

JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ

EDITOR

**CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO,
PROCEDIMIENTO Y RÉGIMEN
SANCIONATORIO**

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

ISBN 978-958-710-480-6

© 2010, JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (ED.)
© 2010, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
Calle 12 n.º 1-17 Este, Bogotá
Teléfono (57 1) 342 0288
publicaciones@uexternado.edu.co
www.uexternado.edu.co

Primera edición: febrero de 2010; Primera reimpr.: abril de 2012

Diseño de carátula: Departamento de Publicaciones
Composición: Precolombi-David Reyes
Impresión y encuadernación: Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A.
Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ

GABRIEL MUÑOZ MARTÍNEZ

ROBERTO INSIGNARES GÓMEZ

MAURICIO MARÍN ELIZALDE

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA

MARY CLAUDIA SÁNCHEZ PEÑA

ANDRÉS MEDINA SALAZAR

JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO

CONTENIDO

ABREVIATURAS	19
PRESENTACIÓN	21

Primera Parte Derecho Tributario

Lección 1

Derecho tributario: concepto y fundamento de su autonomía científica

I.	CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO	29
II.	LOS ESQUEMAS CONCEPTUALES Y DOGMÁTICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO: EVOLUCIÓN Y ESTADO ACTUAL	32
	A. El tributo como relación de poder en el pensamiento autoritario del derecho público alemán de finales del siglo XIX	33
	B. La concepción intersubjetiva del fenómeno financiero	40
	C. El particularismo de la ley tributaria	45
	D. La visión contemporánea: los conceptos de función y procedimiento tributario	47
III.	AUTONOMÍA CIENTÍFICA DEL DERECHO TRIBUTARIO	53

Lección 2

El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano

I.	EL PODER TRIBUTARIO COMO EXPRESIÓN DEL PODER FISCAL. ASPECTOS GENERALES	67
II.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO	70
	A. Distribución del poder tributario en la constitución de 1991	72
	1. Poder tributario del estado	72
	2. Poder tributario de las entidades territoriales	75
	B. Poder tributario de los entes locales en la jurisprudencia de la Corte Constitucional	80
	1. Poder tributario y autonomía de las entidades territoriales	80
	2. Poder tributario local y exclusividad de las rentas de propiedad de los municipios	94
	C. Poder tributario de los entes locales en la jurisprudencia del Consejo de Estado	99
	D. Autonomía de los entes territoriales en materia procedimental y sancionatoria	108

Lección 3

Los principios constitucionales del sistema tributario

I.	VALOR NORMATIVO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	115
II.	LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	117
A.	Principio de reserva de ley	117
1.	Principio de reserva de ley tributaria	120
B.	El principio de seguridad jurídica en materia tributaria	123
C.	La justicia fiscal	128
1.	Justicia tributaria	130
D.	Principio de generalidad	133
E.	Principio de equidad	136
F.	Principio de progresividad	141
G.	Principio de eficiencia	144

Lección 4

El sistema normativo del derecho tributario

I.	INTRODUCCIÓN	149
II.	LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA COMO EJE DEL SISTEMA NORMATIVO DEL DERECHO TRIBUTARIO	150
III.	LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES	153
IV.	LA LEY	157
V.	ACTOS NORMATIVOS DEL PODER EJECUTIVO CON VALOR Y FUERZA DE LEY	166
A.	Decretos legislativos	166
B.	Decretos leyes	170
VI.	LOS DECRETOS REGLAMENTARIOS	173
VII.	OTRAS DISPOSICIONES NORMATIVAS	177
A.	La jurisprudencia	177
B.	Disposiciones interpretativas y consultas	179
C.	La costumbre y los precedentes administrativos	190
VII.	LA CODIFICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	191

Lección 5

La aplicación de las normas tributarias

I.	PLANTEAMIENTO GENERAL	197
II.	LA EFICACIA ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	199
A.	Los criterios de sujeción personales y territoriales al ordenamiento tributario	201
B.	La sobreimposición internacional y las medidas adoptadas para evitarla	207

III.	EFICACIA TEMPORAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS:	
	ESPECIAL ANÁLISIS DE LA RETROACTIVIDAD TRIBUTARIA	218
A.	Inicio de la vigencia de las normas tributarias	219
B.	Pérdida de vigencia de las normas tributarias: el fenómeno de la derogación y los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad y de nulidad	220
C.	El problema de la retroactividad de las normas tributarias	229
1.	La retroactividad de las normas tributarias en el derecho comparado	230
2.	La retroactividad tributaria en el ordenamiento colombiano	235
IV.	MÉTODOS APLICATIVOS DE LAS NORMAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO	246
A.	La calificación en el derecho tributario	247
B.	La interpretación de las normas tributarias	254
C.	La integración analógica de las normas tributarias	260

Lección 6

Concepto de Tributo

I.	CONCEPTO DE TRIBUTO	269
II.	EL CONCEPTO DE TRIBUTO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO	270
III.	CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y FIGURAS ASIMILADAS	276
A.	Impuestos	278
B.	Tasas	282
C.	Contribuciones especiales	289
D.	Contribuciones parafiscales	294

Lección 7

La estructura jurídica del tributo: el hecho generador

	INTRODUCCIÓN	303
I.	EL HECHO GENERADOR Y LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA	304
A.	La relación jurídica tributaria sustancial y los deberes formales	304
1.	Obligaciones tributarias y deberes tributarios	306
2.	Obligación tributaria sustancial	308
3.	Relación jurídico-tributaria formal	308
B.	El concepto de hecho generador	309
C.	Los elementos del hecho generador	316
D.	Los supuestos de no sujeción	324
II.	LAS EXENCIONES Y LOS BENEFICIOS FISCALES	325
A.	La exención	325
B.	Delimitación entre supuestos de exención y de no sujeción	327
C.	Los beneficios fiscales	328

D. Beneficios fiscales y derechos adquiridos	329
IV. LOS PRESUPUESTOS DE HECHO DE LAS RESTANTES OBLIGACIONES Y DEBERES TRIBUTARIOS	331

Lección 8

Los sujetos de la relación jurídico-tributaria

INTRODUCCIÓN	335
I. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	337
A. Consideraciones preliminares	339
1. Los entes sin personería jurídica y su capacidad para ser obligados tributarios	339
2. Las entidades y los organismos públicos como obligados tributarios	344
3. La eficacia de los pactos o contratos privados que trasladen la obligación o deber tributario a un tercero	345
4. Coexistencia de varios obligados tributarios	346
B. Sujetos pasivos u obligados principales	347
1. El contribuyente	347
2. El sustituto	353
C. Obligados a realizar pagos a cuenta	354
1. Los que realiza el propio contribuyente: los obligados a realizar anticipos	355
2. Los que realiza otro obligado al contribuyente	356
i. Obligados a retener	356
ii. Obligado a realizar ingresos a cuenta	358
D. Responsables	359
1. Según la naturaleza del presupuesto de hecho	360
2. Según su posición frente al acreedor	361
3. Según el alcance de la responsabilidad	361
4. Algunos casos de responsables en el estatuto tributario	362
E. Sucesores	364
1. De personas naturales	364
2. De personas jurídicas	365
i. Disolución con liquidación	366
ii. Disolución sin liquidación	369
F. Obligados a deberes formales	370
II. RELACIONES ENTRE PARTICULARES EN VIRTUD DE UN TRIBUTO	371
A. En virtud de la repercusión	371
B. En virtud de la retención en la fuente	372

Lección 9

Cuantificación de la obligación tributaria

I.	CONSIDERACIONES GENERALES	377
II.	EL HECHO GENERADOR Y LA BASE GRAVABLE: RELACIONES Y DIFERENCIAS	378
III.	TRIBUTOS DE CUOTA FIJA Y DE CUOTA VARIABLE: DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE SU CUANTÍA	380
IV.	ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	384
A.	La base gravable	385
1.	Clases de bases gravables	386
2.	Regímenes de determinación	387
B.	El tipo de gravamen	392
1.	Clases de tipos de gravamen o tarifas	393
C.	Cuota tributaria y deuda tributaria	395

Lección 10

La extinción de la deuda tributaria

I.	INTRODUCCIÓN	399
II.	EL PAGO O CUMPLIMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS	400
A.	Condiciones para el pago debido	401
1.	¿Quién debe efectuar el pago?	401
2.	¿A quién debe hacerse el pago?	402
3.	¿Dónde y cuándo debe realizarse el pago?	404
4.	¿Qué se debe pagar?	407
5.	Prelación en la imputación al pago	408
B.	Formas de pago	408
1.	El anticipo	408
III.	OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA	412
A.	Compensación	413
1.	Diferencia de la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria con otros instrumentos e instituciones de la normatividad fiscal	413
2.	La compensación como forma de extinguir la deuda tributaria	414
B.	Remisión	416
C.	Condonación, amnistías, saneamientos fiscales, facilidades de pago, conciliación contenciosa-administrativa tributaria, terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios	419
D.	Prescripción	425
1.	Fundamento o razón de ser de la prescripción extintiva en materia tributaria	425
2.	Objeto de la prescripción extintiva en materia tributaria	426
3.	Aplicación de oficio de la prescripción por parte de las administraciones tributarias	428

4.	Conteo del término de prescripción	431
5.	Interrupción y suspensión de la prescripción	434
i.	Por la notificación del mandamiento de pago	434
ii.	Por el otorgamiento de facilidades para el pago	435
iii y iv.	Por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa	436
E.	Dación en pago	437
F.	Caducidad de la competencia administrativa de determinación de la deuda tributaria	441

Lección 11

Sistema tributario colombiano

I.	CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO	447
II.	ESTRUCTURA TRIBUTARIA	448
A.	Los impuestos nacionales	448
1.	Renta y complementarios	448
a.	Impuesto complementario de ganancias ocasionales	455
b.	Elemento subjetivo	457
2.	Impuesto de patrimonio	458
3.	Impuesto al valor agregado (IVA)	460
4.	Arancel de aduanas	464
5.	Impuesto de timbre	464
6.	Gravamen a los movimientos financieros (GMF)	467
B.	Impuestos departamentales	468
1.	Impuestos selectivos al consumo	469
2.	Impuestos sobre la propiedad	470
3.	Otros impuestos departamentales	471
C.	Impuestos municipales	472
1.	Impuesto predial unificado	472
2.	Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA)	473
D.	Impuestos distritales	474

Lección 12

Retenciones en la fuente y otros pagos a cuenta del impuesto

I.	CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA Y EVOLUCIÓN	477
II.	OBLIGACIÓN MATERIAL DE PAGO DE LA RETENCIÓN	482
III.	DEBERES FORMALES DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN	491
A.	Retener	491
B.	Contabilizar	493
C.	Declarar	493
D.	Informar	495
E.	Certificar	495

IV. LOS SUJETOS OBLIGADOS A SOPORTAR LA RETENCIÓN	496
V. INFRACCIONES Y SANCIONES, Y EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN	497
VI. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS	499
A. Impuesto sobre la renta	499
B. Impuesto sobre las ventas	501
C. Impuesto de timbre	502
D. Gravamen a los movimientos financieros	503
E. Impuesto de industria y comercio	503

Segunda Parte

Procedimiento Tributario

Lección 13

La aplicación de los tributos y el procedimiento de gestión

INTRODUCCIÓN	509
I. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: GENERALIDADES	511
A. Naturaleza jurídica	511
1. El procedimiento y proceso administrativo general frente al procedimiento tributario	511
2. Constitucionalización del procedimiento tributario	513
3. Estructura del procedimiento tributario	517
a. Los procedimientos en el ETN	517
b. Órdenes y etapas en el procedimiento tributario	518
c. Propuesta de clasificación de las etapas del procedimiento tributario	520
B. Procedimientos para la aplicación de los tributos de las entidades territoriales	522
II. LA ADMINISTRACIÓN Y LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS COMO SUJETOS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	527
A. La administración tributaria	529
1. La titularidad de las potestades administrativas de aplicación del procedimiento tributario	529
a. Estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN	532
b. Estructura de las secretarías de Hacienda	534
2. Las potestades administrativas tributarias	535
B. Los sujetos pasivos en los procedimientos tributarios	536
III. RÉGIMEN DE LAS NOTIFICACIONES	540
A. Dirección utilizada para las notificaciones	541
B. Mecanismos de notificación	542
C. Indebida notificación y notificación fallida	546

Lección 14

Las pruebas en materia tributaria

I.	LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	553
A.	La distribución de la carga de la prueba en materia tributaria	556
B.	Valoración de las pruebas y oportunidad para allegarlas	557
C.	Medios de prueba	560
1.	Confesión	561
2.	Testimonio	562
3.	Indicios y presunciones	565
4.	Inspección tributaria	570
5.	Contabilidad	574
6.	Inspección contable	576
7.	Documentos	577

Lección 15

Los deberes tributarios y el inicio e instrucción del Procedimiento de gestión o administración tributaria

I.	LOS DEBERES U OBLIGACIONES FORMALES	581
A.	La relación jurídico-tributaria y los deberes u obligaciones formales	581
B.	Fundamentos y límites constitucionales de los deberes formales	584
C.	Los deberes formales de los sujetos pasivos tributarios	586
1.	Inscripción	587
2.	Facturación	591
3.	Contabilización	596
4.	Información tributaria	598
5.	Deberes relacionados con la retención en la fuente	600
II.	INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN O ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	600
A.	La declaración tributaria	601
1.	Concepto, forma, tiempo y sujetos de las declaraciones	602
2.	Contenido	604
3.	Función de las declaraciones	606
4.	Firmeza de las declaraciones	607
5.	Procedimientos para la corrección de las declaraciones	611
6.	Irregularidades en las declaraciones.	
	Causales para darlas por no presentadas	613
B.	Otras formas de inicio del procedimiento	618

Lección 16

Fiscalización y determinación tributaria

I.	FUNCIONES DE VERIFICACIÓN Y LIQUIDACIÓN OFICIAL	623
----	---	-----

II.	FACULTADES DE FISCALIZACIÓN	627
A.	Facultades de fiscalización de la administración tributaria colombiana	633
B.	Fundamentos y límites constitucionales de las facultades de fiscalización y determinación tributaria	635
III.	CRITERIOS DE SELECCIÓN Y TÉCNICAS DE LA FISCALIZACIÓN	644
IV.	INICIO, TRÁMITE Y FINALIZACIÓN DEL SUBPROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	651
A.	Requerimiento especial	655
B.	Emplazamiento para declarar	659
V.	LIQUIDACIONES OFICIALES	660
A.	Naturaleza jurídica	661
B.	Requisitos para la existencia, validez y eficacia de las liquidaciones oficiales como actos administrativos	665
VI.	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	668
A.	Presupuestos para la expedición de la liquidación oficial de revisión	669
B.	Contenido de la liquidación oficial de revisión	671
VII.	LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN SOLICITADA	674
A.	Trámite, contenido y efectos de la liquidación oficial de corrección solicitada	674
VIII.	LIQUIDACIÓN DE CORRECCIÓN ARITMÉTICA	678
A.	Términos y contenido de la liquidación de corrección aritmética	682
IX.	LIQUIDACIÓN DE AFORO	683
A.	Trámite y contenido de la liquidación oficial de aforo	685
X.	LIQUIDACIÓN PROVISIONAL	687

Lección 17

La recaudación tributaria

I.	GESTIÓN DE RECAUDO	691
II.	ÓRGANOS RECAUDADORES	693
III.	PAGO	698
A.	Medios de pago	698
B.	Pagos extemporáneos. Intereses	700
C.	Prelación en la imputación del pago	708
IV.	COBRO PERSUASIVO. MECANISMOS DE APREMIO	708
A.	Intervención de la administración	709
B.	Facilidades de pago	710
V.	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO COACTIVO	713
A.	Títulos ejecutivos	715
B.	EXCEPCIONES AL MANDAMIENTO DE PAGO	718
C.	Medidas cautelares y ejecución	721

Lección 18

Discusión en vía gubernativa de los actos de la administración tributaria

I.	CONTROLES DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	727
II.	DISCUSIÓN ADMINISTRATIVA DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA	729
III.	RECURSOS DE LA VÍA GUBERNATIVA	732
A.	Recurso de reconsideración	732
1.	Competencia	734
2.	Actos susceptibles de control administrativo en el procedimiento tributario	736
3.	Requisitos	738
4.	Trámite de admisión	742
5.	Decisión del recurso de reconsideración. Silencio administrativo positivo	744
6.	Agotamiento de la vía gubernativa <i>per saltum</i>	747
B.	Recurso de reposición	749
IV.	REVOCATORIA DIRECTA	750
V.	NULIDADES EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	753
VI.	TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS	759

Lección 19

Control judicial de los actos de la administración tributaria

I.	DISCUSIÓN JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	763
II.	ACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	765
A.	La acción de simple nulidad	767
B.	La acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Antecedentes. Juicio de impuestos	771
1.	Objeto y naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho	772
2.	Características	772
3.	Actos administrativos impugnables	774
C.	La prejudicialidad en torno a las acciones de nulidad simple y nulidad y restablecimiento del derecho en controversias tributarias	775
D.	Otras acciones	776
III.	JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA	778
A.	Consejo de Estado	779
B.	Tribunales de lo contencioso-administrativo	783
C.	Juzgados administrativos	784
IV.	BREVE DESCRIPCIÓN DEL PROCESO ADMINISTRATIVO ORDINARIO	787
A.	Requisito de procedibilidad	788
B.	Formación de la <i>litis contestatio</i>	791

C. Período probatorio	793
D. Alegatos de conclusión	794
E. Sentencia de primera instancia <i>a quo</i>	794
F. Segunda instancia <i>ad quem</i>	795
V. CONTROL JUDICIAL DE LOS PROCESOS DE COBRO COACTIVO	796

Tercera Parte Régimen sancionatorio

Lección 20

Infracciones y sanciones tributarias

I. INTRODUCCIÓN	803
II. LA UNIDAD ESENCIAL DEL DERECHO PUNITIVO Y SU REFLEJO EN LA CONSTITUCIÓN COLOMBIANA	804
III. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	814
A. El principio de legalidad en el ámbito sancionador tributario	815
B. Aplicación de los principios constitucionales de carácter procesal al derecho sancionador tributario: en especial la inconstitucionalidad insalvable del procedimiento de autoliquidación de sanciones vigente en el ordenamiento colombiano	821
IV. SANCIONES EN SENTIDO TÉCNICO Y OTRAS REACCIONES FRENTE AL INCUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	828
V. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO	832
A. Definición y elementos constitutivos de la infracción tributaria	834
1. La acción	835
2. La tipicidad	836
3. Los sujetos infractores	838
4. La culpabilidad	842
5. Circunstancias excluyentes de responsabilidad	848
B. El tipo legal de las infracciones en el estatuto tributario	852
1. Infracciones relativas a las declaraciones tributarias y a la omisión de ingresos en la Hacienda Pública	852
2. Infracciones tributarias por incumplir deberes contables	857
3. Infracción a los deberes de colaboración con la gestión de la Administración aportando información	860
4. Infracciones relativas a los deberes de facturación y repercusión	861
5. Otras infracciones	863
C. Las sanciones en el Estatuto Tributario	863
BIBLIOGRAFÍA	869
LOS AUTORES	873

ABREVIATURAS

Art(s).	Artículo(s)
AO	<i>Abgabendordnung</i> (Ordenanza Tributaria)
BDSI	Bonos para desarrollo social y seguridad interna
C-	Sentencia de Constitucionalidad
CAN	Comunidad Andina de Naciones
C. C.	Código Civil
CCA	Código Contencioso Administrativo
C. Co.	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
C. de E.	Consejo de Estado
CDI	Convenios de Doble Imposición
C. N.	Constitución Nacional
C.P	Constitución Política
COMFIS	Concejo Municipal de Política Fiscal
CONFIS	Consejo de Política Financiera y Social
CONPES	Consejo Nacional de Política Económica y Social
C. P.	Consejero Ponente
CPC	Código de Procedimiento Civil
CRPM	Código de Régimen Político y Municipal
CSJ	Consejo Superior de la Judicatura
DAS	Departamento Administrativo de Seguridad
DAN	Dirección de Aduanas Nacionales
DE	Decreto Especial
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DIN	Dirección de Impuestos Nacionales
D. R.	Decreto Reglamentario
DTF	Depósito a Término Fijo
EOP	Estatuto Orgánico de Presupuesto
ET	Estatuto Tributario
Exp.	Expediente
FONPET	Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
ICBF	Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
ICA	Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.
ICDT	Instituto Colombiano de derecho tributario
IVA	Impuesto al Valor Agregado
FJ	Fundamento Jurídico
GMF	Gravamen a los Movimientos Financieros
LGT	Ley General Tributaria Española
LOOT	Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial

LOPD	Ley Orgánica del Plan de Desarrollo
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
MCONU	Modelo de Convenio de la ONU
M. P.:	Magistrado Ponente
Modelo CTAL	Modelo de Código Tributario para América Latina
NIF	Número de Identificación Fiscal
NIT	Numero de Identificación Tributaria
n.º	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización de Naciones Unidas
PAC	Programa Anual Mensualizado de Caja
PGN	Presupuesto General de la Nación
PIB	Producto Interno Bruto
PND	Plan Nacional de Desarrollo
POAI	Plan Operativo Anual de Inversiones
Rad.	Radicación
RAO	<i>Reichsabgabendordnung</i> (Ordenanza Tributaria del Reich)
RIT	Registro de Impuestos Territoriales
RUA	Registro Único de Aportantes
RUT	Registro Único Tributario
RUI	Régimen Unificado de Imposición
SENA	Servicio Nacional de Aprendizaje
SGP	Sistema General de Participaciones
SMLMV	Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional Español
Sent.	Sentencia Corte Suprema y Consejo de Estado colombianos
TCE	Tribunal Constitucional Español
TES	Títulos de Deuda Pública Doméstica
TIDIS	Títulos de Devolución de Impuestos
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TR- LIS	Texto Refundido de la ley del impuesto sobre sociedades en España
TUE	Tratados de la Unión Europea
T-	Sentencia de Tutela
UE	Unión Europea
BVERFG	Tribunal Constitucional Federal Alemán
<i>v. gr.</i>	Verbigracia

La presente obra constituye un avance en el camino que nos trazamos en el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia cuando preparamos la publicación del *Curso de Derecho Fiscal* en 2007: es preciso, por lo demás, agradecer la acogida que ha recibido dicha publicación por parte de nuestros estudiantes y de cuantos lectores han acudido a ella haciéndonos llegar en ocasiones sus apreciaciones.

Atendiendo a tales comentarios y a la práctica adquirida en su utilización como manual universitario, hemos preferido en esta ocasión una presentación diversa, cuya primera entrega es este *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, diseñado para constituirse en el principal material de estudio de los alumnos de las especializaciones en derecho tributario y en gerencia de impuestos, así como de los demás estudiantes de la Facultad de Derecho y abogados interesados en la materia.

Y no es casual que nos hayamos inclinado por el derecho tributario, que es la parcela del derecho fiscal cuya autonomía científica se ha establecido con mayor firmeza (siendo la menos discutida), debido sin duda a que la aplicación de los tributos incide acentuadamente en la realización de actividades económicas y da lugar a relaciones administrativas peculiarmente intensas de los particulares con el Estado. Y esta realidad del quehacer jurídico contrasta con la poca atención que la dogmática colombiana le ha prestado al fenómeno tributario, motivo por el cual nos empeñamos en publicar un estudio acucioso del ordenamiento tributario colombiano, realizado a partir de las categorías dogmáticas mayoritarias, que involucra desde la Constitución hasta los reglamentos administrativos.

Se pretende, pues, identificar las bases conceptuales del derecho tributario colombiano, tarea por demás difícil por la circunstancia de que nuestra legislación reguló los diferentes impuestos pero sin establecer un marco de instituciones generales aplicable a todo el sistema tributario: marco conceptual imprescindible para explicar y entender una legislación que en ocasiones no se deja reconducir a sistema, por lo que, a pesar de las reticencias que al respecto existen en la doctrina colombiana, consideramos esenciales y prioritarias las reflexiones dirigidas a extraer la base teórica común de las figuras tributarias, máxime si tenemos en cuenta que hace falta proponer nuevas lecturas de nuestra vieja legislación –recordemos que la mayor parte de las normas que están reunidas en el Estatuto Tributario fueron expedidas hace más de

treinta años— que la acompasen con el vertiginoso desarrollo que han tenido los negocios en las últimas décadas y con las elaboraciones más actuales de la dogmática tributaria en el derecho comparado.

Parcialmente, el vacío conceptual ha sido cubierto por los pronunciamientos de la jurisprudencia constitucional posterior a la expedición de Constitución de 1991, que ha tenido que dilucidar cuáles son los alcances e implicaciones de los principios constitucionales de la tributación. Es así como algunas de las instituciones tributarias se han venido esbozando, no siempre con fortuna, en las sentencias de la Corte Constitucional, que se ha referido a cuestiones tan trascendentes como el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, el poder tributario de las entidades territoriales, la prohibición de retroactividad de las normas tributarias y el principio de justicia material tributaria y sus concretas manifestaciones de equidad y progresividad. Sin lugar a dudas los efectos de estas líneas jurisprudenciales se han proyectado benéficamente sobre la actividad legislativa y sobre la práctica jurídica de abogados, funcionarios y tribunales contencioso-administrativos; pero la construcción científica del derecho tributario no es una tarea que le corresponda a la jurisprudencia, sino a la doctrina, que es la llamada a dotar de orden, fundamento, consistencia y continuidad a nuestra disciplina, criticando donde haga falta, desde las categorías dogmáticas, las construcciones jurisprudenciales, por muy respetables que resulten.

Bajo esta lógica se concibió el presente texto, que, desde una perspectiva académica, aporta una visión del cuerpo conceptual esencial del derecho tributario colombiano, a partir del análisis crítico de la normativa, la jurisprudencia y la doctrina tributaria. En buena medida, se trata de un compendio de la experiencia docente que han tenido los profesores del Departamento de Derecho Fiscal en los cursos de postgrado y de pregrado que imparten en la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia; y por lo mismo, está llamado a acrecentarse y a evolucionar en el marco de la dinámica académica en la cual se complementan permanentemente las reflexiones de alumnos y profesores.

La obra se estructuró en tres partes. La primera desarrolla el marco teórico del derecho tributario en Colombia, explicando el contenido del derecho tributario como rama jurídica, los principios constitucionales de la tributación y la teoría del hecho imponible como propuesta unificadora de la configuración jurídica del tributo. La segunda está dedicada a los procedimientos de gestión administrativa que instrumentan el cumplimiento de las obligaciones

tributarias a partir del régimen de autoliquidaciones, el cual ha tenido una gran tradición en nuestro país; estos procedimientos tributarios cuentan con una extensa regulación en el Estatuto Tributario y con un no menos dilatado desarrollo en la jurisprudencia y la doctrinal oficial. Y la última parte busca aproximarse al régimen de infracciones y sanciones administrativas tributarias desde la perspectiva de las exigencias y límites constitucionales a cualquier manifestación del derecho punitivo del Estado.

A partir de los lineamientos del Profesor JUAN ZORNOZA PÉREZ y la dirección de JULIO ROBERTO PIZA, los profesores ROBERTO INSIGNARES, GABRIEL MUÑOZ, MAURICIO MARÍN, OLGA LUCÍA GONZÁLEZ, ANDRÉS MEDINA, MARY CLAUDIA SÁNCHEZ y JOSÉ MANUEL CASTRO redactaron los textos, con el apoyo de los investigadores asistentes del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia. A todos ellos debe agradecerse el esfuerzo realizado para que este curso cumpla las funciones para las que fue concebido; si no lo consiguiéramos, la responsabilidad sería seguramente de quienes ofrecimos los lineamientos principales y nos ocupamos de su dirección.

JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ
Universidad Carlos III de Madrid

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Universidad Externado de Colombia

PRIMERA PARTE

Derecho Tributario

LECCIÓN I

*Derecho tributario: concepto y fundamento
de su autonomía científica*

GABRIEL MUÑOZ MARTÍNEZ

SUMARIO: I. Concepto y contenido del derecho tributario. II. Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario: evolución y estado actual. A. El tributo como *relación de poder* en el pensamiento autoritario del derecho público alemán de finales del siglo XIX. B. La concepción intersubjetiva del fenómeno financiero. C. El particularismo de la ley tributaria. D. La visión contemporánea: Los conceptos de función y procedimiento tributario. III. Autonomía científica del Derecho Tributario.

I. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO

La Constitución y los demás textos normativos de diverso orden le imponen a las organizaciones estatales una serie de misiones institucionales que deben cumplir, de las cuales son señalados ejemplos la provisión de educación, de salud, de seguridad y de justicia. Para asumir tales tareas, el Estado se ve condicionado a obtener los ingresos con los cuales financiará los gastos en los que incurrirá, contexto en el cual destacan *los tributos* como una fuente de recursos de acusada personalidad dentro de las distintas de las que se vale la Hacienda Pública. No hace falta incidir aquí sobre la importancia relativa de los ingresos tributarios, sólo basta decir que en el caso colombiano se financia con ellos más del 47% de los gastos aprobados en la Ley de presupuesto del año 2010, lo que en la práctica implica que los ciudadanos le transfieren al Estado, a través de mecanismos tributarios, una suma equivalente al 20% del Producto Interno Bruto (PIB).

Habida cuenta de la relevancia pública y privada del fenómeno tributario, y de la frondosa regulación de la que es objeto, su análisis jurídico se ha erigido con el tiempo en una rama científica en toda regla, que se ocupa del estudio de un ámbito de la realidad perfectamente acotado —constituido por los distintos vínculos que se trenzan entre la Administración y los asociados con motivo del tributo— y que lo hace aplicando una serie de principios propios que se abstraen de sus normas y relaciones jurídicas —v.g. el principio de capacidad contributiva como fundamento de toda forma de gravamen—. Esquemáticamente, el contenido concreto del derecho tributario incluye una parte general, que está referida a los fundamentos teóricos de la imposición; una parte especial, que reúne el régimen jurídico particularizado de cada uno de los tributos vigentes; unos procedimientos de gestión administrativa para la debida recaudación de esos tributos; y, por último, un conjunto de medios

administrativos y penales de represión, que sirven para castigar incumplimientos consumados y para disuadir de incurrir en ellos en el futuro; aunque, en honor de la verdad, esta última porción de la disciplina se inscribe en el derecho punitivo más que en el tributario, ello no impone que tengamos que dejar de lado su consideración en la medida en que las conductas tipificadas como infracciones o delitos están integradas por conceptos y calificaciones jurídicas tributarias relacionadas con el adecuado cumplimiento de las prestaciones debidas a la Hacienda Pública. La obra que en estos momentos tiene el lector en sus manos, se dirige precisamente a exponer de manera sistemática el contenido que integra el derecho tributario y el régimen normativo de esta rama en el ordenamiento colombiano.

Para empezar, podemos apuntar, siguiendo las reflexiones del profesor español RODRÍGUEZ BEREJO, que el derecho tributario regula dos ámbitos institucionales: de un lado está el poder que tiene el Estado para crear las figuras jurídicas a través de las cuales se instrumentan las contribuciones que deben efectuar los asociados para financiar los gastos públicos (*i.e.* la potestad de imposición) y, de otro, las concretas prestaciones patrimoniales coactivas que son debidas por los particulares al ente público (*i.e.* los tributos y las distintas relaciones jurídicas que surgen con motivo de su aplicación). Por lo mismo, el contenido de las normas tributarias es doble en la medida en que al tiempo que crean situaciones jurídicas activas y pasivas entre la Administración (acreedora) y los particulares (deudores), regulan el ejercicio del poder de imposición del ente público. Alrededor de estos dos ámbitos han gravitado los distintos esquemas conceptuales y los debates propuestos en la literatura científica para explicar la teoría jurídica del tributo. Para unos, el contenido del derecho tributario se limita al estudio del poder de imposición entendido como una función pública, mientras que para otros, es el conjunto de normas que regulan las distintas clases de relaciones jurídicas que surgen entre el ente público y los particulares, relativas a la imposición y recaudación de los tributos, y que incluyen la regulación orgánica del nacimiento, la modificación y la extinción de la relación jurídica-tributaria, punto desde el que postulan una separación entre la obligación tributaria propiamente dicha y el procedimiento administrativo de liquidación y recaudación de la prestación derivada, como dos momentos diferenciados de la vida del tributo.

Esta segunda concepción dio pie a ordenar sistemáticamente el estudio del derecho tributario en dos partes que aún se estiman válidas: una se encarga de la perspectiva material del tributo y la otra de la perspectiva formal o procedi-