

Fuentes del derecho tributario

Héctor Prieto Pinilla*

«Las rentas o ingresos del Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra parte o para disfrutarla como le parezca... no hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y las que debe dejársele a cada uno.»¹

Fuente: «Del latín *fons fontis*. En sentido literal se entiende: manantial de agua que brota de la tierra. En sentido figurado: principio, fundamento u origen de una cosa.»²

1. Introducción

Las fuentes del derecho tributario hacen relación a los principios, fundamentos, orígenes o nacimiento de las normas reguladoras de los impues-

tos, así como a las manifestaciones de esas normas jurídicas cuando rigen las relaciones entre el Estado y los particulares, por razón de las contribuciones; lo cual significa que haremos las necesarias referencias sobre el origen de la soberanía, el poder público y sus desarrollos más recientes.

Al tratar las fuentes del derecho, Aftalión sostiene: «...el tema de las fuentes ... alude no ya a la fuente de validez de cierta norma, sino a la existencia misma de esa norma que actúa como fuente de validez.»³

Como quiera que cuando se trata el tema de las fuentes del derecho se alude a la existencia y validez de las normas jurídicas, su estudio debe ocuparse tanto de la creación normativa, como de la autoridad creadora, y por supuesto de los fundamentos y condiciones para su validez.

Las fuentes del derecho se clasifican en:

a. Fuentes materiales, dice Torr , «...son los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Estos factores son las necesidades o problemas que el legislador tiene que resolver y, además, las finalidades o valores que el legislador quie-

* Abogado. Especialista en Derecho Público de la Universidad Nacional. Redactor - Autor del «Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios» de Legis S. A., de 1983 a 1991. Autor del «Manual de Retención en la Fuente Legis». Jefe de Redacción de la Revista «Impuestos», de Legis, de 1984 a 1991. Profesor de Derecho Tributario en programas de pre-grado y post-grado en las universidades del Norte y Autónoma de Caribe, de Barranquilla, y Libre Central de Bogotá.

1. BARON DE MONTESQUIEU. «Del Espíritu de la Leyes». Edit. S.A., Buenos Aires, 1971. Pág. 240.

2. Diccionario de la Lengua Española, decimonovena edición, Real Academia Española, pág. 644.

3. AFTALION, citado por Monroy Cabra, «Introducción al Derecho», ed. Temis, Bogotá, pág. 98.

re realizar en el medio social para el que legisla.»⁴

Se trata por consiguiente, de la decisión política, en la cual deben tener especial incidencia los fines del Estado, los factores de tipo social y económico y la influencia y efectos de la decisión soberana en el grupo social que la va a poner en práctica.

b. Fuentes formales, según el criterio de Bonnacase, «...las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos... para imponer socialmente, en virtud de la potencia coercitiva del derecho.»⁵

Son en consecuencia, los requisitos necesarios para la validez del precepto jurídico, principalmente el trámite que debe surtir para que tenga la fuerza coercitiva y la capacidad para imponerse socialmente.

Finalmente, trataremos la constitución política, los tratados internacionales, la ley, los decretos reglamentarios, los principios generales del derecho tributario y la jurisprudencia y la doctrina, como las principales fuentes mediatas e inmediatas de producción, ejecución y aplicación del derecho tributario.

2. El hombre como ser social

Ha sido aspiración permanente del hombre, además de la satisfacción de

sus necesidades básicas, mejorar cada vez más su calidad de vida y evolucionar como ser humano. En un principio las necesidades eran elementales, acordes con la sociedad de su tiempo; sin embargo, ha venido modificándose a la par con los desarrollos de la humanidad, últimamente con los grades avances científicos y tecnológicos. Además, el crecimiento vertiginoso de la población también ha modificado sensiblemente la vida en comunidad, y como consecuencia obvia, el hombre se dedicó a producir más y mejores medios de vida dirigidos a la familia, particularmente en materia de educación, salud, seguridad, vivienda, trabajo, recreación, medio ambiente, etc.

Cuando Aristóteles analizaba el papel del hombre en la sociedad, planteaba que sus necesidades sólo podían satisfacerse en función de la comunidad. El más grande pensador griego concibió al hombre como el «zoon politikón» o «animal político», ser social por naturaleza, cuya voluntad lo inclina a mantenerse siempre unido y haciendo parte de la comunidad.

El hombre aislado del grupo social, por muy inteligente, recursivo, hábil, competente que fuese, no estaría en capacidad de producir los bienes y servicios requeridos para hacer su vida normal, y antes que evolucionar, se estancaría o retrocedería. En consecuencia, la satisfacción de sus necesidades, la realización de sus metas y por supuesto su naturaleza política, empujan al hombre y lo determinan a vivir en comunidad.

4 TORRÉ ABELARDO, citado por Monroy Cabra, ob. cit., pág. 99.

5 BONNECASSE, citado por Monroy Cabra, ob. cit.

3. Antecedentes en nuestro suelo

A su llegada al territorio americano, el conquistador —invasor— español encontró que las tribus habitantes de esta parte de la geografía, tenían su propia organización política, social y económica. Entre los aborígenes había una división del trabajo, que no obstante su forma elemental, les permitía producir lo que necesitaban para satisfacer sus necesidades básicas acorde con el grado de su desarrollo, fundamentalmente agropecuario y artesanal. Unos indios se dedicaban a las labores del campo; había diestros fabricantes de telas, vestuarios y herramientas; otros se dedicaban a la pesca y a la caza, algunos se dedicaban a la medicina, y parte con excelentes aptitudes artísticas laboraban maravillosamente la orfebrería; esto último se evidencia con las valiosas piezas elaboradas por nuestros antepasados que se exhiben actualmente en el Museo del Oro del Banco de la República.

Lamentablemente los invasores nunca mostraron el menor respeto por los aborígenes, ni interés alguno por salvaguardar su cultura ni su organización social; por el contrario, a su paso avasallaron y destruyeron cuanto estuvo a su alcance. Además, utilizaron métodos de dominación como el desarraigo, la violencia, el engaño y el pillaje, que debilitaron la organización social y familiar indígena. Así fueron sometidos y desposeídos de sus tierras y de sus riquezas, en beneficio personal de los invasores y de la Corona Española.

La creación de «la encomienda», institución de apariencia feudal y conteni-

do tributario, se caracterizó porque además de exigir a los aborígenes su trabajo personal, les impuso la obligación de elevados tributos, tan altos que en la práctica fueron realmente confiscatorios, los cuales se debían pagar a los españoles, primero colectivamente como tribus y más tarde en calidad de contribuyentes individuales.

Posteriormente se estableció «la mita», una institución más asimilable al establecimiento capitalista que al feudal, cuya finalidad, además de disponer la explotación despiadada de la mano de obra indígena en actividades principalmente mineras, tuvo un indiscutible contenido tributario. Los impuestos obtenidos en la colonia eran cada vez más importantes, para satisfacer las crecientes y apremiantes necesidades fiscales de la guerrerista Corona.

La historia considera «la mita» como la más cruel entre las formas de dominación que utilizaron los españoles, y la que más afectó a la población nativa, pues en su aplicación el indígena fue desarraigado de su medio, y la consecuencia, su debilitamiento físico y moral; se desintegró su familia y su comunidad. Al aborígen se le exigieron trabajos forzados, muchas veces sin el pago del irrisorio salario acordado; sus condiciones de explotación fueron tan infrahumanas que cuando enfermaban morían abandonados; trabajaban sin descanso todos los días, inclusive los domingos y «fiestas de guardar» en jornadas hasta de dieciocho horas diarias.

Por si lo anterior fuera poco, por las vías de hecho empeoraron los abusos de los españoles contra nuestros ante-

pasados. Se cuentan, entre otros: la esclavitud, el alquiler de los indios para pagar deudas, el hurto agravado sin sanción alguna, la estafa en contratos de compra-venta cuyos precios nunca eran pagados, y la inexistencia de instancias judiciales imparciales a las que pudieran acudir los aborígenes para hacer valer sus precarios derechos.

Los historiadores explican la adopción de estas formas de explotación de tipo feudal y esclavista impuestas en la colonia, en el hecho de que la España de la época, no presentaba aún mínimos vestigios del sistema capitalista, contrariamente a las evoluciones que ya se habían dado en otros países de Europa occidental.

4. Origen del poder del Estado

El poder público es una manifestación de la soberanía del Estado, que se expresa expidiendo normas constitutivas de derechos, garantías, deberes, cargas, obligaciones y sanciones a los ciudadanos, frente a las cuales no es posible oponerse, porque provienen de la autoridad soberana. Para estudiar tan enormes atribuciones debe analizarse, aunque someramente, el origen y los fundamentos filosóficos del poder del Estado.

El origen de la soberanía tiene diversos fundamentos, entre los cuales, son los más importantes:

a. La teoría teocrática, la cual preconiza que el poder tiene un origen divino, que, por lo mismo, el hombre no está en capacidad de desconocer.

No obstante, debe distinguirse entre

la teoría teocrática que niega el derecho al pueblo a elegir o a designar a los soberanos o gobernantes —de poca aplicabilidad en el mundo moderno— basadas en que no solamente la autoridad viene de Dios, sino que también él designa a las personas que habrán de ejercerla.

La otra tesis, parte del criterio que el manejo del poder es cuestión humana. Esta posición es la defendida por la iglesia católica, la cual sostiene que aunque el poder tiene origen divino y que Dios es la fuente suprema de toda autoridad, la designación de los gobernantes y la responsabilidad de lo que atañe al ejercicio del poder corresponde a los hombres.

b. Teoría democrática, según la cual la soberanía reside en el pueblo, y en consecuencia a éste le corresponde la elección de los gobernantes; el poder se encuentra instituido al servicio y en beneficio de los ciudadanos, por lo cual todos los miembros de la colectividad deben tomar interés en su establecimiento, mantenimiento y control.

Esta teoría, a su vez, tiene dos planteamientos que difieren en su concepción sobre los titulares de la soberanía:

1. La soberanía nacional, tesis racionalista de origen francés, emanada de la revolución francesa, según la cual la soberanía reside en el conjunto de los ciudadanos, quienes conforman un solo cuerpo denominado «nación», que a su vez es la depositaria de la soberanía; las personas nombradas para que ejerzan la autoridad del Estado son sus representantes y esta designación se hace por medio de las

elecciones.

2. La soberanía popular, planteada por Rousseau en «El contrato social», según la cual, ésta reside en la universalidad o suma de las soberanías individuales de los ciudadanos, quienes teniendo cada uno una parte del poder, aceptan cederlo al Estado a cambio de vivir en una sociedad organizada; dicha cesión se hace por medio de las elecciones, las cuales se consideran actos de disponibilidad de esa soberanía.

4.1. El poder en el Estado de derecho

El Estado en ejercicio de su soberanía crea el derecho, y éste por su parte legitima el poder, fijando las autoridades que lo habrán de aplicar, determinando sus atribuciones y competencias, estableciendo los derechos subjetivos y las garantías de los ciudadanos y sancionando la infracción a las normas obligatorias. En el Estado de Derecho cada actividad está claramente definida: una es la decisión política y otra la forma en que ésta entra a operar en la sociedad organizada.

El Estado de derecho ha introducido el elemento normativo, porque es esencial en la democracia. Aquí el grupo social no está sometido a la acción de la fuerza ni a los caprichos del gobernante ni a su poder personal, sino a la organización política que está definida en la institucionalización de los principios de la juridicidad y la democracia del Estado. Se caracteriza por la exigencia de que los poderes públicos actúen de conformidad con la ley y la constitución política, y que los funcionarios desarrollen su actividad dentro de los marcos de sus respectivas

competencias. El Estado de derecho parte de la premisa de que «el gobierno no debe ser de leyes y no de hombres» el cual, como postulado de la revolución francesa afirma que dentro del Estado no puede haber autoridad superior a la ley, porque es principio del estado de derecho que toda su actividad, incluida la de los particulares, se encuentre subordinada a la ley de la república.

Puesto que el Estado soberano tiene necesidad de hacer cumplir decisiones, requiere del monopolio de la fuerza pública para que, llegado el caso, la utilice en vía a efectivizar sus mandatos. Sin embargo, este recurso debe manejarse con especial prudencia, ya que la fuerza física por sí misma no tiene la capacidad de producir cohesión ni unidad de acción, condiciones necesarias para la armonía social. Por ello, es más importante el concurso de la sociedad, que con voluntad de obediencia refuerce las actividades, en el entendido de que hay un interés social que surge de la convicción de la legitimidad en el ejercicio del poder. En otras palabras, si el ejercicio del poder es legítimo, es justo y necesario su acatamiento voluntario, y en este evento, la utilización de la fuerza pública tiene una carácter subsidiario.

5. Fuentes del poder tributario

Aunque nadie les desconoce a los romanos su enorme capacidad de organización y sus indiscutibles conocimientos, avances y progresos jurídicos, y que atribuyeron al Estado el poder tributario, en Roma no se conocieron delimitaciones efectivas al poder absoluto de la monarquía en materia tributaria.

Los cuestionamientos iniciales al poder tributario absoluto, informa la historia, ocurrieron muchos siglos después de la caída del imperio Romano, se estima que hacia la segunda mitad del siglo XII en las denominadas «cortes» españolas, en las cuales estaban representados la nobleza, el clero y los feudales, y se conformaban para debatir con el monarca las cuestiones relacionadas con la imposición de tributos.

La primera y más trascendental delimitación efectiva al poder absoluto del monarca en materia tributaria fue la Carta Magna, que aprobó el rey de Inglaterra Juan sin Tierra a sus súbditos —no por altruismo o generosidad— sino obligado por la revuelta y amotinamiento de los señores feudales, que empobrecidos como consecuencia de los desmesurados impuestos, se había revelado con el apoyo de buena parte de la nobleza y el bajo clero.

Ocurrió que luego de la ocupación de la ciudad de Londres, en la fecha histórica del 15 de junio de 1215, el monarca inglés, típico exponente de la soberbia dinastía Plantagenet, aceptó disminuir su poder, hasta ese momento absoluto, colocando su sello real a la carta de derechos en favor de sus súbditos, que se constituyó además en fuente de libertades individuales y de garantías civiles y políticas, es decir, en la primera constitución política.

Entre las prescripciones más importantes de la Carta Magna de 1215, pueden destacarse: el establecimiento del principio de la representación para la creación de los impuestos, consis-

tente en la prohibición al monarca de ordenar tributos sin consentimiento del Gran Consejo del Reino, el cual debía conformarse por arzobispos, obispos, condes y barones, a quienes se convocaría con 48 horas de anticipación para el efecto. Igualmente, la prohibición a los oficiales del rey para que se apoderaran de los bienes de sus vasallos sin pagar previamente el precio pagado; otras normas garantizaron el derecho a la libertad, al prohibirse la detención y condena de cualquier hombre libre, salvo sentencia dictada por sus pares, según la ley del país. Por último, llama poderosamente la atención cómo se estableció la responsabilidad extracontractual del Estado, ya que allí mismo se acordó que en caso de violación de la Carta por parte del monarca o sus oficiales, los súbditos guardianes y conservadores de las convenciones pactadas, podían apoderarse de las tierras y castillos del rey, hasta que por sentencia fueran reparados los daños causados.

En lo que se refiere al poder tributario, las delimitaciones al poder del monarca fueron establecidas de la siguiente manera:

«17o. Cuando se trate de fijar el pago que a cada uno corresponda, convocaremos privadamente por medio de nuestras cartas a los arzobispos, obispos, abades, condes y principales varones del reino». ⁶

No obstante la importancia del acontecimiento relatado, el poder absoluto de los monarcas seguía siendo muy

⁶ BRAVO, Juan Rafael. «Nociones fundamentales de Derecho Tributario». Ed. Rosaristas, pág. 26.

sólido y aun debía librarse una larga y dura lucha que se prolongó por siglos, dadas las férreas estructuras monárquicas. Luego de la «Carta Magna» debieron transcurrir más de cinco siglos para que estas garantías y avances ciudadanos de reconocieran en los primeros textos constitucionales. Estos surgieron de la proclamación de los Derechos del Hombre en la Revolución Francesa del 14 de julio de 1789; quizás el primer acontecimiento de la historia, porque transformó el mundo en la medida en que significó el comienzo de la destrucción de la monarquía y de las dinastías que ostentaron el poder por siempre, para darle paso al ascenso de la burguesía.

Los aspectos tributarios de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, fueron consagrados por la Asamblea Constituyente en el artículo XIV, que establece lo siguiente:

«Todos los ciudadanos tienen derecho de verificar, por sí o por medio de sus representantes, la necesidad de las contribuciones públicas, de consentirlas, de determinar su cuota, su extinción y su duración».⁷

5.1. Poder tributario del Estado moderno

El poder tributario es una especie del poder del Estado, y se ejerce por la Rama Legislativa del poder público, cuando establece impuestos, cuando dicta las normas para precisar reglamentar y ejecutar los tributos, y cuando en determinadas circunstancias por razones políticas, funcionales o socia-

les delega ese poder en otros entes corporativos territoriales: los departamentos, los distritos o los municipios.

El Estado, actuando en ejercicio de su poder tributario, no motiva la norma impositiva; no obstante, la doctrina sostiene que existen motivos y fundamentos que justifican el sometimiento de los particulares a la ley tributaria, entre los cuales, se citan los siguientes:

a. La Nacionalidad, que consiste en una calidad especial, por el hecho de pertenecer a un país, por razón del nacimiento o por el fenómeno jurídico de la adopción. Es importante advertir que la calidad de nacional colombiano no se pierde por el hecho de adquirir otra nacionalidad, recíprocamente que los nacionales por adopción no estarán obligados a renunciar a su nacionalidad de origen o de adopción.

b. El Domicilio o la Residencia en el país, que significa la sede jurídica de una persona o entidad. Consiste en el establecimiento o residencia acompañada —real o presuntivamente— del ánimo de permanecer en ella. Aunque el individuo sea extranjero, se justifica el sometimiento a las medidas de carácter tributario, por cuanto el residente o domiciliado goza de los beneficios del Estado en donde habita con su familia, o donde estableció la sede para sus negocios o actividades, o para la ubicación de sus riquezas, y por ello utiliza su protección;

c. La Realización de Actividades Económicas, que se estiman como los actos voluntarios lícitos que producen consecuencias jurídicas. Aunque no

⁷ Bravo, Juan Rafael, ob. cit., pág. 26.

haya incidencia de la nacionalidad ni del domicilio en el país, surge la obligación tributaria, puesto que si se generan rentas o utilidades en una nación, ello es posible gracias a la protección jurídica y policiva vigentes en el estado en que tuvo lugar el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, donde se produjo el negocio, el trabajo o la renta.

d. La Propiedad y Posesión de Bienes, al igual que en el caso anterior, la posesión se debe estimar independientemente, puesto que se trata de un hecho generador autónomo. Si los bienes son el objeto de la protección del Estado, es claro que tal amparo jurídico ha beneficiado a su poseedor o propietario.

e. El Consumo de Bienes y Servicios, porque el consumo implica la satisfacción de las necesidades tanto individuales como colectivas, y ello implica la existencia de una organización con aptitud para producir y poner a disposición de los consumidores los bienes y servicios requeridos.

6. La Constitución como fuente del derecho tributario

Sobre este particular no hay uniformidad de criterios. No obstante, a juicio de autorizados tratadistas, la más importante fuente del derecho tributario es la constitución política, por tener el carácter de norma superior, de ley de leyes o de norma de normas, como reza el artículo 4o. de nuestra actual Carta Constitucional.

La constitución también se considera fuente de derecho por ser el conjunto de normas relativas a la estructura

fundamental del estado; establecer las funciones de sus órganos; consagrar los derechos, libertades y garantías de las personas y las relaciones de los ciudadanos frente al estado, y, finalmente, porque como norma de normas que es, implica el sometimiento de todo el ordenamiento jurídico del Estado a sus disposiciones superiores.

La Carta Política es el poder del Estado en marcha y se manifiesta en la capacidad para tomar las decisiones políticas fundamentales a que se refiere Karl Loewenstein, cuando sostiene que la decisión conformadora más importante con la que se enfrenta una nación es la elección de su sistema político, y cuando sostiene que la constitución se ocupa principalmente de: «La elección entre el libre cambio y el proteccionismo; la actitud del Estado frente a las cuestiones religiosas, como por ejemplo la separación del Estado y la Iglesia, y las escuelas confesionales; la dirección que se deberá dar a la educación humanística o técnica, o si cabe encontrar un equilibrio; la alternativa entre un sistema económico con empresa privada libre de control estatal o un sistema de economía dirigida; el paso al estado del bienestar; las relaciones entre los empresarios y los empleados y trabajadores en el proceso de producción; la disposición de las riquezas naturales; ... la subvención de la economía agraria; el paso de una economía agraria a una economía industrial; la política fiscal y monetaria del sistema impositivo y su influencia en la distribución de la riqueza.»⁸

⁸ LOEWENSTEIN, Karl. «Teoría de la Consti-

6.1. Principios Constitucionales implícitos

Las constituciones colombianas no han sido especialmente prolijas en la consagración a ese nivel de reglas y principios de carácter tributario, pues el criterio era no establecer limitaciones innecesarias al poder impositivo del Estado. Fue así como, durante casi un siglo de la República, simplemente se decretaron impuestos sin atender a restricciones de ningún tipo.

Fue sólo hasta la reforma constitucional de 1910, cuando por primera vez se consagró el principio de la representación en materia tributaria, al establecer que solamente el congreso de la república, las asambleas departamentales y los concejos municipales podían imponer contribuciones.

El poder tributario lo ejerce el congreso de la república, como titular de la rama legislativa del poder público, originalmente al establecer los impuestos nacionales y cuando fija los parámetros para que las asambleas departamentales y los concejos municipales decreten los de carácter regional. En consecuencia las atribuciones impositivas de las entidades locales no es autónoma sino derivada de la ley.

6.1.1. Principio de Legalidad

El principio de legalidad, también llamado por algunos tratadistas como de la certeza jurídica, no es exclusivo del derecho tributario, es condición

del Derecho en general y tiene la mayor importancia en el derecho penal. En materia tributaria la consagración de este principio equivale a someter la actividad tributaria a la ley tanto en sentido formal como material

En Colombia se halla consagrado implícitamente en varias normas constitucionales, partiendo del artículo 1o. que definió a Colombia como un «Estado Social de Derecho»; en el Estado de Derecho es fundamental que los poderes públicos actúen de conformidad con la ley y que los funcionarios desarrollen su actividad dentro de sus atribuciones y competencias, lo cual significa certeza y seguridad jurídica.

También se considera el principio de la legalidad como la garantía de los derechos ciudadanos en materia impositiva contra los excesos de la administración, y equivale al principio de la preexistencia de la ley tributaria, según el cual no existe carga fiscal si al tiempo de la realización del hecho generador de la obligación tributaria no existía una ley, expedida por la autoridad competente, que así lo estableciera. La doctrina lo considera como una extensión de la locución latina «nullum crimen, nulla poena sine lege», o sea la preexistencia como condición de la legalidad del delito y de la pena en materia criminal, la cual trasplantada al derecho tributario equivaldría a la expresión «nullum tributum sine lege», cuya traducción es que no hay tributo sin ley.

Igualmente, se desarrolla el principio de la legalidad cuando la constitución fija las directrices del sistema tributario colombiano en diferentes disposiciones, a saber:

tución». Ed. Ariel Demos, Ciencias Políticas. Barcelona, 1982, págs. 63 y 64.

Artículo 15, inciso 3o., que establece la inspección tributaria sobre los libros de contabilidad del comerciante o empresario, y sobre los demás documentos privados, para los efectos de verificar y determinar la obligación impositiva a cargo de los sujetos pasivos;

Artículo 122, inciso 3o., el cual dispone que antes de tomar posesión del cargo y al retirarse de éste o cuando una autoridad competente así lo exija, el servidor público deberá declarar, bajo juramento, el monto de sus bienes y rentas. Obviamente la disposición no tiene un espíritu fiscalista, pero es indiscutible que tal declaración jurada debe basarse en las respectivas declaraciones tributarias.

Artículo 150, numeral 3o., según el cual en armonía con el 338, se radicó la potestad originaria para decretar impuestos en tiempo de paz en el congreso de la república, por medio de la ley, y las potestades delegadas a las corporaciones administrativas: asambleas a través de las ordenanzas y a los concejos distritales o municipales mediante los acuerdos.

Artículo 150, numeral 10, importante disposición que prohibió expresamente revestir de facultades extraordinarias pro-témpore al presidente de la república, para decretar impuestos, con lo cual se le puso final a la eterna controversia sobre la viabilidad de las habilitaciones legislativas al gobierno en esta materia.

Artículo 150, numeral 11, que contiene la potestad del Congreso para establecer las rentas nacionales y fijar gastos de la administración.

Artículo 150, numeral 12, referente a la facultad del legislador para establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales.

Artículo 154, inciso 3o., el cual ordenó iniciar en la cámara de representantes el trámite de los proyectos de ley relativos a tributos, seguramente como otro desarrollo de la teoría de la representación para la creación de tributos.

Artículo 212, sobre los estados de excepción (guerra exterior); aunque no esté prevista en forma expresa la facultad impositiva, es universalmente aceptado que el presidente de la república puede crear y recaudar tributos, claro está exclusivamente para atender los requerimientos de la guerra exterior.

Artículo 213, con ocasión del estado de conmoción interior se acepta que el presidente de la república, puede decretar impuestos, naturalmente con carácter temporal, y sólo para conjurar las causas de la conmoción e impedir la extensión de sus efectos.

Artículo 215, inciso 3o., sobre los estados de excepción; por perturbación del orden económico se establece expresamente la facultad del presidente de la república para que con la firma de todos los ministros, además de tomar las medidas relacionadas con la emergencia, pueda decretar nuevos tributos, exclusivamente para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

Artículos 300, numeral 4o., y 313, numeral 4o., los cuales establecieron las facultades de las asambleas departa-

mentales y de los concejos municipales y distritales para decretar tributos y contribuciones en forma restrictiva, pues su potestad, tiene un carácter derivado de la ley, ya que únicamente podrán establecer las contribuciones de conformidad con la ley.

Artículo 338, inciso 1o., el cual consagró el principio de la legalidad desde el punto de vista formal, al establecer la autoridad competente para decretar impuestos en la siguiente forma: «En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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.»

6.1.2. Principio de la Obligatoriedad

Este principio del derecho tributario parte del presupuesto de que los servicios públicos que se financian con el impuesto benefician a la colectividad, por lo cual la norma tiene la capacidad para imponer socialmente, sin que haya habido el consentimiento para su expedición y aunque quien esté llamado a obedecerla no obtenga contraprestación directa y personal.

De otra parte, para tener la calidad de obligatoria debe haber cumplido las condiciones de existencia y validez de la ley tributaria, puesto que sólo la norma expedida por la autoridad competente, y surtidos los trámites establecidos, puede imponerse legítimamente.

6.2. Principios expresos en la Constitución

El desarrollo jurisprudencial de los principios universales del derecho tributario, así como el constante reconocimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos en los asuntos tributarios, unidos a la significativa participación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario como cuerpo consultivo de la Asamblea Nacional Constituyente, abrieron el camino para que los más importantes principios tributarios tuvieran consagración en nuestra Constitución Política de 1991, y por lo mismo hoy tengan plena vigencia.

Es importante advertir que los principios se predicán del sistema tributario, por lo cual debe entenderse el conjunto de normas reguladoras de los impuestos nacionales, departamentales, distritales y municipales. La consagración de los principios se hizo en el artículo 363, el cual reza así: «El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad».

6.2.1. Principio de la Equidad

Este principio tiene una evidente relación con la justicia tributaria, ya que aspira a corregir las injusticias sociales mediante un sistema tributario que, además de generar al Estado los recursos necesarios para cumplir sus fines, sirva de instrumento necesario para lograr la justicia. Desde esta óptica también tiene una relación directa con los principios de capacidad de pago y de la progresividad.

Cuando el Estado fija los tributos debe tener en cuenta la capacidad tributaria del sujeto que los debe pagar; sería absurdo establecerlos sobre bases que no consulten este criterio, porque el resultado obvio sería o la inequidad o la evasión.

La equidad debe analizarse desde dos puntos de vista: la equidad horizontal y la equidad vertical; ejemplos:

La equidad horizontal toma en consideración a contribuyentes que tengan un mismo nivel de ingresos reales, es decir, que tengan la misma capacidad contributiva, y en tal evento la consecuencia será que deben gravarse con la misma cantidad de impuestos, lo cual se representaría en la siguiente fórmula:

$$A = B : I =$$

A magnitud de ingresos reales iguales a B.

En consecuencia el impuesto de A y de B debe ser igual.

Por el contrario, la equidad vertical toma en consideración a contribuyentes que tengan diferentes niveles de ingresos reales, es decir que tengan diferente capacidad contributiva, y en tal evento la consecuencia será que deben gravarse con diferente cantidad de impuestos, lo cual se representaría de la siguiente manera:

$$A \neq B : I =$$

A diferente magnitud de ingresos reales a B.

En consecuencia los impuestos de A y B deben ser diferentes.

Sobre el particular, de los primeros pronunciamientos de la Corte Constitucional, destacamos los siguientes criterios esbozados en sentencia de agosto 12 de 1993, expediente C-333, magistrado ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz:

a. La equidad fiscal es asociada con la capacidad contributiva;

b. Que los principios de equidad, eficiencia y progresividad señalados en el artículo 338 de la Constitución Política, se predicen del sistema tributario y por lo tanto no pueden ser objeto de examen en el proceso de revisión constitucional de una ley singular;

c. Que es posible el examen de los principios frente al contenido concreto de la norma acusada, cuando ésta es manifiestamente inequitativa, ineficiente o regresiva;

d. Que los principios del sistema tributario deben interpretarse armonizados entre ellos, de tal manera que el legislador excedería la noción constitucional cuando arbitrariamente sacrifique uno cualquiera de los principios que fundamentan el poder tributario del Estado;

e. Que la tarifa proporcional, por sí misma no es inequitativa, ya que atiende el principio de equidad en cuanto trata de manera semejante a quienes se encuentran en una misma situación.

Por último, es de advertir que la evolución del principio de la equidad ha tenido innumerables críticos, puesto que aparte de asimilar los potenciales económicos o de la capacidad de con-

tribución para establecer unos efectos jurídicos, desechando mediante abstracción indebida otros factores que no se pueden desconocer, como la naturaleza de las rentas, la situación geográfica, climática, sanitaria, las condiciones de percepción de éstas, el riesgo, las circunstancias personales del contribuyente, etc.

6.2.2. Principio de la Eficiencia

No hay duda que una administración moderna de los impuestos amerita el replanteamiento de toda la estructura de manejo para que responda a criterios de: calidad total, productividad, disminución de costos, incremento de los recaudos, etc., lo cual inevitablemente genera cambios trascendentes en todas las etapas del proceso.

Los impuestos generan actividad administrativa y por lo mismo costos financieros que antes absorbían totalmente los entes públicos encargados de la cuestión tributaria; sin embargo, en la medida en que el Estado en ejercicio de su poder tributario, paulatinamente está trasladando a los particulares una parte de su gestión administrativa, está siendo más eficiente, porque muestra mayores recaudos, eficiencia, superiores controles fiscales, economía de recursos y, en síntesis, mejores resultados, que se podrían sintetizar así:

Ese traslado de actividad tributaria del Estado hacia los particulares, reviste varias modalidades, entre las que se destacan las siguientes:

a. El sistema de recaudo tributario a través de la red de instituciones financieras.

b. Los sistemas automáticos de administración y recaudo de los impuestos por los particulares, como el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto de timbre nacional a través de los agentes retenedores, el manejo del impuesto sobre las ventas por parte de los responsables.

c. Los traslados de buena parte de la gestión fiscalizadora del Estado a los particulares, mediante un complejo pero efectivo sistema de información en que mutuamente se están denunciando las actividades susceptibles de generar impuestos, como por ejemplo: las que suministra la red bancaria o las instituciones financieras, los grandes contribuyentes o grandes informadores, las notarías, las oficinas de registro de instrumentos públicos, las oficinas de tránsito, las bolsas de valores, y, en general, todos los contribuyentes responsables, agentes retenedores o declarantes a quienes la Administración les solicite información que pueda servir para la investigación y fiscalización tributaria.

Los resultados que obtiene el Estado como consecuencia de ese desplazamiento de gestiones hacia los particulares no puede ser mejor; algunas de las razones que muestran su eficiencia, son:

a) El traslado a los particulares de costos económicos que por autonomía corresponden al Estado, sin contraprestación, hecha la salvedad de los recaudos tributarios a través de las instituciones financieras, los cuales pueden usufructuar por 20 días o más.

b) El recaudo simultáneo con la reali-

zación del hecho generador de la obligación de contribuir, le soluciona al Estado los problemas de liquidez permanente, además de proteger el recaudo del efecto de la inflación.

c) La gestión tributaria trasladada ha sido un efectivo elemento para disuadir de la evasión fiscal, por el recaudo efectivo e inmediato.

d) Facilita la fiscalización, dado el control recíproco que ejercen los comerciantes y personas involucradas en las operaciones económicas o mercantiles.

e) Reduce el impacto psicológico negativo que genera toda carga tributaria en el contribuyente;

f) Son instrumentos flexibles que permiten al Estado hacer los ajustes que se requieran dentro del proceso.

Finalmente, habría que decir que el principio de la eficiencia ha sido importado de la moderna empresa privada, como un sistema cuyo objetivo es la obtención de mayor productividad con un menor esfuerzo. En derecho, los procesalistas lo estudian como el principio de la economía procesal.

6.2.3. Principio de la Progresividad

Este principio plantea que, además de los fines generales del impuesto de contribuir con las cargas públicas de la nación, su aplicación puede tener un alto contenido social, como elemento redistributivo de la riqueza. Según este principio se rechazan los impuestos de tarifa por inequitativos, y en su lugar se establece que entre mayor sea la magnitud o base sometida

al impuesto, mayor será la capacidad de pago y en consecuencia, mayor debe ser la tarifa del gravamen.

Con un ejemplo sencillo se establece la diferencia entre un impuesto de tarifa y otro de tarifa progresiva, utilizando variables en tres magnitudes o bases gravables de menor a mayor:

Sistema de tarifas fijas			De tarifas progresivas	
Base gravable	Tarifas	Impuesto	Tarifas	Impuesto
\$1'000.000	15%	\$150.000.00	10%	\$100.000.00
\$2'000.000	15%	\$300.000.00	15%	\$300.000.00
\$3'000.000	15%	\$450.000.00	20%	\$600.000.00

Aquí se demuestra que el impuesto progresivo, frente a las mismas bases o magnitudes de utilidades, comporta mayores recaudos.

La dificultad para la aplicación de este principio estriba en que solamente sería posible su aplicación tratándose de los impuestos directos, pues en tanto exista la posibilidad de trasladarlo a terceras personas, perdería el carácter progresivo, que es su razón de ser. No obstante, quienes defienden la tesis contraria sostienen que también en los impuestos trasladables puede operar el principio de la progresividad estableciendo sistemas de tarifas diferenciales.

6.2.4. Prohibición de la Retroactividad

La retroactividad de la ley tributaria prohibida según este mandato —no principio— consiste en evitar que una ley tributaria tenga efectos hacia el pasado, en perjuicio de quienes han desarrollado sus actividades al amparo de la leyes anteriores. Establece, en

consecuencia, esta norma constitucional que la ley tributaria sólo podrá aplicarse en Colombia hacia el futuro.

Es necesario hacer una importante distinción entre los impuestos instantáneos y los impuestos de período para armonizar esta disposición con lo previsto por el artículo 338, inciso 3o., de la Constitución Política, que determina el tratamiento del tema cuando se trate de impuestos de período.

Los impuestos instantáneos son los que se causan en un momento específico, por ejemplo, el impuesto de Timbre en la realización de un contrato creador de obligaciones; por oposición a lo anterior, existen impuestos que se consolidan en una suma de hechos realizados durante un período de tiempo, como ejemplo típico está el impuesto sobre la Renta, cuyo período (año gravable) se inicia el 1o. de enero y termina el 31 de diciembre. En este evento se puede afirmar, con plena certeza, que todas las operaciones económicas realizadas del 1o. de enero hasta el 31 de diciembre a las 12 de la noche configuran el hecho generador, porque sólo allí se consolida la obligación tributaria.

En efecto, reza la referida disposición que las normas que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del primer día del período que se inicie con posterioridad a la vigencia de la ley, ordenanza o acuerdo.

En el ejemplo, una ley expedida dentro de un año gravable cualquiera sólo

podrá aplicarse a partir del 1o. de enero del período siguiente; es decir, a partir del período que comienza después de iniciarse la vigencia de la respectiva ley.

7. Tratados internacionales

También pueden llamarse pactos, convenciones, concordatos, etc. Son acuerdos entre dos o más Estados, como sujetos de derecho internacional, que se celebran generalmente por los gobiernos, y una vez ratificados por el congreso, previo examen de su constitucionalidad, tienen carácter de ley, es decir, fuerza obligatoria.

Los tratados internacionales son fuentes del Derecho Tributario. En esta materia, tienen como principal objetivo eliminar la doble tributación sobre los mismos hechos generadores de la obligación, que pueden ser gravados por el Estado.

8. La Ley

El artículo 338 de la Constitución establece que en tiempos de paz solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos, podrán imponer contribuciones, por lo cual la ley es la única forma originaria de crear obligaciones tributarias. Se trata de la norma jurídica imperativa, obligatoria, impersonal, abstracta y permanentemente dictada por el congreso de la república, el órgano instituido para desempeñar privativamente la función de hacer las leyes, en ejercicio de sus atribuciones.

Sus características son:

- a. Carácter imperativo, porque man-

da y los afectados deben obedecer sin más consideraciones.

b. La obligatoriedad, puesto que implica a todos los que se encuentran en la situación por ella determinada.

c. Impersonal, puesto que está diseñada para aplicarse a todas las personas que se hallen dentro del supuesto contenido en la norma.

d. Abstracta, ya que no se ocupa de situaciones particulares sino que está dada para la generalidad.

e. Permanente, porque sólo la autoridad que la expidió tienen potestad para derogarla.

La ley, en su sentido formal, es la expedida por el congreso de la república en ejercicio de sus atribuciones, y en sentido material, por cuanto es producto del ejercicio del poder soberano del Estado, y por ende tiene la fuerza o capacidad imperativa.

La ley tributaria puede tener su iniciativa en cualquiera de los miembros de las cámaras, inclusive del gobierno, pero las que se refieren a exenciones, sólo pueden ser de iniciativa gubernamental. Los proyectos de ley de contenido tributario deben surtir su primer debate en la cámara de representantes.

Además de atribuir la competencia para decretar contribuciones fiscales o parafiscales, la disposición constitucional ordena que en la norma impositiva se fijen los elementos de la obligación tributaria: los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impues-

tos.

9. Decretos reglamentarios

El objeto de la reglamentación de la ley es su cumplida ejecución, sin variar su sentido, alcances o propósitos, y por supuesto sin ampliar ni restringir la voluntad del legislador, en cuyo caso el gobierno no puede desplazar al legislador, sino que debe ceñirse al contenido o a la sustancia de su voluntad.

Por cuanto la ley tributaria está haciendo permanentes remisiones a la potestad reglamentaria del gobierno nacional, los decretos en esta materia tienen gran trascendencia, posiblemente mayor que en cualquier otra rama del derecho. Se cuestiona si son necesarias las frecuentes y a veces exageradas remisiones a la potestad de reglamentar la ley tributaria, a lo cual se responde que dada la naturaleza de la materia, su dinamismo y constante cambio, en ciertos aspectos el legislador sólo está en capacidad de fijar una especie de marco de referencia para que el gobierno pueda entrar a precisar los contenidos de las disposiciones.

10. Principios generales del derecho tributario

Son aquellas ideas orientadoras para la interpretación de las disposiciones tributarias, a las cuales se acude en el caso de presentarse conflictos que no pueden resolverse mediante la aplicación de una norma jurídica.

Como quiera que se trata de principios orientadores que informan el ordenamiento jurídico, y se fundamen-

tan en los principios del derecho natural, se les adjudica calidad universal.

El artículo 230 de la Constitución Política de Colombia, establece que los jueces en sus providencias sólo están sometidos al imperio de la ley. No obstante, ordena tener los principios generales del derecho como criterios auxiliares de la actividad judicial.

10.1. Principio de la Generalidad

Significa este principio del derecho tributario que todas las personas sin consideraciones de tipo extra-económico, como el sexo, la edad, la raza, la religión o la clase social, en tanto realicen el hecho generador de la obligación, están en la obligación de pagar el tributo o de realizar la gestión tributaria que la ley ha previsto.

Por otra parte, el principio de la generalidad hace referencia a la naturaleza restrictiva de las exenciones y exoneraciones de los gravámenes fiscales. Es decir, las causas y justificaciones que se pueden argumentar para tener derecho a un tratamiento especial, deberán estar previstas expresamente en la ley y se interpretarán con carácter restrictivo.

10.2. Principio de la Neutralidad

La tendencia moderna del derecho tributario es que éste debe ser neutro, porque el tratamiento tributario no puede servir de obstáculo ni de ventaja para el normal desenvolvimiento de las actividades y negocios de los

agentes económicos, y, además, porque los regímenes especiales dificultan el control fiscal, y en consecuencia se aprovechan como mecanismos de elusión de las cargas fiscales.

Se considera que los tratamientos preferenciales, las tarifas y regímenes especiales rompen el principio de la neutralidad, porque estimulan o frenan determinadas actividades.

La Misión McClure, que hizo un importante diagnóstico sobre la problemática impositiva colombiana, sostenía que «un sistema tributario que no sea neutral estorba y daña la economía, porque distorsiona las decisiones sobre qué producir, cómo financiar, qué consumir, etc.

11. La jurisprudencia y la doctrina

Tradicionalmente se ha tenido la jurisprudencia, es decir, los fallos de los más altos tribunales de justicia como criterios orientadores para la interpretación del derecho.

El artículo 230 de la Constitución Política ordena tener la jurisprudencia como criterio auxiliar de la actividad judicial. Por su parte el artículo 22 del decreto 2067 de 1991 estableció que la doctrina constitucional enunciada en las sentencias de la Corte Constitucional, mientras no sean modificadas por ésta, será criterio auxiliar obligatorio para las autoridades, y corrige la jurisprudencia. Además, agregó que las modificaciones a la doctrina existente deberán ser explícitas en la sentencia.