienes gobiernan administrando y ejecutando presupuesto público.

No obstante, lo anterior, es necesario que el Legislador redacte las normas claras desde el punto de vista semántico y gramatical; por el contrario, si el texto normativo es improvisado, difuso, confuso e incomprensible para el común de los ciudadanos, difícilmente podrá acatarse y la norma puede terminar incidiendo en su desobediencia. No solo la complejidad interpretativa, la abundante normatividad hace que el Sistema Tributario pierda estructura y responda a las coyunturas económicas y políticas del momento. En el último decenio, Colombia ha experimentado, aproximadamente cada dos años, una reforma tributaria con el rotulo de “estructural”, estructura que no perdura en su vigencia por un periodo legislativo. Tal es el caso de la Ley 1607 (Colombia. Congreso de la República, 2012), que dos años más tarde se ve adicionada por la Ley 1743 (Colombia. Congreso de la República, 2014), que, a su vez, después de dos años es reemplazada por la Ley 1819 (Colombia. Congreso de la República, 2016) y a los dos años siguientes por la Ley 1943 (Colombia. Congreso de la República, 2018). Lo anterior evidencia la improvisación del Legislador y el desconocimiento de la técnica jurídica. Sin embargo, la Corte Constitucional

declara inconstitucional la Ley 1943 (Colombia. Congreso de la República, 2018), obligando al Legislador a enmendar errores de forma con la Ley 2010 (Colombia. Congreso de la República, 2019), acciones que atentan contra el principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

Referencias Bibliográficas

- Arana Landín, S. (2008). *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Dykinson.
- Colombia. Asamblea Nacional Constituyente. República de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*.
- Colombia. Congreso de la República. (1887). *Código Civil*.
- Colombia. Congreso de la República. (2012). *Ley 1607 de 2012: Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial.
- Colombia. Congreso de la República. (2014). *Ley 1743 de 2014: Por medio de la cual se establecen alternativas de financiamiento para la Rama Judicial*. Diario Oficial.
- Colombia. Congreso de la República. (2016). *Ley 1819 de 2016: Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial.
- Colombia. Congreso de la República. (2018). *Ley 1943 de 2018: Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial.
- Colombia. Congreso de la República. (2019). *Ley 2010 de 2019: Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del Sistema Tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial.
- Corte Constitucional. Colombia. (1997a). *Sentencia C-443 de 1997 [Martínez Caballero, A, magistrado ponente]*. Corte Constitucional.
- Corte Constitucional. Colombia. (1997b). *Sentencia C-651 de 1997 [Gaviria Díaz, C., magistrado ponente]*. Corte Constitucional.
- Corte Constitucional. Colombia. (2002). *Sentencia C-261 de 2002 [Vargas Hernández, C. I., magistrada ponente]*. Corte Constitucional.
- Corte Constitucional. Colombia. (2003). *Sentencia C-873 de 2003 [Cepeda Espinosa, M. J., magistrado ponente]*. Corte Constitucional.
- Corte Constitucional. Colombia. (2016). *Sentencia SU-108 de 2016 [Rojas Ríos, A., magistrado ponente]*. Corte Constitucional.
- Departamento Nacional de Planeación. Colombia. (2020). *Documento CONPES 3993*. Departamento Nacional de Planeación.
- Corona, J. F. (1994). *Lecturas de Hacienda Pública*. Minerva.
- Da Silva, J. A. (2003). *Aplicabilidad de las Normas Tributarias*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Donzis, R. H. (2006). La Eficacia Social de las Normas Jurídicas. *Revista Electrónica de Teoría y Práctica de la Elaboración de Normas Jurídicas*, 2(4), 6–24.
- Jinesta Lobo, E. (1991). Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria. *Ivstitia*, 5(58), 8–14.
- Kelsen, H., Bulygin, E., & Walter, R. (2005). *Validez y eficacia del derecho*. Astrea.
- La Voz del Derecho. (2014). *Dura lex, sed lex*. <https://bit.ly/2U2O9DE>
- Maldonado Oñate, R. (2016). *El Método Hermenéutico en la Investigación Cualitativa*. Universidad de Concepción.

- Márquez Aldana, Y., & Silva Ruiz, J. (2008). *Pensamiento Económico con Énfasis en Pensamiento Económico Público*. Escuela Superior de Administración Pública.
- Mendieta Pineda, L. M., & Parra Calixto, C. A. (2011). Eficacia, Vigencia y Positividad de la Norma. *Derecho y Realidad*, 9(18), 235-245.
- Muñoz Martínez, G. (2015). Derecho Tributario: Concepto y Fundamento de su Autonomía Científica. En J. R. Piza (Ed.), *La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales* (pp. 21-56). Universidad Externado de Colombia.
- Paludi, O. G. (1976). La Causalidad y las Teorías Jurídicas. En O. G. Paludi (Ed.), *La Relación de Causalidad en la Responsabilidad por el Hecho Propio* (pp. 52-59). Astrea.
- Rozas Valdés, J. A. (2012). De la Justicia Tributaria a la Justicia Financiera. *Revista Empresa y Humanismo*, 15(2), 111-128.
- Sánchez Rubio, M. (2004). La Interpretación en el Derecho: in claris non fit interpretatio. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 22, 417-435.
- Santo Tomás de Aquino. (1994). *Summa Theologiae*. Biblioteca de Autores Cristianos.
- Solanes Giralt, M. (1996). *Los Deberes de Colaboración con la Administración Tributaria: La Colaboración Social y la Individual de información tributaria de terceros [tesis doctoral, Universitat de Lleida]*. Repositori Obert UdL.
- Velásquez Trejo, A. (2010). *Ingresos Públicos y El Principio de la Sincronía Social y Cultural de los Impuestos*. Universidad Veracruzana.