

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA
FACULTAD DE ECONOMÍA Y ADMINISTRACION
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA

JOSÉ HILARIO ARAQUE CÁRDENAS

CONCEPTOS BÁSICOS DE TRIBUTACIÓN

1. GENERALIDADES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.

A) UBICACIÓN.

La Ciencia de la Hacienda Pública o Economía Financiera del Estado, corresponde a las disciplinas económicas y formula y estudia las leyes o principios de naturaleza económica que rigen la actividad financiera del Estado. Por lo tanto, el Derecho Financiero como tal, pertenece a las ciencias jurídicas, y estudia la actividad financiera del Estado en cuanto genere relaciones jurídicas. Como derecho financiero comprende originalmente la rama de los ingresos públicos y la correspondiente a los gastos públicos. La parte sobre ingresos públicos en cuanto se refiere a impuestos, o sea el Derecho Tributario, ocupa un tema aparte por su importancia conceptual, material y social, lo que haya hecho que se separe del derecho público para integrar una ciencia aparte.

En efecto, el Derecho Tributario es parte del Derecho Público e integra con el Derecho Presupuestario y el Cambiario, o sea el llamado Derecho Financiero, pero por su complejidad se estudia en forma independiente. Como derecho, comprende la interpretación, sistematización y aplicación del derecho. Su contenido no es solo el positivo vigente, sino también los principios y el ideal de justicia.

B) AUTONOMIA.

Existen diferentes tesis sobre la autonomía del Derecho Tributario. Es importante recalcar que aunque los tributos existen desde hace muchos siglos, esto no implicaba que existiera un verdadero derecho tributario. Su autonomía surge cuando se hizo un ordenamiento jurídico siguiendo los principios y métodos de la ciencia del derecho, y cuando se separa de la actividad financiera de la Hacienda Pública. No obstante la autonomía del Derecho Tributario es general, porque no pierde de vista su integración e interacción con las demás ramas del derecho, por lo tanto podemos decir, que la autonomía del Derecho Tributario, en algunos

aspectos, es relativa sobre todo en el derecho procesal Tributario, porque alguna de sus instituciones se derivan del derecho administrativo.

C) FINALIDAD

El Derecho Tributario tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributaria y de las accesorias. El Derecho Tributario Material estudia las normas que establecen el tributo y los elementos y características del mismo. El Derecho Tributario formal, se refiere al procedimiento para definir y valorar el tributo.

1.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Para establecer cuándo nace la Obligación Tributaria, en general, es necesario identificar el momento y las responsabilidades generadas en la norma legal originaria, la cual establece las circunstancias propias que involucran a la persona en el deber de tributar.

Es importante partir de la premisa según la cual, todos tenemos un compromiso con el Estado y que su principal fuente de ingresos proviene de los impuestos, sin los cuales no podría sostenerse, ni brindar la posibilidad de satisfacer las necesidades y la prestación del servicio público a la comunidad. El fundamento o respaldo legal de la imposición y de los tributos se encuentran establecidos en la Constitución Política. El Capítulo doce esta consagrado al Régimen Económico y de Hacienda Pública y su artículo 338 asigna al Congreso, a las Asambleas Departamentales y a los Consejos Distritales y Municipales, la facultad de imponer contribuciones fiscales y parafiscales en el tiempo de paz (el principio de la legalidad del impuesto).

Asimismo sólo ellas podrán fijar en forma directa los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

El Estatuto Tributario nacional adoptado por el Decreto Extraordinario 624 de 1989 y algunos Estatutos Tributarios de los entes territoriales, establecen como criterio general, que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene como objeto el pago del tributo. Lo anterior significa que con relación a cada uno de los impuestos establecidos por la ley a nivel Nacional, Departamental o Municipal, se sucede de hechos que la misma ley prevé y cuya aparición da origen al nacimiento propiamente dicho de la obligación tributaria.

La obligación se origina en la voluntad unilateral y el poder de imperio del Estado como Sujeto Activo, para solicitar el pago del tributo al contribuyente o Sujeto Pasivo. Estos tributos son de diferente índole de acuerdo a criterios relacionados con los ingresos de las personas, su patrimonio, su actividad industrial, comercial o de servicios y a ganancias eventuales o extraordinarias.

DEFINICIONES Y CONCEPTOS.

Para una mayor claridad respecto del significado de los términos utilizados en el área Tributaria y de las Finanzas Públicas es necesario el estudio de los que a continuación definimos:

TRIBUTO: Son prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Constituye por tanto una transferencia obligatoria que reúne los conceptos de **IMPUESTOS, TASAS, Y CONTRIBUCIONES** entre otros, los cuales deben estar previstos o consagrados en las normas legales.

IMPUESTOS: Es el tributo de carácter obligatorio que exige el Estado a los individuos de un país, para atender a las necesidades del servicio público, sin tener en cuenta compensaciones especiales. Es un gravamen de carácter general y obligatorio que determina en forma unilateral el Estado y tienen por fin atender los gastos de la administración pública.¹

Por lo tanto, se entiende por impuesto, la prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente en su condición de miembro de la comunidad, sin contraprestación específica, para el sostenimiento del Estado y para cumplir los fines que le fija la Constitución al Estado.

Entre otros términos podemos decir, que el impuesto desemboca en un pago obligatorio de dinero al Estado, con el fin de sufragar los gastos administrativos y de inversión de bienes y servicios públicos.

Ejemplo de impuestos son:

Nacionales: Renta y Complementarios, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Timbre Nacional, impuesto de patrimonio.

Departamentales: Registro y Anotación, al consumo de licores, Cigarrillos, alcohol etc.

Municipales: Predial unificado, Industria y Comercio, Circulación y Tránsito, Degüello de ganado y Otros.

TASA: Es una erogación espontánea no coactiva que deben pagar los particulares por la prestación de ciertos servicios que presta el Estado, en desarrollo de una

¹ PARRA ESCOBAR, Armando, Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Editorial Legis, Tercera edición, página 146

actividad monopólica o no, buscando el bienestar de la población, para lo cual utiliza el sistema de tarifas soportadas en la estratificación de los usuarios con base en su nivel de ingreso. Ejemplo: la tasa aeroportuaria, los correos, ferrocarriles, etc.

CONTRIBUCIÓN: Es un pago que se hace al Estado y que tiene como contraprestación un beneficio específico. Es un tributo cuya obligación tiene como compensación unos beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino diferente al de la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. En este caso el beneficio recibido es de carácter colectivo y directo y significa por ejemplo, un incremento en el valor real de su inmueble. (Contribución de valorización municipal). Estas obras pueden ser calles, parques, puentes y avenidas. Veamos el siguiente esquema:

CLASE.	ORIGEN	IMPOSICIÓN	CONTRAPRES	RELACIÓN
Impuestos	La Ley define, sujetos, hechos, bases y tarifas	General y obligatoria	No hay	Política
Tasa	Actos administrativos para recuperar costos	No hay obligación. Se cobra si hay acto del ciudadano	Por el servicio	Económica
Contribución	La Ley establece métodos y sistemas de tarifas. La Administración fija valores	Puede ser obligatoria por posesión o por actuación de ciudadanos.	Por el beneficio recibido.	Económica.
Aportes parafiscales	Ley	Obligatoria	Indirecta. Seguridad social	Política y Económica

1.3 RELACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.²

La relación del Derecho Tributario con las demás ramas del derecho, tanto público como privado, es permanente en la medida en la cual siempre se debe acudir a ellas para conocer la regulación sobre las diferentes situaciones en lo civil, laboral, comercial, administrativo, internacional y penal, fuera de tener como fuente principal el Derecho Constitucional. De

² Elementos básicos de la tributación en Colombia. Una publicación del CIJUF, obra de Guillermo Fino S. y Rubén Vasco M.

ahí, habíamos dicho, que la autonomía del Derecho tributario no es absoluta, es más general y en algunos aspectos relativa.

Veamos algunos ejemplos de esa relación:

Con el DERECHO CIVIL: Todo lo relacionado con la nacionalidad, el domicilio de las personas y de su estado civil, la posesión de los bienes, la sucesión por causa de muerte, los derechos, los contratos y obligaciones entre las personas en general, sobre las cuales la legislación tributaria se aplica en diferentes formas para gravar o exonerar.

Con el DERECHO LABORAL: La legislación Tributaria tiene en cuenta la relación Patrono-Trabajador, la remuneración del trabajo en forma dependiente e independiente para aplicar el tributo. Las rentas de trabajo han tenido algunos tratamientos especiales de exención hasta ciertos límites, pero siempre han sido estas rentas la base gravable que más certidumbre le ha brindado al Estado.

Con el DERECHO COMERCIAL: Cuando se basa en definiciones de las costumbres y normas de comercio para fijar requisitos y bases tributarias, como son las exigencias en materia de registro comercial, libros de contabilidad, facturación, compras y ventas entre otros. Las transacciones comerciales tienen regulación propia en el código de comercio y no pueden desconocerse por normas tributarias.

Con el DERECHO ADMINISTRATIVO: En la medida en la cual define situaciones con el Estado y además llena vacíos legales y procedimentales del derecho tributario, como en la discusión de los impuestos ante la vía del Contencioso Administrativo.

El derecho tributario encuentra en el administrativo un soporte jurídico permanente que regula la relación Estado-particulares, por ejemplo, en el nombramiento, vinculación y desvinculación de funcionarios públicos y demandas contra el Estado.

Con el DERECHO INTERNACIONAL: Cuando tiene en cuenta diferentes tratados con otros países sobre reciprocidad en el tratamiento a las rentas y bienes objeto de impuestos. Se hacen convenios con otros países para acordar tratamientos especiales y de reciprocidad en materia impositiva.

Con el DERECHO PENAL: Aunque su relación es menos frente a otras ramas, también se aplican las leyes penales a los delitos relacionados con la apropiación de dineros públicos recaudados por los particulares o por los mismos funcionarios públicos. Así tenemos por ejemplo, que en las dos últimas reformas tributarias (Leyes 383 de julio 10/97 y 488 de diciembre 24/98) consagra la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. Así mismo haciendo más rigurosa la penalización del

contrabando disminuyendo la dosis mínima de 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes a 100 sin perjuicio de las sanciones administrativas.

En Colombia sin embargo, aún no se encuentra penalizada la evasión tributaria, salvo en el nuevo código penal que entró a regir en estos días, pues algunos dicen que contempla los primeros pasos de acción punitiva la evasión tributaria.

1.4 RELACION CON OTRAS CIENCIAS

No es viable afirmar que una ciencia exista por sí sola, siempre requiere de otras para poder realizarse o desarrollarse. En lo concerniente a las ciencias tributarias, la más relacionadas son las siguientes:

Con las CIENCIAS CONTABLES: Se trata del conjunto de conocimientos y reglas que deben ser observadas al registrar e informar contablemente las operaciones de un ente económico. Así, la contabilidad se encarga de registrar, para información de terceros (Estado, acreedores, inversionistas, socios, etc.) todas las transacciones realizadas por la empresa para obtener los resultados financieros del negocio, los que sirven de soporte para la evaluación de la gestión administrativa y la toma de decisiones.

Como se dijo anteriormente, la contabilidad es esencial para un sistema tributario, con ella se determinan las bases gravables, se controlan los conceptos sometidos al gravamen, se organizan los pagos, sirve de prueba de las operaciones que constituyen el hecho generador de cada tributo y permite ejercer el control no sólo para el contribuyente directo sino para terceros.

Su importancia es tal que la misma Constitución Nacional, en su Artículo 15, en su inciso final, consagra la facultad de inspeccionar los libros de contabilidad, así:

“Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la Ley”

De otro lado, con la contabilidad se les da respuesta a los ciudadanos sobre la utilización de los recursos provenientes de los tributos, porque el Estado también está en la obligación de llevarla en debida forma.

Con la HACIENDA PÚBLICA: Esta materia regula los ingresos del Estado y la manera de distribuirlos.

El Estado interviene en la economía a fin de determinar qué sectores requieren gasto público, subsidios y cuáles deben soportar las cargas públicas; es en otras palabras, el manejo financiero y presupuestario de los recursos del gobierno, pero debidamente ligado al grado de desarrollo del país, a fin de precisar los parámetros macroeconómicos en que se va a mover el Estado dentro del plan de gobierno.

Como es apenas obvio, la mayor parte de los ingresos financieros del Estado son de origen tributario, y constituyen una fuente sana de financiación del presupuesto público.

Con las CIENCIAS ECONÓMICAS: Los hechos generadores de los tributos se dan en el ámbito económico; ya sea en el proceso de producción o intercambio de bienes, prestación de servicios, venta de la fuerza de trabajo o en la generación de rentas de capital, se presentan operaciones que la Ley ha previsto como gravadas y generadoras de impuestos.

Se colige, pues, que los tributos se originan en las unidades microeconómicas llamadas contribuyentes (empresas y personas físicas que se denominan los agentes o sujetos económicos.)

Al manejarse a nivel de ingreso público ya estamos hablando de macroeconomía, aquí se trata de las variables ingresos, gasto público, presupuesto, etc., y se entra en la órbita del tesoro o la hacienda pública.

Con la POLÍTICA: Esta se entiende como la manera o arte de gobernar un pueblo. Es decir, se encamina al logro de los fines propuestos para determinada sociedad. Un gobernante debe elaborar los planes y tomar las decisiones para la consecución e inversión de los recursos; debe orientar la política en estos aspectos, es decir, formas de imposición y recaudo de los tributos y cuando éstos se utilizan como mecanismos para estimular o desestimular sectores de la economía, se estará hablando de Política Fiscal.

De otro lado, un gobernante debe tener en cuenta los órganos de representación popular a efecto de proponer la adopción o modificación de los tributos, ya que en “tiempos de paz” solamente el Congreso, las asambleas y concejos distritales o municipales, están facultados para establecerlos.

Con la SOCIOLOGÍA: Los tributos son el resultado de la interacción social, son inherentes al hombre como ser social. Los impuestos provienen de la sociedad y a ella se destinan.

Anteriormente, cuando se estudió el origen de los tributos, se dijo que son el resultado de la guerra y el pillaje así como de las creencias religiosas;

podríamos agregar que además, son el resultado de los valores que vivencia la sociedad en su conjunto, donde a veces lo que desea “el colectivo social” no es lo que desea el individuo, es como si cada uno afirmara “queremos que haya control a la evasión y al contrabando, pero cuando toque conmigo ojalá pueda sustraerme de esas normas”, es decir, el control para los demás no para mí !

Todas estas son manifestaciones de los pueblos que determinan el objeto de estudio de la Sociología, cuya relación con las Ciencias Tributarias se produce en la medida en que los fenómenos sociales inciden en su actividad económica.

Con la INFORMÁTICA: El manejo de los sistemas tributarios no se concibe actualmente sin el apoyo de esta ciencia, relativamente nueva. Gracias a los sistemas de información, siempre en continuo crecimiento y desarrollo, se pueden tener bases de datos no sólo de los contribuyentes sino de todas las operaciones con ellos relacionadas.

En incuestionable la importancia de los computadores para el desarrollo de programas de control, para las comunicaciones y la toma de decisiones oportunas que faciliten la relación estado-contribuyente. De ahí que actualmente se esté hablando de cibernética y/o telemática como disciplinas que integran los sistemas y las comunicaciones.

Con la ADMINISTRACION: Es sabido que para alcanzar objetivos se requiere el talento humano y los factores económicos. Esa es la función de la Administración, combinar este talento humano con los recursos disponibles en aras de lograr unas metas, cumplir una misión y procurar la realización de una visión. La Administración tiene dos ramas: La Administración Pública o función gubernamental y la Administración Privada o Administración de los negocios.

En la actualidad la alta gerencia adquiere una gran importancia debido a la necesidad de interactuar en un mundo globalizado, donde se hace necesario aprovechar oportunidades y fortalezas para afrontar amenazas y debilidades. Cada vez más, la Gerencia debe involucrarse en la Planeación Tributaria y en el ejercicio del control y seguimiento al cumplimiento de las obligaciones inherentes a las Ciencias Tributarias, para prevenir riesgos y evitar costosas consecuencias.

Con la HISTORIA: Además de lo expuesto en el primer capítulo; sólo resta mencionar que, la historia es la ciencia encargada de relacionar metódicamente los hechos del pasado, cuya influencia se extiende sobre la humanidad a través del tiempo.

Por ello la historia fiscal es la relación de los hechos tributarios y su incidencia en la civilización humana. Muchos de los procesos sociales se

han producido a partir de una chispa que se ha generado desde el ámbito tributario.

Con la GEOGRAFÍA: Los acontecimientos que determinan las obligaciones tributarias, están enmarcados en un espacio geográfico y político, es decir, una jurisdicción y un territorio sin los cuales no pueden materializarse tales obligaciones.

Con la CRONOLOGÍA: Cuando se analiza un hecho tributario, debe enmarcarse en un tiempo determinado y aplicarle las normas vigentes para dicho espacio de tiempo. En otras palabras, los acontecimientos económicos, cuando son de índole tributaria, se interpretan indefectiblemente en función del tiempo.

Con la ETICA: Esta materia que trata sobre la moral social, o ciencia de las costumbres relativas al buen obrar en una sociedad determinada, se extiende al campo tributario para preguntarnos: ¿Es moralmente o éticamente bueno pagar o no pagar impuestos?

La respuesta se encuentra en el análisis de la sociedad, los tributos siempre han estado presentes en la humanidad, aún desde sus más remotos orígenes; esto nos hace pensar que son necesarios para la unidad, organización, desarrollo y funcionamiento de los pueblos. Pero también cabe preguntar: ¿Se requiere el Estado para que la sociedad “funcione”? ¿Sin este ente abstracto será posible la armónica convivencia de la sociedad y de la familia?

Las respuestas las podemos encontrar en el pensamiento de la revolución francesa referido al Contrato Social del que se extrae este comentario:

“Se debe encontrar una forma de asociación capaz de defender y proteger con toda la fuerza común la persona y bienes de cada uno de los asociados; pero de modo que cada uno de éstos uniéndose a todos sólo obedezca a sí mismo y quede tan libre como antes. Este es el problema fundamental cuya resolución se encuentra en el contrato social”

En consecuencia, su relación se refiere al deber ciudadano de contribuir al sostenimiento del Estado y, éste a su vez, proceder en forma justa y equitativa con el adecuado manejo de los recursos.

1.5 FUENTES DE APOYO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La interpretación de las normas sobre derecho tributario y en general el derecho debe hacerse, teniendo en cuenta los contenidos de la jurisprudencia y la doctrina, veamos sus definiciones.

JURISPRUDENCIA: Conjunto de sentencias y fallos dictados por las diferentes instancias del poder judicial sobre la materia determinada en la diferentes ramas del derecho. La jurisprudencia fija criterios y pautas para la interpretación de la Ley y se vuelven obligatorias en este sentido. Existe la Jurisprudencia de la Corte Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y los Tribunales entre otros.

DOCTRINA: Conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente del derecho ya que el prestigio y autoridad de los juristas es tenido en cuenta a menudo por el legislador, incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes se consulta la opinión de los tratadistas. Se encuentran en los libros, textos, conceptos y demás documentos y exposiciones

1.6 LOS IMPUESTOS EN LAS FINANZAS PÚBLICAS.

Las finanzas públicas (hacienda pública) estudian la forma en que se toma las decisiones en el sector público con base en la concepción del papel que debe cumplir el Estado en la Economía, ya sea como regulador o como interventor, y el proceso en que son realizadas y controladas las decisiones a través del estudio de los ingresos y los gastos públicos.³

Teniendo en cuenta la función de las finanzas públicas respecto del manejo de los recursos necesarios para el cumplimiento de los objetivos políticos y económicos del Estado, lo cual comprende la administración de los ingresos y la ejecución de los gastos en las órdenes nacional, departamental y municipal, los impuestos constituyen su más importante fuente de financiamiento y por lo tanto uno de los principales temas de estudio en materia de financiación estatal.

La mayor fuente de recursos de Estado a nivel nacional, lo constituyen los impuestos de diferente índole, por encima de los ingresos no tributarios y de los recursos de capital, todos los cuales hacen parte de los ingresos globales, discriminados en el respectivo presupuesto.

En los niveles departamentales y municipales no siempre constituyen los impuestos la principal fuente de recursos, pues muchas veces las participaciones, que hacen parte de los ingresos no tributarios, se presentan como un caudal grande de financiamiento en las entidades territoriales. Así por ejemplo los municipios reciben la participación de los ingresos corrientes provenientes de la nación o de la participación de las regalías en los casos de aquellos en cuyo suelo se explota petróleo.

³ Las finanzas públicas en Colombia.- Ramírez Plazas Jaime. Editorial Corpus Universidad Surcolombiana.

En consecuencia los impuestos constituyen un factor importante de las finanzas públicas a cualquier nivel, base de su sostenimiento y sustento del gasto público. La clasificación de los ingresos estatales obedece a unos criterios eminentemente técnicos, sobre los cuales se definen las fuentes de financiamiento en los niveles nacional, departamental y municipal.

Si analizamos un poco más a fondo las finanzas del Estado y más concretamente en los términos del hacendista de principios de siglo, el Doctor Esteban Jaramillo, sobre la Hacienda Pública, debemos saber que aquí se maneja no solo el ingreso, sino el gasto, el crédito y el presupuesto público.

Para el control de la economía el Estado cuenta con instrumentos de política económica que le permite cumplir sus objetivos y metas relacionados con la prestación de los servicios públicos, para lo cual utiliza entre otros, la política tributaria la cual brinda estímulos o desestímulos al consumo, al ahorro, a la inversión, entre otros y produce efectos en la demanda y en la oferta de bienes y servicios, así como en el dinero circulante entre otros.

Permanentemente los gobiernos están tomando medidas de orden tributario para mejorar las finanzas públicas o para orientar sus efectos hacia situaciones deseadas.

A la luz de la Constitución Nacional los objetos más importantes están relacionados con la satisfacción de necesidades del orden social, como salud, educación, vivienda, empleo y recreación entre otros.

1.7 OBLIGACION TRIBUTARIA TERRITORIAL.

Partiendo de la consideración constitucional y legal la cual todos los ciudadanos tenemos obligación de aportar al Estado para su sostenimiento y por otra parte que existe una división geográfica del territorio de la nación, aparecen los impuestos y demás tributos a los territorios, es decir a los departamentos y municipios, los que tienen autonomía para tasar y cobrar tributos especiales, autorizados y creados previamente por la ley.

Esta exigencia es la que conocemos como obligación tributaria territorial, correspondiente a impuestos de diferentes índole según se trate de un departamento o de un municipio, los cuales pueden desarrollarse mediante Ordenanzas para el caso de los departamentos y por Acuerdos para los municipios, en el grado tarifario, base gravable y hechos generadores propuesto por el respectivo ejecutivo, pero siempre dentro de las márgenes que ordena la respectiva ley.

Lo anterior significa que la facultad de cada ente territorial para definir la base y tarifa respectiva, está limitada por la norma legal (ley) que la creó en forma general para todo el país. Por ejemplo la Ley 14 de 1983 define los límites

máximos y mínimos dentro de los cuales se aplica el impuesto municipal de Industria y Comercio pero el consejo municipal mediante Acuerdo presentado por iniciativa del Alcalde, define las actividades y sus diferentes tarifas aplicables siempre dentro de los márgenes autorizados en la Ley 14 de 1983 ; y últimamente sucede lo mismo hoy con la sobretasa a la gasolina y el ACPM legislados en forma general por la Ley 488/98

Por lo tanto los territorios no son soberanos para crear tributos, sino que dependen del poder central, lo cual, aunque no desvirtúa la descentralización administrativa sí se reafirma en un sistema político unitario, contrario al Estado Federal conformado por naciones autónomas y soberanas para la determinación de sus tributos.

2. LA ESTRUCTURA FISCAL DE LA COLONIA.

El sistema tributario establecido por España en las colonias presenta cuatro características esenciales, a saber:

- a) Estructura fiscal destinada a extraer el máximo de riqueza de sus colonias en América, diseñando impuestos que le rindieran al máximo sin importar que con ello se afectara el desarrollo económico.
- b) Las colonias tuvieron un rendimiento fiscal neto hacia la metrópoli más alto en lo comienzos del período colonial que al final del mismo.
- c) La excesiva dispersión de los tributos y el alto costo de sus recaudos.
- d) El peso de la tributación se puso fundamentalmente en los impuestos de tipo indirecto que entorpecían el comercio entre las colonias, y entre estas y la metrópoli, y la poca importancia que se le dio a la tributación directa.

2.1 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS EN LA COLONIA.

Los tributos en la Colonia se clasificaron en impuestos directos, impuestos indirectos y rentas del monopolio estatal, que estudiaremos a continuación.⁴

IMPUESTOS DIRECTOS

Los impuestos directos, como parte del ingreso que se transfiere al Estado en razón de la propiedad con carácter obligatorio y sin contraprestación, en la Colonia tenían una concepción totalmente distinta, pues implicaba una relación de vasallaje siendo el tributo de indio su expresión por excelencia; era obligación rendir al Estado o a un señor servicios laborales que comprometían su trabajo y

⁴ Las finanzas públicas en Colombia. RAMIREZ Plazas, Jaime
Carrera 7 Nro. 8-72 Oficina 204, Teléfono 8721227- Neiva – Huila
www.araqueasociados.com

su producción económica. Los principales impuestos directos durante la Colonia fueron:

A) TRIBUTO DE INDIAS

Este tributo era una contribución personal que los indios debían pagar al Rey en reconocimiento del señorío, conforme fue establecido por Carlos V en 1523.

B) BULA DE LA CRUZADA

Era una limosna que tenía por objeto financiar la lucha contra los moros y financiar las cruzadas que buscaban como propósito recobrar la ciudad de Jerusalén; era pagada por la comunidad y a cada ciudad importante del virreinato se le asignaba la suma que debería aportar.

C) MEDIAS ANATAS

Fue un impuesto directo que debían pagar los oficios eclesiásticos a la Real Hacienda consistente en la mitad de los ingresos durante el primer año. Felipe IV lo extendió a todos los oficios y cargos, recibiendo la denominación de media anata secular.

D) MESADA ECLESIASTICA

Consistía en una doceava de los beneficios obtenidos por el ejercicio de algún cargo eclesiástico, que era equivalente a un mes de ingreso de los clérigos con destino a la Real Hacienda.

E) ESPOLIOS

Impuesto que consistía en que los bienes de los arzobispos y obispos al morir pasaban a la Real Hacienda.

F) VACANTES MAYORES

Tributo consistente en que las rentas provenientes de los oficios eclesiásticos realizadas durante el encargo por la muerte de un oficio clérigo pasaban a la Real Hacienda.

G) SUBSIDIOS ECLESIASTICOS

Era un impuesto con carácter provisional que pagaban los eclesiásticos para atender ciertas urgencias del reino; posteriormente se estableció con carácter permanente bajo el nombre de subsidio de Galeras, como

gravamen destinado a mantener la flota de galeones que cuidaba las costas españolas de los ataques bélicos.

H) ENAJENACION DE OFICIOS O CARGOS PUBLICOS

Los principales cargos y oficios eran rematados en pública subasta por aquellos que tenían las condiciones mínimas para desempeñarlos llegando a constituir un ingreso importante de la Real Hacienda.

I) DONATIVOS GRACIOSOS

Esta era una contribución extraordinaria y forzosa, que en distintas épocas y con destino particular se decretó, haciéndola aparecer como un servicio gracioso y voluntario con que se acudía al alivio de las urgencias y necesidades del Reino. Este fue uno de los impuestos que motivaron el levantamiento de los comuneros.

2.2 IMPUESTOS INDIRECTOS

Los impuestos indirectos se caracterizaban por recaer sobre el consumo o una actividad industrial determinada o sobre el comercio. Los principales impuestos indirectos durante la Colonia fueron:

A) DIEZMOS

Consistía en un gravamen equivalente al diez por ciento (10%), de la producción agrícola y que tenía como propósito financiar el mantenimiento del culto y de sus preladados en las tierras de América.

B) QUINTO REAL

Con este nombre se conoció el impuesto que recaía sobre la explotación de los minerales preciosos en América y equivalente a la quinta parte de la explotación de los minerales preciosos establecido en 1504 y hasta finales del siglo XVIII.

C) VENTAS DE TIERRAS REALENGAS

Establecido por el Papa Alejandro VI, en virtud de la bula del 4 de mayo de 1493, que otorgó a la Corona de Castilla todas las tierras descubiertas en América ; las que no fueran otorgadas en concesión fueron vendidas constituyendo un ingreso importante para la Corona.

D) ALMOJARIFAZGO

Era un impuesto que se cobraba a las mercancías en los puertos equivalentes a lo que hoy llamamos impuesto de aduanas.

E) AVERIA

Impuesto establecido con el objeto de financiar las flotas y armadas encargadas de proteger de los ataques de los piratas, el tráfico de galeones que hacían estas rutas y equivalente a un porcentaje del impuesto de almojarifazgo.

F) ALCABALA

Tributo establecido sobre el comercio de los bienes muebles e inmuebles y semovientes.

G) ARMADA DE BARLOVENTO

Fue un impuesto equivalente a un porcentaje del impuesto de alcabala y con destino al mantenimiento de la Armada de Barlovento, que tenía como función proteger a las flotas españolas contra los ataques de los corsarios.

H) DERECHO DE PUERTOS

Este impuesto fue establecido a las embarcaciones por el derecho a utilizar los puertos en América.

I) IMPUESTO DE BODEGAS

Se estableció este impuesto al comercio exterior por el uso de las bodegas en los puertos para el almacenamiento de las mercancías.

J) PASOS REALES

Impuesto establecido por el uso de los caminos reales equivalentes a lo que hoy conocemos con el nombre de peajes.

2.3 RENTAS ESTANCADAS

Se conoce con este nombre el conjunto de ingresos provenientes de las actividades industriales y comerciales realizadas por la corona a través del establecimiento de monopolio para generar rentas tendientes al sostenimiento de la Corona y como consecuencia de la disminución de la tributación.

Los monopolios más importantes establecidos durante la colonia fueron los del papel sellado, del tabaco, del aguardiente, de la pólvora y del platino.

3. LA SITUACION FISCAL EN LA EPOCA DE LA REPUBLICA

3.1 PERIODO DE 1810 A 1850

La situación fiscal a comienzos de la República, se mantuvo igual a la presentada durante la Colonia e incluso se restableció el estanco de aguardiente en algunas comarcas donde había sido abolido, todo esto ocurrió con la voluntad del libertador Simón Bolívar, quien consideraba que la nueva república necesitaba recursos para su organización.

Es en el Congreso de Cúcuta, celebrado en el año de 1821, cuando se comienzan a hacer algunas modificaciones de importancia en la estructura fiscal heredada de la Colonia, como la supresión de la alcabala, el tributo de las Indias, la venta de empleo, el monopolio de los naipes. Pero el Congreso de Cúcuta estableció un impuesto uniforme a todas las importaciones en una cuantía equivalente al 33%, igualmente se unificaron los derechos de exportación que resultaron en términos generales mucho más bajos que los existentes durante el periodo colonial. Finalmente, el Congreso de Cúcuta estableció una modalidad de tributo directo consistente en una contribución equivalente al 10% anual sobre el ingreso producido por la tierra y el capital, y en un 2% a 3% sobre los ingresos provenientes de los ingresos salariales de los empleados gubernamentales.

3.2 PERIODO DE 1850 A 1930

Con la llegada de los radicales al poder se inicia la eliminación de buena parte de los impuestos que caracterizaron el período español y el surgimiento de la tributación directa en Colombia, manteniendo sólo tres grandes impuestos a saber : aduanas, las salinas y el papel sellado.

Los primeros treinta años del siglo XX son la historia permanente de las crisis fiscales generadas por las caídas del impuesto de aduanas resultado de la crisis del comercio exterior que impedía la exportación de café, quina, tabaco, o de las importaciones, resultado de la primera guerra mundial.

Ante la anterior situación, se empezó a ver la urgencia de implantar el impuesto directo a la renta bajo la iniciativa del entonces ministro de Hacienda, el doctor Esteban Jaramillo, considerado como el padre de la hacienda pública en Colombia, como mecanismo que haría depender las finanzas públicas de la tributación directa generada en Colombia, y no de las fluctuaciones del comercio exterior. Por medio de la ley 56 de 1918, se estableció el impuesto directo a la renta, que grava a cada uno según su capacidad, sirviendo un instrumento

financiero como un ideal social, pues permite consultar los derechos del Estado y las obligaciones de los ciudadanos.

En 1927, con la ley 64, se establece el impuesto global a la renta terminando así con la discriminación entre rentas de trabajo, de capital y mixtas que había establecido la ley anterior y que se prestaba para la evasión; con la ley 78 de 1935 se dicta el estatuto completo del impuesto de la renta global, sobre la renta total líquida para los residentes en Colombia, para las compañías anónimas o en comandita, nacionales y extranjeras. Se creó el impuesto de exceso de utilidades y el impuesto sobre el patrimonio.

El resultado de la adopción de la tributación directa en Colombia hizo de los ingresos fiscales menos dependientes de la tributación indirecta como había ocurrido en la primera parte de la vida republicana, la cual creaba y estimulaba en forma permanente la crisis fiscal del Estado.

En este mismo período, Colombia va a vivir la prosperidad al debe generada por los ingresos que va a recibir el país por concepto de créditos externos, los cuales se van a destinar a la construcción de la infraestructura vial y ferroviaria del país que se va a convertir en el fundamento para el proceso de industrialización, así como los recursos provenientes por la indemnización hecha por los Estados Unidos por el canal de Panamá.

3.3 PERIODO DE 1930 A 1998

Como lo hemos visto, a lo largo de este siglo la alta dependencia de la tributación directa, que ha generado altos niveles de fraude y evasión fiscal, se va a modificar con la implantación del impuesto a las ventas inicialmente y luego el impuesto al valor agregado IVA, con lo cual la tributación indirecta va a ganar importancia, puesto que la tributación directa presenta más elasticidad que la tributación indirecta. Finalmente podemos decir que este período se caracteriza por la permanentes modificaciones a las tarifas de los impuestos durante todos los gobiernos con el fin de resolver los problemas de déficit fiscal con el que inician sus períodos y con los cuales terminan.

3.4 CONCLUSIONES

Hemos recorrido en este capítulo en una forma muy resumida la historia económica de Colombia desde la Colonia y durante toda la República. En el análisis somero de la economía colonial describimos los tributos principales tanto directos, como indirectos, así como las rentas monopólicas conocidas como estancos. Posteriormente hemos hecho el estudio de las finanzas públicas durante la República, para lo cual dividimos su estudio en cuatro partes, señalando en cada una de ellas las características más sobresalientes.

Muchos autores nos han enseñado que quien no conoce la historia está obligado a padecerla y tal parece ser la historia de los ingresos del Estado durante la

Colonia, y luego bajo una nueva denominación reaparecen durante la República, como lo hemos aprendido en este capítulo.

4. IMPUESTOS

4.1 ASPECTOS GENERALES.

El Estado requiere de recursos para el cumplimiento de sus objetivos relacionados con la prestación del servicio público y la provisión de bienes y servicios para la comunidad, razón por la cual se hace necesarios establecer imposiciones pecuniarias en forma obligatoria sin que represente al ciudadano un beneficio personal y directo que pueda calificar y delimitar con respecto a lo aportado.

Los impuestos son de diversa índole y grava los ingresos ordinarios, las ganancias ocasionales, la propiedad, las transacciones, los compromisos y el consumo, según lo establezcan las respectivas autoridades a nivel de la nación, de los departamentos o de los municipios. Por ejemplo los municipios son los que gravan la propiedad raíz.

El impuesto surge de la voluntad unilateral del Estado y no de una relación bilateral o contractual, por lo cual es un vínculo propio del derecho público que debe estar previsto en la ley.

Los impuestos deben tener unos requisitos principales consagrados en la ley, de carácter sustancial, referidos a los sujetos pasivos, al hecho imponible o hecho generador, la causación, la base gravable, tarifa y al tipo de impuesto.

Asimismo existen unos requisitos accesorios para hacer efectivo el impuesto, los cuales se desarrollan en la Ley procedimental y significan especialmente, las obligaciones de presentar las declaraciones tributarias, el calendario de pagos de los impuestos, la de cumplir requisitos y formalidades, responden requerimientos, presentar pruebas, entre otros.

4.2 PRINCIPIOS

Nos referimos a los principios, cuando queremos encontrar el origen, la base o fundamentos y la razón de ser de los impuestos. En el derecho tributario para poder analizar y estudiar con mayor profundidad y entender mejor el espíritu de una norma, ante posibles vacíos de la ley, se debe acudir a entender en primer lugar sus principios.

En este orden de ideas podemos partir del texto mismo de la Constitución Nacional en su artículo 363, el cual consagra los principios **DE EQUIDAD**,

EFICIENCIA Y PROGRESIVIDAD, fuera de los que pueden adicionar desde el punto de vista teórico. Los de justicia, oportunidad, economía, certeza, legalidad y neutralidad

Intentemos establecer sus definiciones:

EQUIDAD: Su significado está relacionado con la igualdad respecto de las obligación tributaria; esto quiere decir que a igual riqueza y capacidad económica, debe aplicarse la misma carga impositiva, en una forma que algunos tratadistas también denominan equidad horizontal, (Igual tratamiento a personas en las mismas condiciones) Ejemplo: un ingreso de \$10.000.000 recibido por una persona en cualquier lugar del país por un concepto similar, debe pagar una misma tarifa.

La equidad vertical (tratamiento diferente a personas con diferente condición) predica que un ingreso debe pagar más impuesto, en la medida que se incrementa o que a mayor capacidad debe pagarse un mayor tributo; esta teoría es similar al principio de progresividad.

Ejemplo:

<u>BASE</u>	<u>TARIFA</u>
\$ 100	1%
200	2%
300	3%
400	4%

EFICIENCIA: Los impuestos se cobran o recaudan con el menor costo posible pero deben rendir en material de prestación y ofrecer a la comunidad una satisfacción plena de sus necesidades, es decir que cumplen con el fin para el cual fueron creados. La eficiencia se ve, cuando se hace la inversión dentro de la mayor rigurosidad en las obras y servicios públicos que más reclaman la comunidad, de tal manera que produzcan realmente el efecto esperado y para lo cual se proyectó. Ejemplo: Una obra que cubre la necesidad en forma plena dentro de una comunidad.

PROGRESIVIDAD: Es aquel caso en el cual progresa o aumenta en la medida en la cual aumenta la base gravable. Ejemplo: Observemos la tabla de retención en la fuente para los asalariados, o la tabla para aplicar y establecer el impuesto de renta y complementarios de personas naturales. Nos damos cuenta que, en el caso de la tabla de retención en la fuente para salarios, que hasta 95 UVT la retención es \$ -0- y, mayor de 95 hasta 150 UVT, la tarifa marginal es del 19%; mayor de 150 hasta 360 la tarifa marginal es del 28%; y mayor de 360 UVT la tarifa marginal es del 33%.

4.3 CLASIFICACION:

Desde un punto de vista técnico los diferentes impuestos en Colombia obedecen a una clasificación uniforme que se da a todos los niveles: Nacional, Departamental y Municipal, atendiendo a los criterios sobre las formas de recaudo, la relación con la base gravable, y la periodicidad, entre otros. Sin embargo el impuesto mismo difiere cuando se trata de cada nivel territorial. Las clasificaciones más frecuentes son las siguientes:

A) POR LA FORMA DE LIQUIDACION

DIRECTOS: Los impuestos directos son aquellos que gravan directamente al contribuyente, a la persona que recibe el ingreso o es poseedor de un bien. Su liquidación y pago se hace en una sola instancia a favor del Estado. Ejemplo: El impuesto nacional de la renta y el complementario de ganancias ocasionales. Los impuestos departamentales de registro y anotación; a nivel municipal el predial Unificado.

INDIRECTOS: En los impuestos indirectos, el responsable del gravamen no es el afectado económicamente, como sucede en el impuesto a las ventas, pues es el comerciante, industrial o importador el responsable jurídico del gravamen (sujeto pasivo), pero quien lo paga directamente es el consumidor final. Por lo tanto, se liquida y paga en términos generales, por intermediación de un mecanismo o persona con destino al Estado.

B) POR SU FORMA DE PAGO:

EN DINERO: Se refiere a la forma de pago de los impuestos, como son: el efectivo, entendidos como tales, el dinero, la moneda, los billetes y los cheques. También se aceptan pagos por medio de tarjetas de crédito y débito, es decir el llamado dinero plástico.

C) POR EL TIEMPO:

ORDINARIOS: Se refiere a los que se originan en forma permanente y continua dentro del giro común de la actividad generadora de impuesto y su recaudo también se realiza en forma corriente y habitual. El impuesto ordinario no sufre modificaciones o supresiones normalmente, por el contrario, se mantiene en el tiempo. Ejemplo: el impuesto de Renta y complementarios, IVA y timbre nacional, los cuales son en favor de la

Nación. El de registro y consumo en favor de los departamentos. El predial, vehículos e industria y comercio en favor del municipio. Estos son apenas algunos ejemplos.

EXTRAORDINARIOS: Se opone a los ordinarios en la medida en que se origina en situaciones eventuales no propias de una actividad o un hecho común y corriente, sino circunstancias extraordinarias resultantes de hechos no previstos. Ejemplo: El impuesto al patrimonio rediseñado por la Ley 1111 de 2006 que deben pagarlos los contribuyentes obligados por los años 2007 al 2010

D) CON REFERENCIA AL SUJETO

PERSONALES: Se refiere a aquellos que se aplican cuando los ingresos que lo que originan están relacionados con la actividad personal del contribuyente en razón a su trabajo, sus ganancias y demás actividades o beneficios. Ejemplo: El impuesto a la renta, y el de ganancia ocasionales.

REALES: Aquellos que tienen en cuenta el hecho o el bien objeto del gravamen únicamente, sin consideración a la persona, es decir el enriquecimiento, la venta, la transacción. Ejemplo: El IVA.

4.4 CARACTERISTICAS

Nos referimos ahora a algunas condiciones propias de los impuestos que los diferencian de otros como las tasas y las contribuciones.

OBLIGATORIEDAD: Para el sujeto Pasivo (Contribuyente) es obligación pagar el impuesto al sujeto Activo (Estado). Cuando el Estado exija la obligación tributaria al primero, éste no podrá negarse a cumplir con ellas; esto proviene de la potestad soberana del segundo.

SIN CONTRAPRESTACION: Significa que por el hecho de pagar el Impuesto no se recibe automáticamente y en forma directa un bien o servicio del Estado. Ejemplo: El pago del impuesto, ya sea de Renta, IVA, Timbre o cualquier otro, no significa que voy a recibir beneficios directos en bienes o servicios por parte del Estado, como la pavimentación de la calle donde vivo, o más servicios de vigilancia a mi casa. La contraprestación será en bienes o servicios de influencia general a la comunidad.

UNILATERALIDAD: No cuenta con la voluntad del Sujeto Pasivo en la medida en la cual el designio lo impone una de las dos partes involucradas en el proceso, es decir, el Sujeto Activo. Por lo tanto la obligación tributaria no nace de acuerdo de voluntades o relación bilateral.

4.5 ELEMENTOS AL IMPUESTO

En definición del impuesto encontramos unos componentes necesarios para su determinación, estos son cuatro:

A) **LOS SUJETOS:** Son los sujetos activo y pasivo. Es sujeto activo el Estado o sea el beneficiario de los ingresos por impuestos o tributos; y es sujeto pasivo el contribuyente o sea el que paga el impuesto.

B) **HECHO GRAVADO O HECHO GENERADOR:** Los hechos gravados deben entenderse a la luz de la causa u origen de la obligación tributaria del hecho generador, establecido por el Estado como tal por medio de una norma de carácter legal y general. El hecho gravado está relacionado y prácticamente se confunde con el hecho imponible y el hecho generador. El hecho gravado para el impuesto a la renta en forma general, es la percepción de un ingreso que pueda llegar a ser capitalizado y proveniente de cualquier actividad; para el antiguo impuesto al patrimonio, el hecho gravado lo constituía la posesión de un conjunto de bienes a determinada fecha; en el impuesto a las ventas lo configura la operación de venta misma del bien sometido al impuesto; el de timbre por la aceptación u otorgamiento de instrumentos privados, incluidos títulos valores, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de las obligaciones, así como su prórroga o cesión. En Industria y Comercio nace en el momento del ingreso por concepto de ventas o de prestación de servicios sometidos al impuesto.

C) **BASE GRAVABLE:** La constituye el monto o valor en dinero sobre el cual se aplica la tarifa respectiva y cuyo resultado es el valor de impuesto a pagar.

D) **TARIFA:** Significa una medida de valor expresada generalmente en un porcentaje, aplicable a la base gravable para obtener el impuesto. Puede también ser un valor a pagar, por cada rango de la base gravable, expresada en cuantías monetarias. Estas tarifas pueden ser: **FIJA:** Es la que permanece o se estabiliza en un solo punto no interesando la base la cual se aplica. Ejemplo: IVA 16%, y **PROGRESIVA:** Se refiere a aquellas que crecen a medida que lo hacen la base gravable. La progresividad es uno de los principios que exige la Constitución, sucede en los impuestos nacionales sobre la renta y la retención en la fuente sobre salarios.

Hasta aquí, ha sido un primer intento a manera de inducción, de comenzar a conocer una de las ramas del Derecho mas amplia, sofisticada porqué no, cambiante y de mucha interpretación - **EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL;** para luego, sí entrar a estudiar **LOS IMPUESTOS**, empezando por el más

importante: IMPUESTO A LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS, después, el IMPUESTO A LAS VENTAS y por último, el Impuesto de TIMBRE NACIONAL.

Como legislación, se dispone de un Estatuto Tributario Nacional, adoptado por el Decreto E. 624 de 1989.

Bibliografía complementaria

PLANEACION TRIBUTARIA PARA LA ORGANIZACIÓN EMPRESARIAL, Parra, Escobar Armando.

DERECHO SUSTANTIVO Y PROCEDIMENTAL TRIBUTARIO, Cardona, Alejandro.

MANUAL DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, CASTAÑEDA, Germán.

LAS FINANZAS PÚBLICAS EN COLOMBIA, RAMÍREZ, Jaime

ELEMENTOS BASICOS DE LA TRIBUTACION EN COLOMBIA, Fino Guillermo y Vasco M. Rubén, editorial CIJUF.

APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO, ARAQUE, José Hilario.

JOSE HILARIO ARAQUE CARDENAS
Profesor.

Neiva, septiembre de 2008