

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

Profesor Emérito del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario.
Doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires.

DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO

Tomo II

Derecho tributario

*Tercera edición
revisada y puesta al día*



EDITORIAL TEMIS S. A.

Bogotá - Colombia

2017

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
A modo de prólogo.....	IX
Presentación	XXXVII

CAPÍTULO I

CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS DEL ESTADO

I. Definición de los ingresos públicos. Aspectos ideológico-políticos	1
II. Clasificación de los ingresos públicos.....	5
1. Clasificación jurídico-económica de los recursos del Estado	10
A) Recursos no constitutivos de renta.....	10
B) Recursos constitutivos de renta.....	13
a) Ingresos no tributarios constitutivos de renta.....	13
b) Ingresos tributarios.....	17
2. Clasificación de los ingresos públicos desde el punto de vista presu- puestal.....	17

CAPÍTULO II

RELACIÓN ENTRE EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO. DIVERSAS CLASIFICACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

SECCIÓN I. LA RELACIÓN ENTRE EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA FORMACIÓN DE LOS JURISTAS. LA AUTONOMÍA RELATIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO

SECCIÓN II. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. Clasificación del derecho tributario desde el punto de vista del conte- nido de los diversos tipos de norma que regulan los tributos.....	47
2. Clasificación del derecho tributario desde el punto de vista del aspecto espacial de las normas que lo integran: derecho tributario supranacio- nal, derecho tributario internacional, derecho tributario nacional y de- recho tributario subnacional	48
A) El derecho tributario supranacional	48
B) El derecho tributario internacional.....	49

	PÁG.
C) El derecho tributario nacional	50
D) El derecho tributario subnacional	51
3. Clasificación del derecho tributario desde el punto de vista de su relación con otras ramas del derecho. Derecho tributario constitucional, derecho tributario penal, derecho tributario comunitario y derecho tributario internacional.....	52

CAPÍTULO III

LA DEFINICIÓN DE TRIBUTO

SECCIÓN I. ASPECTOS BÁSICOS DE LA DEFINICIÓN

1. El tributo es una prestación pecuniariamente valuable	62
2. El tributo se establece a favor del Estado o de una comunidad supranacional	66
3. El Estado o la comunidad supranacional imponen el tributo sobre la base de solidaridad y en ejercicio del poder de imperio.....	67
4. El tributo es establecido en virtud de una ley o de un acto de un organismo supranacional	69
A) El principio de reserva de ley y la clasificación de los tributos en vinculados y no vinculados	71
B) El principio de reserva de ley y el papel del órgano de representación popular en el procedimiento de aprobación de un proyecto de ley tributaria	71
C) El significado de la expresión “ley” para los fines de la creación del derecho positivo tributario	72
a) Significado de la expresión ley	72
b) Forma de Estado y principio de reserva de ley	73
D) Principio de reserva de ley y derecho tributario comunitario	76
5. El tributo se encamina a la cobertura de los gastos o, en general, al cumplimiento de los fines del Estado o de la comunidad supranacional. Los tributos fundamentalmente extrafiscales y la definición tradicional del tributo	79

SECCIÓN II. LOS FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS Y EL APOORTE DE LA ESCUELA NAPOLITANA

1. Los planteamientos de Griziotti y de Giannini.....	84
2. El pensamiento de la Escuela napolitana. La naturaleza instrumental de la actividad financiera pública, la relación entre los fines fiscales y extrafiscales de los tributos y el papel fundamental de los tributos extrafiscales	86
3. Efectos del reconocimiento de los fines extrafiscales de los tributos.....	90

**SECCIÓN III. A MANERA DE CONCLUSIÓN. LA RELACIÓN ENTRE
EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO
A PARTIR DE LA DEFINICIÓN DE TRIBUTO**

CAPÍTULO IV

LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA

**SECCIÓN I. LA RAZÓN DE SER DE LOS CÓDIGOS. EL CÓDIGO DE NAPOLEÓN
COMO REFERENTE DE LOS CÓDIGOS MODERNOS. LOS RUMBOS DE LA DESCODIFICACIÓN,
LA RECODIFICACIÓN Y LA NECODIFICACIÓN**

SECCIÓN II. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA

PÁG.

1. Los debates sobre la codificación y su pertinencia para la codificación tributaria	100
2. Tipos de codificación tributaria. Contenido del Código Tributario.....	107
3. Ventajas de la codificación tributaria.....	112

**SECCIÓN III. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO
LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA EN ALEMANIA, FRANCIA, ITALIA,
ESPAÑA Y EN ALGUNOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA**

1. La codificación tributaria en Alemania	118
2. La codificación tributaria en Francia.....	119
3. La codificación tributaria en México.....	120
4. La codificación tributaria en España	120
5. La codificación tributaria en Italia.....	121
6. La codificación tributaria en Argentina	124
7. La codificación tributaria en Brasil	126
8. La codificación tributaria en Uruguay.....	128
9. La codificación tributaria en Bolivia	128
10. La codificación tributaria en Ecuador	129
11. La codificación tributaria en Perú	129
12. La codificación tributaria en Venezuela	130
13. La codificación tributaria en Costa Rica	132

**SECCIÓN IV. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA
DEL FRUSTRADO CÓDIGO TRIBUTARIO DE PRINCIPIOS GENERALES Y DEFINICIONES
BÁSICAS AL ESTATUTO TRIBUTARIO (UNA “CODIFICACIÓN A LA FRANCESA”
DE DERECHO CONSTANTE)**

1. Los proyectos de ley de 1972 y 1973 sobre facultades extraordinarias para expedir un código tributario de principios básicos y definiciones generales en materia de derecho tributario sustancial y formal. Los vientos frustrados de la codificación en Colombia.....	133
---	-----

	PÁG.
A) Texto del artículo 1° del proyecto de ley 77 (Cámara de Representantes) de 1973	134
B) Apartes de interés de la exposición de motivos del proyecto de ley 77 (Cámara de Representantes) de 1973.....	135
C) Apartes de interés de la ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes del proyecto de ley 77 (Cámara) de 1973	136
2. El Estatuto Tributario de 1989, una forma de codificación a la francesa o “recopilación de derecho constante”	139
3. Las nuevas tendencias a la codificación en Colombia. Los aportes del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y de la Misión del Ingreso Público.....	143

SECCIÓN V. LOS MODELOS DE CÓDIGO TRIBUTARIO

LOS MODELOS DE CÓDIGO TRIBUTARIO EN GENERAL Y LOS MODELOS OEA/BID DE 1967 Y DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT), EN PARTICULAR

1. El Modelo de Código Tributario para América Latina (Mctal) OEA/BID de 1967	147
2. El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 1997, 2006 y 2015	151

SECCIÓN VI. LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA EN LATINOAMÉRICA.

LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO SOBRE LA IMPORTANCIA Y LA NECESIDAD DE LA ADOPCIÓN DE CÓDIGOS TRIBUTARIOS NACIONALES

1. En las primeras Jornadas Latinoamericanas de Montevideo (1956).....	154
2. En las segundas Jornadas Latinoamericanas de México (1958)	155
3. En las sextas Jornadas Latinoamericanas de Punta del Este (1970).....	155
4. En las vigésimas Jornadas Latinoamericanas de Salvador, Bahía (Brasil) (2000)	156

SECCIÓN VII. CODIFICACIÓN TRIBUTARIA E INTEGRACIÓN ECONÓMICA.

EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO V

LAS RENTAS PARAFISCALES

1. Aspectos generales e históricos de la parafiscalidad. El caso colombiano	172
---	-----

	PÁG.
A) La parafiscalidad en Colombia.....	172
a) La parafiscalidad cafetera.....	172
b) La parafiscalidad en la Constitución Política de 1991 y la excepcionalidad de las rentas parafiscales.....	175
B) La parafiscalidad en Europa.....	180
2. Diversas clasificaciones de la parafiscalidad.....	186
A) Parafiscalidad pública y parafiscalidad privada. Naturaleza jurídica de las “rentas parafiscales”. La parafiscalidad en la Constitución de 1991. Las rentas parafiscales no son de naturaleza tributaria	186
B) Parafiscalidad económica, social, cultural o profesional	195
C) Algunas especies de parafiscalidad económica. Parafiscalidad agropecuaria, industrial o comercial. Parafiscalidad de fomento y parafiscalidad de regulación económica	195
3. Definición de las rentas parafiscales. Su alcance esencialmente sectorial	200
A) Definición prevista en el Estatuto Orgánico del Presupuesto en Colombia (EOPC).....	201
B) Definición de parafiscalidad propuesta en esta obra. Comentarios sobre la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia.....	202
a) La renta parafiscal es un “recurso de iure imperii” pero no un “tributo”.....	202
b) La “renta parafiscal” debe ser creada directamente por la ley y así lo establece la Constitución	205
c) La “renta parafiscal” es eminentemente sectorial	207
d) La parafiscalidad es un eficaz instrumento de intervención del Estado	218
e) Los recursos parafiscales obran como medio financiero para el cumplimiento de fines de interés colectivo	218
f) La actividad que se desarrolle con apoyo en los recursos parafiscales debe beneficiar exclusivamente a los integrantes del mismo sector, aunque no necesariamente con un criterio individual sino grupal, siempre desde la perspectiva del principio democrático en su administración y recaudo.....	219
4. El principio democrático en la administración de las “rentas parafiscales”	221
5. Las rentas parafiscales y el presupuesto público	225

CAPÍTULO VI

LOS TRIBUTOS VINCULADOS. TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

INTRODUCCIÓN

SECCIÓN I. LAS TASAS

1. Definición.....	235
--------------------	-----

	PÁG.
2. Características de la tasa. Comentarios sobre la doctrina tradicional	253
3. La naturaleza tributaria de la tasa como criterio fundamental para diferenciarla del precio. Tasas y precios públicos y tasas que pagan los particulares con motivo de la ejecución de contratos celebrados con el Estado	259
4. Aspectos cuantitativos y de distribución de la tasa (forma, método y sistema). Comentarios sobre el régimen colombiano	267
5. Naturaleza jurídica de los peajes y las contribuciones a las Superintendencias: los peajes son “tasas” y las sumas a cargo de las entidades vigiladas y a favor de las Superintendencias son “contribuciones especiales”	275

SECCIÓN II. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

I. Lo que debe entenderse por contribución especial.....	280
II. Los dos tipos de contribuciones especiales	285
1. La contribución por mejoras o valorización.....	285
2. Las contribuciones por servicios impuestos.....	288

CAPÍTULO VII

TRIBUTOS NO VINCULADOS. DEFINICIÓN DEL IMPUESTO

I. Definiciones de la doctrina y las legislaciones	294
II. Definición propuesta en esta obra.....	298
1. El impuesto es una prestación tributaria.....	298
2. La prestación tributaria puede ser en dinero o en especie.....	299
3. Es una prestación con destino al Estado o a una comunidad supranacional como titular del poder de imperio	300
4. La prestación a cargo del contribuyente es definitiva, obligatoria y coercitiva.....	304
5. La prestación impositiva no implica ninguna contraprestación inmediata de parte del Estado o Comunidad Supranacional y en favor del contribuyente	305
6. La prestación impositiva es establecida por autoridad de la ley o de un organismo supranacional	305
7. Es una prestación cuyo objeto es el cumplimiento de los fines del Estado	305
8. La obligación tributaria nace con motivo de la ocurrencia del hecho generador.....	306

CAPÍTULO VIII

LAS DIFERENTES CLASIFICACIONES DE LOS IMPUESTOS

I. Distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos.....	309
--	-----

	PÁG.
1. Primer criterio de distinción: la incidencia.....	310
A) Impuestos directos.....	310
B) Impuestos indirectos	310
C) Crítica al factor incidencia	310
D) Importancia del criterio de la incidencia para la creación del derecho tributario legislado y para su interpretación.....	312
2. Segundo criterio de distinción: el hecho generador y los padrones de cotización	313
A) Impuestos directos.....	313
B) Impuestos indirectos	313
C) Impuestos directos.....	313
D) Impuestos indirectos	313
E) Crítica a la distinción	314
3. Tercer criterio de distinción (manifestación de la fuente en el hecho imponible).....	314
II. Clasificación de los impuestos según el campo de aplicación	315
1. Impuestos reales y personales	315
A) Impuesto real	315
B) Impuesto personal	315
2. Impuestos generales y especiales	316
A) Primer concepto	316
B) Segundo concepto	317
a) Impuesto general	317
b) Impuesto especial	317
C) Tercer concepto	317
a) Impuesto general	317
b) Impuesto especial	317
III. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista de la forma de determinación del “importe tributario”	317
A) Subclasificación de los impuestos desde el punto de vista de la forma de pago inicialmente prevista en la ley: impuestos en dinero o en especie	321
B) Subclasificación de los impuestos desde el punto de vista de la consideración legal de un criterio o base gravable para el cálculo del impuesto	323
C) Subclasificación de los impuestos según la magnitud, criterio o base de referencia sea monetaria o no.....	323
D) Subclasificación de los impuestos “ad valorem” en tributos de derrama y de alícuota.....	324
E) Subclasificación de los impuestos de alícuota en tributos de tanto por ciento fijo, o proporcional y variables.....	325
F) Subclasificación de los impuestos de alícuota variable en progresivos, regresivos y degresivos.....	326

	PÁG.
G) La imposición progresiva puede revestir las siguientes modalidades de alícuota	329
a) La alícuota continua o global	329
b) La alícuota por escalones o por grados	329
c) La alícuota discrecional.....	330
IV. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista la afectación de la capacidad contributiva.....	330
1. Impuestos progresivos.....	332
2. Impuestos proporcionales.....	334
3. Impuestos regresivos	334
4. Regresividad o progresividad de un impuesto	335
V. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista del tratamiento de la base gravable según su fuente	335
1. Impuestos sobre la renta global.....	335
2. Impuestos sobre la renta cedular	335
VI. Clasificación económica de los impuestos	338
1. Impuestos sobre la renta	338
2. Impuestos sobre el capital	338
3. Impuestos sobre el gasto.....	339
VII. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista del ámbito espacial	340
1. Impuestos nacionales.....	340
2. Impuestos departamentales.....	340
3. Impuestos municipales	340
4. Impuestos supranacionales.....	340
VIII. Clasificación de los impuestos por razón de su neutralidad	341
IX. Clasificación de los impuestos según su figuración en el presupuesto público	343
1. Impuesto ordinario	343
2. Impuesto extraordinario	343
X. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista del comercio internacional. Ámbito interno o externo de la actividad económica originaria de la deuda tributaria	343
1. Nociones generales.....	343
2. Evolución.....	345
3. Nuevos planteamientos sobre la fiscalidad exterior: el neoliberalismo y la apertura económica frente al proteccionismo. El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) y la Organización Mundial del Comercio (OMC)	347
A) La tributación al comercio exterior en el marco del estructuralismo cepalino	347
B) La fiscalidad exterior desde la perspectiva del neoliberalismo.....	350
C) La tributación al comercio exterior, el GATT y la Organización Mundial del Comercio (OMC)	352

	PÁG.
D) La fiscalidad exterior en Colombia —de la dependencia de los impuestos externos a la reducción del arancel y la eliminación del impuesto a las importaciones—	354
a) Reducción del impuesto a las importaciones hasta llegar a su eliminación.....	355
b) La reducción del arancel y la eliminación de barreras paraarancelarias	355

CAPÍTULO IX

SISTEMA TRIBUTARIO: CONDICIONES PARA SU RACIONALIDAD Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

SECCIÓN I. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR SISTEMA TRIBUTARIO

I. Concepciones doctrinarias sobre los sistemas tributarios	358
1. La concepción económico-política de los sistemas tributarios (Planteamientos de Pierre Beltrame).....	359
A) Los sistemas fiscales de los países industrializados.....	359
a) Rendimiento fiscal.....	359
b) La estructura fiscal	360
c) La administración.....	361
B) Los sistemas fiscales de los países en vía de desarrollo.....	362
a) Rendimiento fiscal.....	362
b) Estructura fiscal.....	362
c) La administración tributaria, una subadministración.....	364
C) Los sistemas fiscales de los países socialistas.....	366
a) Rendimiento fiscal.....	369
b) Estructura fiscal.....	370
c) La administración tributaria, relativamente simple.....	371
2. La distinción entre sistemas fiscales y regímenes tributarios (planteamientos de Héctor B. Villegas).....	373
A) El aspecto espacial como límite del sistema fiscal.....	374
B) El aspecto temporal como límite del sistema fiscal	375
C) El aspecto jurídico-político de la legalidad del impuesto	375
D) El aspecto teleológico como condición del sistema fiscal	375
3. Distinción entre sistemas fiscales racionales e históricos (las ideas de Günter Schmolders).....	376
II. Características ideales del sistema tributario. La correlación de los medios con los fines de la hacienda pública	378

**SECCIÓN II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

	PÁG.
I. Los principios de progresividad y equidad como fundamento del sistema tributario. La Constitución de 1991 y la coexistencia de impuestos directos e indirectos.....	384
1. La “equidad” como principio general del derecho.....	384
2. La equidad y la progresividad como condiciones de justicia del sistema tributario.....	386
II. El principio de eficiencia del sistema tributario.....	394
III. Otros principios constitucionales de los tributos y del sistema tributario (los principios derivados).....	396
1. Principios derivados del principio fundamental de justicia: igualdad, generalidad y no confiscatoriedad.....	396
A) El principio de no confiscatoriedad.....	397
B) Los principios de igualdad y generalidad.....	400
2. Principios “derivados” del “principio de reserva de ley”.....	406
A) El principio derivado de certeza o predeterminación normativa de los elementos del tributo.....	406
B) El principio derivado de no retroactividad de la ley tributaria.....	410
3. Principios derivados del “principio de eficiencia del sistema tributario”.....	419

CAPÍTULO X

**PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA:
EL PODER TRIBUTARIO Y EL SISTEMA DE NORMAS
EN LOS ÓRDENES SUPRANACIONAL, INTERNACIONAL,
NACIONAL Y SUBNACIONAL. REFLEXIONES SOBRE
EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

**SECCIÓN I. PODER TRIBUTARIO Y PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.
NOCIONES GENERALES SOBRE EL PODER TRIBUTARIO**

I. El profundo contenido del principio “nullum tributum sine lege”.....	426
II. Soberanía, “poder tributario” y “supremacía tributaria” del Parlamento ...	439
III. “Poder tributario” y “potestad de imposición”. Competencia y función tributarias.....	447

**SECCIÓN II. EL SISTEMA DE NORMAS Y EL PODER TRIBUTARIO
DECRETOS DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. NORMAS DE DERECHO TRIBUTARIO
INTERNACIONAL Y COMUNITARIO. PODER TRIBUTARIO DERIVADO DE ASAMBLEAS
DEPARTAMENTALES Y CONCEJOS MUNICIPALES Y DISTRITALES
Y DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS**

I. Poder tributario de la rama ejecutiva del poder público.....	463
---	-----

PÁG.

1. Los decretos leyes y el ejercicio del “poder tributario” por el presidente de la república. Importancia del numeral 10 del artículo 150 de la Carta Política de Colombia	465
2. Los decretos legislativos de estados de excepción y el ejercicio del poder tributario por el presidente de la república.....	467
3. Los decretos de ley marco y el ejercicio del poder tributario por el presidente de la República.....	470
II. Los tratados internacionales y el poder tributario del presidente de la República, el Congreso y los organismos supranacionales.....	471
1. Definición del derecho tributario internacional. Las fuentes inmediatas y el “soft law”. El monismo como concepción dominante en lo que concierne a la relación entre tratados internacionales y el derecho interno	472
A) Una subespecialidad que ha de ser denominada “derecho tributario internacional” y no “derecho internacional tributario”. El “monismo de derecho internacional”.....	472
B) El contenido del derecho tributario internacional. La importancia del “soft law” y las sombras de la “relación de poder”.....	477
2. El derecho tributario internacional desde la perspectiva de la imposición directa en general y de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en particular.....	488
A) Aspectos generales. Causas de la doble imposición. Significado de la doble imposición. Modelos contra la doble imposición y tratados celebrados por Colombia para evitarla.....	488
B) Métodos para evitar la doble imposición que se han previsto en el marco del derecho tributario internacional	494
a) La exención de rentas obtenidas en el exterior	496
b) El crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit)	498
c) El descuento por impuestos exonerados (tax sparing)	499
d) El descuento por inversiones en el exterior.....	501
C) Comentarios en particular sobre algunas disposiciones nacionales colombianas de derecho tributario internacional	502
a) El descuento en Colombia de impuestos pagados en el exterior en general y el descuento de impuestos pagados sobre dividendos (“descuento directo”) y sobre utilidades originarias de los dividendos (“descuento indirecto”).....	502
b) La capitalización delgada (thin capitalization)	515
c) Las sociedades y entidades extranjeras que se consideran colombianas por tener su sede efectiva de administración en nuestro país	532
d) La noción de establecimiento permanente en el derecho tributario internacional	541
e) El régimen de precios de transferencia	549
f) El régimen de transparencia fiscal internacional en Colombia	559
g) Las reglas colombianas sobre paraísos fiscales e intercambio de información internacional	562

	PÁG.
D) El abuso en la interpretación y aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación en los impuestos sobre la renta y el patrimonio	567
a) El abuso en general y el abuso desde la óptica de la normativa internacional contenida en el tratado para evitar la doble imposición y los fines que lo inspiran, como referente para su interpretación según la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados....	567
b) La cláusula general antiabuso prevista en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario	574
3. El derecho tributario internacional desde la perspectiva de la imposición indirecta	575
A) El comercio internacional y la economía global. Los bloques económicos	576
B) Los acuerdos de libre comercio	577
C) La territorialidad del IVA. Aspectos internacionales. El aspecto espacial del hecho generador del IVA desde la perspectiva del comercio internacional, los bloques económicos y las comunidades supranacionales.....	582
a) Anotaciones preliminares sobre la territorialidad del IVA, el comercio internacional y las comunidades supranacionales.....	582
b) Criterios que informan las normativas nacionales en lo que concierne a la territorialidad del IVA.....	585
c) La territorialidad del IVA y el derecho tributario comunitario o supranacional.....	588
4. El derecho tributario internacional y la Constitución. Poder tributario del presidente mediante la celebración de tratados. La supranacionalidad y el principio “nullum tributum sine lege”	595
A) Aspectos constitucionales del derecho tributario internacional en general.....	596
a) Nociones generales	596
b) La aplicación provisional de los tratados	598
Proscriptum: los nuevos aires del derecho tributario internacional. Un fantasma, el de “la relación de poder”, se avizora tras el paradigma de la fiscalización internacional.....	599
B) El poder tributario en relación con el derecho tributario comunitario, supranacional o de la integración	606
a) Fases o etapas de los procesos de integración.....	607
b) Integración económica y derecho tributario comunitario	611
III. El poder tributario y la autonomía de las entidades territoriales. Aspectos constitucionales. El caso colombiano.....	618
1. Aspectos políticos generales. Los objetivos de la descentralización	619
2. Aspectos constitucionales y de derecho administrativo.....	623

	PÁG.
3. Aspectos fiscales. El poder tributario derivado de las entidades territoriales	628
A) La necesaria concurrencia de tributos nacionales y subnacionales. La autonomía subnacional en materia tributaria no necesariamente depende de la forma de Estado unitaria, regional o federal que rija	635
B) El poder tributario derivado de las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales de acuerdo con la Constitución de Colombia de 1991	639
a) Generalidades sobre la hacienda pública de los departamentos, municipios y distritos en Colombia.....	639
b) A manera de conclusión	644
C) Poder tributario derivado de las autoridades administrativas	646
D) A manera de conclusión: el principio “nullum tributum sine lege” y el artículo 338 de la Constitución Política. La Constitución de la libertad.....	647

CAPÍTULO XI

EL PRINCIPIO “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE” Y EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA ANDINA

I. Reseña de la integración andina: de la “zona de libre comercio” a la “unión” aduanera”	654
II. El entorno institucional del Acuerdo de Integración Subregional Andino	661
1. El Consejo Presidencial Andino (CPA).....	662
2. El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (Camre)	663
3. La Comisión de la Comunidad Andina (CCA)	664
4. La Secretaría General de la Comunidad Andina (SGCA)	665
5. El Parlamento Andino (PA)	666
6. El Tribunal Andino de Justicia y sus funciones.....	668
A) Proferir fallos de nulidad.....	669
B) Proferir fallos por incumplimiento del ordenamiento comunitario ..	669
C) Efectuar la “interpretación prejudicial” de las normas del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena.....	670
D) Resolver los “recursos por omisión o inactividad de los órganos comunitarios”	670
E) Obrar como árbitro para dirimir controversias	670
F) Resolver los asuntos de orden laboral que se relacionen con el Sistema Andino de Integración	671
III. La estructura normativa del Sistema Andino de Integración y su incidencia en la armonización tributaria	671
IV. El derecho tributario nacional y la aplicación directa, sin necesidad de acto de incorporación, de las normas de derecho comunitario derivado	673

	PÁG.
V. Normas de “derecho originario” que han incidido o inciden en la “armonización tributaria” andina	689
1. El Tratado Constitutivo del Acuerdo de Cartagena.....	689
2. El Protocolo de Lima, del 30 de octubre de 1976.....	691
3. El Protocolo de Arequipa, del 21 de abril de 1978	691
4. El tratado constitutivo del Tribunal Andino de Justicia, de 1979	692
5. El tratado constitutivo del Parlamento Andino, de 1979.....	692
6. El Protocolo de Quito, del 12 de mayo de 1987	693
7. El Protocolo de Trujillo, del 10 de marzo de 1996	693
8. El Protocolo de Cochabamba, del 28 de mayo de 1996.....	694
9. El protocolo modificatorio del Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, suscrito en Sucre el 23 de abril de 1997.....	694
10. El Protocolo de Sucre, del 25 de junio de 1997	694
VI. El ordenamiento tributario andino derivado.....	695
1. Normas más relevantes de derecho tributario comunitario andino derivado proferidas durante la vigencia del Sistema Andino de Integración en lo que concierne a los impuestos indirectos en general y al impuesto sobre el valor agregado (Iva) en particular. Especial referencia a las decisiones 599 y 600 de 2004	696
A) La decisión 330 de 1992	697
B) La decisión 388 de 1996	699
C) Las decisiones 599 y 600 de 2004 relacionadas, en su orden, con la “armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado” y con la “armonización de los impuestos selectivos al consumo”	700
a) Vigencia y aplicación de las decisiones 599 y 600. La decisión 635.....	702
b) Méritos de las decisiones 599 y 600	704
c) Aspectos cuestionables de las decisiones 599 y 600.....	706
2. Normas relevantes de derecho tributario comunitario andino derivado que se han proferido durante la vigencia del Sistema Andino de Integración en lo que concierne a los impuestos directos en general y al impuesto sobre la renta en particular. Especial referencia a las decisiones 40 y 578.....	708
Conclusiones.....	713

CAPÍTULO XII

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL Y EL ARBITRAMIENTO TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL EN PARTICULAR. VIABILIDAD EN COLOMBIA

I. Nociones generales sobre las vías alternativas de solución de conflictos. Modalidades y conceptos.....	723
---	-----

	PÁG.
1. Vías alternativas tradicionales.....	724
A) El arbitramento. Características fundamentales y naturaleza jurídica	725
a) Es voluntario	726
b) Es temporal o transitorio	727
c) Es excepcional.....	727
d) Es una figura procesal	728
e) Se ejerce dentro del marco legal	728
B) La transacción	731
C) La conciliación.....	732
D) La amigable composición	735
2. Otras “vías alternas o complementarias” para solucionar o impedir los conflictos	735
A) La pericia técnica o arbitramento técnico	736
B) Las consultas a la administración tributaria.....	736
C) Acuerdos sobre precios de transferencia.....	737
II. Argumentos en contra de la aplicación de los medios alternativos de solu- ción de conflictos en materia tributaria. Presentación y réplica	739
1. La obligación tributaria como “obligación ex lege” y el “principio de reserva de ley”	739
2. La indisponibilidad del crédito tributario.....	745
3. El principio de igualdad	748
4. Conclusiones sobre la procedencia de las vías alternativas de solución de conflictos en materia tributaria	749
III. El arbitramento en materia tributaria.....	749
1. El arbitramento tributario en el derecho comparado	753
2. Requisitos del arbitramento. Presupuestos de fondo.....	756
3. El arbitramento en materia tributaria en Colombia.....	763
A) Viabilidad del arbitraje tributario en Colombia	763
B) La jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Esta- do relacionada con la viabilidad del arbitraje en el derecho público. La posición de las Corporaciones sobre la improcedencia del arbi- traje para examinar la validez de los actos administrativos y su inci- dencia en el arbitramento tributario	770
a) La sentencia C649 de 2002	772
b) La sentencia C096, del 31 de enero de 2001.....	774
c) La sentencia C1436, del 25 de octubre de 2000.....	777
C) Conclusiones sobre la viabilidad del arbitramento en materia tribu- taria y su procedencia en Colombia	782
4. El arbitramento tributario internacional	784
5. Recomendación de los “métodos alternativos de solución de conflictos”, en general, y del “arbitramento”, en particular, por la Asamblea de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.....	793

CAPÍTULO XIII

**LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.
NOCIONES GENERALES SOBRE EL HECHO IMPONIBLE
Y EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA SUSTANCIAL**

**SECCIÓN I. NOCIONES GENERALES. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA
Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL**

	PÁG.
I. Relación jurídico tributaria y obligación tributaria sustancial	798
II. El presupuesto condicionante del nacimiento de la obligación tributaria ...	804
III. El hecho jurídico y el hecho gravado	806
IV. El hecho imponible y el hecho generador	806
V. Elementos que configuran al hecho generador	809

**SECCIÓN II. LOS DIVERSOS ASPECTOS DEL HECHO GENERADOR
DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. REFLEXIONES SOBRE
LA SUJECCIÓN PASIVA**

1. El aspecto material del hecho generador	811
2. El aspecto personal del hecho generador. Consideraciones sobre la sujeción pasiva en general y la sujeción pasiva en el impuesto sobre el valor agregado (IVA) en particular. contribuyentes, deudores y sustitutos tributarios	812
A) El sujeto pasivo de la obligación tributaria se debería identificar simplemente como “deudor” o “deudor tributario”. Una aproximación al tema en el IVA	812
B) El sujeto pasivo en el impuesto sobre el valor agregado (IVA)	815
C) Algo más sobre la sustitución tributaria en el IVA	818
3. El aspecto temporal del hecho generador	825
4. El aspecto espacial del hecho generador	827

APÉNDICE

**ÉTICA, JUSTICIA Y EQUIDAD.
UNA VISIÓN DE HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO**

SECCIÓN I

**JUSTICIA Y EQUIDAD EN EL DERECHO EN GENERAL
Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO EN PARTICULAR**

1. La equidad	837
---------------------	-----

	PÁG.
2. El bien común y la justicia	842
A) Las dos modalidades de justicia: justicia distributiva y justicia conmutativa.....	844
B) El derecho como lo justo, como el objeto de la justicia	845

SECCIÓN II

LA EQUIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO
DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. El principio de capacidad contributiva	847
2. Equidad horizontal y equidad vertical. Sus expresiones en el ingreso y en el gasto público.....	850
3. De la proporcionalidad a la progresividad.....	855
A) Los impuestos en los cuales la progresividad depende especialmente de la alícuota	856
B) Los impuestos alternativos simplificados y el impuesto plano	862
C) Los impuestos en los cuales la progresividad se logra por vías distintas de las alícuotas crecientes. El caso del impuesto sobre el valor agregado (IVA).....	864
Índice de autores	915
Índice de disposiciones y sentencias citadas.....	923
Índice de materias	931

Empero, la referencia al *mercado de libre competencia, de monopolio u oligopolio*, resulta un tanto extraña a la definición misma y corresponde, más bien, a una aclaración de orden pragmático, razón por la cual esa última parte puede ser excluida.

Los hacendistas distinguen entre *precios empresariales y no empresariales*, para destacar que los primeros son percibidos por el ente público en ejercicio de una actividad *industrial y comercial* en cuya gestión se une al sector privado o lo reemplaza; y los segundos, en cambio, obedecen a la decisión del Estado de renovar sus activos fijos, como ocurre con los llamados *bienes fiscales*, o de explotar directamente o convenir con los particulares la explotación de recursos de su propiedad⁷.

En ambos casos, el ingreso que reporta el Estado corresponde a la noción de *precio* porque la relación existente entre lo que se da y lo que se recibe es *equivalente*, de manera que la operación económica de *cambio*, que envuelve, es en cierta forma *perfecta*. No se trata, en efecto, del suministro de un bien o servicio al costo, sin ninguna pretensión de rentabilidad o margen, ni de un subsidio implícito en favor de los compradores o usuarios. Es sabido que el dinero, como *instrumento de cambio*, sustituyó la antigua práctica del trueque e hizo viable que las partes intervinientes en las transacciones económicas percibieran un medio que les permitiera adquirir lo que requirieran y evitó el complejo sistema de entrega y recepción de especies equivalentes. El *principio de identidad*, según el cual *dos cosas iguales a una tercera son iguales entre sí*⁸, hizo posible el surgimiento del dinero y su función de instrumento de cambio. Esa misma concepción de la equivalencia total es la que subyace tras la noción de *precio*, en un contexto de mediación del dinero sufragado por una de las partes como consecuencia de su espontánea decisión de realizar la transacción, independientemente de que las condiciones del mercado sean de *competencia*, de *monopolio* o de *oligopolio*.

Cuando el Estado celebra un contrato de arrendamiento en virtud del cual entrega al arrendatario un bien de su propiedad para su uso y goce, igualmente percibe un *precio*, aunque el acuerdo entre las partes esté sujeto a una serie de privilegios en favor del ente público.

Cuando celebra un contrato de concesión, en desarrollo del cual el concesionario contrae la obligación de pagarle regalías o cánones, igualmente percibe un *precio*, aunque también suele aludirse a una *participación en utilidades*, que, sin embargo, es en realidad una modalidad de *precio* que sufraga el *concesionario*

⁷ *Ibidem*, pág. 207.

⁸ Véase al respecto a RAMÓN ABEL CASTAÑO, *Ideas económicas mínimas*, Bogotá, Edit. Bedout, 1979, págs. 76 a 80.

o *asociado* a cambio de su habilitación para explotar bienes o prestar servicios estatales. Pero si la erogación a cargo del explotador de recursos estatales no se establece en función de los factores que normalmente configuran el *precio* (v. gr. el costo, la rentabilidad, la dimensión cuantitativa del beneficio del explotador, etc.), como ocurre en Colombia con las *regalías por la explotación de recursos naturales no renovables* (v. gr. el petróleo), no estamos propiamente en el ámbito del *precio* sino en el de las *prestaciones coactivas* o de *iure imperii* que se mencionan al final de esta sección. *Regalías* que, bajo esa concepción general, pueden tener o no naturaleza impositiva según quien las sufrague sea o no el propietario de la riqueza del subsuelo que las origina, según lo explica en detalle esta obra en el volumen 1.

Cuando el ente público enajena los activos fijos de un ministerio, de un establecimiento público o de una empresa industrial y comercial, denominados *bienes fiscales* por el artículo 674 del Código Civil colombiano, la suma que percibe a título de contraprestación es igualmente un *precio*.

En todos esos casos aparece un factor determinante de la naturaleza jurídica de la prestación pecuniaria percibida por el Estado: “La libertad, no solo formal sino real, de quien adquiere o utiliza el bien o servicio”.

He ahí el criterio fundamental para diferenciar el *precio* de los *ingresos tributarios* que percibe el ente público, y de modo primordial de la *tasa*, además de la existencia de una actividad inherente a las funciones del Estado según la ideología imperante. Si bien el *precio* y la *tasa* tienen un alcance contraprestacional referido a un servicio disfrutado o utilizado por quien paga la suma de dinero a que haya lugar, lo cierto es que en el primer caso el usuario obra en un contexto de *libertad*; en el segundo, en cambio, en un ámbito de *coacción*.

Esa misma necesidad del servicio permite que el administrado quede sometido a lo que el Estado disponga, de manera arbitraria; por ende, exige que se establezcan límites y criterios precisos que eviten el abuso de las autoridades. El *poder de imperio*, materializado en el establecimiento de la *tasa* por la utilización inevitable del servicio, no puede ser ejercido según la voluntad omnímoda del gobernante de turno. Si las autoridades del ramo establecen la *tarifa*, han de hacerlo según los lineamientos precisos que disponga la ley y, sin excepción alguna, con sujeción al *costo del servicio*, por disponerlo así la Carta Política.

Es conocida la necesidad de la regulación de los mercados de monopolio o de oligopolio del *sector privado* mediante sistemas de control de precios en relación con los bienes o servicios de demanda inelástica que satisfacen necesidades básicas de los asociados o, en todo caso, la restricción a cualquier forma de abuso de la posición dominante o manipulación de los precios del mercado.

En el denominado *sector público*, por su parte, es obvio que el mecanismo adecuado no es el *control de precios*, porque el mismo ente que impondría tal

control sería el que percibiría los precios. La limitación a la discrecionalidad de la administración, en consecuencia, se establece por medio del *principio de reserva de ley* de la *tasa* y las reglas y criterios precisos de determinación de la *tarifa* en función del costo del servicio.

b') *Ingresos no tributarios* "no constitutivos de precio". En ocasiones, la suma que reporta el Estado no corresponde a un tributo pero tampoco tiene su origen en una actividad retribuida con precio. Tales pueden ser los casos de las *multas* por infracciones cometidas por los administrados o de la adquisición de bienes por la vía de la *extinción del dominio*, las *regalías* por explotación de recursos estatales que regule la ley directamente y sin sujeción a los factores que usualmente configuran al *precio* o las *donaciones* provenientes de particulares, de otros Estados o de organizaciones internacionales.

En el primer caso, nos encontramos ante recursos cuyo sustento es el *poder de imperio* del Estado pero que no tienen la condición de *tributos* porque su naturaleza es *sancionatoria* y, por consiguiente, no hallan su origen en el *deber de contribuir* sino en hechos o actos que lesionan al interés público.

En el segundo caso, nos hallamos ante recursos que si bien son impuestos por el Estado en desarrollo de su *poder de imperio* no corresponden propiamente a *tributos* porque no tienen su sustento en el *deber de contribuir* sino en la natural contraprestación que implica la utilización de bienes o recursos de otro para beneficio propio. No participan de la categoría tributaria de las *tasas* porque su importe nada tiene que ver con el *costo de un servicio* o la *utilización de la riqueza pública*, ni corresponden a *impuestos*, porque entrañan una *contraprestación*. Son realmente, desde el punto de vista jurídico, *recursos de derecho público*, *coactivos* o de *iure imperii*, pero no *tributos*.

En el tercer caso, si hemos de acudir a una denominación genérica, cabe aludir a las *donaciones* o *ayudas* cuya importancia fue decisiva en el medievo. Como suele anotarse en los estudios históricos sobre la hacienda pública, estos recursos fueron, en el marco de la génesis del Estado nación, el más claro e importante antecedente de los impuestos permanentes u ordinarios. El aumento considerable de las funciones del ente público y la continuidad de su gestión, en las postrimerías de la Edad Media, hizo necesario que se incrementaran los recursos y, sobre todo, que se dotaran de una estabilidad acorde con la responsabilidad pública. Tal es el tránsito de las simples *ayudas* al *impuesto* de la modernidad.

Con todo, aun en la actualidad los Estados suelen recibir auxilios y donaciones originadas en diferentes razones que, en ocasiones, pueden estar orientadas por prácticas deleznable de intromisión de otros Estados en sus asuntos internos, con graves implicaciones sobre la autodeterminación y la soberanía nacional.

b) *Ingresos tributarios*. Dada su importancia desde el punto de vista jurídico y hacendístico, y considerando que este volumen de la obra se dedica en general a la especialidad del *derecho* que los regula, los *ingresos tributarios* se examinan en un capítulo independiente dedicado a la *definición de tributo*, capítulo que constituye la antesala para el análisis de las dos grandes modalidades de *tributos* que percibe el Estado: los *vinculados* y los *no vinculados*.

Según se hará ver en el texto, su análisis impone el estudio de otra institución que para muchos corresponde a la noción de *tributo* pero que en realidad tiene otras características y peculiaridades y, además, escapa a la noción de *ingreso o recurso público*: la de las *rentas parafiscales*, a las cuales también se les dedica un capítulo separado de la obra.

Para finalizar los comentarios relativos a la clasificación de los *recursos del Estado* que aquí se propone, es conveniente aludir a otra clasificación estrictamente jurídica que ha propuesto la doctrina, como es la que distingue *recursos de derecho privado (iure gestionis o iure privatorum)* y *recursos de derecho público (iure imperii)*.

Los recursos *de iure gestionis o iure privatorum* son percibidos por el Estado como si fuera un particular; esto es, en desarrollo de negocios jurídicos semejantes a los que celebran los particulares, independientemente de las normas sobre *transparencia* que contemplen las legislaciones (v. gr. las relativas a *licitaciones públicas y concursos*)⁹. Buena parte de los recursos que aquí se denominan *constitutivos de precio* corresponden a esta modalidad.

Los recursos *iure imperii*, por su parte, son percibidos por el Estado en ejercicio de su *supremacía o poder de imperio*. Los *tributos*, por supuesto, forman parte de este género; pero no lo agotan porque también son *coactivos* o de *derecho público* recursos como las *multas*, las *regalías impuestas por la ley a los explotadores de recursos naturales no renovables* y los bienes adquiridos por el Estado en desarrollo de *procesos de extinción del dominio*.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS DESDE EL PUNTO DE VISTA PRESUPUESTAL

Es natural que los ordenamientos presupuestales de los Estados acudan a clasificaciones de los ingresos que cumplen diferentes funciones tanto en lo que atañe al destino jurídico de los recursos, como en lo que toca con el curso de las finanzas públicas y las políticas macroeconómica y fiscal.

⁹ Véase en esta materia a GASPARE FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1999, págs. 13 a 18.