




COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA
SERIE NUEVAS TENDENCIAS DE LA
TRIBUTACIÓN **INTERNACIONAL Y COMPARADA**

MEJORES PRÁCTICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO

LECCIONES PROPUESTAS DE REFORMA
TRIBUTARIA EN EL SUR GLOBAL

Eleonora Lozano Rodríguez
(edición académica)

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO Y ADUANERO



MEJORES PRÁCTICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO

**LECCIONES PROPUESTAS
DE REFORMA TRIBUTARIA
EN EL SUR GLOBAL**

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

SERIE NUEVAS TENDENCIAS DE LA
TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y COMPARADA

MEJORES PRÁCTICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO

LECCIONES PROPUESTAS DE REFORMA TRIBUTARIA EN EL SUR GLOBAL

Eleonora Lozano Rodríguez

(edición académica)

Nombres: Lozano Rodríguez, Eleonora, edición académica, autora.

Título: Mejores prácticas del derecho tributario comparado : lecciones propuestas de reforma tributaria en el sur global / Eleonora Lozano Rodríguez (edición académica)

Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes : Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, 2025. | 350 páginas : ilustraciones ; 17 × 24 cm. | Colección Crítica Tributaria. Serie Nuevas tendencias de la tributación internacional y comparada

Identificadores: ISBN 9789587988697 (rústica) | 9789587988703 (e-book) | 9789587988710 (epub)

Materias: Derecho fiscal | Derecho comparado

Clasificación: CDD 343.04--dc23

SBUA

Primera edición: noviembre del 2025

© Eleonora Lozano Rodríguez, edición académica

© María Catalina Plazas Molina, Francisco Soler-Peña, Federico Lewin Pinzón, Andrés Bermúdez Duchamp, Camila Cuberos Gómez, Felipe Cárdenas Sánchez,

Pablo Mendoza Velilla, Lorenzo Castillo Barvo, Paola Henry Manrique, Alejandro Neisa Fuentes, César Camilo Cermeño Cristancho, Juan Camilo de Bedout Grajales, David Hernando Rueda Mantilla, Frederik Heitmüller

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho

Ediciones Uniandes

Carrera 1.ª n.º 18A-12, bloque Tm

Bogotá, D. C., Colombia

Teléfono: 601 339 4949, ext. 2133

<http://ediciones.uniandes.edu.co>

ediciones@uniandes.edu.co

ISBN: 978-958-798-869-7

ISBN e-book: 978-958-798-870-3

ISBN epub: 978-958-798-871-0

DOI: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988697.9789587988703>

Corrección de estilo: Diana López de Mesa

Diagramación interior: Vicky Mora

Diagramación de cubierta: Angélica Ramos

Imagen de cubierta: Kaboompics.com para Pexels
(pexels.com/es-es/foto/arena-arte-creativo-oscuro-4046791/)

Impresión:

Imageprinting Ltda.

Carrera 27 n.º 76-38

Teléfonos: 601 631 1350 - 601 631 1736

Bogotá, D. C., Colombia

Impreso en Colombia – Printed in Colombia

Este libro cuenta con el aval de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes y fue sometido a evaluación de pares académicos.

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación. Reconocimiento como universidad: Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964. Reconocimiento de personería jurídica: Resolución 28 del 23 de febrero de 1949, Minjusticia.

Acreditación institucional de alta calidad, 10 años: Resolución 000194 del 16 de enero del 2025, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

Contenido

Lista de recursos gráficos / 11

Prólogo / 13

Primera parte

Aproximación teórica, interdisciplinar y constitucional a la tributación desde lo comparado

- 1 Conceptualización de la teoría general del tributo:
tipología tributaria y elementos de la obligación tributaria / 21
María Catalina Plazas Molina
- 2 La “positivización” de la costumbre internacional tributaria
en Latinoamérica / 47
Eleonora Lozano Rodríguez
- 3 Análisis macroeconómico del derecho: economía digital
y feudalismo / 63
Francisco Soler-Peña
- 4 Comparación del desarrollo de la protección constitucional
de los contribuyentes / 87
Federico Lewin Pinzón

Segunda parte
Tributación sustancial comparada

- 5 Mejores prácticas en el diseño del impuesto sobre la renta para las mipymes en Colombia / 103
Andrés Bermúdez Duchamp
- 6 Regímenes simples de tributación: desarrollo en Latinoamérica / 121
Camila Cuberos Gómez
- 7 Estudio comparado del estado de implementación del impuesto mínimo global: contrastes, desafíos y oportunidades para los países del sur global / 141
Felipe Cárdenas Sánchez
- 8 Administración y procesos tributarios de cara a una reforma al impuesto sobre las ventas / 163
Pablo Mendoza Velilla
- 9 El impuesto global al patrimonio: hacia una mayor equidad en los sistemas tributarios / 179
Lorenzo Castillo Barvo
- 10 Equidad versus eficiencia: el debate del impuesto a las transacciones financieras / 197
Paola Henry Manrique
- 11 Tributación territorial: impuesto predial, impuesto de industria y comercio e impuestos selectivos al consumo / 225
Alejandro Neisa Fuentes

Tercera parte
Justicia tributaria comparada

- 12 Las caras de la justicia tributaria y el poder estatal en materia tributaria / 247
César Camilo Cermeño Cristancho y Juan Camilo de Bedout Grajales

13 El titular del bien jurídico de los delitos tributarios en España
y Colombia / 289

David Hernando Rueda Mantilla

14 Elusión fiscal: síntesis de las políticas aplicadas
en el mundo / 319

Frederik Heitmüller

Sobre los autores / 343

Lista de recursos gráficos

Gráficas

- Gráfica 3.1. Países con un PIB cercano a 10 000 millones de euros / 70
- Gráfica 3.2. Las diez economías más grandes y la economía mundial / 71
- Gráfica 9.1. Distribución de la riqueza según el género / 185
- Gráfica 9.2. Distribución de la riqueza: Unión Europea versus Latinoamérica / 186
- Gráfica 10.1. Evolución del uso del efectivo en Colombia / 200

Diagramas

- Diagrama 7.1. Fórmula para determinar el impuesto complementario bajo las reglas GloBE / 150

Tablas

- Tabla 3.1. Número estimado de empresas multinacionales por encima del criterio de ingreso global / 69

Tabla 5.1.	Topes de clasificación de empresas del sector manufacturero / 106
Tabla 5.2.	Topes de clasificación de empresas del sector servicios / 106
Tabla 5.3.	Topes de clasificación de empresas del sector comercio / 107
Tabla 5.4.	Diferencias fiscales en caso de pérdida / 112
Tabla 5.5.	Diferencias fiscales en caso de utilidad del 7 % / 113
Tabla 5.6.	Diferencias fiscales en caso de utilidad del 15 % / 113
Tabla 7.1.	Publicaciones de la OCDE que integran las reglas GloBE / 145
Tabla 8.1.	Costo fiscal de los gastos tributarios respecto al impuesto sobre la renta y al IVA: años gravables 2021 y 2022 / 168
Tabla 8.2.	Monto de las devoluciones de IVA en economías avanzadas, de transición y emergentes (en porcentaje de los recaudos brutos de IVA) / 171
Tabla 9.1.	Promedio de la tasa de retorno real según la riqueza / 184
Tabla 10.1.	Inicio del impuesto a las transacciones financieras en América Latina / 198
Tabla 12.1.	Sobre la obligatoriedad de pagar la obligación tributaria para acceder a la administración de justicia / 251
Tabla 12.2.	Sobre la posibilidad de ejecución de actos tributarios demandados / 253
Tabla 12.3.	Las figuras del <i>ombudsman</i> y similares en diferentes jurisdicciones / 256
Tabla 12.4.	Sistema de análisis probatorio / 263
Tabla 12.5.	Especialidad de la justicia tributaria / 269
Tabla 12.6.	¿Es necesario agotar la sede administrativa para acudir a la jurisdicción? / 271

Prólogo

En el año 2003, Victor Thuronyi escribió el libro *Comparative Tax Law*. En una segunda edición del 2016 se le unieron Kim Brooks y Borbala Kolozs. El propósito de ese libro era identificar, desde el derecho comparado, elementos comunes de los sistemas tributarios, así como diferencias estructurales. La obra que hoy el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero (ICDT) y la Universidad de los Andes ponemos a disposición de la comunidad académica busca determinar y analizar algunas de las mejores prácticas de los sistemas tributarios de otros países que puedan ser útiles para procesos reformistas de nuestra normativa fiscal y de jurisdicciones del sur global. Algunos de los temas que sugerimos también los abordaron Thuronyi *et al.* en su libro, otros responden a nuestras propias perspectivas.

La tributación se erige como una piedra angular en la organización de los Estados modernos y moldea no solo las políticas económicas sino también las relaciones sociales y la justicia distributiva. En el sur global, esta disciplina adquiere una gran relevancia, dada la necesidad de equilibrar la generación de ingresos estatales con la equidad y el crecimiento económico. Este libro, *Mejores prácticas del derecho tributario comparado. Lecciones propuestas de reforma tributaria en el sur global*, responde a esta necesidad con una obra colectiva que articula un análisis profundo y comparativo de buenas prácticas de sistemas tributarios en diversas jurisdicciones.

Los estudios aquí reunidos no se limitan a una descripción de modelos jurídicos exitosos ni a una simple transferencia mecánica de estructuras normativas. Por el contrario, parten del reconocimiento de que todo sistema tributario está anclado en una cultura jurídica, una estructura institucional y una historia política concreta. Es precisamente desde ese lugar, el del pensamiento jurídico consciente de su historicidad y de sus límites

estructurales, desde donde este libro formula sus propuestas de reforma. La comparación que aquí se propone no es mimética sino estratégica: busca identificar elementos replicables, pero también advertir sobre tensiones, contradicciones y desafíos que deben ser pensados desde y para los contextos locales.

A lo largo de los distintos capítulos el lector encontrará una gran variedad de tensiones tributarias que, aunque diversas en su naturaleza, convergen en una preocupación común: la necesidad de construir sistemas fiscales más justos y sostenibles. Esta noción de justicia fiscal, que trasciende el simple equilibrio entre equidad y eficiencia, aparece como hilo conductor de toda la obra colectiva. No se trata únicamente de garantizar que “quien más tiene, más contribuya”, sino de repensar las estructuras fiscales desde su capacidad para fortalecer el tejido social, redistribuir el poder económico, promover la formalización y asegurar condiciones de dignidad para las mayorías.

Uno de los grandes aportes de esta obra radica en su capacidad para articular dimensiones estructurales y microsistémicas del derecho tributario. Así, junto a capítulos que abordan aspectos técnico-normativos fundamentales —como la definición de los elementos esenciales del tributo, el diseño de regímenes simples o la clasificación de las obligaciones fiscales—, se encuentran reflexiones de gran profundidad y especialidad sobre la distribución del poder fiscal en el sistema internacional, los alcances constitucionales de la potestad tributaria o la función simbólica de la justicia fiscal. Esta tensión entre lo estructural y lo normativo, entre el sistema y sus instituciones, entre el derecho y su eficacia práctica constituye una de las mayores virtudes de la publicación.

Por otro lado, el libro se compromete con una lectura interseccional de la tributación. Los autores aquí reunidos reconocen que las normas fiscales no operan en el vacío, sino que interactúan con variables económicas, sociales, políticas y culturales que condicionan su impacto. En este sentido, la tributación no es solo un mecanismo de financiamiento del Estado, sino un instrumento de política pública que puede reforzar o atenuar desigualdades históricas. El libro muestra con claridad que una reforma tributaria no puede ser pensada exclusivamente desde la técnica jurídica, sino que debe considerar sus efectos distributivos, sus implicaciones simbólicas y su inserción en estructuras de poder nacionales e internacionales.

En ese marco, las contribuciones aquí compiladas permiten abrir un diálogo crítico con las grandes agendas globales en materia fiscal. La propuesta del impuesto mínimo global, las normas antielusión, la lucha contra los paraísos fiscales, la imposición sobre plataformas digitales, entre otras, son analizadas desde la perspectiva de los países del sur global, no solo como receptores de reglas construidas en otros centros de poder sino como

actores con capacidad —aunque desigual— de agencia, resistencia y adaptación. El libro ofrece, en ese sentido, una mirada situada y soberana, que reconoce la asimetría del sistema fiscal internacional, pero no renuncia a pensar alternativas desde una lógica de búsqueda de mayor justicia global.

Asimismo, presta especial atención a los niveles subnacionales de la tributación, reconociendo el papel fundamental que desempeñan los Gobiernos territoriales en la garantía de derechos sociales y en la prestación de servicios públicos. Los análisis sobre el impuesto predial, el de industria y comercio o los tributos selectivos al consumo hacen evidente cómo la descentralización fiscal no puede concebirse como un simple traslado de cargas, sino como un proceso de fortalecimiento institucional que requiere recursos adecuados, competencias claras y diseños normativos coherentes. La justicia fiscal, se insiste, no es únicamente una cuestión de arquitectura nacional o internacional sino también de equidad territorial.

Un aporte adicional del libro es su constante preocupación por la legitimidad del sistema tributario. La reflexión sobre los derechos de los contribuyentes, el acceso a la justicia fiscal, la función del *ombudsman* tributario o el papel del poder judicial en la garantía de los principios constitucionales revela una preocupación transversal por la dimensión democrática de la tributación. En sociedades marcadas por la desconfianza hacia el Estado y por la percepción generalizada de injusticia fiscal, la legitimidad de los sistemas tributarios se convierte en un objetivo prioritario. Este libro ofrece herramientas conceptuales y normativas para avanzar en esa dirección.

En el fondo, esta obra pone en evidencia que la tributación no puede concebirse únicamente como una técnica de recaudo, sino como un campo de lucha normativa, simbólica y política. Cada reforma normativa, cada diseño institucional, implica una toma de posición sobre el tipo de Estado que se desea construir, sobre los límites del poder público y sobre las condiciones que posibilitan una vida digna para todos. Por eso, hablar de mejores prácticas en materia tributaria no es hablar de soluciones neutras o universales, sino de principios, decisiones y prioridades que deben ser debatidas colectivamente, desde una ética de la responsabilidad y un horizonte de justicia.

El volumen se articula en tres partes que dialogan entre sí y que dejan ver la riqueza interdisciplinar y la diversidad de enfoques que caracterizan el derecho tributario comparado de hoy.

La primera parte ofrece una aproximación teórica, interdisciplinar y constitucional al fenómeno tributario. Abre con el ejercicio de María Catalina Plazas Molina, quien recupera la vieja ambición de todo buen *codemaker*: una teoría general del tributo que, al precisar categorías y elementos de la obligación, reduzca litigiosidad y fortalezca la seguridad

jurídica. A su voz se suma mi reflexión sobre la “positivización” de la costumbre internacional en Latinoamérica, que hace evidente que el derecho vivo también entra por las rendijas de la práctica. Francisco Soler-Peña, por su parte, nos advierte que el nuevo entramado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para la economía digital puede reproducir jerarquías dignas de un feudo fiscal global, mientras que Federico Lewin Pinzón resume la experiencia comparada en la protección constitucional de los contribuyentes y nos recuerda que la legitimidad de un tributo se juega, antes que nada, en el respeto de las garantías fundamentales.

La segunda parte desciende al terreno sustancial con estudios que interpelan la forma concreta en que gravamos, a nivel nacional, renta, consumo, patrimonio o transacciones. También se discurre sobre la tributación subnacional. Andrés Bermúdez Duchamp y Camila Cuberos Gómez problematizan la relación entre sistema impositivo y las micro, pequeñas y medianas empresas (mipymes) y muestran cómo la formalización no se decreta: se diseña. Felipe Cárdenas Sánchez explora el impuesto mínimo global como estrategia defensiva para el sur global; Pablo Mendoza Velilla insiste en que una reforma integral al impuesto sobre el valor añadido (IVA) pasa tanto por ampliar bases como por modernizar la administración; Lorenzo Castillo Barvo revive el debate sobre un impuesto mundial al patrimonio como antídoto contra la desigualdad; Paola Henry Manrique relee el gravamen a las transacciones financieras a la luz de su impacto en el ámbito de la inclusión y la eficiencia, y Alejandro Neisa Fuentes invita a repensar la tributación territorial para dotar de músculo fiscal a las entidades locales.

La tercera parte cierra el círculo con una mirada sobre la justicia tributaria y los mecanismos de control. César Camilo Cermeño Cristancho y Juan Camilo de Bedout Grajales, inspirados en Damaska, muestran cómo el arreglo institucional revela las pulsiones políticas detrás de la recaudación. David Hernando Rueda Mantilla interroga la titularidad del bien jurídico en los delitos tributarios y hace evidentes algunas tensiones entre patrimonialismo y función administrativa. Por último, Frederik Heitmüller traza un mapa de las respuestas mundiales frente a la elusión, nos recuerda que las normas antiabuso son tan eficaces como la capacidad política y administrativa que las sostiene.

Con esta travesía, el lector contará con una gran variedad de propuestas que van desde la macroeconomía del derecho hasta la gestión tributaria, todas hiladas por el convencimiento de que la tributación puede convertirse en una palanca de transformación democrática.

Las lecciones que aquí se presentan son valiosas no solo para académicos y técnicos, sino también para legisladores, jueces, administradores fiscales, organizaciones sociales y ciudadanía en general. En ellas se encuentra un conjunto de insumos para construir, con creatividad, audacia y rigor, sistemas fiscales más equitativos, legítimos y sostenibles. Esperamos que disfruten su lectura.

Eleonora Lozano Rodríguez
Decana
Facultad de Derecho
Universidad de los Andes

Primera parte

**Aproximación teórica, interdisciplinar
y constitucional a la tributación desde
lo comparado**

Conceptualización de la teoría general del tributo: tipología tributaria y elementos de la obligación tributaria*

María Catalina Plazas Molina

Introducción

Para la correcta conceptualización tributaria en cualquier país se requiere, sin lugar a dudas, un código tributario de principios y definiciones. Pese a la imperiosa necesidad, reconocida en múltiples congresos, foros y organizaciones, aún varios países, en especial del sur global, carecen de un código tributario, entre ellos, Colombia. Por lo mismo, comienzo este capítulo haciendo un llamado a los Estados para que adopten cuanto antes este reglamento mayor que con tanta urgencia reclaman todos los sistemas tributarios, sin excepción. Dentro de sus múltiples bondades quisiera resaltar las siguientes:

- La adopción de un código tributario contribuiría a la disminución de las controversias entre la administración y los deudores y responsables tributarios, y consecuentemente, reduciría la litigiosidad en esta materia, al contener el código definiciones precisas y puntuales sobre nociones y temáticas que suelen dar lugar a diversas interpretaciones.
- Fijaría, de manera concreta y realmente susceptible de aplicación en la práctica, los efectos de los principios constitucionales de los tributos y del sistema tributario.
- Definiría con precisión los elementos fundamentales de la obligación tributaria y señalaría reglas claras sobre los aspectos tributarios de

* Para citar este capítulo: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988697.9789587988703.1>

la relación jurídica que se establece entre los sustitutos tributarios, agentes de percepción, agentes de retención y contribuyentes, de manera que, cuando sea el caso, no tengan que apelar a las vías civiles ordinarias para resarcirse por lo que hayan tenido que pagar en lugar o por cuenta del contribuyente, y cuenten con soluciones más expeditas y rápidas.

- Precisaría los grados de concurrencia de la ley nacional y las normas subnacionales aprobadas por los órganos de representación de la periferia, en lo que concierne al ejercicio del poder tributario, de acuerdo con las peculiaridades y la historia propia de cada país.
- Fijaría reglas claras y precisas sobre las relaciones jurídicas del fisco con los deudores, sustitutos, responsables tributarios, agentes de retención y percepción, y contribuyentes.
- Determinaría los aspectos y principios fundamentales del procedimiento tributario.
- Establecería las reglas básicas y condiciones en función de las cuales procede la aplicación en nuestra rama del derecho de los métodos alternativos de solución de conflictos.

Estos beneficios, entre otros muchos que ofrece la adopción de un código tributario contentivo de principios y definiciones, se traducen en una correcta conceptualización tributaria. Por ello el llamado a su adopción.

Ahora bien, en ausencia de una codificación tributaria en nuestro país, este trabajo se ocupa de hacer una aproximación a la conceptualización de la teoría general del tributo, a partir de la doctrina más autorizada en la materia, la normativa y la jurisprudencia colombiana, enfocándose fundamentalmente en el análisis de dos temáticas de gran relevancia: (1) la tipología tributaria; es decir, los tipos de tributo que hay, sus rasgos característicos y las diferencias entre ellos, y (2) los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria; esto es, el hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa.

El análisis de las dos temáticas mencionadas se realiza con la finalidad de otorgarle al lector una claridad conceptual aterrizada a la realidad impositiva colombiana y, además, invitarlo a reflexionar sobre puntos específicos que deben tener en cuenta los distintos Estados a la hora de diseñar, calificar o implementar tributos en sus distintas jurisdicciones.

Tipología tributaria

La obligación tributaria, como bien lo precisa Bravo Arteaga: “Es una relación jurídica, nacida de la ley y que consiste en una prestación de dar, a favor del Estado y a cargo de un particular, con el fin de atender las cargas públicas”¹.

En el mismo sentido, la Corte Constitucional ha definido el concepto de tributo en los siguientes términos:

El concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: (i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; (ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; (iii) tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” derivada del “poder de imperio”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y (iv) su naturaleza es coactiva².

El tributo, así comprendido, se clasifica en nuestro ordenamiento jurídico tributario en tres tipologías distintas: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación, nos referiremos, en detalle, a cada una de estas clasificaciones, comenzando por los llamados *tributos vinculados* (tasas y contribuciones), para finalizar con los impuestos, tipos de tributo que a su vez tienen varias subclasificaciones.

La tasa

La tasa, tal como la definió la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en el Modelo de Código Tributario, es: “El tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación”. Como se observa, la tasa retribuye la prestación de un servicio público por parte del Estado, y el recaudo que se obtenga de las tasas debe destinarse al servicio por cuya prestación se generó la obligación tributaria.

1 Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de derecho tributario* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2023), 177.

2 C. Const., Sent. C-260, may. 6/2015, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Sobre las características que debe tener un tributo para ser considerado tasa, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado lo siguiente:

Se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: el Estado cobra un valor por un bien o servicio ofrecido. Este guarda relación directa con los servicios derivados. El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio. El precio cubre los costos en que incurre la entidad para prestar el servicio, incluyendo los gastos de funcionamiento y las previsiones para amortización y crecimiento de la inversión. Pueden involucrarse criterios distributivos³.

Por su parte la Corte Constitucional también se ha pronunciado al respecto de la siguiente forma:

Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan solo se origina a partir de su solicitud. En este orden de ideas, se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) la misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al disponer que: “La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten”; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan solo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales⁴.

3 C. E., S. de lo Contencioso Administrativo, Sec. Cuarta, oct. 24/2005, Proceso 0797, C. P. Ligia López Díaz.

4 C. Const., Sent. C-402, may. 26/2010, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Nótese que, tal como lo precisan la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, las tasas se pagan por la utilización de un servicio público o de un bien de dominio público. Esto es lo que hace que la tasa se catalogue como uno de los llamados *tributos vinculados*, por cuanto su pago está ligado con un beneficio que percibe el pagador, específicamente el disfrute de un bien o servicio público. En ese sentido la tasa tiene un carácter retributivo del servicio o bien que el contribuyente utiliza.

Asimismo, resulta importante aclarar que por medio de las tasas solo se propende por la recuperación de los costos del servicio o del bien prestado. Tal como lo señala el Consejo de Estado, en la sentencia a la que se hizo anteriormente referencia, “La tasa cubre los costos en que incurre la entidad para prestar el servicio, incluyendo los gastos de funcionamiento y las previsiones para amortización y crecimiento de la inversión”.

Por último, y una vez aclaradas las características propias de la *tasa*, es del caso diferenciar esta tipología de tributos de un concepto con el cual se le suele confundir a menudo: los *precios públicos*. La diferencia entre ambos conceptos radica, fundamentalmente, en tres puntos: (1) la tasa tiene una naturaleza tributaria, mientras que los precios públicos tienen origen contractual; (2) la tasa se paga en virtud de servicios o bienes que son indispensables o inevitables para el contribuyente⁵, y (3) la tasa solo tiene por objeto la recuperación del costo por parte del Estado, en tanto que el precio público, como mínimo, debe permitir al prestador la recuperación de los costos, pero no se agota en tal recuperación.

La contribución especial

La contribución especial ha sido definida por la Corte Constitucional como “El tributo que se paga como contraprestación de una actividad, inversión u obra estatal que beneficia al sujeto pasivo de tributo y que tiene como fin compensar dicho beneficio”⁶. Por su parte, Plazas Vega la define como “[...] una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como titular directo o indirecto, en virtud de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de

5 Al respecto dice Mauricio Plazas Vega: “No obstante que la utilización del bien de dominio público o el servicio o actividad deben ser indispensables o inevitables para el contribuyente como característica propia de la tasa, lo cierto es que la solicitud o petición del contribuyente es, en definitiva, el origen del tributo”. Mauricio Alfredo Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. II. (Bogotá: Temis, 2017), 251.

6 C. Const., Sent. C-272, may. 25/2016, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o la actividad de que se trate”⁷.

Al igual que la tasa, se encuentra dentro de la categoría de *tributos vinculados* por cuanto la contribución especial se paga por el beneficio que percibe el contribuyente por la realización de una obra de inversión o actividad estatal. De hecho, el importe a pagar a título de *contribución especial* se fija atendiendo el beneficio que se deriva para el contribuyente. Así puede constatarse de la simple lectura del artículo 338 constitucional, norma que, como se advirtió antes, permite que las autoridades administrativas fijen la tarifa de las tasas y contribuciones especiales y que específicamente prevé que la tarifa, en el caso de las contribuciones especiales, debe ser fijada en función de los beneficios proporcionados al contribuyente.

Como bien lo reconoce la Corte Constitucional,

[...] el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos, causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar el aprovechamiento indebido de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo⁸.

En el mismo sentido, Ortega Maldonado precisa que: “La teoría de las contribuciones especiales, de acuerdo con los beneficios, es muy sencilla, descansa sobre el casi axiomático principio de que si el Gobierno, mediante alguna acción positiva, confiere a un individuo una ventaja particular mensurable, es simplemente justo para la comunidad que ese sujeto deba pagar por tal ventaja”⁹.

Ahora bien, como se dijo en líneas anteriores, tanto las tasas como las *contribuciones especiales* son *tributos vinculados*. Sin embargo, son diferentes, y la principal diferencia radica en que la contribución especial no depende de la solicitud del contribuyente. Mientras que en la tasa la solicitud del contribuyente es esencial y, de hecho, es a partir de esa solicitud que se configura el tributo, en la contribución especial el Estado decide unilateralmente realizar la obra o actividad en cuestión, sin que el contribuyente

7 Plazas Vega, *Derecho de la hacienda*, 280.

8 C. Const., Sent. C-101, mar. 17/2022, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

9 Juan Manuel Ortega Maldonado, *Derecho fiscal* (Ciudad de México: Porrúa, 2017).

participe de aquella decisión, aunque queda compelido al pago del tributo por el beneficio real o potencial que la actividad le genera aun cuando no la hubiere solicitado.

En este punto es importante traer a colación, como bien lo precisa Plazas Vega en la definición que propone de contribución especial, que esta se causa por una obra o actividad *actual o potencial*. Y esto es muy relevante, ya que la contribución especial no se genera necesariamente por una obra o actividad que esté en ejecución al momento de la causación de la obligación tributaria y de la exigibilidad de su pago, sino que, de hecho, es usual que se genere y cobre con antelación al despliegue de la actividad y la ejecución de la obra. Así, la generación de la obligación tributaria y su cobro, con anterioridad a la realización de la actividad u obra que reporta el beneficio, no tiene nada de censurable. Lo definitorio es que la obra o actividad en efecto se realice, aunque sea con posterioridad al pago del tributo, por cuanto, si no se ejecuta, la contribución especial se desnaturalizaría, toda vez que, como se mencionó antes en la cita de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el rasgo característico de la contribución especial es la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por una actividad estatal. Si el beneficio no se materializa, porque la actividad o la obra nunca se realiza, es claro que la contribución especial se desnaturalizaría por completo y perdería su razón de ser, lo cual conduciría a que el pago de la contribución se convierta en un *pago de lo no debido*, que daría el derecho a los afectados a reclamarle al Estado la devolución de lo que hubieren pagado por ese concepto.

Resulta muy importante que los Gobiernos, al momento de establecer contribuciones especiales que se causen con anterioridad a la realización de la actividad, inversión u obra por parte del Estado, realicen efectivamente la obra o inversión en cuestión. Ha ocurrido, por lo menos en Colombia, y es algo que resulta inaceptable, que se cobran contribuciones por obras o actividades que no se llegan a realizar, razón por la cual le corresponde al Estado devolver las sumas sufragadas por los contribuyentes, lo que deriva en un desgaste administrativo de grandes magnitudes y en sacrificios económicos de los contribuyentes, quienes se ven privados de sus recursos en el lapso transcurrido entre el pago y la devolución, sin que haya razón alguna para el efecto. Es, en consecuencia, indispensable que haya una correcta planeación de la inversión u obra a realizar para que solo cuando esté perfectamente establecido cómo se ejecutará la actividad estatal, se proceda a la causación del tributo.

El impuesto

El impuesto es, sin duda alguna, el tipo de tributo más importante. Este, en contraposición a las tasas y a las contribuciones especiales, es un *tributo no vinculado* porque no implica una contraprestación por un servicio o beneficio derivado de la realización de alguna actividad por parte del Estado. Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. No hay, por consiguiente, ninguna relación directa entre lo pagado por el contribuyente y la actividad desplegada por el Estado. El impuesto no se causa por un servicio o beneficio percibido por el contribuyente, sino que se fundamenta, exclusivamente, en el deber que tienen todas las personas y ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, deber que está consagrado en el artículo 95 de nuestra Constitución. La Corte Constitucional se ha ocupado de precisar las características de los impuestos, así:

Los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: (i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; (ii) el hecho generador que lo sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; (iii) se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; (iv) no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; (v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y (vi) el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva¹⁰.

Nótese que los principales factores diferenciadores del *impuesto* respecto de los demás tipos de tributo son: (1) que el impuesto no involucra ninguna contrapartida para el contribuyente, como sí lo hacen las tasas (que retribuyen servicios o utilización de bienes de dominio público) y las contribuciones especiales (que se concretan en la retribución de beneficios por la realización de obras o servicios prestados por el Estado), y (2) que lo recaudado por concepto del *impuesto* no tiene destinación específica, mientras que en el caso de las tasas, lo recaudado obedece al cubrimiento de los costos de la actividad estatal que genera el tributo y, en el caso de las contribuciones especiales, es la financiación de la obra o de la actividad estatal la que genera la obligación tributaria.

10 C. Const., Sent. C-260, may. 6/2015, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Sobre este segundo factor diferenciador debe advertirse que en nuestra Constitución hay una prohibición para establecer impuestos nacionales con destinación específica contenida en el artículo 359 superior, que expresamente dispone lo siguiente:

No habrá rentas nacionales de destinación específica. Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

Así, la regla general es que los impuestos nacionales (no así los del orden departamental ni municipal, porque la norma se refiere exclusivamente a *rentas nacionales*) no pueden tener destinación específica, salvo las tres excepciones consagradas en la norma superior transcrita. Sobre esas excepciones resulta del caso advertir que la segunda, aquella que permite que se consagren impuestos nacionales con destinación específica para inversión social, ha sido interpretada de forma muy amplia por la Corte Constitucional colombiana, por lo cual, dentro de esta noción de *inversión social*, quedan comprendidos muchísimos conceptos de la más diversa índole. Por ello no sorprende que la excepcionalidad (impuestos con destinación específica) ya no sea tal, sino que sea bastante común encontrar impuestos nacionales con un destino fijado en la propia ley que los crea.

En efecto, la Corte ha abordado el término de *inversión social* desde la óptica del gasto público social, y lo ha definido de forma muy amplia en los siguientes términos: “El gasto público social se define como aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”¹¹.

Resulta desafortunada la interpretación tan amplia dada por la Corte al concepto de *inversión social*, pues ha generado que los impuestos nacionales con destinación específica hayan pasado de ser la excepción a ser la regla, situación que no es deseable si se tiene en cuenta que los impuestos están llamados a engrosar, de manera general, las arcas del Estado para el cumplimiento de todos sus fines. Así, resultaría conveniente revisar el alcance de la definición de *inversión social*, con el fin de que la destinación

11 C. Const., Sent. C-375, may. 19/2010, M. P. Mauricio González Cuervo.

específica de los impuestos sea realmente la excepción y no la regla, y el grueso de los ingresos por impuestos nacionales engrosen las arcas generales del Estado y coadyuven al cumplimiento de todos los fines del Estado colombiano, como lo quiso el constituyente.

Por otra parte, si bien los *impuestos* son la principal vía a partir de la cual el Estado financia sus gastos e inversiones, y de ahí la importancia manifiesta de esta tipología de tributo desde la óptica fiscal, debe tenerse en cuenta que los impuestos no siempre se establecen con un propósito fiscal o recaudatorio. Si bien el elemento recaudatorio siempre estará presente, ya que la causación de cualquier *impuesto* se traduce o debe traducirse en ingresos para el Estado, en los impuestos con fines extrafiscales el objetivo principal del tributo no es servir de medio de financiación de las cargas públicas, sino servir como medio para el logro de objetivos diferentes que también interesan y competen al Estado. En ese sentido, puede decirse que los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se conciben con la finalidad de incentivar o desincentivar la realización de ciertas actividades en las cuales tenga interés el Estado.

Están, por citar dos casos, los *impuestos verdes*, que se consagran en las legislaciones como elementos de disuasión y de castigo a las actividades que contaminan el medio ambiente, y los *impuestos saludables*, cuyo objetivo es desincentivar, por medio de la carga tributaria, el consumo de productos nocivos para la salud humana. En Colombia, como ejemplos de los *impuestos verdes* están el impuesto al carbono y el impuesto a los productos plásticos, y como ejemplos de los *impuestos saludables* se encuentran, entre otros, los impuestos a los licores, al cigarrillo y a las bebidas y productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcar, sodio y grasas saturadas. Estos tributos fueron consagrados en nuestro ordenamiento jurídico tributario con una finalidad claramente extrafiscal, aun cuando su efectiva causación genere, en todo caso, recaudo de recursos para el Estado. Sin embargo, como el objetivo principal de ellos es disuadir una conducta de los ciudadanos, lo deseable es que se causen lo menos posible.

En efecto, en el caso de los *impuestos extrafiscales*, la eficacia del impuesto es mayor cuanto menor sea la causación y recaudo que por ellos obtenga el Estado, en contraposición a los *impuestos recaudatorios* o *eminente mente fiscales*, cuya eficacia se mide en función del recaudo efectivo que generen para el Estado. En todo caso, el establecimiento de impuestos con fines extrafiscales resulta muy acertado, por cuanto, al encarecer en términos económicos un comportamiento específico, se torna en un importante instrumento de disuasión y de guía comportamental de los asociados, a la vez que provee al Estado con recursos para corregir, en la medida de lo posible, las externalidades negativas que se generan por las conductas que pretende evitar.

Además de la clasificación de los impuestos en *fiscales* y *extrafiscales*, los impuestos se subdividen en otras categorías. Para efectos de nuestro análisis nos centraremos en la división entre *impuestos directos* e *impuestos indirectos*, según la incidencia pretendida por el legislador, y en la división, de nuevo, entre *impuestos directos* e *indirectos*, pero desde la forma en que el tributo consulta la *capacidad contributiva* como elemento determinante para la imposición.

Los impuestos directos e indirectos desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador

En virtud de esta clasificación, los impuestos son directos cuando el sujeto incidido económicamente con el tributo (quien soporta la carga tributaria en términos económicos) es el mismo que debe pagar el tributo al Estado. Y los impuestos son indirectos cuando el sujeto incidido económicamente con el tributo es una persona distinta de quien lo paga al Estado.

Un típico ejemplo de *impuesto directo* es el impuesto sobre la renta, en el cual la persona que debe asumir económicamente el impuesto es la misma que declara y paga el tributo al fisco. Por su parte, el típico ejemplo de un *impuesto indirecto* es el impuesto sobre el valor agregado (IVA), en el cual quien declara el tributo y paga su importe al fisco (responsable) es una persona distinta a quien asume la carga económica. Cuando se trata de impuestos indirectos, la ley faculta al responsable para trasladar o repercutir el impuesto en el consumidor final, garantizando así que la carga económica sea asumida por la persona que el legislador quiso afectar económicamente con el tributo, porque es ella la que detenta la capacidad económica que fundamenta la imposición.

Los impuestos *indirectos*, desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador, resultan ser mucho más eficientes que los directos, debido a que el responsable ante el Estado no es la misma persona que ve impactadas sus finanzas con la carga tributaria. Así, el riesgo de evasión es mucho menor. Por lo mismo, es deseable, tomando en consideración los altos índices de evasión que se presentan en Colombia y en todo el sur global, que, en la medida de lo posible, se opte por la implementación de impuestos indirectos desde la incidencia pretendida por el legislador. Si ello no es posible, es muy recomendable que en los impuestos directos se instauren y fortalezcan medidas donde un tercero, distinto del incidido económicamente, actúe como responsable del recaudo y pago del tributo al Estado, como es el caso del mecanismo de la retención en la fuente.

Los impuestos directos e indirectos desde el punto de vista de la consulta de la capacidad contributiva

Otra clasificación conocida de los impuestos es aquella en la cual los impuestos son directos o indirectos según sea la consulta que hagan de la capacidad contributiva del contribuyente, entendiendo por contribuyente la persona que soporta económicamente el tributo. Según esta clasificación, los impuestos directos son aquellos que, valga la redundancia, consultan directamente la situación económica del contribuyente, pudiendo establecer con mayor exactitud la *capacidad económica* del sujeto incidido económicamente con el tributo y, por el contrario, son indirectos aquellos que no permiten consultar de forma directa o inmediata la capacidad del contribuyente, por lo que esta solo se consulta de manera indirecta, por medio de inferencias. Un típico ejemplo en esta clasificación de impuesto directo es, de nuevo, el impuesto sobre la renta, mientras que un ejemplo claro de impuesto indirecto es el IVA. Sobre esta distinción entre impuestos directos e indirectos, la Corte Constitucional ha precisado lo siguiente:

En los impuestos indirectos, como el IVA, en los cuales no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, “la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo. En tal virtud, los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado pagarán proporcionalmente más que los demás, y es evidente que quienes tienen mayores recursos normalmente efectuarán erogaciones por mayor cuantía de las que tienen menos medios. En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo”¹². En cambio, en los impuestos directos, como el de renta o el predial, “como se identifica en ellos al contribuyente respectivo, es posible conocer la capacidad de pago del mismo mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio. En tal caso, es lógico el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que en la medida en que aumente la base gravable aumente también la medida aplicable. En esta forma se parte del principio de que, a medida que aumenta el nivel de la riqueza de la persona, va decreciendo el beneficio personal sobre la porción de riqueza considerada en cada tramo y resulta conforme a la equidad acentuar la carga tributaria, a fin de que se busque la igualdad en el sacrificio”¹³.

12 Aquí la Corte cita a Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales*.

13 La Corte vuelve a citar a Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales*. C. Const., Sent. C-426, abr. 26/2005, M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Elementos de la obligación tributaria

El tributo, como se dijo en líneas anteriores, es una obligación. Dicha obligación consta de cinco elementos que son: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa. Estos elementos deben estar claramente definidos por el legislador, en atención al principio de legalidad o de *nullum tributum sine legem*, rector en materia tributaria. Sin embargo, en el caso de las tasas y contribuciones especiales, la Constitución colombiana dispone que la ley, las ordenanzas y acuerdos pueden permitir que sean las autoridades administrativas las que fijen la *tarifa*, pero, para el efecto, el sistema y método para determinar los costos de los servicios o de los beneficios (y su reparto), que han de servir de base para la definición del elemento, deben ser fijados por la ley, la ordenanza o el acuerdo, según se trate, en su orden, de tributos vinculados del orden nacional, departamental o municipal. Ello quiere decir que la determinación del elemento *tarifa*, cuando es delegado por el legislador a las autoridades administrativas, no se realiza de forma totalmente autónoma por parte de la autoridad administrativa que está autorizada para el efecto, sino que la fijación debe hacerse siguiendo los lineamientos (método y sistema) determinados por el legislador en la norma creadora del tributo de que se trate.

Ahora bien, otro punto que debe precisarse antes de abordar el estudio particular de cada uno de los elementos de la obligación tributaria, es que en el ámbito legislativo también hay restricciones. En efecto, la potestad tributaria originaria reside exclusivamente en el legislador nacional, esto es, en Colombia, en el Congreso de la República, en tanto que los legisladores territoriales (las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales) solo detentan una potestad tributaria derivada, lo cual es lógico y comprensible si se tiene en cuenta que Colombia es un Estado unitario con descentralización funcional o por servicios. En consecuencia, las entidades territoriales no gozan de autonomía absoluta en la gestión de sus asuntos (como ocurre, por ejemplo, en Estados federales) sino que detentan una autonomía relativa, que también se hace evidente en los asuntos tributarios en los que, como bien lo ha reconocido la Corte Constitucional hay una “competencia concurrente” entre el legislador nacional y el legislador territorial¹⁴.

En virtud de esta “competencia concurrente”, según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, le corresponde al legislador, como mínimo, autorizar la creación del tributo territorial y fijar el hecho generador del tributo, el cual puede determinar con claridad o hacerlo determinable a

14 C. Const., Sent. C-269, jun. 12/2019, M. P. Carlos Bernal Pulido.

partir de su delimitación legal. Sin embargo, el legislador puede fijar directamente otros elementos de la obligación tributaria territorial, siempre y cuando no agote la definición de todos los elementos de la obligación tributaria, porque, en ese caso, como lo ha manifestado la Corte Constitucional, estaría actuando en contravía de la autonomía de las entidades territoriales, en virtud de la cual estas últimas deben regular al menos uno de los elementos de la obligación tributaria de su competencia. Así las cosas, en el ordenamiento tributario se observan ciertos tributos territoriales regulados en gran parte por el legislador, como ocurre, por ejemplo, con el impuesto de industria y comercio, y otros en los que la labor legislativa por parte del Congreso es mínima y el grueso de la regulación del tributo la desarrolla el legislador territorial, como ocurre, por ejemplo, con las estampillas.

Al respecto, es del caso advertir que la Corte Constitucional no ha hecho un reparto de competencias entre el legislador nacional y el territorial, y no podría hacerlo ya que ello desbordaría las funciones que le fueron asignadas por la Constitución, por lo que se ha limitado a manifestar que el legislador nacional no puede agotar los elementos de la obligación tributaria de un gravamen territorial, mientras que el legislador territorial no puede adoptar o regular tributos que previamente no hayan sido autorizados por una ley nacional. Aun así, sí resulta necesario que se distribuyan las competencias en materia de tributos territoriales entre el legislador nacional y el legislador del ente territorial mediante un código tributario en su calidad de ley estatutaria o, al menos, mediante una ley orgánica, de tal forma que la potestad tributaria se reparta de manera armoniosa y equitativa, tomando en consideración lo unitario pero descentralizado de nuestro país, en virtud de lo cual se debe lograr un equilibrio entre el poder tributario originario y derivado, equilibrio que debe estar determinado por reglas claras en materia de competencias y atribuciones, las cuales, hasta el momento, brillan por su ausencia en nuestro ordenamiento.

Además de la urgente distribución de competencias, se requiere la fijación clara de límites a la potestad tributaria para que no se generen situaciones indeseadas como la que actualmente se presenta en Colombia con las estampillas, tributos documentales del orden territorial que además de proliferar de forma desordenada en nuestro ordenamiento jurídico, generan un efecto tributario acumulativo sobre un mismo hecho económico y crean una carga administrativa desproporcionada para los contribuyentes debido a las disímiles formas de imposición y recaudación adoptadas en las distintas regiones del país. Esto se deriva, en gran medida, de que el legislador nacional se ha limitado en esta materia a la autorización de su creación por parte de las entidades territoriales y ha señalado, no pocas veces de forma precaria y confusa, el hecho generador, sin regular ni

dar lineamiento alguno en relación con los demás elementos de la obligación tributaria ni sobre la forma de imposición y recaudo de esta tipología tributaria.

Hecho generador

El Modelo de Código Tributario para América Latina, de la OEA y el BID, en su artículo 37 define el hecho generador como: “El presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

Por su parte, el Consejo de Estado ha definido el hecho generador en los siguientes términos:

La descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza —contribuyente— y el Estado¹⁵.

La Corte Constitucional ha definido al hecho generador en los siguientes términos:

“[...] situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal”. De ahí que las normas tributarias responden a un esquema lógico: un supuesto fáctico que verificado su cumplimiento da lugar a una consecuencia jurídica¹⁶.

De acuerdo con lo anterior, el hecho generador es aquel contemplado por la norma, cuya ocurrencia da nacimiento a la obligación tributaria. Si el hecho generador no ocurre, la obligación tributaria no nace a la vida jurídica, porque aunque el tributo se consagra en la ley, es solo cuando efectivamente ocurre el presupuesto de hecho consagrado en la norma cuando se concreta el nacimiento de la obligación tributaria en la vida jurídica.

15 C. E., S. de lo Contencioso Administrativo, Sec. Cuarta, jul. 14/2000, Rad. 11001-03-27-000-1999-070-00(9919), C. P. Germán Ayala Mantilla.

16 C. Const., Sent. C-333, may. 17/2017, M. P. Iván Humberto Escrucería Mayolo.

Ahora bien, el hecho generador puede configurarse en un único momento, calificando el tributo como *instantáneo*, o puede configurarse en un lapso determinado, caso en el cual el tributo es de *periodo*. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta es un típico tributo de periodo, por cuanto el hecho generador corresponde a la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente durante todo el año gravable.

Como el presupuesto de hecho, cuyo acaecimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es indispensable que sea delimitado y fijado con la mayor claridad y precisión por parte del legislador, también es necesario que los distintos Estados del sur global garanticen diseños tributarios claros, con una correcta técnica legislativa. Y aquí hago un llamado a que no solo el hecho generador sino todos los demás elementos de la obligación tributaria estén claramente determinados, individualmente y en su conjunto, no solo para que el tributo pueda ser comprendido con claridad por sus destinatarios y sus acreedores, sino también para dotar de seguridad jurídica al delicado ámbito de la fiscalidad en nuestros distintos Estados. No son pocos los casos de incertidumbre y zozobra en esta materia por culpa de los precarios, insuficientes o confusos diseños tributarios que atentan gravemente contra la seguridad jurídica y las garantías mínimas de los asociados. Por lo mismo, es necesario que los Estados del sur global aprendamos de los errores cometidos, y el legislativo, en cada jurisdicción, actúe con particular rigurosidad técnica en el diseño de cada tributo, al igual que el órgano constitucional debe actuar con rigurosidad al momento de analizar la constitucionalidad de los tributos, de cara al principio de legalidad y su derivado de certeza, y no continuar enmendando errores de técnica legislativa que dotan de inseguridad jurídica los ordenamientos fiscales de nuestros países, en desmedro no solo de la inversión extranjera (que ante la falta de claridad en las reglas de juego se ve desestimulada) sino también de todos los ciudadanos, que se ven sometidos a tributos muchas veces incomprensibles en su alcance e impacto, o cuyos elementos terminan siendo definidos por la autoridad tributaria en conceptos o actuaciones particulares, lo cual resulta totalmente inadmisibile.

Sujeto activo

El sujeto activo de la obligación tributaria puede ser entendido de tres formas distintas, tal como lo ha reconocido la Corte Constitucional. Veamos:

La jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, esto es la facultad de crear y regular un determinado impuesto.

También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo¹⁷.

De acuerdo con lo anterior por *sujeto activo* de la obligación tributaria puede entenderse:

1. Quien detenta potestad tributaria; es decir, la facultad para crear y regular un determinado tributo. Como ya se precisó, esa facultad tributaria, tratándose de tributos del orden nacional, es exclusiva del Congreso y en el caso de tributos territoriales es compartida entre el Congreso y las asambleas o concejos, según se trate de un tributo del orden departamental o del orden territorial.
2. El acreedor que tiene la facultad de exigir el pago del tributo. En palabras del Consejo de Estado: “El sujeto activo es la entidad pública (la nación u otra) o el particular facultado expresamente por la ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, independientemente de que se beneficie o no con los recursos percibidos”¹⁸. Esta es la acepción del término a la que normalmente se hace referencia cuando se habla de *sujeto activo*. En lo que tiene que ver con los tributos del orden nacional, se trata de la nación, representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo que tiene que ver con los tributos del orden territorial, serán las gobernaciones, por medio de las secretarías de hacienda departamentales, y los municipios y distritos, mediante las secretarías de hacienda municipales y distritales.
3. El beneficiario de los recursos que se generen por concepto del tributo determinado, esto es, la persona que puede disponer de los recursos. Y aunque puede coincidir con la entidad encargada de exigir el pago del tributo, también puede tratarse de una entidad distinta.

Como se advirtió, la segunda acepción del término, aquella según la cual, “[...] es sujeto activo la entidad que tiene la facultad para exigir el cobro, determinar y fiscalizar el tributo”, es la que se utiliza de forma general cuando se hace referencia al *sujeto activo* de la obligación tributaria, porque es esta la persona a la que el sujeto pasivo debe hacer el pago del tributo y la que detenta la facultad de exigir el cobro coactivo del importe tributario en caso de que el sujeto pasivo incumpla con su obligación, precisamente, en virtud del vínculo jurídico existente entre ellos.

17 C. Const., Sent. C-260, may. 6/2015, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

18 C. E., S. de Consulta y Servicio Civil, ago. 25/2014, Rad. 2199, C. P. Augusto Hernández Becerra.

Sujeto pasivo

El Estatuto Tributario colombiano, en su artículo 792, define el sujeto pasivo en los siguientes términos: “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”.

Ahora bien, el sujeto pasivo ha sido definido por el Consejo de Estado como “Aquella persona natural o jurídica, o ente sin personalidad jurídica designado por la ley, que al realizar de manera concreta la conducta descrita por la ley en forma abstracta (hecho generador), se convierte en deudor de la obligación tributaria sustancial”¹⁹.

El sujeto pasivo, en consecuencia, es quien realiza el hecho generador y quien tiene la obligación de pagar el importe tributario al sujeto activo. Ahora bien, hay una necesaria distinción que ha efectuado la doctrina y ha sido reconocida por la jurisprudencia entre *sujetos pasivos económicos* y *sujetos pasivos jurídicos*. Los primeros son los que soportan efectivamente la carga económica del tributo, y los segundos, son los que jurídicamente están obligados a pagar el tributo al sujeto activo de la obligación, de acuerdo con la norma jurídica. En algunos casos, las calidades de sujeto pasivo económico y sujeto pasivo jurídico confluyen en una misma persona o entidad, mientras que en otros casos se trata de sujetos distintos.

Cuando el sujeto pasivo jurídico es distinto al sujeto pasivo económico, como ocurre en el caso del IVA, en el que el deudor tributario es el vendedor, prestador de servicios o importador, pero el sujeto que debe ser incidido económicamente con el tributo, es decir, el que detenta la capacidad contributiva que el legislador ha querido alcanzar con el impuesto, es el consumidor de esos servicios; el sujeto pasivo jurídico o *responsable* del tributo tiene el derecho de repercutir el valor del impuesto en el adquirente, con lo cual se logra el propósito buscado por el legislador de incidir económicamente con el tributo al consumidor de los bienes o servicios, ya que, en ese caso, la capacidad contributiva que se alcanza mediante el tributo es la del consumo. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el *obligado tributario*, la persona en la cual se traba la relación jurídica sustancial es el vendedor, prestador de servicios o importador, mientras que el consumidor es un tercero *ajeno* a esa relación jurídica.

En ese sentido, si el sujeto pasivo no hace uso del derecho de repercusión que le asiste y no cobra el importe del IVA al consumidor, en todo caso queda obligado con el fisco a responder por los valores tributarios a que haya lugar. Esto es de suma importancia por cuanto, ante el no pago del

19 *Ibid.*

IVA, el Estado tiene el poder de llevar a cabo una acción contra el vendedor, importador o prestador de servicios, quien es la parte deudora en la relación jurídico-sustancial, no contra el consumidor, persona sin ningún tipo de vínculo jurídico tributario con el Estado para esos efectos. De ahí que, en los llamados *impuestos indirectos*, desde la incidencia pretendida por el legislador (categoría que ya fue objeto de análisis aquí) resulte esencial que los sujetos pasivos jurídicos hagan uso del derecho de repercusión que les asiste, de manera que el tributo sea soportado económicamente por el sujeto que detenta la capacidad económica que se quiso gravar.

Base gravable

La base gravable y la tarifa son los elementos de la obligación tributaria que permiten determinar la cuantía del tributo.

La base gravable ha sido definida por la Corte Constitucional como “La magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”²⁰.

La base gravable es, en consecuencia, la cuantificación del hecho gravado. Esta cuantificación puede hacerse de forma directa o puede resultar de un proceso de depuración o de integración.

Como elemento esencial de la obligación tributaria, y de acuerdo con el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución, la base gravable y los elementos que la integran o depuran deben estar regulados expresamente por la ley.

Si bien bases gravables depuradas permiten una mejor consulta de la capacidad contributiva del incidido con el tributo, lo cierto es que las bases que son el resultado de procesos de depuración complejos hacen más difícil tanto el proceso de determinación por parte del obligado como el proceso de fiscalización de la administración tributaria, por lo que bases gravables resultantes de procesos complejos de depuración pueden ser manipuladas con mayor facilidad.

Por esto mismo, es aconsejable, en la medida de lo posible, que la base gravable se determine de forma simple y que la pueda verificar fácilmente la administración tributaria. Tal es el caso, por poner solo un ejemplo, de la base gravable del Régimen Simple de Tributación (RST), sistema opcional que sustituye en Colombia el impuesto sobre la renta y el impuesto de industria y comercio. La base gravable del “simple” es una base

20 C. Const., Sent. C-412, sept. 4/1996, M. P. Alejandro Martínez Caballero.

bruta, constituida por todos los ingresos percibidos por el contribuyente, a la que se aplican tarifas de tributación bajas y progresivas. Este tipo de diseños tributarios, indudablemente, simplifican tanto los costos de cumplimiento de los contribuyentes, como la labor de fiscalización de la administración, por lo cual su adopción resulta ideal y aconsejable en los ordenamientos jurídicos tributarios de todo el sur global.

Tarifa

La tarifa ha sido definida como “[...]una magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo”²¹.

La base gravable es el aspecto cuantitativo del hecho gravado, y es a esta a la que se le aplica la tarifa para determinar, de esta manera, el importe a pagar por concepto del tributo. En consecuencia, es la interacción base gravable-tarifa la que permite fijar la cuantía de la obligación tributaria, salvo cuando estamos ante los casos de tributos con cuota o tarifa fija, en los cuales el elemento de base gravable no está presente porque el legislador establece una tarifa específica para cada hecho gravado sin tener en cuenta la magnitud del hecho.

Además de las fijas, hay otros tipos de tarifas. Entre ellas están las *tarifas proporcionales*, que son aquellas alícuotas invariables que se le aplican a la base gravable para obtener el importe a pagar por concepto de impuesto. En virtud de este tipo de tarifas, cuanto mayor sea la base gravable mayor será el tributo a cargo. Pero no porque la tarifa aumente, sino porque la magnitud cuantitativa a la cual se aplica el porcentaje es mayor. El IVA, por ejemplo, tiene una tarifa proporcional general del 19 %, consagrada en el artículo 468 del Estatuto Tributario. Así mismo, el impuesto sobre la renta para personas jurídicas tiene una tarifa proporcional que a la publicación de este libro es del 35 %.

Las *tarifas progresivas* son aquellas alícuotas que aumentan a medida que la base gravable se vuelve mayor. Tal es el caso de la tarifa del impuesto sobre la renta para personas naturales o la tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple; alícuotas estas que son mayores conforme las bases gravables aumentan. Ahora bien, dentro de las tarifas progresivas podemos encontrar tarifas integrales y graduadas. Las *integrales* son las que se aplican a toda la base gravable. Un ejemplo de tarifa progresiva integral es el impuesto unificado bajo el régimen simple, en el cual si el contribuyente percibe hasta un número determinado de ingresos se grava

21 Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales*, 252.

con una tarifa, y si excede ese número se le aplica otra tarifa sobre la totalidad de los ingresos que haya recibido. Por el contrario, un ejemplo claro de tarifas *progresivas graduadas* son las que rigen el impuesto sobre la renta para las personas naturales, porque conforme aumenta el escalafón, si bien aumenta la tarifa, la tarifa mayor no aplica sobre la totalidad de la base gravable sino solo sobre la parte que excede el límite inferior que consagra cada escalafón.

También hay *tarifas regresivas*, que son aquellas que disminuyen a medida que la base gravable aumenta. En Colombia no hay tarifas regresivas, como tampoco en la mayoría de los ordenamientos jurídicos tributarios del globo, ya que contrarían el principio de capacidad contributiva, piedra angular sobre la que se cimenta la generalidad de los sistemas tributarios del mundo.

Por último, hay *tarifas por cuotas*, que son aquellas que implican que, por determinada cantidad de base gravable expresada en especie, se debe pagar determinada cantidad de dinero a título de tributo. Como ejemplo de este tipo de tarifas está la tarifa al impuesto a las bebidas azucaradas ultra-procesadas, en la cual, por determinado contenido de azúcar por cada cien mililitros, se paga una suma dineraria determinada a título de impuesto.

En relación con los elementos de cuantificación del tributo, es importante hacer un llamado a los países del sur global, incluido Colombia, para que adopten tributos moderados. Está comprobado que los niveles de tributación excesivos propician la evasión y no son eficientes, generando efectos adversos tanto para los contribuyentes como para los fiscos. El recaudo no aumenta por subir de forma estrepitosa la tarifa de un determinado tributo o por aumentar el nivel de tributación por la vía de la creación de nuevos gravámenes. Por el contrario, puede verse negativamente impactado, ya que, ante la alta presión, los contribuyentes adoptan estrategias de planeación fiscal muy agresivas o, incluso, en algunas ocasiones pueden optar por la evasión, aunque ello implique asumir el riesgo de un eventual proceso por parte de la administración tributaria. Por otro lado, los niveles de tributación moderados atraen inversión extranjera, en tanto que los niveles de tributación muy elevados la ahuyentan. Así, tomando en consideración la calidad de países importadores de capitales de la mayoría de los Estados del sur global, es importante que implementen una política fiscal que permita atraer inversión extranjera a sus jurisdicciones.

Conclusiones y recomendaciones

- Es recomendable y urgente que los Estados adopten códigos tributarios que incluyan principios y definiciones básicas. La adopción de un código tributario tiene varias bondades, dentro de las que se destacan menor litigiosidad entre contribuyentes y administración; determinación concreta y aplicación práctica de los distintos principios rectores en materia tributaria; importantes precisiones en materia de potestad tributaria; fijación de reglas claras y precisas sobre la relación jurídica entre el Estado y los responsables tributarios, y definición precisa de los elementos de la obligación tributaria, entre otros.
- Nuestro ordenamiento jurídico tributario contempla tres tipos de tributo, cada uno de ellos con características y particularidades propias: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.
- Las tasas se generan en virtud de la prestación al contribuyente de un servicio público o la utilización, por parte de este, de un bien público. Tienen un carácter retributivo por cuanto el tributo debe destinarse a la satisfacción de los costos que demanda la prestación efectiva del servicio que lo origina, entendiendo por costos no solo el costo contable de la prestación sino el mantenimiento y expansión del servicio en cuestión. Asimismo, si bien las tasas se generan respecto de bienes y servicios que son indispensables o inevitables para el contribuyente, requieren que el contribuyente solicite el servicio o bien para que este tipo de tributos se causen.
- Las contribuciones especiales son un tipo de tributo que se causa por la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que le reporta un beneficio al contribuyente. A diferencia de las tasas no dependen de la solicitud del contribuyente, debido a que la obra o la actividad de interés colectivo se realiza por decisión unilateral del Estado, pero, en todo caso, benefician al contribuyente y por este beneficio debe pagarse el tributo, en atención al principio fundamental de justicia. Es, en consecuencia, esencial que los distintos Estados aseguren que la obra o actividad justificante de la contribución se realizará efectivamente, antes de imponer contribuciones especiales a cargo de sus administrados.
- El impuesto, tributo que se paga sin contraprestación directa alguna y que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, es el tipo de tributo más relevante, porque, junto con la deuda, es la fuente de financiamiento más importante para un Estado. Así, la importancia del impuesto desde el punto de vista fiscal es evidente. Aunque también hay impuestos que se crean con finalidades distintas a la de recaudar ingresos para el funcionamiento del Estado y el

cumplimiento de sus fines. Estos impuestos son los llamados *extra-fiscales*, que se crean, por lo general, para incentivar o desincentivar una determinada conducta o actividad. Tal es el caso de los impuestos verdes, que se consagran en las legislaciones como elementos de disuasión y de castigo por llevar a cabo actividades que contaminan el medio ambiente, y de los impuestos saludables, cuyo objetivo es desincentivar, por medio de la carga tributaria, el consumo de productos nocivos para la salud humana. La adopción de este tipo de impuestos resulta acertada y recomendable por cuanto, al encarecer en términos económicos un comportamiento específico, se tornan en importantes instrumentos de disuasión y de guía comportamental de los asociados, a la vez que proveen al Estado con recursos para corregir, en la medida de lo posible, las externalidades negativas que se generan por las conductas que se pretende evitar.

- La obligación tributaria consta de cinco elementos esenciales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Aun cuando estos elementos no están claramente definidos en la ley colombiana, por la ausencia en nuestro país de un código tributario de principios y definiciones, en este escrito se ha hecho referencia a definiciones que sobre cada uno de ellos ha proporcionado la doctrina, la jurisprudencia y el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA y el BID, sin perjuicio de reiterar la importancia de la adopción de un código tributario, no solo en Colombia sino en todos los países que carecen de él, que contenga una definición clara e inequívoca de todos los elementos.
- Colombia es un Estado unitario, descentralizado administrativamente y por servicios, no es un Estado federal. Por lo mismo, la potestad tributaria de que gozan las entidades territoriales no es absoluta, aunque sí debe estar presente. Por lo mismo, urge en nuestro país que se expida una ley estatutaria como un código tributario o una ley orgánica, que distribuya de forma clara y precisa las competencias entre legislador nacional y territorial.
- El sujeto activo de la obligación tributaria puede definirse como el *acreedor de la obligación*; es decir, la persona a la que el sujeto pasivo debe hacer el pago del tributo y la que detenta la facultad de exigir el cobro coactivo del importe tributario en caso de que el sujeto pasivo incumpla con su obligación, precisamente, en virtud del vínculo jurídico existente entre ellos.
- El sujeto pasivo es aquel que, al realizar el hecho generador del tributo, se convierte en deudor de la obligación tributaria sustancial. Sin embargo, es clave diferenciar el sujeto pasivo económico del sujeto pasivo jurídico. Mientras el sujeto pasivo jurídico es el obligado

jurídicamente a cumplir con la obligación tributaria, el sujeto pasivo económico es el que soporta efectivamente la carga tributaria. Aunque ambas calidades pueden residir en una misma persona, es posible que las calidades se detenten por personas distintas, lo cual ocurre en el caso de los impuestos indirectos en los que el obligado tributario es una persona distinta a la que asume económicamente el valor del tributo. Estos impuestos indirectos, en los que el responsable jurídico no es quien soporta la carga económica del tributo, son más eficientes y menos susceptibles de ser evadidos, precisamente porque entre el incidido económicamente con el tributo y el Estado hay un tercero que es responsable del pago del tributo al fisco, pero que no ve afectadas sus finanzas por el tributo. Por lo mismo, es recomendable, en la medida de lo posible, que en los impuestos directos se instauren y fortalezcan medidas para que un tercero, distinto del incidido económicamente, actúe como responsable del recaudo y pago del tributo al Estado, como es el caso del mecanismo de la retención en la fuente.

- El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley, cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Dado que es el supuesto de hecho en virtud del cual nace la obligación tributaria, es indispensable que sea determinado de forma clara e inequívoca por el legislador.
- La base gravable y la tarifa son los elementos que permiten cuantificar la obligación tributaria. La base gravable es la magnitud del hecho gravado y, a su importe, se aplica la tarifa para determinar el valor de la obligación tributaria.
- Si bien bases gravables depuradas permiten una mejor consulta de la capacidad contributiva del incidido con el tributo, lo cierto es que las bases que son el resultado de procesos de depuración complejos hacen más difícil tanto el proceso de determinación por parte del obligado como el proceso de fiscalización de la administración tributaria, por lo que bases gravables resultantes de procesos complejos de depuración pueden ser manipuladas con mayor facilidad. Por lo mismo, es aconsejable, en la medida de lo posible, que la base gravable se determine de forma simple y que se pueda verificar fácilmente por la administración tributaria. Tal es el caso de la adopción de bases gravables brutas acompañadas de tarifas pequeñas y progresivas. Este tipo de diseños tributarios en la cuantificación del tributo simplifican los costos de cumplimiento de los contribuyentes y la labor de fiscalización de la administración, por lo cual resulta ideal y aconsejable su adopción en los ordenamientos jurídicos tributarios de todo el sur global.

- Se hace un llamado a los países del sur global, incluida Colombia, para que adopten tributos moderados. Está comprobado que los niveles de tributación excesivos propician la evasión y no son eficientes, generando efectos adversos para los contribuyentes y para los fiscos. Además, los niveles de tributación moderados atraen inversión extranjera, en tanto que los niveles de tributación muy elevados la ahuyentan. Así, tomando en consideración la calidad de países importadores de capitales de la mayoría de los Estados del sur global, es importante que implementen una política fiscal que les permita atraer inversión extranjera a sus jurisdicciones y no que la desincentiven.

Bibliografía

- Bravo Ortega, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2023.
- C. Const., Sent. C-019, ene. 27/2022. M. P. Paola Andrea Meneses Mosquera.
- C. Const., Sent. C-101, mar. 17/2022. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- C. Const., Sent. C-155, feb. 26/2003. M. P. Eduardo Montealegre Lynett.
- C. Const., Sent. C-260, may. 6/2015. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- C. Const., Sent. C-269, jun. 12/2019. M. P. Carlos Bernal Pulido.
- C. Const., Sent. C-272, may. 25/2016. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.
- C. Const., Sent. C-333, may. 17/2017. M. P. Iván Humberto Escrucería Mayolo.
- C. Const., Sent. C-375, may. 19/2010. M. P. Mauricio González Cuervo.
- C. Const., Sent. C-402, may. 26/2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.
- C. Const., Sent. C-412, sept. 4/1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.
- C. Const., Sent. C-426, abr. 26/2005. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.
- C. Conts., Sent. C-593, dic. 5/2019. M. P. Cristina Pardo Schlesinger.
- C. Const., Sent. C-927, nov. 8/2006. M. P. Rodrigo Escobar Gil.
- C. Const., Sent. C-1003, oct. 28/2003. M. P. Alfredo Beltrán Sierra.
- C. E., S. de Consulta y Servicio Civil, ago. 14/2024, Rad. 2199. C. P. Augusto Hernández Becerra.
- C. E., S. de lo Contencioso Administrativo, Sec. Cuarta, jul. 14/2000, Rad. 11001-03-27-000-1999-070-00(9919). C. P. Germán Ayala Mantilla.
- C. E., S. de lo Contencioso Administrativo, Sec. Cuarta, oct. 24/2005, Proceso 0797. C. P. Ligia López Díaz.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Derecho fiscal*. Ciudad de México: Porrúa, 2017.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. II. Bogotá: Temis, 2017.
- Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t. I. Buenos Aires: Depalma, 1984.

La “positivización” de la costumbre internacional tributaria en Latinoamérica^{*, **}

Eleonora Lozano Rodríguez

Introducción

Avi-Yonah defiende fehacientemente la existencia de la costumbre internacional en materia tributaria¹. Para hacerlo argumenta que, a pesar de existir a nivel global más de tres mil convenios bilaterales sobre impuestos, que son muy similares entre sí, pueden los Estados, en su ausencia, crear costumbres internacionales tributarias que los obliguen. Con el fin de sustentar lo anterior analiza cuatro casos donde la costumbre ha primado: jurisdicción para gravar, el umbral de establecimiento permanente (PE, por sus siglas en inglés), el estándar de plena competencia y la no discriminación.

La pregunta que este capítulo busca responder es si en los países latinoamericanos es posible abogar por la costumbre internacional como fuente de derecho para la comprensión, y eventual solución, de controversias, en torno a los grandes temas de la tributación internacional (doble imposición jurídica internacional, precios de transferencia, subcapitalización,

* Para citar este capítulo: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988697.9789587988703.2>

** Agradezco enormemente el apoyo investigativo que recibí por parte de la monitorea de mi curso en Hermenéutica Jurídica, María Luisa Villegas, y del asistente académico de la maestría en Tributación de la Universidad de los Andes, Hernando Otero. Agradezco especialmente a David Orlando Niño Muñoz, actual profesional de proyectos académicos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, quien me ayudó a pulir algunos últimos detalles del capítulo.

1 Reuven Avi-Yonah, “Does Customary International Tax Law Exist?”, *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, n.º 640 y *Law & Economics Research Paper Series*, n.º 19-005 (2019), <https://ssrn.com/abstract=3382203>

jurisdicciones de baja o nula tributación, entre otros). Para hacerlo se realizará una aproximación conceptual a la costumbre internacional en general y sus características, aterrizándola luego a las temáticas tributarias. A manera de conclusión, se intentará responder qué tanto los países latinoamericanos hacen uso de la costumbre internacional tributaria como fuente de derecho internacional.

Aproximación conceptual a la costumbre internacional y sus características

El punto de partida: el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia

Es comúnmente reconocido que el concepto de *fuerza* implica el surgimiento del derecho, sea a partir de valores o situaciones prenormativas, lo cual se conoce como *fuentes materiales* del derecho, o tomando en consideración aquellas normativizadas denominadas *fuentes formales*. También es evidente que la temática de las fuentes ha sido abordada transdisciplinariamente tanto por la teoría jurídica como por áreas dogmáticas del derecho (por ejemplo, el constitucional, el civil y el internacional), así como desde perspectivas interdisciplinarias (filosofía, sociología, antropología, entre otras)².

Para Montaña, a nivel internacional, se entienden como fuentes los “procedimientos o instrumentos por los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico internacional”³. El autor clasifica las fuentes siguiendo las teorías positivista, objetivista e iusnaturalista, así:

[L]a primera defiende que las reglas del derecho internacional nacen únicamente del consentimiento de los Estados (acuerdos de voluntades), manifestado a través de tratados internacionales (*lex scripta*), y de las costumbres internacionales (*pactum tacitum*) [...]. La segunda distingue entre fuentes materiales (elementos metajurídicos) y fuentes formales, aquellas son las únicas que crean derecho, mientras que estas (tratados y costumbres internacionales) no lo crean, sino que lo formulan, son medios de comprobación [...]. La tercera encontraría sustento en el derecho natural (equidad y justicia natural), extiende las fuentes formales del derecho internacional

2 Claudio Sacchetto, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, en *Curso de derecho tributario internacional*, editado por Víctor Uckmar y Pietro Adonnino (Bogotá: Temis, 2003), 37.

3 César Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 21.

(los tratados y costumbres internacionales) a los principios generales del derecho y hasta el propio derecho natural⁴.

De la anterior clasificación se desprende que la costumbre internacional tributaria "formula" el derecho y es un medio de comprobación, y que los principios generales del derecho y el derecho natural son criterios auxiliares de interpretación, resultado de la extensión de la costumbre. Complementaría lo anterior con la inclusión también de la doctrina como fuente auxiliar.

Ante la ausencia de una instancia judicial internacional que resuelva los asuntos de la tributación internacional, los tributaristas han acudido recurrentemente a lo establecido en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia para definir sus fuentes de conocimiento. Allí se indica:

1. La Corte, cuya función es decidir de acuerdo con el derecho internacional aquellas disputas que se le presenten, aplicará:
 - i. Convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados en conflicto,
 - ii. *Costumbre internacional, como evidencia de una práctica general aceptada como derecho*;
 - iii. Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
 - iv. Con sujeción a las disposiciones del artículo 59, las decisiones judiciales y las enseñanzas de los publicistas más cualificados de varias naciones, como medios auxiliares para la determinación de las normas de derecho.
2. Esta disposición no perjudicará la facultad de la Corte de decidir un caso *ex aequo et bono*, si las partes están de acuerdo en ello⁵.

Existen diferentes posiciones doctrinales frente a esta consagración de las fuentes. Para Aust no existe jerarquía de fuentes, sino una mera enumeración⁶. Por su parte, Brownlie considera que, a pesar de que el artículo del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia no se refiere al término *fuentes* ni a su *jerarquización*, comúnmente los operadores jurídicos siguen el orden allí establecido y, por lo tanto, es un marco de referencia aceptado⁷.

4 *Ibid.*

5 Naciones Unidas, Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Énfasis propio.

6 Anthony Aust, *Handbook of International Law* (Cambridge: Cambridge University Press, 2005), DOI: 10.1017/CBO9780511841460

7 Ian Brownlie, *Principles of Public International Law* (Oxford: Oxford University Press, 2003), 5.

La tensión que ahora debe resolverse es si la costumbre internacional es una fuente material o formal del derecho tributario. Para responder esta pregunta resulta fundamental ubicarse en la tradición jurídica analizada, ya que los distintos sistemas tienen diferencias marcadas en el uso de la costumbre y su importancia. Para algunos, como Zweigert y Kötz⁸ y Thuronyi *et al.*⁹, es evidente que en los sistemas de tradición civilista la utilización de la costumbre como fuente formal del derecho es menos extendida que en aquellos del *common law*. Por lo anterior, no parece extraña la facilidad con la que Avi-Yonah resuelve la discusión para el caso estadounidense¹⁰. Para otros, como Brownlie, este debate (material-formal) no tiene mucho sentido en el derecho internacional, pues no existen “reglas formales”, sino un principio por el cual los Estados consienten la creación de reglas y su aplicación general¹¹. Aust considera que, al no existir una *global legislature*, el derecho internacional no resulta tan accesible, coherente o exacto como el derecho local¹². En la misma línea, Sacchetto argumenta que “un ordenamiento (jurídico) incompleto, como lo es el internacional, no permite una elaboración sistemática de las fuentes en términos estrictamente positivos”¹³.

Pero antes de ahondar en las problemáticas propias de los países latinoamericanos al abordar temáticas tributarias, es importante centrar la atención en la definición y características de la costumbre internacional en general.

El concepto de costumbre internacional y sus características

El literal ii del numeral 1.º del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia consagra la costumbre internacional como la “evidencia de una práctica general aceptada como derecho”. Algunas de las características de la costumbre internacional han sido precisadas por la doctrina, como se describe en los siguientes apartados.

8 Konrad Zweigert y Hein Kötz, *Introduction to Comparative Law* (Oxford: Oxford University Press, 1998), 63-73.

9 Victor Thuronyi, Kim Brooks y Borbala Kolozs, *Comparative Tax Law* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016), 53-104.

10 Avi-Yonah, “Does Customary International?”, <https://ssrn.com/abstract=3382203>.

11 Brownlie, *Principles of Public International Law*, 3.

12 Aust, *Handbook of International Law*, 10.

13 Sacchetto, “Las fuentes del derecho”, 37.

*Existe una diferencia entre costumbre
y uso que suscita debates probatorios*

Para Brownlie, pese a que a veces los términos *costumbre* y *uso* son empleados como sinónimos, estos son sustancialmente diferentes¹⁴. En particular, un *uso* es una práctica que *no* refleja una obligación legal. De esta manera, indiscutiblemente surge una tensión probatoria para determinar el sentido de dicha obligación. Brownlie considera que existen dos formas en las que la Corte Internacional de Justicia se ha aproximado a esta problemática: por una parte, asumiendo la existencia de una *opinio juris sive necessitatis* con base en la evidencia de una práctica general y, por otra parte, mediante el consenso de la doctrina o su fijación por medio del precedente judicial¹⁵.

En consecuencia, para que un uso (*usus* o *state practice*) sea una costumbre se requiere de la naturaleza legal de esa práctica (*opinio juris*). Ese *usus* o *state practice* resulta, por lo tanto, de criterios objetivos, manifestados mediante acciones o manifestaciones oficiales de voluntad estatal. Otros autores como Montaña se refieren a esto como el consuetudo; es decir, "cierto número de actos o precedentes, suficientemente reiterados y ocurridos en el medio internacional, convencionalmente ligados los unos de los otros"¹⁶.

Por su parte, la *opinio juris*, o *legal nature of practice*, como algunos la han denominado, se refiere a acciones que tienen un sustento normativo y no meramente político o pragmático. Esto último parece difícil de probar. Así las cosas, no se trata de un comportamiento estatal de seguimiento de una práctica que se derive de razones de cortesía, ética, oportunidad, tradición, protocolo u otras similares, como tampoco es "intersubjetivo pero sí interestatal"¹⁷.

Existen diversas formas de la costumbre

Como posibles formas de la costumbre, Brownlie se refiere, entre otras, a la correspondencia diplomática, declaraciones de políticas, comunicados de prensa, opiniones de asesores legales oficiales, manuales oficiales sobre cuestiones jurídicas, comentarios de Gobiernos sobre borradores producidos por la Comisión de Derecho Internacional, decisiones judiciales

14 Brownlie, *Principles of Public International*, 8.

15 De esa corte o de otros tribunales internacionales. El autor continúa esta reflexión en la página 8.

16 Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario*, 28.

17 Sacchetto, "Las fuentes del derecho", 39; Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario*, 29.

internacionales y nacionales, preámbulos en tratados y otros instrumentos internacionales, y la práctica de órganos internacionales¹⁸. Puede, por lo tanto, tratarse de formas y contenidos escritos o no.

No es necesario que exista una completa uniformidad de la práctica, pero sí que sea sustancial, lo cual debe ser probado por la parte

El papel de los jueces es fundamental para decidir si ha surgido una uniformidad sustancial y extensiva. Esta parece ser la mayor problemática a la hora de definir si una práctica es una costumbre o no. ¿Significa esto que se requiere un periodo de tiempo para dicha práctica? Pareciera que no¹⁹. Aust estima, por ejemplo, que la práctica de los Estados puede tomar un tiempo considerado o corto²⁰. No se trata, como lo describe Brownlie, de demostrar una cierta “amount to a settle practice”, pero sí la misma acompañada de la *opinio juris sive necessitatis*.

La jurisprudencia dicta que la sustancialidad debe ser probada por la parte que la alega. Así, retomando el Asylum Case citado por Brownlie, “la parte que invoca una costumbre [...] debe probar que esta costumbre se ha establecido de tal manera que ha pasado a ser vinculante para la otra parte [...] que la norma invocada está de acuerdo con un uso constante y uniforme practicado por los Estados en cuestión, y que este uso es la expresión de un derecho que pertenece al Estado”²¹.

Por su parte, Aust considera que establecer una *opinio juris* puede ser difícil y depende en alto grado de las circunstancias. Plantea, sin embargo, esta interesante afirmación que resultará de inevitable análisis en la segunda parte de este escrito: “[u]na acumulación de tratados bilaterales sobre el mismo tema, como los tratados de inversión, puede, en ciertas circunstancias, también ser evidencia de una regla consuetudinaria”²².

18 Brownlie, *Principles of Public International Law*, 6.

19 Véase Malcolm N. Shaw, *International Law* (Cambridge: Cambridge University Press, 1997), 35.

20 Aust, *Handbook of International Law*, 145.

21 Brownlie, *Principles of Public International Law*. Énfasis propio. Este caso también lo menciona Shaw, *International Law*, 72-73. Todas las traducciones de citas de obras en otros idiomas son propia.

22 Aust, *Handbook of International Law*, 8.

En principio, se supone que las cortes conocen el derecho aplicable y, dentro de este, la costumbre

Como fuente de derecho que es, se entiende que las cortes deben conocer y aplicar la costumbre así no haya sido alegada por las partes. Sin embargo, como atrás se anotó, la parte, al argumentar su existencia para un caso concreto, detenta la carga probatoria. Suena esto contradictorio ¿no?²³.

El uso de la costumbre internacional por las cortes domésticas depende del régimen constitucional y normativo de cada Estado

Aust pone de presente esta importante tensión y argumenta que algunos países como Alemania la entienden como "ley suprema", mientras en otros "prevalece la constitución (por ejemplo, en Estados Unidos) o la legislación"²⁴.

Aproximación conceptual a la costumbre internacional como fuente de conocimiento del derecho tributario y su "positivización" en Latinoamérica

Varios autores, al analizar la temática de las fuentes en el derecho internacional, reconocen la dificultad de encontrar verdaderas costumbres tributarias a nivel internacional. Más aún, López Espadafor precisa que "no es difícil encontrar casos de comportamientos reiterados de los Estados en materia tributaria [...] lo difícil sería demostrar que los Estados realizan esos comportamientos convencidos de que están obligados a ello en función de una norma de derecho internacional general"²⁵. En igual línea, Montañó considera que "en materia de fiscalidad internacional existe menos campo para la costumbre que en otras, a causa de la fuerte influencia que han tenido las disímiles administraciones tributarias, en los presupuestos de hecho formulados en la ley de impuestos de cada país", en los que "también colabora el hecho que esta rama jurídica está en franca formación y no ha alcanzado la madurez suficiente [...]"²⁶. Algunos argumentan inclusive que

23 Véase el *Asylum Case* citado en Brownlie, *Principles of Public International Law*, y Shaw, *International Law*.

24 *Ibid.*

25 Carlos María López Espadafor, "La costumbre internacional en el derecho tributario", *Nueva fiscalidad*, n.º 1 (2006): 10, <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/costumbre-internacional-tributario-290939>. Énfasis propio.

26 Montañó Galarza, *Manual de Derecho Tributario*, 30. Énfasis propio.

para el mundo desarrollado la costumbre internacional “es relativamente engorrosa e insignificante y a menudo solo tiene un valor nostálgico”²⁷.

Antes se vio cómo la costumbre puede adoptar formas escritas o no. Sin embargo, es frecuente que aquellas no escritas se mimeticen en las escritas, pierdan su naturaleza de costumbre y se conviertan en tratados o *soft law*. Al respecto, para la materia tributaria, Wouters y Vidal afirman que “las diferentes fuentes de derecho internacional no escrito no siempre se pueden distinguir tan fácilmente [...] cada una de ellas también puede plasmarse en diversos documentos escritos, tales como tratados, resoluciones adoptadas dentro de organizaciones internacionales, recomendaciones de organismos internacionales u otros documentos de *soft law*, que luego constituyen evidencia de la existencia de una regla específica”²⁸.

La anterior afirmación nos lleva a pensar que regulaciones tributarias no escritas que pasan a estarlo (como es el caso del seguimiento de modelos de tratados tributarios internacionales para mitigar la doble imposición internacional; las líneas de acción del proyecto de “erosión de la base imponible y traslado de beneficios” [BEPS], y el *soft law*, entre otras) son entendidas como costumbre internacional cuando en realidad son otro tipo de fuentes. Además, se comparte la posición de Lepard en cuanto a que constituye un dilema aún no resuelto el papel de los tratados en la determinación del *state practice* como elemento esencial para la configuración de una costumbre²⁹. Algunos doctrinantes consideran que no es el reflejo de la práctica estatal por cuanto los tratados son meras promesas, mientras que otros creen que son *binding commitment to act*³⁰.

En el contexto de las opiniones profundamente divididas entre los académicos sobre la evolución de las normas de tributación internacional en el derecho internacional consuetudinario, Fortuna analiza las reglas sobre el *treaty shopping* para profundizar en las diferentes posturas que hay al respecto³¹. El autor sostiene que las normas relativas al estándar mínimo contra la planificación fiscal agresiva y el *treaty shopping*, en la mayoría de los países, hacen que la prueba del propósito principal tenga

27 Shaw, *International Law*, 57.

28 Jan Wouters y Maarten Vidal, *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration? Working Paper 109*. (Lovaina: Instituto para el Derecho Internacional de la Universidad Católica de Lovaina, 2007), 1-10.

29 Brian D. Lepard, *Customary International Law: A New Theory with Practical Applications* (Cambridge: Cambridge University Press, 2010), 34.

30 *Ibid.*

31 Marina Fortuna, “Special Issue: Customary International Law, Its Formation and Interpretation in International Tax and Investment Law”, *International Community Law Review* 23, n.º 1 (2021): 1, <https://doi-org.ezproxy.uniandes.edu.co/10.1163/18719732-12341455>

una buena posibilidad de convertirse en derecho internacional consuetudinario, ya que podría constituir una evidencia tanto de la práctica estatal como de la *opinio juris*.

Por lo anterior, la posición de Aust antes señalada, según la cual la constante suscripción de convenios bilaterales podría llegar a conducir a una costumbre³², se cae de su peso en el escenario tributario, además de ello, por las complejas materias que regulan y los diversos intereses de los Estados en su "reiterada" suscripción como costumbre.

En materia, por ejemplo, de la doble imposición internacional, los convenios siguen diversos modelos (OCDE, ONU o ambos) e inclusive contienen especificidades propias según las naciones. Asimismo, algunos países cuentan con agresivas políticas para su suscripción, mientras que otros son reacios a estas. Similar situación surge con los tratados bilaterales de intercambio de información³³.

Por otro lado, Wouters y Vidal analizan si para la Corte Europea de Justicia es posible incluir los comentarios al modelo de la OCDE dentro del sistema de fuentes europeo³⁴. Concluyen que no se puede deducir que estos comentarios sean costumbre internacional y que más bien reflejan "principios existentes del derecho tributario internacional" que pueden dar claridad a términos indefinidos en el derecho comunitario"³⁵.

32 Aust. *Handbook of International Law*, 49.

33 Eleonora Lozano Rodríguez, "Colombian Report: Critical Perspective of International Instruments for the Exchange of Tax Information and Their Status of Application in Colombia", *Cahiers du droit fiscal international* (Cancún: IFA, 2020).

34 Wouters y Vidal, *The OECD Model Tax*, 1.

35 Al respecto manifiestan: "Tanto desde la perspectiva del derecho internacional como del derecho comunitario, una organización internacional como la CE está vinculada por las normas del derecho internacional consuetudinario. Sin embargo, esto no implica directamente que exista una obligación general de hacer invocables estas normas en el orden jurídico comunitario, y es precisamente esta cuestión la que constituye el núcleo de la pregunta para los individuos y, si el Tribunal de Justicia respaldara la opinión de que el Convenio Modelo es efectivamente una expresión del derecho internacional consuetudinario existente vinculante para la Comunidad, para los contribuyentes en particular [...]. Siendo el Convenio Modelo y sus comentarios solo una 'caja', sus disposiciones individuales aún podrían ser consideradas por el Tribunal de Justicia como reflejo de principios existentes del derecho internacional [tributario]. [...] En ausencia de una política fiscal externa común, es previsible que el Tribunal no utilice tanto una norma tributaria internacional consuetudinaria reflejada en el Convenio Modelo o en sus comentarios como un límite a los poderes de la Comunidad o en procedimientos de revisión, sino, con mayor probabilidad, como un relleno de lagunas, es decir, como una especie de lenguaje tributario internacional o como un conjunto de normas fiscales internacionales que pueden dar contenido claro a términos de otra manera indefinidos en el derecho comunitario". Wouters y Vidal, *The OECD Model Tax*, 11-13. Énfasis propio.

Consecuentemente, Braumann expone tres puntos diferentes sobre los tratados fiscales y su escaso valor para la identificación del derecho internacional consuetudinario: (1) los tratados fiscales por sí solos no implican una práctica estatal representativa; (2) los tratados fiscales dan lugar a las trampas de la paradoja de Baxter³⁶; y, por último, (3) la red de tratados fiscales no proporciona evidencia de que alguna práctica estatal se origine en la *opinio juris*³⁷.

En el ámbito colombiano esta discusión también tuvo lugar cuando la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad de los convenios suscritos con los Gobiernos de Suiza y Corea para evitar la doble imposición internacional, en las sentencias C-460 del 2010^[38] y C-260 del 2014^[39], respectivamente. Sin embargo, en esta jurisprudencia la conclusión es diferente a la de la Corte Europea de Justicia, al considerar que los comentarios al modelo de la OCDE sí pueden entenderse como costumbre.

En la primera sentencia la Corte colombiana señala que, con base en un análisis comparado con otras cortes, como la canadiense, la aplicación de estos comentarios como parámetro de interpretación es una práctica jurídica reiterada y reconocida en el contexto internacional. Esto podría entenderse como costumbre y, por lo tanto, afirmar que tiene fuerza vinculante. Así, establece:

Finalmente, y atendiendo al último interrogante, para la doctrina especializada existe cierto grado de consenso en que los comentarios de la OCDE, si bien no son de obligatorio cumplimiento a menos que se adopten expresamente, son moralmente obligatorios por su importancia para el desarrollo del derecho tributario internacional y porque pueden despejar dudas sobre la aplicación e interpretación de los ADT [acuerdos de doble tributación]. De esta forma, algunos expertos han señalado que el artículo 32 de la Convención de Viena, que codifica la *costumbre internacional* respecto de los medios complementarios de interpretación de los tratados, *puede ser invocado para confirmar el entendimiento de sus disposiciones de conformidad con el artículo 31, o para determinar su significado cuando aquel deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable* [...].

36 La paradoja de Baxter refleja que, cuantos más Estados están vinculados por un tratado, más difícil resulta observar una práctica estatal que no sea presumiblemente el producto del principio *pacta sunt servanda*.

37 Céline Braumann, "Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law", *Journal of International Economic Law* 23, n.º 3 (2020): 747, <https://doi-org.ezproxy.uniandes.edu.co/10.1093/jiel/jgaa019>

38 M. P. Jorge Iván Palacio Palacio.

39 M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

De hecho, cortes nacionales de impuestos alrededor del mundo se han valido del artículo 32 de la Convención de Viena para usar los comentarios de la OCDE, afirmando que *aquellos constituyen un factor persuasivo en la interpretación de los ADT*. Así, por ejemplo, la Corte Suprema de Canadá sostuvo en el caso de Crown Forest que los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados indican que se puede hacer referencia a esta clase de materiales extrínsecos cuando se interpretan documentos internacionales tales como convenciones tributarias⁴⁰.

En la segunda sentencia, la Corte argumenta que no solo los comentarios al modelo del tratado tienen fuerza vinculante, en tanto pueden ser considerados costumbre, sino que además existen unos objetivos comunes a todos los tratados (provenientes del MC OCDE) que también se pueden entender como costumbre. Así, lo que se hace evidente es el esfuerzo por darles fuerza vinculante a unas disposiciones que carecen de aspecto normativo.

Al analizar en la Sentencia C-225 del 2014^[41] el “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria”, la Corte Constitucional también cita al Consejo de Estado por cuanto esta alta corte ha usado la costumbre internacional para construir definiciones propias del derecho tributario interno. Es el caso de la expresión *ficción de territorialidad* para explicar el fenómeno de ciertos impuestos del orden nacional en los que, a partir de la costumbre o de principios del derecho internacional, es posible gravar rentas o servicios de fuente extranjera que repercuten en el territorio nacional⁴².

De manera similar, en varias ocasiones, la Corte Constitucional, en su Sentencia C-491 del 2019^[43], al analizar la constitucionalidad de varios acuerdos de doble imposición, ha establecido en su jurisprudencia el principio de garantizar la vigencia de los privilegios fiscales que Colombia ha reconocido a otros Estados, conforme a tratados y costumbres internacionales, lo que se convierte en un principio de bloque de constitucionalidad.

Para el caso del proyecto BEPS es clara la “positivización” de sus diferentes líneas de acción en países latinoamericanos⁴⁴. Mendoza López

40 C. Const., Sent. C-460, jun. 10/ 2010. M. P. Jorge Iván Palacio Palacio. Énfasis propio.

41 M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

42 C. E., Sección Cuarta, Sent. feb/12/2004, Rad. 11001-03-27-000-2002-00112-01-13623, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

43 M. P. Carlos Bernal Pulido.

44 Para el caso colombiano véase también Myriam Stella Gutiérrez y Natalia Quiñones (coords.). *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario e International Fiscal Association, 2016)

analiza la incorporación del proyecto BEPS en la normativa mexicana y concluye que “la materialización y adopción de propuestas ponen de manifiesto la interacción de normas consuetudinarias y convencionales con los actos de organizaciones internacionales”⁴⁵. Asimismo, propone la reformulación del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia para incluir como fuente de normas internacionales “las directrices o recomendaciones emitidas por instituciones mundiales en diversas áreas, al menos para los países miembros, aun cuando estos en ejercicio de su soberanía decidan incorporar o no la normativa creada en órganos supranacionales”⁴⁶.

Thuronyi *et al.*, por su parte, estiman que, así se haya “positivizado”, la costumbre no pierde su naturaleza:

[e]l derecho internacional consuetudinario a veces es aplicable a la tributación. Algunos tratados, como los que tratan con diplomáticos, *son codificaciones del derecho consuetudinario*. Además, el concepto de inmunidad soberana desempeña un papel al conferir inmunidad a otros Gobiernos frente a la tributación. Sin embargo, existen considerables diferencias en cómo se aplica este principio en diferentes países; por ejemplo, en el caso de los fondos soberanos, algunos países no otorgan privilegios especiales a dichos fondos⁴⁷.

Sobre las exenciones tributarias a las actividades económicas de los representantes diplomáticos, Xavier plantea que se reúnen los requisitos de *longa consuetudo* y de *opinio juris sive necessitatis* para configurarse la costumbre internacional⁴⁸. Montañó, además de verificar el seguimiento de la anterior costumbre en países latinoamericanos, precisa también que son

y en derecho comparado véase Madalina Cotrut (ed.). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-abuse Measures* (Ámsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015). Para reconocer las bondades y dificultades de la incorporación del proyecto BEPS en Latinoamérica resultan interesantes las memorias de la II International Conference on Tax Law (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, 2015).

45 Doris Teresita Mendoza López, “Incorporación del derecho internacional tributario al derecho nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales”, *Boletín mexicano de derecho comparado* 50, n.º 149 (2017): 813, http://scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332017000200807

46 Mendoza López, “Incorporación del derecho internacional”, 807.

47 Thuronyi, Brooks y Kolozs, *Comparative Tax Law*, 103-104. Énfasis propio.

48 Alberto Xavier, *Derecho internacional tributario* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 173.

costumbres tributarias en nuestro contexto aquellas relativas a las "franquicias que se conceden en el ámbito arancelario a los viajeros respecto de sus efectos personales"⁴⁹. Lo es también la suscripción de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que aplica en la interpretación de convenios tributarios y que se trata, en últimas, de una "codificación de las costumbres del derecho internacional general [...]"⁵⁰.

Para este autor existiría, además, costumbre internacional tributaria en los ámbitos de la tributación de la navegación marítima y aérea y en aquellos para evitar la doble tributación internacional por medio de la institución jurídica del establecimiento permanente. Afirma lo anterior al reconocer la siguiente tendencia: "la tributación exclusiva de las sociedades de navegación marítima y aérea en el lugar de la residencia de la sociedad, y aquella según la cual el ciudadano de un Estado solo puede ser sometido a impuesto, en razón de actividad empresarial de otro Estado, cuando allí se hubiese constituido establecimiento estable (principio del establecimiento permanente)"⁵¹.

Sin embargo, acá vuelve a surgir la "positivización" de la costumbre en Latinoamérica, pues ambas temáticas se han contemplado en numerosos convenios internacionales (convenios para evitar la doble imposición, en general, y de las empresas de navegación marítima y navegación aérea, en particular), así como en definiciones de derecho positivo interno (por ejemplo, el concepto de establecimiento permanente).

Conclusiones

Recapitulando, pareciera que existen importantes barreras a la aceptación y aplicación de la costumbre internacional como fuente de conocimiento del derecho tributario en los países latinoamericanos. Esta investigación sugiere que dicha resistencia se debe principalmente a la pertenencia de los países latinoamericanos a la tradición civilista donde, siguiendo a Thuronyi *et al.*, "la naturaleza de la autoridad que impone el impuesto, el concepto de impuesto, su naturaleza pecuniaria (o en especie), el objeto del impuesto, la base imponible, la tasa impositiva, los contribuyentes, el hecho imponible y el evento que causa la exigibilidad y pago del

49 Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario*, 49.

50 Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario*, 30-31.

51 *Ibid.*, 173-174.

impuesto” son elementos que tienden a ser identificados de manera más precisa, explícita y formal que en las jurisdicciones del *common law*⁵².

No obstante, la tendencia a la “positivización” de la costumbre internacional tributaria en países como Colombia y México sugiere una apertura hacia el derecho internacional consuetudinario, además de una adaptación a las dinámicas de globalización fiscal y los compromisos internacionales asumidos en esta área. La incorporación de normas y principios de carácter internacional en el derecho tributario local se presenta como un paso significativo hacia una mayor coherencia y armonización tributaria en la región. Esto establece bases más claras y predecibles para la resolución de conflictos fiscales internacionales y el cumplimiento de las obligaciones tributarias transfronterizas.

Existen, sin embargo, algunas voces que se alejan de esta tendencia, como la de la Corte Constitucional colombiana y la doctrina mexicana analizadas en el texto, lo que sugiere que la separación tajante entre los estilos legales civilistas y del *common law* comienza a desdibujarse en el contexto latinoamericano. La apertura hacia la costumbre internacional implica, en cierta medida, un cambio de paradigma en la tradición jurídica civilista de la región, uno que se aproxima a los enfoques más flexibles del *common law*, donde las costumbres y prácticas se integran como fuentes formales del derecho. Este proceso tiene el potencial de enriquecer el derecho tributario latinoamericano al integrar de manera equilibrada los estándares internacionales con las particularidades locales, lo que contribuye a un sistema más robusto y adaptable a los cambios en el entorno fiscal global.

Además, esta “positivización” refleja una disposición pragmática de los Estados latinoamericanos a adoptar estándares internacionales que consolidan prácticas de cooperación fiscal, especialmente en la lucha contra la evasión y elusión fiscales. Esta actitud no solo fortalece la seguridad jurídica en materia tributaria, sino que permite una aplicación más uniforme y transparente de los criterios internacionales, en beneficio tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes multinacionales que operan en la región. Este proceso, aunque relativamente reciente, es un indicio alentador de alineación con los esfuerzos globales por la transparencia y equidad fiscal, como los promovidos por el proyecto BEPS.

Por lo anterior, las costumbres tributarias internacionales han tendido a la “positivización” en el derecho latinoamericano tanto internacionalmente, por medio de la suscripción de convenios, como localmente, mediante la incorporación de normas en los Códigos Tributarios.

52 Thuronyi, Brooks y Kolozs, *Comparative Tax Law*, 30.

Bibliografía

- Aust, Anthony. *Handbook of International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005. DOI: 10.1017/CBO9780511841460
- Avi-Yonah, Reuven. "Does Customary International Tax Law Exist?". *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, n.º 640 y *Law & Economics Research Paper Series*, n.º 19-005 (2019). <https://ssrn.com/abstract=3382203>
- Braumann, Céline. "Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law". *Journal of International Economic Law* 23, n.º 3 (2020): 747. <https://doi-org.ezproxy.uniandes.edu.co/10.1093/jiel/jgaa019>
- Brownlie, Ian. *Principles of Public International Law*. Oxford: Oxford University Press, 2003.
- Cotrut, Madalina (ed.). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-abuse Measures*. Ámsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015.
- Durán Rojo, Luis. "Uso del *soft law* en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 57, (2014). https://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev57_LDR.pdf
- Fortuna, Marina. "Special Issue: Customary International Law, Its Formation and Interpretation in International Tax and Investment Law". *International Community Law Review* 23, n.º 1 (2021). <https://doi-org.ezproxy.uniandes.edu.co/10.1163/18719732-12341455>
- Gutiérrez, Myriam Stella y Natalia Quiñones (coords.). *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario e International Fiscal Association, 2016.
- Lepard, Brian D. *Customary International Law: A New Theory with Practical Applications*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- López Espadafor, Carlos María. "La costumbre internacional en el derecho tributario". *Nueva fiscalidad*, n.º 1 (2006): 10. <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/costumbre-internacional-tributario-290939>
- Lozano Rodríguez, Eleonora. "Colombian Report: Critical Perspective of International Instruments for the Exchange of Tax Information and Their Status of Application in Colombia". *Cahiers du droit fiscal international*. Cancún: IFA, 2020.
- Mendoza López, Doris Teresita. "Incorporación del derecho internacional tributario al derecho nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales". *Boletín mexicano de derecho comparado* 50, n.º 149 (2017): 807. http://scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332017000200807
- Montaño Galarza, César. *Manual de derecho tributario internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.

- Sacchetto, Claudio. "Las fuentes del derecho internacional tributario". En *Curso de derecho tributario internacional*, editado por Víctor Uckmar y Pietro Adonnino, 23-28. Bogotá: Temis, 2003.
- Shaw, Malcolm N. *International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 1997.
- Thuronyi, Victor, Kim Brooks y Borbala Kolozs. *Comparative Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016.
- Wouters, Jan y Maarten Vidal. *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration? Working Paper 109*. Lovaina: Instituto para el Derecho Internacional de la Universidad Católica de Lovaina, 2007.
- Xavier, Alberto. *Derecho internacional tributario*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Zweigert, Konrad y Hein Kötz. *Introduction to Comparative Law*. Oxford: Oxford University Press, 1998.

Análisis macroeconómico del derecho: economía digital y feudalismo*

Francisco Soler-Peña

Introducción

A finales del 2023, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentó el modelo de Convenio Multilateral para la Implementación del Importe A del Pilar Uno (CMI)¹. El importe A es un derecho impositivo diseñado por dicha Organización para que las actividades de la economía digital sean objeto de gravámenes efectivos por las jurisdicciones que formen parte del Marco Inclusivo². El Marco Inclusivo es el grupo de jurisdicciones que voluntariamente se han adherido para actualizar el sistema tributario internacional y “refleja el compromiso global para dirigir la BEPS [siglas en inglés de ‘erosión de la base imponible y traslado de beneficios’] por medio del empoderamiento de la cooperación

* Para citar este capítulo: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988697.9789587988703.3>

1 El CMI fue presentado el 11 de octubre del 2023. Desde entonces se puso a disposición de las jurisdicciones para que estas hicieran comentarios, con el objetivo de que fuera suscrito al finalizar el primer semestre del año 2024 en una ceremonia especial y que entrara en vigor en el 2025. Sin embargo, el cronograma pensado por la Organización no ha salido como se esperaba. Por falta de consenso en elementos esenciales del CMI, en junio del 2024 el Marco Inclusivo indicó que aún no era posible realizar la suscripción del acuerdo y que se seguiría trabajando para alcanzar los consensos necesarios, para que así la suscripción se realizara al finalizar el 2024. A la fecha de preparación de este libro no se tiene noticia sobre alguna modificación o confirmación del cronograma planteado.

2 OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalization: Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2020).

internacional”³. Dicha actualización incluye la estructuración e implementación del importe A⁴.

El CMI es el producto de un trabajo de diez años basado en la coordinación multilateral⁵. Mediante este se pretende evitar la baja o nula tributación de las empresas multinacionales (*multinational enterprises*)⁶: “Desea asegurarse de que este derecho impositivo [el importe A] sea implementado y ejercido de manera consistente y coordinada, y que las empresas multinacionales sujetas al derecho impositivo tengan acceso a mecanismos que provean certeza tributaria y prevengan la doble o múltiple tributación”⁷.

Según el cronograma de la OCDE⁸, el CMI entrará en vigor en el 2025, momento en el que más de 140 jurisdicciones fiscales pertenecientes al Marco Inclusivo⁹ habrán suscrito el acuerdo y se habrán obligado a ceñirse a la misma guía de interpretación¹⁰. Lo anterior, sin necesidad de negociaciones bilaterales, al estilo de los actuales convenios, para evitar la doble imposición.

Tanto la coordinación multilateral como la eliminación de la doble o múltiple tributación son deseables¹¹. Sin embargo, la forma en que se implementaron estos dos elementos para llegar al CMI configura una organización política de tipo feudal entre jurisdicciones tributarias.

La propuesta de la OCDE sobre la economía digital y su tributación

En este apartado me centro en cómo el CMI es un mecanismo de tres ejes que les permite a las jurisdicciones tributarias apropiarse de la riqueza generada por las empresas multinacionales. El primer eje es una definición de economía digital que incluye cualquier actividad de mercado. El segundo eje es un criterio de relevancia tributaria basado en el ingreso, que es aplicable

3 OCDE, *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report (July 2016-June 2017)*: OECD/G20 (París: OECD Publishing, 2017). Todas las traducciones de citas de obras en otros idiomas son propias.

4 OCDE, *Tax Challenges Arising*.

5 OCDE, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, 11 July 2023* (París: OECD Publishing, 2023).

6 OCDE, *Inclusive Framework Report*.

7 Convenio Multilateral para la Implementación del Importe A del Pilar Uno, 11 de octubre del 2023. Traducción propia.

8 OCDE, *Outcome Statement*.

9 OCDE, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One* (París: OECD Publishing, 2023).

10 *Ibid.*

11 OCDE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (París: OECD Publishing, 2013), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

tanto a las jurisdicciones como a las empresas multinacionales. Y el tercer eje consiste en una narrativa basada en la coordinación, la justicia fiscal y el bienestar social como mecanismo de legitimación de la propuesta.

Primer eje: la economía digital como la economía total

La forma como la OCDE comprende la economía digital ha evolucionado desde una perspectiva según la cual era solo una manera particular de hacer negocios¹², hasta llegar a la conclusión de que este tipo de economía es la economía misma¹³. Esta última visión es ya un lugar común en el derecho tributario y se apoya en el argumento de que es necesario incluir nuevas actividades de mercado dentro de este tipo de economía¹⁴.

Así, se le atribuyen cuatro características a la economía digital para entenderla como la economía misma¹⁵: “[...] se caracteriza por [1] una confianza fundamental en los activos intangibles, [2] el uso masivo de los datos (sobre todo personales), [3] la adopción generalizada de negocios multilaterales que crean valor a partir de las externalidades de los productos gratis, y [4] la dificultad de determinar la jurisdicción en la cual se genera valor”¹⁶.

Sin embargo, un análisis detallado de los cuatro elementos anteriores lleva a la conclusión de que no constituyen una definición. Por ejemplo, la primera característica no es propia de la digitalización de la economía, pues ya existía en la regulación tributaria internacional con anterioridad al fenómeno de la digitalización¹⁷. A pesar de lo anterior, desde el punto de vista de la tributación, se ha generado un consenso en torno a que lo particular de la economía digital es la cuarta característica, esto es, la dificultad inherente para determinar dónde se genera el valor¹⁸.

12 OCDE, *Hearings: The Digital Economy* (París: OECD Publishing, 2012); Don Tapscott, *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence* (Nueva York: McGraw Hill Education, 2015).

13 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*.

14 Yariv Brauner, “Thinking like a Source State in a Digital Economy”, *Pittsburg Tax Review*, n.º 18 (2021).

15 OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2015).

16 OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2014 Deliverable. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2014).

17 Dan Ciuriak, “The Investment Canada Act Reforms and the Digital Transformation”, *Social Science Research Network*, 23 de mayo del 2023, <https://ssrn.com/abstract=4444261>

18 Yariv Brauner, “Thinking like a Source”, 25; OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy: Policy Note* (París: OCDE Publishing, 2019); OCDE, *Tax*

Así, la noción de economía digital puede identificarse por sus características (no esenciales) y sus efectos, lo que no evita la vaguedad de su definición¹⁹. En virtud de esta, la OCDE incluyó dentro de la economía digitalizada la prestación de servicios digitales automatizados y los negocios de cara al consumir. Estos incluyen los más diversos tipos de actividades económicas, los cuales carecen de un claro criterio de inclusión²⁰.

Para determinar si una actividad es un servicio digital automatizado, la OCDE ofrece un listado con el fin de validar si la actividad está o no incluida, lo que se conoce como la “lista positiva”: “[...] servicios de publicidad en línea, venta o cualquier enajenación de datos de usuarios, motores de búsqueda en línea, plataformas de redes sociales, plataformas de intermediación en línea, servicios de contenido digital, videojuegos en línea, servicios de enseñanza estandarizados y servicios de computación en la nube (*cloud computing*)”²¹.

En caso de que la actividad no esté en el listado, debe confrontarse con la definición general de servicio digital automatizado: servicio suministrado por medio de internet o de alguna red electrónica (digital) y que “una vez puesto en marcha, su provisión requiere de un nivel mínimo de apoyo humano para proveer el servicio [automatizado]”²². En caso de que coincida con esta definición, es necesario validar si la actividad está excluida con base en el listado conocido como la “lista negativa”: “[...] servicios profesionales personalizados; servicios personalizados de enseñanza en línea; venta de bienes y servicios diferentes a los servicios digitales automatizados; ingresos por la venta de bienes físicos, independientes de red de conectividad (“internet de las cosas”), y servicios que proveen acceso a internet u otra red electrónica”²³.

Respecto a los negocios de cara al consumir, estos son negocios que “directa o indirectamente, suministran bienes o servicios comúnmente vendidos a los consumidores, o que licencian o explotan propiedad intangible conectada a la oferta de tales bienes y servicios”²⁴. De estas actividades están excluidos, sin un criterio claro, “recursos naturales; servicios

Challenges Blueprint; Ariel Andrés Sánchez Rojas, *Deconstruct to Reconstruct: Is It Possible to Tax the Digital Economy?* (Bogotá: Ediciones Uniandes, 2020).

19 Andrés Baez y Yariv Brauner, “Taxing the Digital Economy Post-BEPS... Seriously”, *Columbia Journal*, n.º 59 (2019): 121.

20 Leopoldo Parada, “The Unified Approach Under Pillar 1: An Early Analysis”, *Tax Notes International* 96, n.º 11 (2019): 983.

21 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*, 24-25.

22 *Ibid.*, 23.

23 *Ibid.*, 20.

24 *Ibid.*, 37.

financieros; construcción, venta y arrendamiento de propiedad residencial, y negocios de transporte aéreo y marítimo internacional”²⁵.

Las categorías de servicios digitales automatizados y negocios de cara al consumir incluyen aspectos que no parecen formar parte de la economía digital y excluyen otros que sí lo son. Los activos digitales, aquellos activos que “pueden representar desde un asiento contable, un contrato, una reclamación sobre otro activo, arte, y así, una infinidad de activos, entidades y acuerdos”²⁶ no se contemplan dentro de la economía digital de la OCDE. El caso estadounidense es claro en este respecto. Aunque la economía digitalizada y los activos digitales hoy en día son objeto de regulación en aquel país, son considerados expresamente objetos ajenos entre sí²⁷.

Así como hay elementos excluidos de la economía digital, a pesar de que parecen ser propios de este tipo de economía, hay otros que se incluyen sin tener muy claro el porqué. Es el caso de los activos intangibles, que forman parte de una fase predigital de la economía basada en el conocimiento²⁸. Siguiendo a Ciuriak, los activos intangibles, comprendidos como patentes, diseños industriales, marcas, entre otros, son el resultado de la transición de la economía industrial a la economía basada en el conocimiento, que es un tipo de economía completamente diferente a la digital. Así, el licenciamiento de la propiedad intelectual constituye una fase previa de la digitalización de la economía y está presente desde la reflexión de la Sociedad de Naciones que dio origen al actual sistema tributario²⁹.

Lo exorbitante de dicha inclusión es que, en el marco definitorio de la OCDE, la compraventa de camisetas resulta ser una actividad de la economía digital. Por ejemplo, si el titular de los derechos de propiedad sobre una caricatura licencia a un productor de ropa para que este imprima la caricatura en las camisetas que vende, como este producto es susceptible de ser adquirido por un consumidor, el negocio de licenciamiento está incluido dentro de la economía digital como un negocio de cara al consumir.

El caso de las actividades que involucran propiedad intangible no es la única inclusión exorbitante. Bienes y servicios, como los vehículos de uso doméstico o los computadores personales, más propios de la etapa

25 *Ibid.*, 47.

26 Linda Beale *et al.*, “Common Sense Recommendations for the Application of Tax Law Digital Assets”, *University of Colorado Law Legal Studies Research Paper* 23, (2023): 3.

27 *Ibid.*

28 Dan Ciuriak, “The Implications of the Digital Transformation for the Governance of Foreign Direct Investment and Virtual Presence”, *Social Science Research Network*, 9 de mayo del 2023, <https://ssrn.com/abstract=4444261>

29 League of Nations, C. 73.M. 38. 1932. II.A

industrial que de la digital, fueron incluidos por la Organización dentro de la categoría de negocios de cara al consumir³⁰. Esta determinación, un tanto aleatoria, fue incorporada al CMI³¹.

Segundo eje: las jurisdicciones y las empresas multinacionales tributariamente relevantes

En el marco de la economía digital interactúan, según la concepción de la OCDE, dos tipos de sujetos: las empresas multinacionales y las jurisdicciones tributariamente relevantes. El criterio de relevancia es estrictamente financiero para las primeras, y de fidelidad para las segundas.

Las empresas multinacionales tributariamente relevantes

El interés de la OCDE se centra en las organizaciones que conforman un grupo de empresas operativamente independientes, pero interrelacionadas respecto al resultado de sus ganancias³². Además, estos grupos son de interés para la Organización, en la medida en que pueden aprovechar el sistema tributario vigente con miras a estructurar BEPS, y de esta manera reducir la carga tributaria dentro de un marco de legalidad. La relevancia de estas entidades, desde la perspectiva del Importe A del Pilar Uno, es propiamente financiera³³. Así, el nuevo derecho impositivo establece una metodología para gravar las ganancias en el lugar en que estas se producen³⁴ y, de este modo, eliminar la oportunidad de que sucedan BEPS.

A partir del 2020, dentro de la OCDE se discutió el monto de ingresos que determinaría las empresas multinacionales tributariamente relevantes. Este osciló entre un nivel por periodo fiscal de 750 millones de euros³⁵ hasta 20 000 millones de euros de ingresos consolidados por grupo.

30 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*.

31 Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023, art. 7.

32 OCDE, *The Tax Challenges Arising from Digitalization: Economic Impact Assessment. Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (París: OECD Publishing, 2020); Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023.

33 Alfredo García Prats, "Tributación internacional de la economía digital: el mundo post-BEPS", en *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022).

34 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*; OCDE, *The Tax Challenges Economic*.

35 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*.

Cuando haya entrado en vigor el CMI, dicho monto se reducirá a 10 000 millones de euros, una vez se tenga certeza de la adecuada implementación del Convenio³⁶. Como se muestra a continuación, la consecuencia de esta decisión es que la aplicación del criterio de relevancia permite seleccionar conglomerados económicos que, por su tamaño financiero, mantienen en vilo la estabilidad macroeconómica.

La tabla 3.1 muestra la cantidad de empresas multinacionales que serían seleccionadas como tributariamente relevantes, de acuerdo con su nivel de ingresos. Así, la primera fila muestra que, aproximadamente, 8000 empresas multinacionales tienen un ingreso global de 750 millones de euros y que, de estas, solo 2300 tienen una actividad principal que se relaciona con la economía digital.

Si se asume, entonces, que sea 10 000 millones de euros el ingreso mínimo exigido por periodo para que las empresas multinacionales estén obligadas al tributo, debe revisarse la fila 5 de la tabla 3.1 para establecer cuál es la situación financiera que la OCDE está considerando. A este nivel de ingresos, solo 350 serían tributariamente relevantes, pues es el número de conglomerados cuyo objeto social se relaciona directamente con servicios digitales automatizados o negocios de cara al consumir. Entonces, el ingreso global de estas empresas multinacionales es de al menos de 3,5 billones de euros. Para poner en perspectiva esta suma compararé este valor con el producto interno bruto (PIB) de algunas economías actuales.

Tabla 3.1. Número estimado de empresas multinacionales por encima del criterio de ingreso global

Margen de ingreso global (millones de euros)	Número estimado de empresas multinacionales después de aplicar el criterio de ingreso global	Número estimado de empresas multinacionales con actividad principal en servicios digitales automatizados o negocios de cara al consumir después de aplicar el criterio de ingreso global
750	8000	2300
1000	6800	2000
2000	4100	1300
5000	2000	620
10000	1000	350

Fuente: OCDE, *Tax Challenges Blueprint*.

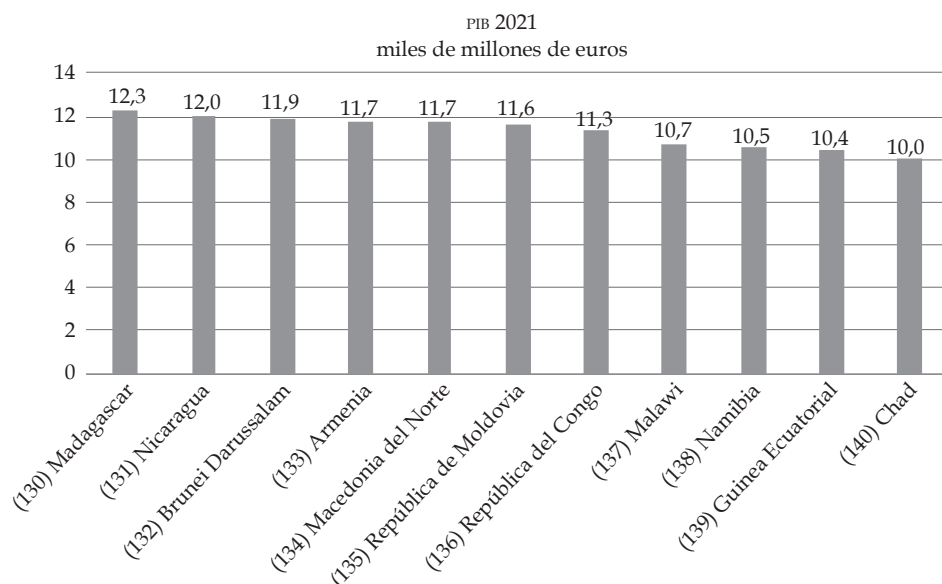
³⁶ OCDE, *Statement on a Two-pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy* (París: OECD Publishing, 2021); Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023, arts. 3(9) y 43(1).

La gráfica 3.1 muestra los países que para el 2021 tuvieron un PIB cercano a 10 000 millones³⁷. Al estudiarse un total de 203 economías, se halló que la que se ubica en el puesto 130 de las más grandes tiene un PIB aproximado de 12 300 millones de euros, mientras que la que está en la posición 140 tiene un PIB de aproximadamente 10 000 millones.

Poniendo en perspectiva estos datos, se tiene que las empresas multinacionales tributariamente relevantes para la OCDE son aquellas que, por su nivel de ingresos, equivalen a una economía tan grande como la de Chad, la 140 más grande del mundo. Es decir, que la Organización está interesada en regular una economía financieramente equivalente a 350 países como Chad.

Un conglomerado tan grande como 350 economías iguales a la de Chad equivale a una economía con un PIB igual a 3,5 billones de euros; es decir, igual a la quinta economía más grande del mundo. La gráfica 3.2 muestra el PIB de las diez economías más grandes. El nivel de ingreso de las empresas

Gráfica 3.1. Países con un PIB cercano a 10 000 millones de euros



Fuente: elaboración propia con base en datos del Banco Mundial, "PIB (US\$ a precios actuales): datos de cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos de cuentas nacionales de la OCDE", Grupo Banco Mundial, 8 de agosto del 2023, https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=false

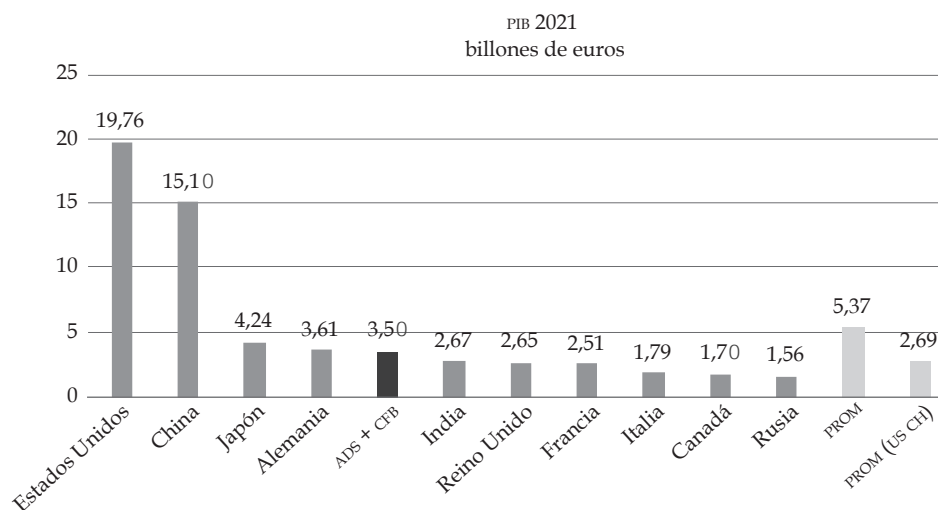
³⁷ Se tienen en cuenta los valores del PIB para el año 2021, porque la decisión de limitar los ingresos a un mínimo de 10 000 millones de euros fue tomada por el Marco Inclusivo en ese año.

multinacionales seleccionadas es superior al PIB de cualquier otra economía durante el 2021, salvo la de Estados Unidos, China, Japón y Alemania. Dicha economía está por encima del promedio de las diez economías más grandes sin contar a Estados Unidos y China. Según los datos del Banco Mundial, la economía del mundo equivale a 82,1 millones de euros. Esto significa que las empresas multinacionales relevantes representan el 4,26 % de la economía mundial.

La información de la gráfica 3.2 permite concluir que las 350 organizaciones constituyen un grupo económico con una envergadura similar a la de un país cuya economía equivale a un poco más de dos veces la de Canadá y un poco menos que el doble de la de Italia; al 23 % de la economía china, o al 17,87 % de la economía estadounidense.

Como conclusión general se tiene que, de acuerdo con el Pilar Uno, el nuevo derecho adjudicado a las jurisdicciones fuente (Importe A) les permite a estas exigir el pago de impuestos a conglomerados económicos que, por su envergadura financiera, pueden equivaler a una nación mediana, pero que, al consolidarse un solo grupo, este resulta análogo a uno de los países más grandes del mundo, con excepción de cuatro economías. Desde otra perspectiva, puede afirmarse que las empresas multinacionales relevantes son aquellas que están generando una riqueza equivalente a la de la quinta economía más grande del mundo.

Gráfica 3.2. Las diez economías más grandes y la economía mundial



Fuente: elaboración propia con base en datos del Banco Mundial, "PIB (US\$ a precios actuales): datos de cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos de cuentas nacionales de la OCDE, 8 de agosto del 2023, https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=false

Las jurisdicciones

Las jurisdicciones son lugares ubicados geográficamente, están determinadas por un territorio sobre el cual tiene poder el Gobierno de un Estado, ya sea de la misma jurisdicción o de otra³⁸. En virtud de la soberanía tributaria, pueden exigir el pago de impuestos por las actividades realizadas en su territorio. ¿Por qué estas entidades también son relevantes para la OCDE?

Muchos Estados tienen que enfrentar menores ingresos y unos costos más altos para asegurar el cumplimiento tributario por parte de las multinacionales. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de ganancias (BEPS) mina la integridad del sistema tributario [...]. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una desfinanciación crítica de la inversión pública, inversión que podría ayudar a promover el crecimiento económico. Sobre todo, la adjudicación de recursos, afectada por el comportamiento motivado por la tributación, no es óptima³⁹.

Lo que está en juego es la reducción del ingreso fiscal derivada de las prácticas de BEPS. Las jurisdicciones tributariamente relevantes son aquellas donde se realizan servicios digitales automatizados o negocios de cara al consumidor, las cuales se determinan con base en la noción de *nexus*:

Habrà una nueva regla de nexo de propósito especial que permite adjudicar el Importe A a una jurisdicción cuando las empresas multinacionales dentro del alcance de la propuesta tributaria obtengan al menos 1 millón de euros en ingresos de esa jurisdicción. Para las jurisdicciones más pequeñas, con un PIB menor a 40 millones de euros, el *nexus* será establecido en 250 000 euros⁴⁰.

Entonces, el Importe A es un derecho subjetivo adjudicado a las jurisdicciones fuente, distribuido según las siguientes reglas⁴¹:

- Primero, determinar que las empresas multinacionales estén dentro del alcance del Importe A (aquellas con ingresos consolidados de

38 Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023, art. 2(aa).

39 OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (París: OECD Publishing, 2013), 8.

40 OCDE, *Statement on a Two-pillar*, 1.

41 Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023, art. 8.

20 000 millones de euros —10 000 millones de euros en el mediano plazo—) y una rentabilidad igual o superior al 10 %.

- Segundo, para que una jurisdicción tenga derecho a imponer tributos deberá gravar a las empresas multinacionales anteriores, siempre que el ingreso de estos conglomerados sea superior a 1 millón de euros en esa jurisdicción, con la excepción de empresas multinacionales con ingresos en la fuente por 250 000 euros, si el PIB de la fuente es menor a 40 millones de euros.

Pero una cosa es tener el derecho a exigir el pago de impuestos y otra, determinar la base sobre la cual se cobra el tributo: la noción de *quantum*. Para determinarlo es necesario “Multiplicar las ganancias atribuibles al Importe A durante el periodo por el ingreso ajustado atribuido al grupo cubierto y que haya sido generado en la jurisdicción durante el mismo periodo de acuerdo con el artículo 6; esto se divide entre los ingresos ajustados totales del grupo durante el periodo”⁴².

Los ingresos ajustados se refieren a todos los ingresos que debe reportar la matriz en los estados financieros integrados, descontando las exclusiones consideradas en el artículo 2(c) del CMI. Las ganancias atribuibles al Importe A corresponden al 25 % del monto obtenido de las ganancias ajustadas del grupo antes de impuestos, menos el 10 % de los ingresos ajustados⁴³. El procedimiento para determinar las ganancias ajustadas del grupo antes de impuestos se establece en el anexo B del CMI.

Estas consideraciones permiten llegar a la siguiente conclusión: las jurisdicciones relevantes para la OCDE son aquellas que aportan significativamente a la economía digital. Esta significación es de mercado (qué producen) y financiera (cuánto generan con lo que producen). Lo que está en juego es la forma como se distribuye el ingreso entre las diferentes jurisdicciones que contribuyen a la riqueza generada por las empresas multinacionales. La contribución, a su turno, depende del nivel de ingresos de dichas empresas en cada jurisdicción, siempre que ese valor sea relevante financieramente para los grupos empresariales.

Los sujetos relevantes para la OCDE son, entonces, aquellos que aportan a la generación de riqueza. Solo estos pueden entrar a discutir la forma como se distribuye esa riqueza entre las empresas multinacionales (que la producen por medio de sus operaciones comerciales) y las jurisdicciones (que facilitan sus mercados para la realización de las operaciones).

⁴² *Ibid.*, art. 5(1a).

⁴³ *Ibid.*, art. 2(d).

Tercer eje: una narrativa sobre la coordinación, la justicia fiscal y el bienestar social

En virtud de la soberanía tributaria, las jurisdicciones desarrollan reglas fiscales domésticas. La facultad impositiva encuentra obstáculos cuando las reglas internas de una jurisdicción se relacionan con las de otra jurisdicción. La falta de coordinación entre estas genera ambientes que incentivan las prácticas de BEPS, que favorecen, a su vez, la baja o nula imposición⁴⁴.

Consciente de lo anterior, la OCDE formuló en el 2013 el proyecto BEPS, que es una estrategia para lograr la interrelación y coordinación de las jurisdicciones con independencia de su adhesión o no a la Organización. Las quince acciones que comprenden la estrategia actualizan el sistema tributario mediante la sincronización de las decisiones domésticas de política fiscal⁴⁵. Para lograr el consenso en estas decisiones, la OCDE ha diseñado diferentes mecanismos de legitimación, tales como audiencias públicas, la activación de información mediática y, quizá el más importante, el Marco Inclusivo⁴⁶.

Este ha sido objeto de varias críticas. Una de ellas es que no tiene en cuenta los intereses de todas las jurisdicciones. A pesar de esto, todos los integrantes del Marco Inclusivo han tenido que acoplarse a la dinámica de participación impuesta en la formulación de las estrategias de la OCDE. Para cada bloque de naciones, los resultados de su participación en el Marco Inclusivo son diversos. Las naciones africanas deben buscar una coordinación entre sí para lograr un poder de negociación en el marco del desarrollo tributario que propone la Organización⁴⁷. Las naciones europeas propusieron una estrategia de recuperación de la soberanía digital para retomar la participación del mercado frente al impulso vertiginoso que han demostrado tener Estados Unidos y China⁴⁸. En el caso latinoamericano, existe una dependencia fiscal alta en una mezcla tributaria entre imposiciones directas (renta) e indirectas (IVA) que no son tenidas en cuenta en el Marco

44 Leopoldo Parada, "The Unified Approach", 983.

45 OCDE, *Addressing the Tax 2014*.

46 Irma Johanna Mosquera Valderrama, "About the BEPS Inclusive Framework and the Role of the OECD", *GlobTaxGov*, 13 de agosto del 2023, <https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2019/11/19/about-the-beps-inclusive-framework-and-the-role-of-the-oecd/>

47 Idris Ademuyiwa y Adedeji Adeniran, *Assessing Digitalization and Data Governance Issues in Africa* (Waterloo: Center for International Governance Innovation, 2020), 12.

48 Frances Burwell y Keneth Propp, "The European Union and the Search for Digital Sovereignty: Building 'Fortress Europe' or Preparing for a New World?", *JSTOR*, 1.º de junio del 2020, <https://www.jstor.org/stable/resrep26697>

Inclusivo⁴⁹. Además, la organización logística genera serias dificultades para la participación de estas naciones⁵⁰.

La OCDE, quizá por esto, ha buscado otros mecanismos para legitimar su propuesta tributaria. La prensa internacional ha señalado que algunos avances del Marco Inclusivo resultan hitos históricos en la tributación internacional⁵¹. Asimismo, el G7 emitió su voz de respaldo a la formulación de un impuesto mínimo global a las empresas multinacionales, hasta el punto de indicar que el 15 % es un buen margen de imposición mínima, lo que se alinea con la propuesta de la OCDE⁵².

La búsqueda de consenso y de apoyo político, a los ojos de la OCDE, son factores relevantes. Las jurisdicciones deben actuar de manera sincronizada para contrarrestar los efectos de las prácticas de BEPS. Por una parte, las empresas multinacionales basan su esquema de coordinación en el interés de lucro, el cual se deriva de la intención de pagar bajas tasas impositivas o no pagarlas en absoluto. Las jurisdicciones tributarias, por su parte, basan su coordinación en el Marco Inclusivo, cuyas decisiones se sustentan en el ejercicio de audiencias previas y que cuentan con el respaldo mediático. Además, han desplegado una narrativa sobre el hecho de que la coordinación es relevante en la medida en que incrementa la justifica fiscal y el bienestar social.

La justicia tributaria es entendida por la OCDE como el hecho de que las empresas multinacionales paguen el nivel de tributos que las jurisdicciones esperan. “En un contexto de fuerte consolidación fiscal y penuria social, garantizar que todos los contribuyentes paguen la parte justa de impuestos es más que nunca una prioridad en muchos países”⁵³.

Las expectativas de las jurisdicciones se ven frustradas por una planeación tributaria agresiva, por la cual se respeta la letra de la ley, pero se

49 Andrea Riccardi, “Debate en torno a la imposición a la renta empresarial de la digitalización de la economía: ¿qué hay de América Latina y el Caribe?”, en *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022), 133-172.

50 Irma Johanna Mosquera Valderrama, “Global Tax Governance: Legitimacy and Inclusiveness: Why It Matters”, *GlobTaxGov*, 13 de agosto del 2023, https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2023/06/30/global-tax-governance-legitimacy-and-inclusiveness-why-it-matters/#_ftn14

51 García Prats, *Tributación internacional*, 13-58; Leopoldo Parada, “La propuesta de un impuesto mínimo global: una mirada crítica”, en *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022), 173-206.

52 Parada, “La propuesta”.

53 OCDE, *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2015), 16.

desconoce su espíritu. Google UK estructuró de tal manera su operación que el nivel de tributación era demasiado bajo, según consideró el Parlamento inglés. En aquella ocasión, la discusión no giró en torno a la legalidad de las prácticas de Google UK (el respeto de la letra de la norma), sino sobre la justicia y la moralidad (el desconocimiento del espíritu de la regla).

Pero ¿por qué las empresas multinacionales deben pagar un nivel de impuestos determinado? Para la OCDE, la respuesta se relaciona con el bienestar social, teniendo como sustento la teoría del intercambio. Los contribuyentes se benefician del territorio de las jurisdicciones. Estos sirven para realizar negocios, como residencia de las casas matrices, para ubicar la riqueza o ejercer los derechos de propiedad sobre esta. Por estos servicios, las empresas multinacionales deben pagar tributos⁵⁴. El bienestar social, entonces, consiste en la posibilidad de que las jurisdicciones obtengan un nivel adecuado de ingresos para suministrar los bienes y servicios que están llamadas a brindar. La economía digital, sin embargo, supera la presencia física. En tal sentido, las empresas multinacionales no estarían obligadas a tributar de acuerdo con las expectativas de las jurisdicciones. De esta forma, podrían desconocerse los principios del sistema tributario que nació en la Sociedad de Naciones⁵⁵.

En un contexto donde muchos Estados tienen que vérselas con menores ingresos —lo que incrementa sus gastos y, al final, resulta en una restricción fiscal—, el aumento de los ingresos sigue siendo la función más importante de los tributos. Estos sirven como el principal medio para financiar bienes públicos, tales como el mantenimiento de la ley y el orden, y la infraestructura pública⁵⁶. Lo que subyace, entonces, es una lucha por el ingreso: quién se queda con qué y con cuánto.

La lucha por el ingreso

La propuesta tributaria de la OCDE es un arma para ganar una guerra cuyas batallas se libran en el contexto de la economía de mercado. El botón esperado es el ingreso que se produce. La finalidad de la acción 1 del proyecto BEPS es “abordar los desafíos fiscales de la economía digital”⁵⁷, entendida esta última como se indicó más arriba. La ampliación del concepto hace evidente un interés superabarcador, que permite intuir que ya

54 League of Nations, C. 368. M. 115. 1925. II.

55 Sánchez Rojas, *Deconstruct to Reconstruct*.

56 OCDE, *Explanatory Statement OECD/G20*.

57 OCDE, *Action Plan*, 13.

no se trata de los desafíos de la economía digital en sí mismos, sino de los desafíos de la economía de mercado como un todo.

Las empresas multinacionales tributariamente relevantes para la OCDE tienen un poder equivalente al de la quinta nación con mayor PIB. Las jurisdicciones, entonces, enfrentan serios desafíos en lo que respecta a su soberanía económica. Las iniciativas domésticas no son las únicas piezas del ajedrez, ya que se incluyen unas nuevas: las empresas multinacionales más poderosas. Estas captan suficientes ingresos para contrarrestar el poder nacional, que se ve evaporado por la disminución de ingresos fiscales a partir de las prácticas de BEPS.

En esta batalla por el ingreso, cada bloque (empresas multinacionales versus jurisdicciones) emplea sus mejores armas. En el caso de las jurisdicciones, una de estas armas es la capacidad que tienen los Gobiernos para exigir el pago de tributos. El uso de este mecanismo permite lograr niveles de ingreso fiscal que se ven reducidos por las prácticas de BEPS. El verdadero adversario no es una jurisdicción, sino los agentes que la OCDE misma ayudó a desarrollar: las empresas multinacionales. Estas generan el ingreso (la riqueza) y la OCDE ayuda a distribuirlo entre los Gobiernos. El arma más eficaz para ello es el sistema tributario internacional y la coordinación entre países para su implementación y adecuado recaudo fiscal.

Aunque el cobro de impuestos es una práctica ociosa, ya que pretende tener ingresos para un ente que no los produce, su implementación requiere un ejercicio cuidadoso. Las jurisdicciones deben implementar un aparato burocrático para administrar el recaudo fiscal⁵⁸. En otras palabras, el arma de las jurisdicciones contra el poder acaparador de las empresas multinacionales es un sistema jurídico con potencial para recaudar suficiente ingreso fiscal y que suministre los mecanismos idóneos para ese recaudo. Estos dos objetivos se logran mediante la coordinación, el adecuado andamiaje del Marco Inclusivo y las actividades de legitimación que llevan a cabo las audiencias públicas y los medios de comunicación.

En la siguiente sección se revisarán los efectos políticos, económicos y sociales de la propuesta de la OCDE.

58 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*, 24-25.

Una nueva estructura social, política y económica a partir de la propuesta tributaria de la OCDE

A continuación, argumento que la propuesta tributaria de la OCDE coadyuva a la creación de estructuras feudales entre jurisdicciones. El feudalismo es un tipo de organización entre los miembros de una misma capa social. Contrario a lo que se asume a simple vista, este tipo de organización no es la forma como se relacionaron durante la Edad Media la nobleza y los siervos, sino el tipo de relación que se configuró en el interior de una de estas clases: la nobiliaria.

Max Weber señaló que el feudalismo es un tipo de arreglo social que se caracteriza por tres elementos: (1) un acuerdo contractual⁵⁹, que (2) genera una relación jerárquica entre las partes, y que (3) se mantiene a partir de una expresión de fidelidad:

El sistema feudal crea existencias capaces de armarse a sí mismas y de someterse a ejercicios militares profesionales, que encuentran en el honor del príncipe su propio honor, que hallan en la expansión del poder la de estas probabilidades de proporcionar feudos a sus descendientes y en la conservación del dominio enteramente personal del príncipe ven el único fundamento de legitimidad de su propia posesión feudal⁶⁰.

En otras palabras, lo que el sociólogo alemán propone es que la pertenencia a una clase social conlleva reconocer que no todos en el grupo son iguales, sino que hay un *primus inter pares*, del cual se derivan todos los beneficios. Estos últimos son un “conjunto rentable de derechos cuya posesión puede y debe fundamentar una existencia señorial”⁶¹. El respeto de estos derechos se basa en un acto de fidelidad al grupo según el cual el honor de este se proyecta a sus miembros.

El ejemplo clásico de la estructura feudal se conoció en la Edad Media. Los integrantes de la nobleza contrataban con el rey la repartición territorial, de manera que el vasallo pudiera ejercer sus derechos de señor con fines rentísticos. Estos consistían en que el feudatario, aquel noble al que el rey le otorgaba los derechos, pudiera exigir el pago de rentas a los miembros de la gleba, sujetos que se dedicaban a la explotación de la tierra bajo la aceptación de que una parte fuera entregada al señor feudal.

59 Max Weber, *Economía y sociedad* (Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 2014), 1251.

60 *Ibid.*, 1257.

61 *Ibid.*, 1251.

En lo que resta, deseo alinear la propuesta de la OCDE con el concepto anterior. A partir de dicha propuesta pueden identificarse tres grupos plenamente diferenciados: uno, que denomino capa F, está integrado por las jurisdicciones que se reconocen dentro del Marco Inclusivo; otro, que para efectos metodológicos se denominará capa G, está integrado por las empresas multinacionales, y, por último, está la capa L, en la que se incluyen todos aquellos que no pertenezcan a ninguna de las otras dos capas.

Aunque la capa F es un bloque monolítico frente a las demás, en su interior hay una articulación jerárquica. Un primer nivel está conformado por el G20; el segundo, por la OCDE, y el tercero, por las demás jurisdicciones. A diferencia de las dos primeras, de este último grupo no puede predicarse una organización formal establecida, salvo su adherencia al Marco Inclusivo.

El lugar que una jurisdicción ocupa dentro la jerarquía depende del poder político legítimamente constituido de cada uno de los integrantes. En el caso del G20, su propósito es la estabilidad financiera internacional. Uno de los motivos para desarrollar el proyecto BEPS fue que la evasión, según estimaciones del 2015, rondó entre los 100 000 millones y los 240 000 millones de dólares, lo que equivale a entre el 4 % y el 10 % del ingreso fiscal por impuesto de renta⁶².

El papel de la OCDE en lo que respecta al proyecto BEPS ha sido operativo. Su propósito es la implementación de la metodología para la adecuada ejecución del proyecto.

Las demás jurisdicciones, por otro lado, se han vinculado a la capa F por medio del Marco Inclusivo. Esto ha implicado para aquellas el desarrollo de la agenda tributaria doméstica para ajustarla a los requerimientos de la propuesta de la OCDE y, al mismo tiempo, la aceptación del contenido del CMI, que, de acuerdo con la normatividad doméstica, deberá ser implementado dentro de cada jurisdicción.

El papel de la capa G en el sistema desarrollado por la OCDE es ambiguo. De manera análoga a lo que sucedió en la Edad Media, las empresas multinacionales equivalen a los miembros de la gleba, pues son los encargados de la explotación de los territorios, para lo cual deben reconocerle al señor feudal (el Gobierno de la jurisdicción) ciertas prerrogativas.

Como se describió en el apartado anterior, en la capa G se encuentran solo aquellas empresas multinacionales con relevancia macroeconómica: como clase económica se ubican entre las cinco economías más poderosas del mundo.

62 OCDE, “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”, OECD, 4 de septiembre del 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

La propuesta de la OCDE, que se concreta en el CMI, concede, mediante el Importe A, un derecho subjetivo a las jurisdicciones para el cobro de tributos a cargo de quienes exploten comercialmente su territorio⁶³. Este derecho es de carácter rentable, en la medida en que lo que pretende es que el *poseedor* del territorio pueda extraer ingresos de su posición de señor. En este caso, los Gobiernos de esas jurisdicciones están facultados para realizar el ejercicio recaudatorio a las empresas multinacionales dentro del alcance de la propuesta de la Organización. Además, en virtud del propósito de eliminar las situaciones de doble imposición y las de mínima o nula tributación, los Gobiernos tienen la facultad de ser los únicos con la potestad fiscal.

La metodología del Importe A distribuye la riqueza generada mediante el fraccionamiento de las rentas. La economía digital puso en jaque el derecho de señoría, pues la baja o nula imposición impidió que las jurisdicciones pudieran cobrar impuestos sobre las rentas producidas en sus territorios. El Importe A soluciona los problemas relativos al ejercicio del derecho rentable con carácter señorial denominado potestad tributaria.

Por medio del ejercicio del derecho, el ingreso se fracciona y se asigna de una manera equitativa. La asignación respeta el porcentaje con el que cada jurisdicción aporta en la generación de riqueza⁶⁴. Cada Gobierno, entonces, tiene el derecho de exigir el pago de impuestos a partir de la porción de riqueza asignada y, de esta manera, considerarse autónomo. Los miembros de la capa G, en síntesis, deben pagar a los de la capa F por el uso del mercado que las jurisdicciones les permiten a las empresas multinacionales.

La estrategia de la OCDE se basa en la búsqueda del consenso para la legitimación de su propuesta tributaria. El CMI no es vinculante. Su aceptación depende del acuerdo entre los integrantes del Marco Inclusivo, en una ceremonia de suscripción, para que el instrumento entre en vigor en el 2025⁶⁵. A manera de un código de honor, su aplicación dependerá de la voluntad política de cada jurisdicción. Su no aplicación conllevará la exclusión de la jurisdicción de la capa F, pero no tendrá consecuencias de orden jurídico. De hecho, países como India, Italia, Reino Unido, Estados Unidos y Francia han desarrollado regulaciones domésticas al margen de

63 OCDE, *Tax Challenges Blueprint*, 24-25.

64 Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 11 de octubre del 2023, art. 5.

65 OCDE, "The Implementation of the OECD Global Agreement on Re-Allocation of Taxing Rights (Pillar One)", *Legislative Train Schedule*, 9 de julio del 2024, <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/spotlight-JD%2023-24/file-re-allocation-of-taxing-rights#:~:text=In%20October%202023%2C%20the%20oecd,enter%20into%20force%20in%202022>

la propuesta de la OCDE⁶⁶. En el anexo A del CMI se brinda una lista de las normas susceptibles de ser derogadas en caso de que la implementación de la propuesta de la OCDE llegue a buen puerto.

En síntesis, el sistema tributario de la OCDE establece un esquema de organización política basado en el contrato de feudo entre los integrantes de la capa F (143 jurisdicciones que componen el Marco Inclusivo). En virtud de dicho esquema se distribuye la riqueza, pues cada jurisdicción adquiere derechos rentísticos, en calidad de señor (Importe A), que puede ejercer en su territorio, siempre y cuando se adhiera a un código de conducta (suscripción del CMI). Cada jurisdicción tiene claro el alcance de su señorío y el nivel de renta, que provendrá de los impuestos que cobre a las empresas multinacionales con participación de mercado dentro de su economía.

Conclusiones

La acción 1 del proyecto BEPS de la OCDE pretende objetivos plausibles. La coordinación internacional en aras de evitar la baja o nula tributación por parte de las empresas multinacionales más poderosas del mundo permitirá garantizar un nivel de ingreso fiscal que contribuya a la justificación fiscal y al bienestar social. Sin embargo, los costos de esta coordinación aún están por verse, dada la actitud superabarcadora que la Organización ha asumido para incluir dentro de la economía digital a la economía misma.

Por una parte, las jurisdicciones tienen el compromiso de acoplarse a los lineamientos expedidos por el Marco Inclusivo, en particular, la suscripción del CMI. Una actitud contraria a las recomendaciones de la OCDE generaría para las jurisdicciones que la asuman muchos costos políticos internacionales. Aunque las indicaciones de la Organización no son vinculantes, la estrategia de legitimación ha hecho que las naciones participen en la formulación de los instrumentos jurídicos para la ejecución de la acción 1 del proyecto, por lo que no estaría bien visto internacionalmente que una jurisdicción se aleje de lo que, en igualdad de condiciones, ayudó a diseñar. Queda en la penumbra qué tipo de sanciones políticas o sociales podrían imponerse a aquellos que deseen alejarse del código de honor. ¿Quizá ser condenados al ostracismo por su no adherencia a alguna de las dos capas vinculadas por el contrato feudal?

Por otra parte, las recomendaciones de la OCDE han mudado su atención hacia las necesidades más urgentes de los países desarrollados, que

66 Reuven Avi-Yonah y Bret Wells, "Pillar 2 and the Corporate AMT", *Tax Notes International*, n.º 107 (2022).

son los que ostentan la residencia de las empresas multinacionales. En su intento por encontrar mecanismos de estabilización financiera internacional, la acción 1 del proyecto BEPS ha diseñado un esquema según el cual los países solo podrán exigir el pago de impuestos sobre los ingresos generados en sus territorios. Esto tiene dos consecuencias.

La más directa es que la interconexión del Importe A y las reglas modelo globales contra la erosión de la base imponible (GloBE, por sus siglas en inglés). hará que los beneficiarios del derecho impositivo sean las jurisdicciones de residencia, aquellas en que están domiciliadas las empresas multinacionales, pues la exigencia de impuestos solo es posible en la medida en que la jurisdicción genere un ingreso superior a un millón de euros. En caso de no lograrlo, mediante las reglas GloBE las jurisdicciones de residencia podrán aplicar la tasa efectiva de tributación para compensar los impuestos que las empresas multinacionales no paguen en las jurisdicciones fuente. Determinar este impacto requiere de mecanismos alternativos que podrían extraerse del análisis macroeconómico del derecho⁶⁷.

Otra consecuencia es que las jurisdicciones deberán desarrollar incentivos para la profundización de los mercados en actividades de economía digital. Para esto, o se financia la creación de multinacionales que puedan participar en el mercado digital o se incentiva un mayor consumo en la economía digitalizada. La primera resulta una tarea costosa, dado el nivel de desarrollo de las economías emergentes, pues habrían de incurrir en la creación de nuevas ventajas competitivas. La segunda es una tendencia a la que apunta la OCDE, debido al marcado énfasis en la totalización de la economía como digital. Saber cuál es la mejor opción para cada economía requiere minuciosos análisis del derecho desde la perspectiva macroeconómica⁶⁸, pendientes de realizarse.

Bibliografía

Ademuyiwa, Idris y Adedeji Adeniran. *Assessing Digitalization and Data Governance Issues in Africa*. Waterloo: Center for International Governance Innovation, 2020.

67 Eleonora Lozano Rodríguez y Francisco Soler-Peña, “Una aproximación al análisis macroeconómico del derecho: la tributación y las condiciones de existencia del mercado”, en *Estudios interdisciplinarios de la tributación*, compilado por Eleonora Lozano Rodríguez (Bogotá: Ediciones Uniandes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2022), 87-122.

68 *Ibid.*

- Avi-Yonah, Reuven y Bret Wells. "Pillar 2 and the Corporate AMT". *Tax Notes International*, n.º 107 (2022).
- Baez, Andrés y Yariv Brauner. "Taxing the Digital Economy Post-BEPS... Seriously". *Columbia Journal*, n.º 59 (2019): 121.
- Banco Mundial. "PIB (US\$ a precios actuales): datos de cuentas nacionales del Banco Mundial y archivos de datos de cuentas nacionales de la OCDE". *Grupo Banco Mundial*, 8 de agosto del 2023, https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=false
- Beale, Linda, Jeremy Bearer-Friend, Jennifer Bird-Pollan, Samuel Brunson, Luís Gómez, Bryan Camp, Adam Chodorow, Mark Cochran, Lin Cong, Matthew Foreman, Phil Gaudiano, Ira Gershon, Nathan Goldman, Jillian Grennan, Megan Justice, Young Kim, Herbert Lazerow, Tao Li, Lawrence Lokken y Edward Zelinsky. "Common Sense Recommendations for the Application of Tax Law Digital Assets". *University of Colorado Law Legal Studies Research Paper* 23, (2023).
- Brauner, Yariv. "Thinking like a Source State in a Digital Economy". *Pittsburg Tax Review*, n.º 18 (2021): 225-248.
- Burwell, Frances y Keneth Propp. "The European Union and the Search for Digital Sovereignty: Building 'Fortress Europe' or Preparing for a New World?". *JSTOR*, 1.º de junio del 2020, <https://www.jstor.org/stable/resrep26697>
- Ciuriak, Dan. "The Implications of the Digital Transformation for the Governance of Foreign Direct Investment and Virtual Presence". *Social Science Research Network*, 9 de mayo del 2023, <https://ssrn.com/abstract=4444261>
- . "The Investment Canada Act Reforms and the Digital Transformation". *Social Science Research Network*, 23 de mayo del 2023, <https://ssrn.com/abstract=4444261>
- Convenio Multilateral para la Implementación del Importe A del Pilar Uno, 11 de octubre del 2023.
- García Prats, Alfredo. "Tributación internacional de la economía digital: el mundo post-BEPS". En *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats, 13-58. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- Lozano Rodríguez, Eleonora y Francisco Soler-Peña. "Una aproximación al análisis macroeconómico del derecho: la tributación y las condiciones de existencia del mercado". En *Estudios interdisciplinarios de la tributación*, compilado por Eleonora Lozano Rodríguez, 87-122. Bogotá: Ediciones Uniandes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2022.
- Mosquera Valderrama, Irma Johanna. "About the BEPS Inclusive Framework and the Role of the OECD". *GlobTaxGov*, 13 de agosto del 2023, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2019/11/19/about-the-beps-inclusive-framework-and-the-role-of-the-oecd/>
- . "Global Tax Governance: Legitimacy and Inclusiveness: Why It Matters". *GlobTaxGov*, 13 de agosto del 2023, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl>

/2023/06/30/global-tax-governance-legitimacy-and-inclusiveness-why-it-matters/#_ftn14

OCDE. “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. OECD. 4 de septiembre del 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

- . “The Implementation of the OECD Global Agreement on Re-Allocation of Taxing Rights (Pillar One)”. *Legislative Train Schedule*, 9 de julio del 2024, <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/spotlight-JD%2023-24/file-re-allocation-of-taxing-rights#:~:text=In%20October%202023%2C%20the%20oecd,enter%20into%20force%20in%20202>
- . *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD Publishing, 2013.
- . *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD Publishing, 2013, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>.
- . *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. París: OECD Publishing, 2015.
- . *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2014 Deliverable*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. París: OECD Publishing, 2014.
- . *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy: Policy Note*. París: OECD Publishing, 2019.
- . *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*. París: OECD Publishing, 2023.
- . *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing, 2015.
- . *Hearings: The Digital Economy*. París: OECD Publishing, 2012.
- . *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report (July 2016-June 2017)*: OECD/G20. París: OECD Publishing, 2017.
- . *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*, 11 July 2023. París: OECD Publishing, 2023.
- . *Statement on a Two-pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. París: OECD Publishing, 2021.
- . *Tax Challenges Arising from Digitalization: Report on Pillar One Blueprint*. *Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. París: OECD Publishing, 2020.
- . *The Tax Challenges Arising from Digitalization: Economic Impact Assessment*. *Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. París: OECD Publishing, 2020.

Parada, Leopoldo. “La propuesta de un impuesto mínimo global: una mirada crítica”. En *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats, 173-206. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.

- . “The Unified Approach Under Pillar 1: An Early Analysis”. *Tax Notes International* 96, n.º 11 (2019): 983.

- Riccardi, Andrea. "Debate en torno a la imposición a la renta empresarial de la digitalización de la economía: ¿qué hay de América Latina y el Caribe?". En *Transformación digital y justicia tributaria*, compilado por Alfredo García Prats, 133-172. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- Sánchez Rojas, Ariel Andrés. *Deconstruct to Reconstruct: Is It Possible to Tax the Digital Economy?* (Bogotá: Ediciones Uniandes, 2020).
- Tapscott, Don. *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. Nueva York: McGraw Hill Education, 2015.
- Weber, Max. *Economía y sociedad*. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 2014.

Comparación del desarrollo de la protección constitucional de los contribuyentes^{*, **}

Federico Lewin Pinzón

Introducción

Los sistemas jurídicos generalmente contienen disposiciones constitucionales que restringen la función legislativa en materia tributaria y limitan el ejercicio de la potestad administrativa para la gestión tributaria. El estudio de los regímenes constitucionales tributarios puede abordarse desde distintas ópticas, como su papel en el diseño de normas enmarcadas en el concepto de justicia tributaria o su función en la eficiencia del sistema tributario desde el punto de vista económico.

Sin embargo, este capítulo se centra en comparar regímenes constitucionales tributarios desde la óptica de la protección de los derechos de los contribuyentes. Como se verá en este capítulo, una de las finalidades primordiales de estos límites constitucionales es proteger a los ciudadanos de posibles arbitrariedades en el ejercicio de la función legislativa y de las facultades de las autoridades tributarias.

El objetivo es explorar el alcance y desarrollo de estos límites, de origen constitucional, en jurisdicciones con características similares a Colombia, con el fin de hacer evidentes fortalezas y posibilidades de mejora en la protección de los contribuyentes en nuestro país. Para ello se comparará el alcance de los principios constitucionales tributarios de legalidad,

* Para citar este capítulo: <https://doi.org/10.51573/Andes.9789587988697.9789587988703.4>

** Agradezco inmensamente a Manuela Restrepo por su apoyo en la investigación para la elaboración de este capítulo.

irretroactividad, equidad y eficiencia, y, por último, comentar el desarrollo de los derechos de los contribuyentes.

La elección de España, Brasil, México y Chile como jurisdicciones objeto de este análisis responde al hecho de que estos ordenamientos jurídicos tienen características similares al colombiano, además de que forman parte del sistema civil y no del sistema anglosajón; de que todos estos países comparten una cultura e historia similar (iberoamericana); de que tienen constituciones escritas como reglas tributarias similares, y de que contemplan mecanismos de control de constitucionalidad parecidos. La escogencia de estos países también obedece al objetivo de este capítulo de comparar experiencias semejantes e identificar alternativas para Colombia sin acudir a fórmulas completamente distintas adoptadas por países con una historia y tradición jurídica diferentes.

Normas constitucionales tributarias y protección de los derechos de los contribuyentes en Colombia¹

De la aplicación del artículo 4 de la Constitución Política, que establece que las normas constitucionales tienen un rango superior a las legales, se desprende que las normas tributarias deben ajustarse a todas las constitucionales (por ejemplo, al derecho a la vida, al derecho a la intimidad y la libertad personal). Por lo tanto, cualquier posible vulneración de los preceptos constitucionales por parte de normas tributarias es susceptible del control de constitucionalidad.

A pesar de que el régimen constitucional tributario colombiano se compone de todas las normas de la Constitución, en esencia está integrado por los principios de legalidad, irretroactividad, equidad y eficiencia. Estos principios son las normas constitucionales que regulan de forma más directa la expedición de las leyes tributarias.

1 Este capítulo presenta una relación sucinta de algunos de los aspectos más relevantes del régimen constitucional tributario colombiano. Se puede encontrar un análisis más extendido en las siguientes publicaciones: Alfredo Lewin, *Principios constitucionales del derecho tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001* (Bogotá: Ediciones Uniandes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002); Ruth Yamile Salcedo (dir.), *Principios constitucionales del derecho tributario a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: años 2002 a 2018* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2020); Federico Lewin Pinzón, “Constitutional Tax Framework”, en *Colombian Taxation Introductory Handbook*, editado por Daniela Garzón (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2024), 1-18.

Principio de legalidad

Este principio es la piedra angular de los sistemas tributarios de los Estados democráticos, al consagrar que no habrá tributación sin representación (*no taxation without representation*). De esta forma, la legitimidad del cobro de impuestos a los ciudadanos tiene como origen la propia voluntad de los ciudadanos de contribuir al Estado para financiar las cargas públicas.

En Colombia, este principio está consagrado en el artículo 150 de la Constitución, que contiene las facultades del Congreso de la República, señala expresamente que es función de la ley establecer contribuciones fiscales y prohíbe revestir al presidente de la república de facultades para decretar impuestos.

Con base en el artículo 338 que señala que “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”, la jurisprudencia constitucional ha desarrollado el principio de legalidad para sostener que los elementos esenciales de los tributos deben ser fijados por la ley, de manera que no sean ambiguos ni contengan expresiones confusas².

En cuanto a los tributos territoriales, la jurisprudencia constitucional colombiana ha determinado que, con base en los artículos 150 y 338 de la Constitución, las entidades locales deben tener autorización legal para la creación de impuestos, incluyendo la definición del hecho generador del tributo³.

El desarrollo jurisprudencial de este principio confirma su relevancia como mecanismo de protección de los derechos de los contribuyentes, pues refuerza que los tributos solamente pueden ser establecidos por el Congreso, al ser el órgano representativo de la ciudadanía, limitando la posibilidad de que el Gobierno determine elementos esenciales de los tributos.

Por su parte, el límite a la potestad legislativa de las entidades territoriales parecería ser más una expresión del centralismo que una garantía para asegurar la representación de los ciudadanos en la determinación de tributos. Lo anterior, en la medida en que al igual que el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales también son órganos de elección popular. En este orden de ideas, limitar la potestad legislativa de las entidades territoriales y reservar las materias tributarias al Congreso de la República es una expresión de una organización centralista.

2 C. Const., Sent. C-030, sept. 20/2019, M. P. Cristina Pardo Schlesinger.

3 C. Const., Sent. C-101, mar. 17/2022, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad en materia tributaria está consagrado expresamente en el artículo 363 de la Constitución. Su finalidad, en concordancia con el principio de legalidad, es prevenir arbitrariedades contra los contribuyentes, que pueden verse afectados por la expedición de nuevas normas tributarias.

Como garantía de los derechos de los contribuyentes, la Corte Constitucional ha sostenido que este principio no es absoluto, permitiendo que las medidas que resulten beneficiosas para los contribuyentes puedan tener efectos retroactivos⁴.

Principio de equidad

El principio de equidad en materia tributaria no es solamente un criterio para examinar si las normas que componen el sistema tributario logran una tributación justa y redistributiva, también es un principio que, visto desde la perspectiva de los contribuyentes, los protege de tratos desiguales injustificados.

El numeral 9 del artículo 95 de la Constitución hace referencia al deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento del Estado “dentro de conceptos de justicia y equidad”. Esta redacción de la norma constitucional condiciona el deber ciudadano de contribuir a que el tratamiento recibido por el sistema tributario sea justo y equitativo. En esta medida, desde el punto de vista conceptual, el principio de equidad también está estrechamente relacionado con los derechos de los contribuyentes.

Principio de eficiencia

Desde el punto de vista conceptual, la jurisprudencia constitucional ha definido este principio como la relación costo-beneficio que le permite al Estado obtener el mayor recaudo con el menor costo operacional posible, y al contribuyente, contribuir al Estado con el menor costo de cumplimiento posible⁵.

A pesar de que la definición jurisprudencial de este principio hace referencia a los costos de cumplimiento tributario de los contribuyentes, en

4 C. Const., Sent. C-527, oct. 10/1996, M. P. Jorge Arango Mejía.

5 C. Const., Sent. C-551, ago. 26/2015, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

la práctica, hasta el momento, este principio no ha tenido un amplio desarrollo en la jurisprudencia constitucional colombiana.

En este sentido, aún existe campo para que en el futuro el principio de eficiencia sea una herramienta para proteger a los contribuyentes de medidas o procedimientos tributarios que acarreen costos significativos de cumplimiento, o para reclamar por los costos derivados de la falta de certeza derivada de cambios legislativos o de medidas tributarias en exceso onerosas.

Derechos de los contribuyentes

En el marco constitucional, el derecho al debido proceso, el principio de buena fe y el derecho a la intimidad son las principales normas que amparan a los contribuyentes de posibles arbitrariedades de la administración tributaria. Además de estas disposiciones, debe tenerse en cuenta que en Colombia no existe una lista de derechos de los contribuyentes expresamente consagrada por la Constitución ni una ley estatutaria que precise estos derechos específicos como un desarrollo de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Sin embargo, el artículo 193 de la Ley 1607 del 2012 contiene una lista de quince derechos de los contribuyentes respecto a sus relaciones con las autoridades. Estos derechos tienen estrecha relación con los derechos constitucionales al debido proceso y a la privacidad, pues se refieren al trato de las autoridades, al acceso a la información, al carácter reservado de la información y al derecho a obtener información sobre los procedimientos, entre otros.

A pesar de que en 1999 se creó en Colombia la figura de la Defensoría del Contribuyente, con el fin de garantizar los derechos de los contribuyentes⁶, la Ley 1607 del 2012 pasó por alto la oportunidad de crear mecanismos para la efectiva protección de estos derechos. Debe tenerse en cuenta que la Defensoría del Contribuyente tiene como funciones: (1) formular recomendaciones al director de la DIAN para la adecuada prestación del servicio fiscal; (2) realizar seguimiento a procesos de fiscalización para asegurar el cumplimiento del debido proceso; (3) participar como veedor en reuniones entre las autoridades y los contribuyentes; (4) velar por la equidad y la transparencia en las actuaciones de la DIAN, y (5) canalizar inquietudes de los contribuyentes con el fin de formular recomendaciones.

6 D. 1071/1999, art. 31.