

**ICDT** INSTITUTO COLOMBIANO  
DE DERECHO TRIBUTARIO



**Centro**  
de Investigaciones  
en Tributación

**ICDT** Grupo de Investigación en Derecho Tributario



# Revista Número 71

DICIEMBRE DE 2014

ISSN 0122-0799

## **Directora de la Revista**

Catalina Plazas Molina

## **Editora**

Mayra Alejandra Luna Gélvez

## **Comité Editorial**

Andrea Amatucci

Eugenio Simón Acosta

Ruben Oscar Asorey

Paul Cahn-Speyer Wells

Jean Claude Martínez

## **Pares evaluadores**

Benjamín Cubides Pinto

Cecilia Montero Rodríguez

Juan Pablo Godoy Fajardo

Luis Miguel Gómez Sjöberg

Mauricio Plazas Vega

Natalia Quiñones Cruz

Ruth Yamile Salcedo Younes

## **Centro de Investigación**

Diego Moreno Daza - Coordinador

## **Diagramación**

Sandra Liliana González Bolaños

## **Corrección de estilo**

Camilo Casallas Torres

BOGOTÁ, D.C. COLOMBIA

Calle 75 No. 8-29 - PBX (57 1) 3170403 - Fax: (57-1) 317 0436

Correo electrónico: [c.investigacion@icdt.org.co](mailto:c.investigacion@icdt.org.co)

[www.icdt.org.co](http://www.icdt.org.co)

**CONSEJO DIRECTIVO**  
**INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**  
Período 1 de julio de 2014 – 30 de junio de 2015

**PRESIDENTE**

Catalina Hoyos Jiménez

**VICEPRESIDENTE**

Benjamín Cubides Pinto

**CONSEJEROS DECANOS**

Juan Rafael Bravo Arteaga  
Alberto Múnera Cabas  
Carlos A. Ramírez Guerrero  
Juan I. Alfonso Bernal  
Lucy Cruz de Quiñones  
Alfredo Lewin Figueroa  
Paul Cahn-Speyer Wells  
Vicente Amaya Mantilla  
Cecilia Montero Rodríguez  
Luis Enrique Betancourt Builes

**CONSEJEROS**

Juan Camilo Restrepo Salazar  
Juan de Dios Bravo González  
Luis Miguel Gómez Sjöberg  
Mauricio Alfredo Plazas Vega  
Ruth Yamile Salcedo Younes  
Mauricio Marín Elizalde  
José Andrés Romero Tarazona  
Juan Guillermo Ruíz Hurtado  
Esperanza Buitrago Díaz  
Harold Ferney Parra Ortiz  
Eleonora Lozano Rodríguez  
Carolina Roza Gutiérrez  
Horacio E. Ayala Vela  
Jesús Orlando Corredor Alejo  
Jaime H. Monclou Pedraza  
Luz María Jaramillo Mejía  
Rogelio Perilla Gutiérrez  
Ramiro Araujo Segovia  
Juan Manuel Camargo González  
Ingrid Magnolia Díaz Rincón

**DIRECTORA EJECUTIVA**

María del Pilar García Lara

**COORDINADORES ACADÉMICOS**

Hilda Maritza López Rojas  
Alfredo Eduardo Rodríguez Cadena

**DIRECTOR CENTRO DE INVESTIGACIONES EN TRIBUTACIÓN**

Juan Camilo Restrepo Salazar

**DIRECTORA OBSERVATORIO NORMATIVO,  
DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL**

Elizabeth Whittingham García

COMISIÓN ACADÉMICA TRIBUTARIA	COMISIÓN TÉCNICA, CONTABLE Y ECONÓMICA	REVISORES Y TESOREROS
<p style="text-align: center;"><b>PRESIDENTE</b> Mauricio A. Plazas Vega</p> <p>Lucy Cruz de Quiñones Cecilia Montero Rodríguez Roberto Insignares Gómez Juan de Dios Bravo González Paul Cahn-Speyer Wells Luis Miguel Gómez Sjöberg José Alejandro Mejía Giraldo Juan Pablo Godoy Fajardo</p>	<p style="text-align: center;"><b>PRESIDENTE</b> Carlos Eduardo Jaimes Jaimes</p> <p style="text-align: center;"><b>SECRETARIO</b> Silvio Efraín Benavides Rosero</p> <p>Carlos A. Espinosa Reyes Daniel Sarmiento Pavas Leonardo Fabio Rivera Gómez Jesús Orlando Corredor Alejo Diego Cubillos Pedraza Carlos Alfredo Botía Díaz Ruth Yamile Salcedo Younes Luz María Jaramillo Mejía</p>	<p><b>REVISOR FISCAL PRINCIPAL</b> Carlos A. Linares Vargas</p> <p><b>REVISOR FISCAL SUPLENTE</b> Kimberly L. Unas Higuera</p> <p><b>TESORERO PRINCIPAL</b> Horacio E. Ayala Vela</p> <p><b>TESORERO SUPLENTE</b> Carlos E. Jaimes Jaimes</p>

---

## **REVISTA DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Número 71 - Diciembre de 2014

Bogotá, D.C., Colombia

ISSN: 0122-0799

©Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Calle 75 N° 8-29

Tel: (571) 317 04 03

Fax: (571) 317 04 36

[c.investigacion@icdt.org.co](mailto:c.investigacion@icdt.org.co)

[www.icdt.org.co](http://www.icdt.org.co)

Los artículos incluidos en esta publicación son responsabilidad de sus autores y no comprometen de ninguna forma la opinión del ICDT. Dicha información está protegida por la legislación vigente de los derechos de autor.

Está prohibida la reproducción parcial o total de esta obra, por cualquier medio reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Se permite incluir citas y transcribir partes del texto, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa.

# Tabla de contenido

Editorial.....	13
<i>Catalina Plazas Molina</i>	

## Artículos

Acerca del soft law en materia tributaria .....	17
<i>Isaac Merino Jara</i>	

El Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica	47
<i>Andrés Felipe Velásquez</i>	

El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): situación actual .....	59
<i>Valeria Paula D' Alessandro</i>	
<i>Fátima de Asorey</i>	

El rol de las garantías constitucionales en la regulación nacional del concepto de establecimiento permanente a partir de la comparación entre los casos de Colombia e Italia. Retrasos justificados, miopías institucionales, responsabilidades colectivas .....	101
<i>Andrea Mucciariello</i>	

Las fuentes invisibles del Derecho Tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica .....	129
<i>Jean Claude Martínez</i>	
<i>Norma Caballero Guzmán</i>	

Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino .....	161
<i>Andrea Amatucci</i>	

Tratamiento de los préstamos internacionales en Venezuela .....	177
<i>Alberto Rosales Romero</i>	

<b>Conceptos del ICDT para la Corte Constitucional.....</b>	<b>209</b>
---	------------

<b>Índices de los conceptos del ICDT para la Corte Constitucional .....</b>	<b>285</b>
---	------------

<b>Normas de Publicación.....</b>	<b>289</b>
-----------------------------------	------------

<b>Índices Retrospectivos de la Revista .....</b>	<b>293</b>
---	------------

# Contents

Editorial.....	13
<i>Catalina Plazas Molina</i>	

## Articles

About the Soft Law on Taxation .....	17
<i>Issac Merino Jara</i>	

Tax on Wealth Regarding the Legal Stability Agreements.....	47
<i>Andrés Felipe Velásquez</i>	

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting to Other Jurisdictions (BEPS): Actual Situation.....	59
<i>Valeria Paula D' Alessandro</i> <i>Fátima de Asorey</i>	

The Role of Constitutional Guarantees in the National Regulation of the Permanent Establishment Concept as from the Comparison between the Colombian and Italian Cases. Justified Delays, Institutional Short-sightedness, Collective Responsibilities.....	101
<i>Andrea Mucciariello</i>	

The Invisible Sources of Tax Law: for a Juridical Hypostasis Theory ..	129
<i>Jean Claude Martínez</i> <i>Norma Caballero Guzmán</i>	

Grounds for the Contributing Capacity Principle in the Thinking of Saint Thomas Aquinas .....	161
<i>Andrea Amatucci</i>	

Treatment of the International Lending in Venezuela .....	177
<i>Alberto Rosales Romero</i>	

<b>ICDT Amicus Curiae for the Constitutional Court.....</b>	<b>209</b>
---	------------

<b>Index of ICDT Amicus Curiae Brief for the Constitutional Court .....</b>	<b>285</b>
---	------------

<b>Rules for Submitting Journal Documents .....</b>	<b>289</b>
---	------------

<b>Journal Retrospective Indexes .....</b>	<b>293</b>
--	------------

# Tabela de Conteúdo

Editorial .....	13
<i>Catalina Plazas Molina</i>	

## Artigos

Sobre a soft law in tributação.....	17
<i>Isaac Merino Jara</i>	

O imposto à riqueza frente aos contratos de estabilidade jurídica .....	47
<i>Andrés Felipe Velásquez</i>	

O Plano de Ação da OCDE para eliminar a erosão de bases imponíveis e o traslado de benefícios a outras jurisdições (BEPS): situação atual.....	59
<i>Valeria Paula D' Alessandro</i>	
<i>Fátima de Asorey</i>	

O rol das garantias constitucionais na regulação nacional do conceito de estabelecimento permanente a partir da comparação entre os casos da Colômbia e da Itália. Atrasos justificados, miopias institucionais, responsabilidades coletivas .....	101
<i>Andrea Mucciariello</i>	

As fontes invisíveis do direito tributário: por uma teoria da hipóstase jurídica .....	129
<i>Jean Claude Martínez</i>	
<i>Norma Caballero Guzmán</i>	

Os fundamentos do princípio de capacidade contributiva no pensamento de São Tomás de Aquino.....	161
<i>Andrea Amatucci</i>	

Tratamento dos empréstimos internacionais na Venezuela .....	177
<i>Alberto Rosales Romero</i>	

<b>Conceitos do ICDT para a Corte Constitucional .....</b>	<b>209</b>
--	------------

<b>Índice dos conceitos do ICDT para a Corte Constitucional .....</b>	<b>285</b>
---	------------

<b>Normas para postulação de documentos à revista .....</b>	<b>289</b>
---	------------

<b>Índices retrospectivos da revista .....</b>	<b>293</b>
--	------------



---



# Editorial



---



La ya clásica distinción entre el *derecho tributario material* y el *derecho tributario formal* transita hoy una verdadera revolución presentada, sí, pero no dimensionada con los alcances que ha arribado. Se trata, ni más ni menos, de la globalización del derecho tributario, latente en nuestra rama jurídica en forma notoria y de indispensable análisis y comprensión por parte de los estudiosos del derecho en general y de los tributos en particular.

Por lo que toca con el *derecho tributario material*, ya no hay duda alguna en torno a la ostensible ampliación de la estructura normativa de los elementos del tributo y de la obligación tributaria originada por la creciente suscripción, por Colombia en particular, de los convenios para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Además, se debe agregar que los convenios internacionales de libre comercio, el tratado multilateral de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y las normas supranacionales sobre el IVA y los impuestos indirectos en general, como es el caso en Europa de la Sexta Directiva del Consejo y en la Subregión Andina de las Decisiones 599 y 600, han hecho extensiva esa globalización a la tributación indirecta.

En lo que atañe al *derecho tributario formal*, ya no es extraño aludir a la *fiscalización tributaria internacional*, porque los tratados bilaterales y multilaterales, como el denominado *Soft Law* patentizado en regímenes nacionales con proyección internacional, como el FATCA, o reglas de estirpe supranacional, como las BEPS, han venido preparando el camino para la mutua colaboración entre las *administraciones tributarias* en pos de contrarrestar las deleznable prácticas de erosión de las bases imponibles y localización de rentas en países de baja o nula imposición.

A una y otra circunstancias cabe añadir la tendencia de las normativas nacionales a acoger, en buena medida motivada por la globalización y la visualización de las inversiones más allá de las fronteras de los países, como parte de sus disposiciones, reglas tomadas de los tratados internacionales y los modelos de tratados. Contexto en el que resultan de singular trascendencia las interpretaciones y comentarios de la doctrina y de las organizaciones internacionales o supranacionales en el mundo, como lo ha puesto de manifiesto la generalizada acogida de los comentarios al Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, como referente de primera mano para la interpretación de las leyes internas y, por supuesto, de los tratados. No se trata, en este aspecto, de una suerte de interpretación con autoridad y fuerza vinculante derivada de tales comentarios, como muy acertadamente lo descartó la Corte Constitucional de Colombia<sup>1</sup>; pero sí de pro-

---

1 Véase, entre otras, la sentencia C-460 de 2010. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.

curar la armonía, en el orden internacional, de las normativas nacionales y de su interpretación.

Mediante el análisis de diferentes temáticas de relevancia actual, los trabajos que se incluyen en esta revista evidencian el fenómeno de la globalización tributaria, que aquí se pone de presente y demuestra, con claridad, que el derecho tributario de hoy no puede abordarse correctamente desde un nivel puramente nacional, sino que la cooperación internacional y las organizaciones supranacionales juegan un papel indispensable en el correcto entendimiento y desarrollo de la disciplina fiscal.

**CATALINA PLAZAS MOLINA**

*Directora de la Revista del ICDT*

---

Acerca del soft law en materia tributaria

*ISAAC MERINO JARA*

El Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica

*ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ*

El plan de acción de la OCDE para eliminar  
la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios  
a otras jurisdicciones (BEPS): situación actual

*VALERIA PAULA D'ALESSANDRO*

*FÁTIMA DE ASOREY*

El rol de las garantías constitucionales en la regulación nacional  
del concepto de establecimiento permanente a partir de la  
comparación entre los casos de Colombia e Italia. Retrasos  
justificados, miopías institucionales, responsabilidades colectivas

*ANDREA MUCCIARIELLO*

Las fuentes invisibles del Derecho Tributario:  
por una teoría de la hipóstasis jurídica

*JEAN CLAUDE MARTÍNEZ*

*NORMA CABALLERO GUZMÁN*

Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en  
el pensamiento de Santo Tomás de Aquino

*ANDREA AMATUCCI*

Tratamiento de los préstamos internacionales en Venezuela

*ALBERTO ROSALES ROMERO*

---



# Acerca del *soft law* en materia tributaria

About the Soft Law on Taxation

Sobre o soft law em matéria tributária

ISAAC MERINO JARA<sup>1</sup>

Universidad del País Vasco –España

Fecha de recepción: 31 de octubre de 2014

Fecha de aprobación: 6 de febrero de 2015

Página inicial: 17

Página final: 46

## Resumen

En el campo de la fiscalidad cada vez está más presente el *soft law*. No se puede vivir de espaldas a esa realidad. En la expansión producida han colaborado los Estados. Nos parece evidente que, si dicho fenómeno recibiera un rechazo decidido por parte de aquellos, probablemente no se hablaría tanto del *soft law*.

El *soft law* tiene algunos aspectos positivos que deben aprovecharse, como, por ejemplo, el hecho de que ha permitido acercar posiciones a nivel internacional, cuando las iniciativas encaminadas a conseguir un determinado tratamiento fiscal que afecta a varias jurisdicciones no se han concretado en el marco del derecho positivo. En muchas ocasiones, no queda más remedio que optar por el *soft law* a la espera de mejor ocasión; otras veces, por el contrario, el *soft law* es un instrumento adecuado para explorar posiciones de cara a una futura posición común. Sin embargo, se corre el peligro de que el *soft law* acabe ocupando un espacio reservado para normas vinculantes. Los principios informadores del derecho tributario pueden verse postergados e incluso llegar a desconocerse con relativa intensidad y frecuencia de seguir las cosas por ese camino. Podemos encontrar muchas manifestaciones del *soft law* hoy en día; en este trabajo se analizan dos de ellas, una, en la órbita de la OCDE y otra en el campo del derecho comunitario tributario.

---

1 Catedrático, Derecho Financiero y Tributario – Universidad del País Vasco.

## Palabras clave

Derecho blando, interpretación, seguridad jurídica, retroactividad, convenios de doble imposición, principio de legalidad, fuentes del derecho.

## Abstract

Even though the soft law is present in the field of taxation. We cannot turn our backs on this reality. The States have collaborated in the expansion produced, and then it seems clear that if this phenomenon received a decided rejection of those, we probably would not speak about soft law a lot.

The soft law has some positive things to be seized, for example, it has allowed international bridge positions when they have not materialized at the level of positive law initiatives to achieve a particular tax treatment affects multiple jurisdictions. Often, there is no choice to opt for that waiting for a better time, other times, however, the soft law is a right time to go exploring locations for a future common position of the instrument. This however, is the danger that the soft law ends occupying a space reserved for binding rules. Principles of tax law can be neglected and even ignored reach with relative intensity and frequency if things continue this way. Nowadays, we can find many manifestatos of soft law. This paper discusses two of them, one in the orbit of the OECD and other tax field of Community law.

## Keywords

Soft law, interpretation, legal security, retroactivity, double taxation agreements, rule of law, sources of law.

## Resumo

Cada vez está mais presente no âmbito da fiscalidade o *soft law*. Não pode-se viver de costas a essa realidade. Na expansão produzida têm colaborado os próprios Estados. Parece-nos evidente que se dito fenômeno recebesse uma recusa decidida daqueles, provavelmente não se falaria tanto do *soft law*.

O *soft law* tem algumas coisas positivas que devem se aproveitar, como por exemplo, tem permitido aproximar posições no nível internacional quando não se têm concretizado no nível de direito positivo iniciativas encaminhadas a conseguir um determinado tratamento fiscal que afeta várias jurisdições. Em muitas ocasiões, não há outra saída que optar por essa à espera de melhor ocasião, outras vezes, pelo contrário, o *soft law* é um instrumento adequado para ir explorando posições de em face a uma futura posição comum. Isto no entanto, corre perigo de que o *soft law* acabei ocupando um espaço reservado a normas vinculantes.

Os princípios informadores do direito tributário podem se ver postergados e inclusive chegar a desconhecer-se com relativa intensidade e frequência de seguir as coisas por este caminho. Manifestações do *soft law* podemos encontrar muitas hoje em dia. Neste trabalho analisam-se dois delas, uma na órbita da OCDE e outra no âmbito do direito comunitário tributário.

## Palavras-chave

*soft law*, interpretação, segurança jurídica, retroatividade, convênios de dupla imposição, princípio de legalidade, fontes do direito.

## Sumario

Introducción – 1. *Soft law* e interpretación en el ámbito de la OCDE – 2. *Soft law* y derecho comunitario tributario – 3. Conclusiones.

## Introducción<sup>2</sup>

En el Parlamento Español se está tramitando el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2015. Entre las principales novedades que dicha Ley introduce, en relación con la regulación anterior, se halla la relativa a las operaciones vinculadas. Como destaca la Exposición de Motivos:

...el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que *la interpretación* del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en *concordancia* con las *Directrices* de Precios de Transferencia de la OCDE y con las *recomendaciones* del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

No es novedosa esa referencia a instrumentos no vinculantes<sup>3</sup>. En la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 de 29 de diciembre, que contiene medidas

2 El presente trabajo se enmarca en los Proyectos de investigación titulados "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", Código IT604-13, del Gobierno Vasco; "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco", Código DER-2012-39342-CO-02, del Ministerio de Economía y Competitividad; y en la Unidad de Formación de Investigación (UFI), Código UFI11/05, de la Universidad del País Vasco.

3 Este término, que ha recibido críticas por su amplitud y por no tener un contenido unívoco, pretende incluir diferentes manifestaciones de actos o disposiciones internacionales que aunque no tienen carácter vinculante, sí producen determinados efectos jurídicos a través de remisiones, de su utilización para la interpretación de actos o disposiciones vinculantes e incluso por la fuerza de los hechos. Las denominaciones

para la prevención del fraude fiscal, ya se indicaba que uno de sus objetivos era "...adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las *directrices* de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz *debe interpretarse* la normativa modificada". Bastará, por su autoridad, reseñar la doctrina del TC, recogida en la Sentencia 31/2010, de 28 de junio, sobre el valor de las declaraciones contenidas en los preámbulos y exposiciones de las leyes, que, "sin prescribir efectos jurídicamente obligados y carecer, por ello, del valor preceptivo propio de las normas de Derecho, tienen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de tales normas". Su destinatario es, pues, el intérprete del Derecho antes que el obligado a una conducta que, por definición, el preámbulo no puede imponer. El valor jurídico de los preámbulos de las leyes se agota, por tanto, en su cualificada condición de criterio hermenéutico. Toda vez que, por tratarse de la expresión de las razones en las que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que dicha acción se ordene, constituye un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa y, por ello, para la adecuada interpretación de la norma legislada. Por consiguiente, "...una cuestión es que los preámbulos sirvan para interpretar el texto normativo al que anteceden y, otra distinta, que el preámbulo pueda establecer la obligatoriedad de emplear otro texto (aunque tampoco sea vinculante jurídicamente) para efectuar tal interpretación. Al fin y al cabo, el preámbulo es solo uno de los diferentes elementos que pueden ser tenidos en cuenta para conocer la voluntad del legislador y así poder proceder a una interpretación teleológica (otro instrumento útil para descubrir tal voluntad lo constituyen, por ejemplo, los diarios de sesiones parlamentarias). Igualmente, aunque el criterio teleológico es especialmente importante a la hora de interpretar las normas, no es el único posible" <sup>4</sup>.

Al aprovechar las referencias contenidas en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades a dos manifestaciones del *soft*

---

utilizadas para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas, entre otras, Recomendaciones, Decisiones, Comunicaciones, Directrices, Códigos de Conducta, etc. Vide G. ALARCÓN GARCÍA, *El soft law y nuestro sistema de fuentes*, ARRIETA/COLLADO/ZORNOZA (dirs), Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo 1, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 271.

4 A. Vega García, ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?, VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 553. Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco incorporan a su articulado, en lugar de a su Exposición de motivos, el siguiente párrafo: "Para la *interpretación y aplicación*, se deberá atender *preferentemente* a las *Directrices* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia, así como a los *criterios* establecidos como consecuencia de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia" (por todos, cfr. artículo 45.1 de la Norma Foral (Álava) 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

*law*, por un lado, las *Directrices* de Precios de Transferencia de la OCDE y, por el otro, las *recomendaciones* del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, nos parece oportuno dedicar las páginas que siguen a realizar algunas reflexiones sobre la eficacia jurídica del *soft law* en el marco de la OCDE y en el ámbito del derecho comunitario, puesto que más allá de ese dato circunstancial su interés trasciende esas referencias concretas.

## 1. *Soft law* e interpretación en el ámbito de la OCDE

Efectivamente, organizaciones internacionales como la OCDE elaboran reglas, directrices, lineamientos, catálogos, códigos de conducta, etc., con el objetivo de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional, para que los admitan los países miembros y no miembros. Estas directrices, no obstante, conducirían a que en la mayoría de los supuestos se reforme la legislación interna del Estado en cuestión.

Ejemplo de ese tipo de *soft law*, elaborado por la OCDE, son los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios, o las Directrices sobre Precios de Transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa<sup>5</sup>. Sobre la OCDE se debe tener en cuenta que:

a) ...es una organización internacional que en ningún caso supone la creación de una comunidad de Derecho, pues:

Los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra.

b) No está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, no pudiendo adoptar más que meras recomendaciones.

c) No está dotada de un órgano jurisdiccional encargado de resolver los conflictos que pudieran suscitarse en la aplicación de sus directrices, motivo que justifica el que, para la resolución de dichos conflictos, no pueda sino remitir al consenso o acuerdo amistoso entre Estados.

Asimismo, la OCDE es una organización internacional que intenta ofrecer herramientas útiles para la adopción de instrumentos normativos internacionales en el campo fiscal.

5 M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderó Carrero, "Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario", CREDF, núm. 114, 2002, pág. 262. Vide también J. Aneiros Pereira, "*Soft law* e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia", VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 221.

En el desarrollo de esta función, la OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente sobre la eficacia jurídica que pueda reconocerse a tales herramientas, circunstancia que justifica el que, aun reconociendo la importante labor desarrollada por esta organización internacional en el fomento de la adopción de tratados internacionales de naturaleza fiscal, no podamos sino afirmar su incapacidad para emanar ningún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía <sup>6</sup>.

La utilidad de las herramientas jurídicas que crea la OCDE es también indiscutible como fuente de riesgos. El empleo de tales instrumentos

...ha sido inicialmente típico de organizaciones internacionales carentes de poderes normativos y que, precisamente por ello, debían actuar a través de instrumentos 'blandos', no obligatorios, cuya eficacia exigía el empleo de mecanismos de coerción indirectos o no jurídicos. En este sentido, por situarnos en uno de los ámbitos que nos interesan, el empleo del '*soft law*' es constante en las múltiples áreas de actuación de la OCDE, que a través de sus diversos Comités elabora recomendaciones, directrices, principios e informes en materia de finanzas, gobierno corporativo, medio ambiente, fiscalidad, etc. a los que reconoce los atributos del '*soft law*'; siendo, en este sentido, "muy expresivas las palabras de las *Guidelines* de la OCDE para empresas multinacionales, cuando comienzan señalando que "son recomendaciones conjuntamente dirigidas por los Gobiernos a las empresas multinacionales. Proporcionan principios y estándares de buenas prácticas consistentes con las leyes aplicables. La observancia de las directrices por las empresas es voluntaria y no son legalmente ejecutables"<sup>7</sup>.

Aunque no tengan carácter vinculante estas herramientas, es evidente la influencia que tiene el *soft law* de la OCDE sobre los legisladores y las administraciones de los países. En ese sentido, por poner un ejemplo, mencionaremos la Exposición de Motivos del ya citado Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedad en la que, tras indicar que la lucha contra el fraude, a nivel interno e internacional, constituye uno de sus objetivos, añade que:

*...los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en los planes de acción contra*

6 F. J. Nocete Correa, "El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea", VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 454.

7 J. Zornoza Pérez, "La problemática expansión del "Soft Law": un análisis desde el derecho tributario", trabajo expuesto en el marco del Seminario UAM-Carlos III Madrid celebrado en marzo de 2011, pág. 2 del ejemplar mecanografiado.

*la erosión de la base imponible* y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del *tratamiento de los híbridos*<sup>8</sup>, o las *modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional* u operaciones vinculadas.

Al no ser normas vinculantes, el incumplimiento del *soft law* no es sancionable. Sin embargo, se requiere mencionar un matiz importante, pues no cabe desconocer que

...en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo el *soft law*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como por ejemplo, la inclusión en una 'lista negra' (*blacklisting*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países que establecen legislación a tal efecto (v. gr. "contramedidas" fiscales como la propuesta por el Comité Fiscal de la OCDE en relación con los países que figuran en su *blacklisting*), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional<sup>9</sup>.

Muchos son los aspectos interesantes que ofrece el *soft law* en relación con la fiscalidad y la OCDE. No obstante, nos vamos a centrar en uno solo de ellos: el papel que juega en la interpretación de los convenios de doble imposición (en lo sucesivo CDI). No se olvide –aunque a veces la Administración y los Tribunales parecen no tenerlo suficientemente en cuenta– que lo que hay que interpretar es el CDI en concreto y la normativa interna aplicable, que son fuente normativa del derecho, y no los Comentarios del MC OCDE.

No cabe duda de que los Comentarios al MC OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, constituyen claras manifestaciones de *soft law*, y, por tanto, no tienen carácter vinculante. No obstante, la Administración Española y los Tribunales parecen otorgarle un papel que no parece estar en consonancia. Al respecto, es ilustrativo el siguiente párrafo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009:

- 
- 8 Cfr. SAN 18/04/2013, rec. 180/2010. Vide A. Martín Jiménez y J.M. Calderón Carrero, El Plan de Acción para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"), ¿El final, el principio del final o el final del principio?, Quincena Fiscal, núm. 1-2, 2014, págs. 87 y ss.
- 9 M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero, Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?, CREDF, núm. 114, 2002, pág. 263.

Los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, *sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo* para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de Doble Imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio. Por ello, deben considerarse como algo más que una simple prueba de que se está en la interpretación correcta para resolver alguna duda o ambigüedad, en tanto que *formando parte del contexto* en el que se formulan las normas de los Convenios, aporta gran seguridad jurídica acudir a los mismos para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos.

No está clara la categoría en la que podrían tener cabida “los Comentarios al MC OCDE dentro de los medios de interpretación previstos en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (contexto, significado especial, medios complementarios, etc)”<sup>10</sup>. No puede desconocerse, por lo demás, que los Comentarios se refieren al MC OCDE, y no a los CDI en concreto, por lo que extrapolar las conclusiones obtenidas de los uno a los otros puede resultar problemático<sup>11</sup>. Los Comentarios al MC OCDE constituyen interpretación auténtica, pero en referencia al MC OCDE y no a los CDI<sup>12</sup>. En nuestra opinión, los Comentarios al MC OCDE constituyen un elemento más de interpretación, de suerte que “ni la Administración, ni los Tribunales ni los contribuyentes pueden tomarlos como “interpretaciones auténticas” de sus CDI”<sup>13</sup>. No puede considerarse interpretación auténtica de un CDI en particular, “...el uso de los Comentarios del MC OCDE, o la visión de la Administración tributaria expresada por escrito. No se le puede dar un valor jurídico que no tiene desde el punto de vista teórico, por mucho que la OCDE se refiera a ellos como recomendaciones y que vinculen a las Administraciones. Lo anterior se refrenda también por la ausencia de delegación de cualquier tipo de legitimidad democrática a las personas que representan

10 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, Estudios Financieros, núm. 341-342, pág. 140. Vide C. García Novoa, La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, Fiscalidad y Globalización (Serrano/Simón/Taveira (dirs), Thomson Reuters Aranzadi, Zizur Menor, 2012, págs. 757 y ss.

11 A. Báez Moreno, El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010, Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y del Entrenamiento, núm. 29, 2010, págs. 315-316.

12 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español”, ob. cit. pág. 145.

13 A. Martín Jiménez, Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes, Carta Tributaria, núm. 20, 2003, pág. 14 y también F. Serrano Antón La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. pág. 146.

a los distintos Estados cuando discuten y debaten la modificación del MC OCDE y sus Comentarios”<sup>14</sup>.

No se entiende muy bien cómo se llega a ese estado de cosas. Si ni siquiera los sucesivos modelos de CDI que ha aprobado la OCDE tienen carácter vinculante, puesto que se han aprobado bajo la forma de recomendaciones al amparo de la letra b) del artículo 5 de su Tratado Constitutivo del 14 de diciembre, ¿cómo es posible que los Comentarios tengan reconocido un valor tan decisivo por los Tribunales?<sup>15</sup> No está en discusión que ni el MC OCDE ni sus Comentarios tengan naturaleza de tratado internacional, y, por tanto, ni uno ni otros tengan fuerza vinculante, pero, no se extraen de ello las conclusiones adecuadas; como mínimo, la propia OCDE mantiene una confusa posición con su pretensión de que se apliquen obligatoriamente por los Estados.

No se comprende tampoco que, en ocasiones, se lleve a cabo una interpretación dinámica de los CDI que, a veces, excede claramente lo admisible por infringir el principio de seguridad jurídica. Recuértese que los propios Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Modelo de Convenio establecen en los apartados 33 a 36.1 de su introducción, que:

33. Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977

34. *El Comité considera que los cambios efectuados desde 1977 en los artículos del Convenio Modelo y los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.*

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones

14 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. pág. 146.

15 J. Zornoza Pérez, “La problemática expansión del “Soft Law”..”, ob. cit. pág. 5. A. Delgado Pacheco, “Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado; el caso español”, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.) Tratado sobre la Ley General Tributaria, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor 2010, págs. 418 y ss.

a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar, y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

36. Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un Artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden, simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.

36.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros siguen los principios generales enunciados en los cuatro párrafos anteriores a este. El Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar anteriores convenios.

Asimismo, la R.TEAC de 5 de noviembre de 2013 señala que:

...los propios comentarios al Modelo de Convenio invitan a realizar una interpretación dinámica de estos, siempre que los cambios en los Comentarios lo único que pretendan sea aclarar el contenido o la redacción del articulado del Modelo de Convenio. La justificación hay que buscarla en la necesidad de que los diferentes Convenios no queden 'obsoletos' si no incorporan la evolución llevada a cabo en el Modelo de Convenio y en los Comentarios a este por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Dicho en otros términos, habrá que acudir a las redacciones originarias, históricas, cuando la alteración de los Comentarios suponga un cambio sustancial del régimen de tributación hasta entonces considerado.

Con todo, el problema se traslada a saber, en cada caso, si los Comentarios se limitan a aclarar el contenido del artículo del Modelo de Convenio, o van más allá.

En la interpretación de los CDI también entran en juego las *observaciones* y *reservas* realizadas por los países al MC OCDE o a los Comentarios. La propia OCDE auspicia ese proceder, puesto que señala que los países miembros, al celebrar o revisar sus CDI bilaterales:

...deberían conformarse a este Modelo de Convenio como es interpretado por los Comentarios *teniendo en consideración las reservas* contenidas al

respecto y sus autoridades fiscales deberían seguir estos Comentarios, con las modificaciones periódicas y sujeción a las observaciones correspondientes, cuando apliquen e interpreten las provisiones de sus Convenios bilaterales que estén basados en el Modelo de Convenio.

La eficacia interpretativa de las observaciones y reservas introducidas por los países a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE es similar a la de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, pues eso es lo que se desprende de los párrafos 3 y 31 de la introducción al Modelo de la OCDE 2010, que establecen que,

...cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberían seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones»

Y,

...ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Ahora bien, no cabe duda de que

...aunque un Estado incluya una observación a los Comentarios al Modelo de la OCDE, al tratarse de una posición unilateral, ese Estado puede aceptar en un Convenio bilateral concreto la redacción del Modelo de Convenio de la OCDE o una alternativa a medio camino entre el Modelo y su observación. A sensu contrario, nada impide apartarse del Modelo aunque no exista observación teniendo en cuenta la naturaleza y valor (no vinculante) del Modelo que ya hemos comentado. Así lo recoge *el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2009, en la que manifiesta que estas reservas sólo advierten sobre su posición negociadora de CDI, pero no poseen efectos aplicativos a menos que tal reserva se haya incorporado al texto del CDI*<sup>16</sup>.

La naturaleza y efectos de las observaciones y reservas ha sido abordada por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, por ejemplo, con ocasión de la interpretación del Convenio de Doble Imposición Hispano-Holandés (SSTS 28 de febrero de 2013, de marzo 28 de 2012, del 13 de abril de 2011 y del 11 de junio de 2008), en la medida en que las trae a colación para concluir:

---

16 L. Martín Santana, "El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL)", *Quincena Fiscal*, núm. 18/2013, pág. 110-111.

Por todo lo anterior, y *teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios* del artículo 17 del Modelo de Convenio, *como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio*, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

El Tribunal Supremo lleva a cabo una *interpretación dinámica* al apoyarse en los Comentarios al CDI, pues señala:

Conviene recordar que el mencionado Convenio Hispano-Holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el artículo 18 de aquel Convenio Hispano-Holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que esta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

*El artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad.* Los países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y de sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad.

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aun cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.

En relación al párrafo 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad

y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado.

No es extraño que ese modo de interpretar haya merecido la crítica doctrinal, a la que nos sumamos<sup>17</sup>. El TS sabe de la existencia de las críticas pues, a continuación añade:

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos llevó al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes –España– de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tampoco debe sorprender que, dado el refrendo recibido, ese modo de interpretar sea también el seguido por el TEAC. En particular, hacemos eco de la R.TEAC del 5 de noviembre de 2013, referida a la interpretación del término “canon”, contenida en el artículo 12 del CDI suscrito entre España e Irlanda, en la que puede leerse:

...la redacción de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, en su versión de 2003, consideraba como cánones las rentas satisfechas por la transmisión del derecho a reproducir, distribuir, modificar o difundir el programa informático, al igual que así lo consideraba España.

Frente a esta situación, la nueva redacción del párrafo 14.4, en la versión publicada el 17 de julio de 2008, considera que los pagos realizados en virtud de contratos entre el titular del derecho de autor sobre el programa informático y un distribuidor intermedio, no constituyen cánones si los derechos adquiridos por el distribuidor se limitan a los necesarios para que el intermediario distribuya las copias de aquel programa informático. De esta manera, los anteriores Comentarios consideraban aquellas rentas como cánones (artículo 12), y, desde el 17 de julio de 2008, las califica como beneficios empresariales (artículo 7 del Modelo de Convenio).

---

17 Vide, a título de ejemplo, F. A. García Prats, “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria”, CISS Tribunal Fiscal núm. 220, 2009, págs. 30 y 35.

Ahora bien, en el presente caso, si bien la anterior argumentación bastaría por sí sola para contradecir la concreta pretensión de la actora, lo cierto es que no habría que buscar lo decisivo para el caso en los Comentarios genéricos al artículo 12 del Modelo de Convenio, sino en las observaciones que ha venido haciendo España a tales Comentarios.

Así, no puede hablarse de '*interpretación dinámica*' cuando lo que entra en juego no es la evolución histórica de tales Comentarios, sino las reservas y observaciones que un determinado Estado ha venido formulando a los Comentarios al Modelo de Convenio. Vale recordar que en el ámbito de los cánones y regalías del artículo 12 del Modelo de Convenio, España ha venido históricamente recogiendo observaciones y reservas, al adherirse solo parcialmente a las consideraciones recogidas en los Comentarios. En este sentido, la versión de 2003 de los Comentarios, recoge en el párrafo nº 28 de los Comentarios al artículo 12 que:

España se adhiere a la interpretación de los párrafos 14, 15 y 17.1 a 17.4. España estima que los pagos relativos a los programas informáticos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un software para su explotación comercial, como si los mismos corresponden a un software adquirido para ser utilizado en el negocio del adquirente, cuando, en este último caso, no se trate de software totalmente estandarizado sino adaptado de cualquier modo al adquirente.

En tanto que la redacción de aquel párrafo nº 28 en la redacción de los Comentarios del 17 de julio de 2008 quedó recogida de la siguiente manera:

*México, España y Portugal no se adhieren a la interpretación* que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. México, España y Portugal estiman que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –software– se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el aplicación, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –software– para su explotación comercial (excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones –software– estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción) como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones –software– no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

La lectura conjunta de ambas redacciones permite apreciar, sin riesgo a equívoco, que desde aquel 17 de julio de 2008 se produce un cambio en la consideración de las rentas que deben considerarse cánones o beneficios empresariales, concretamente en lo que afecta a “*los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones - software - estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción*”, hasta aquella fecha del 17 de julio de 2008 consideradas por España como cánones, desde aquella fecha consideradas por España como beneficios empresariales. No cabe así hablar de ‘*interpretación dinámica*’ alguna del párrafo 28 de los Comentarios al Modelo de Convenio, sino del expreso deseo de las autoridades fiscales españolas de modificar o alterar la consideración de aquellas concretas rentas, antes cánones, ahora beneficios empresariales.

La OCDE sostiene que los Comentarios: “...no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir sus *recomendaciones*”, pero eso es solo una pretensión; otra bien distinta es servirse de los Comentarios para llevar a cabo una interpretación dinámica con efectos retroactivos, como también apoya, puesto que sostener ambas cosas a la vez es, como mínimo, confuso.

Como señala la R.TEAC del 5 de mayo de 2010:

...el principio de interpretación dinámica del Modelo de Convenio, y de sus comentarios supone, tal y como se indica en los apartados 33 y siguientes de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE (relación con las versiones anteriores), que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar las normas contenidas en Convenios de Doble Imposición suscritos con anterioridad, bajo la inspiración de los Modelos o versiones anteriores, cabiendo, por tanto, una interpretación dinámica de los tratados. Sin embargo dicho principio no es absoluto, rechazándose expresamente en dicha introducción cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del Modelo de Convenio o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior, debiendo distinguir si los cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios, y añadiendo que dicha interpretación dinámica no debe alcanzar para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquéllos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Desde luego, el citado principio no supone, (...) la *aplicación* retroactiva de las modificaciones realizadas en los Comentarios a situaciones de

hecho producidas antes de que las modificaciones de dicho Modelo de Convenio o de sus comentarios se hagan públicas

No se comprende bien por qué los Tribunales españoles hacen caso de las pretensiones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, puesto que

...dichos Comentarios no vinculan a los contribuyentes y sus asesores, ni tampoco a los Tribunales de justicia, que actúan con sometimiento pleno a la ley y al derecho, por lo que se encuentran obligados por los Tratados internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico, pero no por las recomendaciones de organismos internacionales. Junto a ello, porque no puede presumirse que los países miembros de la OCDE introducen siempre reservas u observaciones a los Comentarios cuando están en desacuerdo con su contenido; de manera que el silencio o la ausencia de reservas a los Comentarios no puede entenderse como equivalente a la conformidad con su contenido. Y no cabe alegar, de contrario, que los principios de aquiescencia y *estoppel*, tal y como se formulan en el Derecho Internacional, exigirían a los Estados una obligación de hablar o actuar en el curso de la negociación cuando no deseen seguir los Comentarios; porque como muestra la jurisprudencia internacional al respecto, debe existir una clara y consistente aceptación por parte de un Estado para que pueda presumirse su aquiescencia en sentido técnico a una determinada interpretación o práctica, lo que obviamente no ocurre cuando simplemente se guarda silencio con motivo de la discusión multilateral del Modelo o sus Comentarios en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Además, debe tenerse en cuenta que los trabajos preparatorios de los CDI no se conocen normalmente, por lo que sería presuntuoso entender que la inexistencia de reservas se debe al silencio de los Estados contratantes sobre un determinado extremo, que sería signo de su aquiescencia o acuerdo con una determinada interpretación, empleando una argumentación *a contrario* que no tiene cabida en el Derecho Tributario Internacional. Ello al margen de que la formulación de reservas carece de sentido respecto a simples recomendaciones como son las contenidas en el MCODE y sus Comentarios, pues de acuerdo con el artículo 2.1.d) de la Convención de Viena de 1969, las reservas son declaraciones unilaterales realizadas respecto a los Tratados, para excluir o modificar los efectos jurídicos de algunas de sus disposiciones y que no tienen sentido respecto a simples recomendaciones carentes de efectos jurídicos vinculantes<sup>18</sup>.

18 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del "Soft Law...", ob. cit. pág.12.

En España, tanto los Tribunales de Justicia, como la Administración Tributaria, consideran que los Comentarios al MC OCDE constituyen una interpretación auténtica. Pero, no se detienen ahí, van más allá: sostienen, en ocasiones, que los Comentarios al MC OCDE también

...son norma de interpretación obligatoria de los CDI, sin tener en cuenta, en determinadas circunstancias, otros factores y cuestiones. Por ello, se corre el peligro, que el *soft law* –con naturaleza no vinculante– pueda tener auténtica fuerza pseudo-normativa y jurídica, a través de las sentencias judiciales y las resoluciones administrativas, convirtiéndose así en parte del ordenamiento jurídico nacional<sup>19</sup>.

Ese modo de interpretar conduce a resultados paradójicos pues

...termina por dar lugar a que el derecho ‘blando’ no solo produzca sus efectos, imponiéndose a las normas de un CDI en vigor, sino que lo haga en términos que no serían admisibles si se tratara simplemente de derecho, esto es, de reglas jurídicas consagradas en normas con rango de ley. Dicho con otras palabras, al aceptar las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al pie de la letra se termina legislando por la puerta de atrás, mutando la naturaleza de unas disposiciones de ‘*soft law*’ que terminan convertidas en auténticas ‘*back door rules*’, que no se someten a los procedimientos para su aprobación por los Parlamentos nacionales, tienen su origen en reuniones mantenidas por representantes de Estados miembros ante una organización internacional (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales) y, por tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las “fuentes normativas clásicas”<sup>20</sup>.

La posición de la Administración española y del Tribunal Supremo implica, en la práctica, atribuir a los Comentarios al MC OCDE (especialmente a los posteriores a la fecha de celebración de un concreto CDI) una base legal suficiente para fundar una liquidación, lo cual es rechazable, pues dicha:

...fundamentación debe encontrarse en el Derecho interno, tal y como resulta limitado en su aplicación por los CDI, pero no puede encontrarse en los CDI sin el apoyo del Derecho interno. Esta conclusión se deriva, al menos en España, del principio de legalidad del art. 31.3 CE, que determina que solo puedan establecerse prestaciones patrimoniales coactivas (y, entre

19 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. págs. 145.

20 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del ‘Soft Law’..., ob. cit. pág. 16; M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero, Globalización económica y poder tributario..., ob. cit. pág. 264.

ellas, los tributos) con arreglo a una ley. En contra de lo que algunas decisiones de la Administración tributaria y los tribunales parecen sugerir en los últimos tiempos, los CDI pueden limitar la aplicación de la legislación, pero no crear nuevos hechos imposables inexistentes en el ordenamiento tributario nacional o mutar la naturaleza de las disposiciones internas<sup>21</sup>.

En conclusión, siempre ha de tenerse presente que:

...ni el MC OCDE ni sus Comentarios son una norma jurídica en sentido estricto; son *soft law* o *derecho blando*, aunque no se puede poner en duda su evidente relevancia jurídica puesto que, a pesar de no resultar jurídicamente vinculantes, los Estados miembros de la OCDE —e incluso los no miembros— deciden seguirlos como guía de interpretación de sus CDI <sup>22</sup>.

## 2. *Soft law* y derecho comunitario tributario

El campo del derecho comunitario también desempeña un papel importante, pues comparte, en cierta medida, los mismos objetivos que el *soft law* en el seno de la OCDE. Sin embargo, tiene rasgos específicos que aconsejan realizar su análisis de manera separada. En contadas ocasiones, el *soft law* tiene una finalidad política<sup>23</sup>; a veces es así, pero muchas otras no. En la mayoría de los casos, hay una voluntad explícita o implícita de producir efectos jurídicos.

Desde la entrada en vigor del Tratado CE ha existido *soft law*, pero, de un tiempo para acá, su ámbito ha crecido notablemente. Hoy en día es muy habitual la proliferación de instrumentos jurídicos, a nivel de la Unión Europea, que aunque no son fuente del derecho, tienen relevancia jurídica.

Las razones por las que prolifera el *soft law* son varias; destaquemos una de ellas: la conveniencia de esquematizar y sistematizar criterios, incluso si estos son jurisprudenciales.

Nos parecen loables esos intentos recopilatorios y sistematizadores, pues, en definitiva, sirven a la seguridad jurídica, siempre y cuando no se olvide el carácter informativo que tienen. Menos loable es que el *soft law*, por la fuerza de los hechos, se acabe convirtiendo en un sustitutivo de las normas vinculantes.

21 A. Martín Jiménez, El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado), Quincena Fiscal, núm. 15-16, 2011, pág. 67.

22 S. Rodríguez Losada, Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas, Revista Jurídica del Deporte núm. 35/2012, pág. 40.

23 R. Bernhart, Las fuentes del Derecho Comunitario: La "Constitución de las Comunidades", Treinta años de Derecho Comunitario, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1984, pág. 84.

Las funciones esenciales que desempeña el *soft law* pueden resumirse, en las cuatro siguientes<sup>24</sup>:

En primer lugar, el *soft law*, en cuanto avance del *hard law*, sirve para explorar, antes de una intervención de naturaleza imperativa, las posibles reacciones de las autoridades públicas nacionales y de los operadores privados.

En segundo lugar, el *soft law* es alternativo al *hard law*, siempre que no se den las circunstancias necesarias para ulteriores intervenciones de naturaleza imperativa.

En tercer lugar, el *soft law* es complemento del *hard law* en presencia de condicionamientos, incluso jurídicos, que dificulten o impidan una intervención completa de la vía imperativa.

En cuarto y último lugar, el *soft law* es un parámetro de interpretación del *hard law*, esto es, una herramienta de seguridad jurídica para proporcionar a las administraciones y a los operadores privados un marco de referencia presidido por la claridad y coherencia en la aplicación del *hard law* europeo.

En la Unión Europea, el Derecho derivado está formado por diversas normas. Como es sabido, el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que: "...para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes". Todas estas medidas son "actos comunitarios típicos", pero su valor no es el mismo, puesto que ni las recomendaciones (vgr. Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones) ni los dictámenes serán vinculantes.

La consecución de un grado razonable de armonización de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE es necesaria para cumplir los objetivos asumidos en los sucesivos tratados. El nivel de armonización logrado no es idéntico en los distintos sectores de la fiscalidad. Efectivamente, en los años que van desde la firma, el nivel de armonización se ha desarrollado de manera desigual, dado que en el campo de la imposición indirecta los avances son relevantes, mientras que en el de la imposición directa lo son bastante menos.

Precisamente, otra de las razones por las que prolifera el *soft law* es que, ante la dificultad de aprobar normas vinculantes en el campo fiscal, esencialmente, directivas se convierte en una forma de salir del *impasse* y avanzar en la construcción del derecho comunitario.

---

24 R. Alonso García, *El soft law comunitario*, RAP, núm. 154, 2001, pág. 74 y ss.

La exigencia de unanimidad en la toma de decisiones relacionadas con la política fiscal comunitaria dificulta la adopción de normas dirigidas a la aproximación de las legislaciones y, por ello, se plantean fórmulas alternativas para disminuir las distorsiones fiscales. Entre otras, se piensa que habría que acudir al mecanismo de “cooperación reforzada”, cuando menos para algunas áreas fiscales. El requisito de la unanimidad motiva no solo a que se adopten menos decisiones de las propuestas, sino también a que pase mucho tiempo desde que se comienza su tramitación hasta que se consigue la unanimidad. Otro de los efectos derivados de la regla de la unanimidad es que la Comisión, en ocasiones, ni siquiera se atreve a dar el paso de formular una propuesta si la probabilidad de provocar el rechazo de algún país es elevada, y por ello se trazan objetivos más bien modestos (Cfr. *Comunicación relativa a la contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa*, Com [2005] 532 final).

En ocasiones y por paradójico que pueda resultar, los avances llegan a través de instrumentos no normativos, como son las recomendaciones, cuyos resultados no son nada desdeñables. Tal es el caso de la *Recomendación de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residan*, (DOCE de 10 febrero 1994) que aunque solo aborda problemas muy concretos, ha ejercido notable influencia sobre los Estados miembros a la hora de regular determinados aspectos de la imposición sobre la renta de las personas físicas. El Tribunal de Justicia se sirvió de ella para resolver las cuestiones prejudiciales planteadas ante él en varias ocasiones. No puede dejarse pasar la ocasión para dejar constancia del papel tan activo que está interpretando el Tribunal de Justicia, en particular, en materias donde los avances son más lentos, como sucede en relación con la fiscalidad.

Lo positivo es que se desatascen ciertas regulaciones mediante una especie de riego por goteo. Pero lo negativo es que ese modo de proceder puede arrastrar un déficit democrático. En muchas ocasiones, la Comisión y el Tribunal se acaban retroalimentando, puesto que los actos de la Comisión se tienen en cuenta por parte del Tribunal, y las sentencias del Tribunal inspiran las acciones de la Comisión. La posición de preeminencia del Tribunal de Justicia es innegable.

Téngase en cuenta asimismo que el TJCE aparte de jugar un papel de ‘motor’ de la armonización secundaria de la imposición directa, supliendo en cierta medida la falta de armonización legislativa, también opera con una doble función de Tribunal Supremo y ‘Tribunal Constitucional comunitario’ permitiendo el control de legalidad de todo acto comunitario así como garantizando la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho comu-

nitario; de ahí que esta jurisprudencia termina constituyendo un cuerpo de principios jurídicos comunitarios de valor e importancia sustantiva de cara a delimitar el alcance en sentido positivo y negativo de este Derecho frente al ordenamiento financiero de los Estados miembros<sup>25</sup>.

En todo caso, no se olvide, y es importante recordarlo, que el Tribunal de Luxemburgo, “no se encuentra vinculado por la Recomendación formulada por la Comisión, y si decide vincularse lo hace en ejercicio de su competencia para garantizar el respeto del Derecho comunitario en la interpretación y aplicación del Tratado”<sup>26</sup>.

Curiosamente, dicha Recomendación se aprobó tras rechazarse por el Consejo una propuesta de Directiva de la Comisión sobre esa materia. Pues bien, al cabo de tiempo, los Estados miembros acabaron dando una solución normativa específica a esa cuestión.

En las Conclusiones del Abogado General Sr. Mischo, presentadas el 10 de octubre de 1989, *Grimaldi*, As. C-322/8S, se señala que, por regla general, una Recomendación no puede tener efecto directo. Efectivamente, por claras, incondicionales, precisas e inequívocas que puedan ser las disposiciones materiales de una Recomendación, esta, por definición, no impone ninguna obligación en cuanto al resultado que debe alcanzar. Por ese motivo, los Estados miembros a los que va dirigida la Recomendación, no solo tienen libertad para elegir la forma y los medios para incorporarla a su derecho nacional. Por el mismo motivo, resulta indiferente examinar si las disposiciones de una recomendación permiten o no a los Estados miembros cierta apreciación discrecional en cuanto a su adaptación al Derecho nacional, o si bien les permiten condicionar o restringir la aplicación. Todo ello conduce a sostener que una recomendación no puede tener efecto directo. Las decisiones pueden tener un efecto directo si designan como destinatario a un Estado miembro. En tal caso, el Tribunal de Justicia reconoce un efecto directo únicamente vertical.

Esas apreciaciones fueron asumidas por la Sentencia del Tribunal de Justicia recaída en dicho asunto, fechada el 13 de diciembre de 1989. En ellas, se sostiene que las recomendaciones no pretenden producir efectos obligatorios –si quiera frente a sus destinatarios–, ni crear derechos que los particulares puedan invocar ante un juez nacional. Ahora bien, añade que tales actos “no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos” puesto que los órganos jurisdiccionales internos están obligados a tenerlos en cuenta en el mo-

25 J.M. Calderón Carrero, Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”? , CREDF, núm. 132, 2006, pág. 727.

26 J.M. Calderón Carrero Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario..., ob. cit. pág. 711.

mento de resolver los litigios que conocen, sobre todo cuando ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación o cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante. Ello significa que los jueces internos no pueden desconocer ni obviar la existencia de la recomendación, pero tampoco puede llegar al extremo de estar obligados a seguir su interpretación.

En conclusión,

...las Recomendaciones no obligan al intérprete a confirmar ni a asegurar el resultado propuesto, pues dicho resultado vulneraría el artículo 249 TCE, ni tan siquiera obligan ni vinculan en cuanto a la conclusión que alcance dicho intérprete, en particular el juez nacional. El TJCE únicamente exige que las Recomendaciones sean tenidas en cuenta por el juez nacional, pero sin prejuzgar el resultado del proceso interpretativo ni condicionarlo o limitarlo <sup>27</sup>.

Nos hemos referido a las Decisiones y a las Recomendaciones, que son actos típicos no vinculantes, así como a otros actos atípicos no vinculantes, como los códigos de conducta las comunicaciones, los libros blancos y las directrices. En este contexto resulta de especial relevancia destacar la aprobación por el Consejo de la UE del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE,

Ciertamente, este Código de Conducta –propuesto por la Comisión y aprobado por el Consejo– constituye un instrumento de *Soft-law* en el sentido indicado. No obstante, a nuestro entender, este Código de Conducta posee vocación de *Hard law*, al haber sido concebido y adoptado con una clara intención de desplegar efectos jurídicos que desbordan a los de una recomendación o acuerdo político-institucional y se aproximan en algunos casos a los que podrían resultar de una norma jurídica<sup>28</sup>.

También, en ese sentido,

...no deba extrañar que la lucha contra la competencia fiscal perniciosa o lesiva se desarrollara por parte de las instituciones europeas a través de instrumentos de “*soft law*”, como el Código de Conducta, que se presentan como tales de manera expresa, enfatizando en su Preámbulo que “es un compromiso político y no afecta a los derechos y obligaciones de los Estados miembros, a las respectivas esferas de competencia de los Estados miembros y de la Comunidad que resultan del Tratado.

27 F. A. García Prats, La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico, ob. cit., CREDF, núm. 132, 2006, pág. 752.

28 J. M. Calderón Carrero, Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario..., ob. cit. pág. 723.

Porque la adopción de ese enfoque “blando” permite a la Comisión Europea intervenir en la regulación de una materia respecto de la cual no está segura de disponer de competencias, sin que a ello hayan de oponerse unos Estados miembros que solo asumen compromisos flexibles, y que conservan así, íntegramente, sus competencias tributarias dado que el Código solo incide de manera muy limitada en sus sistemas tributarios. En efecto, la experiencia demuestra que al proceder “suavemente” en aspectos en los que las aproximaciones duras habían fallado, el Código de Conducta ha cosechado un acuerdo de principio para la coordinación de la imposición empresarial en el ámbito comunitario; de modo que el empleo en este caso del “*soft law*” es, en parte, una respuesta a la inercia institucional existente en ese ámbito y, también en parte, un intento de rodear o eludir las dificultades para alcanzar un acuerdo político unánime en torno a la armonización de la imposición sobre el beneficio empresarial

En definitiva, sin desconocer que es la aquiescencia de los Estados miembros la que permite el empleo de instrumentos “blandos” por parte de las instituciones europeas, no en vano el Código de Conducta fue adoptado mediante una Resolución conjunta del Consejo y los representantes de los gobiernos de los Estados miembros. A través de esos instrumentos la Comisión y el Consejo alcanzan objetivos que no podrían alcanzar utilizando los procedimientos normativos ordinarios. Y no solo eso, sino que lo que inicialmente fueron regulaciones “blandas” se terminan convirtiendo en derecho “duro”, aunque sea por procedimientos no regulares, al margen de los previstos en el Tratado. Eso es precisamente lo que ha ocurrido con el Código de Conducta que, como hemos dicho, es un instrumento típico del “*soft law*”, pero que termina por adquirir valor jurídico vinculante, ya que los trabajos del Grupo del Código de Conducta, presentados al Consejo ECOFIN el 29 de noviembre de 1999, que plasmaron en el denominado “Informe Primarolo” (SN 4901/99), se han terminado presentando a los Estados de la ampliación en 2004 y 2007, como parte del acervo comunitario, y se los ha dotado, así, de un carácter obligatorio<sup>29</sup>.

Los efectos jurídicos que despliegan las comunicaciones consisten, fundamentalmente, en la confianza legítima que generan de cara a los administrados. Tampoco los actos “atípicos” carecen de efectos jurídicos, ya que como se señala en las Conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer, presentadas el 27 de noviembre de 2008, C415/07, *Lodato Gennaro & C. SpA*, con respecto a las *directrices*,

...al publicar estas reglas, la Comisión se autolimita en el ejercicio de su discrecionalidad y no puede alejarse de esas pautas sin motivación. En otro

---

29 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del “Soft Law”..., ob. cit. pág. 23.

caso, habría que sancionarla por violación de principios jurídicos, como la igualdad de trato o la protección de la confianza legítima. No cabe, pues, excluir que, «bajo ciertos requisitos y en función de su contenido, dichas reglas de conducta de alcance general produzcan efectos jurídicos.

Como avanzábamos en las primeras líneas de este trabajo, la utilización del *soft law* no carece de riesgos, sobre todo cuando se usa de manera abusiva

...por ciertas instituciones, fundamentalmente la Comisión Europea, y el riesgo que subyace en la transformación de actos *soft law* en *hard law* sin pasar por las fases establecidas por el ordenamiento de la UE para convertirse en *hard law*. La Comisión es una institución que carece de toda autoridad para legislar, pudiendo haberse dado la situación, en las actuales circunstancias, de adoptarse actos *soft law* que nunca se hubieran tramitados como *hard law*, al haberse opuesto el Parlamento <sup>30</sup>.

Nos hallamos, pues, ante lo que se ha venido en denominar “paradoja de la subsidiariedad”, que consiste en que se ha producido un incremento de la producción de normas por parte de la Comisión, al sortear los obstáculos del procedimiento legislativo.

El propio Parlamento Europeo ha expresado, reiteradamente, su malestar ante la extensión alcanzada por el *soft law*, puesto que se ha realizado, en ocasiones, poniendo en cuestión sus competencias.

Efectivamente, la expansión desmedida del *soft law* produce un déficit democrático pues, en última instancia, puede acabar prevaleciendo la voluntad de la Comisión en ámbitos competenciales que, en realidad, corresponderían al Parlamento.

Sin desconocer la funcionalidad que el “*soft law*” ofrece en el ámbito del ordenamiento comunitario, debe destacarse que su empleo no carece de riesgos, por cuanto permite que la Comisión y el Consejo realicen actuaciones que van más allá de las competencias que tienen atribuidas, extendiendo el ámbito de la intervención comunitaria. Junto a ello, el recurso a esos instrumentos habilita un proceso de toma de decisiones al margen de los procedimientos normativos ordinarios, dado que se trata de adoptar disposiciones “blandas” que, no obstante, el paso del tiempo y su asunción en la práctica por los Estados miembros pueden terminar por convalidar, convirtiendo en derecho “duro”, –en derecho en sentido estricto– reglas surgidas al margen

---

30 P. Lampreave Márquez, El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12, 2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 360.

del sistema comunitario de producción normativa. De hecho, no hace falta una especial capacidad profética para augurar que eso es lo que ocurrirá con el Código de Conducta, cuya definitiva consolidación como parte del ordenamiento fiscal comunitario parece pretender la Comisión, incorporándolo al acervo que han de asumir los Estados de la ampliación y extendiéndolo a los territorios dependientes o asociados a los Estados miembros, al tiempo que favorece su adopción por parte de terceros países<sup>31</sup>.

El fenómeno del *soft law* a nivel comunitario también provoca, como efecto añadido, que se diluya el control judicial<sup>32</sup>

El control del *soft-law*, tanto el típico como el atípico, se puede someter a control judicial mediante la cuestión prejudicial. En ese sentido, dice la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 2010, C137/08 que,

...el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir. Por lo que se refiere a las disposiciones del Derecho de la Unión que pueden ser objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE, procede recordar que este es competente para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión sin excepción alguna.

En cambio, no está tan claro si el *soft law* pueda controlarse a través del recurso de anulación; más bien, se cree lo contrario.

A veces, como ya se ha dicho, el *soft law* se limita a preparar el terreno para futuras regulaciones normativas, en tanto anticipación o avance del *hard law*; otras, su importancia deriva del hecho de que se convierte en parámetro interpretativo del *hard law*. Tal es el caso, sin duda, de la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* [Diario Oficial C 384 de 10.12.1998], de tal manera que algo concebido, aparentemente, como *soft law*, en la práctica acaba operando como *hard law*. Ante las lagunas jurídicas acerca del concepto de “ayuda”, las decisiones de la Comisión se encuentran en un terreno abonado para “legislar”. A la vista de lo fructífero que ha resultado ese

31 J. Zornoza Pérez, “La problemática expansión del “Soft Law.”, ob. cit. pág. 27..

32 Vide J. Martín López, *Competencia Fiscal Prejudicial y Ayudas de Estado en la UE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 146-147.

camino, no debe extrañar que se esté preparando una nueva Comunicación sobre esa materia<sup>33</sup>.

Lógicamente, una vez que “legisla”, la Comisión está vinculada por las directrices y comunicaciones que haya adoptado. Claro está, siempre que no sean contrarias al Tratado<sup>34</sup>.

En ese sentido, si tomamos como ejemplo lo sucedido en relación con las sociedades cooperativas y, particularmente, con la adecuación de su régimen fiscal al régimen comunitario de ayudas estatales, comprobaremos cómo su regulación básica, integrada por distintas disposiciones vinculantes (tales como el Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que desarrollan aspectos básicos de esta modalidad societaria junto con la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea, al conferirles derechos de información, consulta o participación en la misma), se ha visto acompañada de diversos instrumentos de *soft law* –particularmente, la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*– que parecen haber alcanzado la misma posición que los que integran ese marco jurídico con plenos efectos vinculantes para los distintos Estados.

Así, tras la lectura de la Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos*, quedan constatados los asuntos acumulados C-79/08 a C-80/08, en los que son muy numerosas las referencias a normas jurídicas vinculantes y no vinculantes al otorgarles –aparentemente– el mismo valor y, así queda patente la gran influencia que tiene para el Tribunal comunitario el contenido de la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*, instrumento de *soft law* sobre el que se apoyan argumentos determinantes del fallo<sup>35</sup>.

En ocasiones, la jurisprudencia y las distintas manifestaciones de *soft law* se retroalimentan en la medida en que aquella acoge los criterios de estas y éstas acaban incorporando lo declarado por aquella (Cfr. el citado *Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE*).

33 Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, [http:// ec. europa. eu/ competition / consultations / 2014\\_ state\\_ aid\\_ notion / draft\\_ guidance\\_ es. pdf](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_es.pdf)

34 Véanse las sentencias de 5 de octubre de 2000, Alemania/Comisión, C288/96, de 11 de septiembre de 2008, Alemania/Kronofrance, C75/05 P y C80/05 P y de 2 de diciembre de 2010, Holland Malt/Comisión C464/09 P.

35 I. Merino Jara y E. Manzano Silva, La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea, Nueva fiscalidad, núm. 5, 2011, pág. 11.

### 3. Conclusiones

A nivel doctrinal, se percibe la preocupación que existe por los niveles alcanzados por el *soft law*. Este fenómeno no se circunscribe al derecho tributario, pero a nosotros es el tema que nos ocupa. En España están consagrados a nivel constitucional un conjunto de principios informadores de dicha disciplina. Esos principios pueden, a los presentes efectos, clasificarse en formales y materiales. Los primeros son los que más pone en cuestión la expansión del *soft law*. Nos estamos refiriendo, esencialmente, a los principios relacionados con la legalidad, la jerarquía normativa y la seguridad jurídica, entre otros.

La doctrina, como decimos, está preocupada, pero, al tiempo, no deja de reconocer que es un fenómeno propulsado por los propios entes públicos que tienen la función de crear derecho. Como señala Zornoza Pérez,

...resultaría estúpido desconocer la existencia e importancia de este tipo de instrumentos, que parecen corresponderse con una nueva forma de gobierno de los asuntos públicos en que las reglas legales jerárquicamente ordenadas pierden protagonismo frente a la búsqueda de acuerdos y consensos horizontales con los agentes afectados por las regulaciones de que se trate.

Por eso, propone una profunda reflexión:

...sobre las vías más adecuadas para su conciliación con los principios del Estado de derecho, para evitar que las garantías y derechos que se asocian a los principios y reglas que regulan el ejercicio del poder tributario, la actuación administrativa en la aplicación de los tributos y su control jurisdiccional pueda ser sustituidos por la voluntad expresada por los órganos de determinadas Organizaciones internacionales y que acaban desplazando al legislador nacional<sup>36</sup>.

Ya para finalizar, se concluye que el *soft law* ha tomado especial importancia en la OCDE y en el ámbito comunitario tributario, al punto que ha llegado a tener un carácter vinculante u obligatorio, lo que ha provocado preocupación en el ámbito doctrinal.

### 4. Bibliografía

- A. Báez Moreno. El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del Artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010. Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y del Entretenimiento. núm. 29 (2010).

36 J. Zornoza Pérez. La problemática expansión del "Soft Law"..., ob. cit. pág.17.

- A. Delgado Pacheco. Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado; el caso español, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.). Tratado sobre la Ley General Tributaria, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (2010).
- A. Martín Jiménez y J.M. Calderón Carrero. El Plan de Acción para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?. Quincena Fiscal, núm. 1-2 ( 2014).
- A. Martín Jiménez. El Artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado). Quincena Fiscal, núm. 15-16 (2011).
- A. Martín Jiménez. Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes. Carta Tributaria, núm. 20 (2003).
- A. Vega García. ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE? VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- C. García Novoa. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición. Fiscalidad y Globalización. (Serrano/Simón/Taveira) (dirs.). Thomson Reuters Aranzadi, Zizur Menor (2012).
- F. Serrano Antón. La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, Estudios Financieros, número 341-342 (2011).
- F.A. García Prats. La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria. Tribunal Fiscal, núm. 220 (2009).
- F.A. García Prats. La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”. CREDF, núm. 132 (2006).
- F.J. Nocete Correa. El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- G. Alarcón García. El soft law y nuestro sistema de fuentes, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.), Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo 1, Aranzadi, Pamplona (2010).
- I. Merino Jara y E. Manzano Silva. La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea. Nueva fiscalidad, núm. 5 (2011).
- J. Aneiros Pereira. Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de

- Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio. Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- J. Martín López. Competencia Fiscal Perjudicial y Ayudas de Estado en la UE. Tirant lo Blanch, Valencia (2006).
- J. Zornoza Pérez. La problemática expansión del “Soft Law”: un análisis desde el derecho tributario”, trabajo expuesto en el marco de un Seminario UAM-Carlos III Madrid celebrado en marzo de 2011, ejemplar mecanografiado.
- J.M. Calderón Carrero. Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”? CREDF. núm. 132 (2006).
- L. Martín Santana. El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL). Quincena Fiscal, núm.18/2013.
- M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero. Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario. CREDF. Núm. 114 (2002).
- P. Lampreave Márquez. El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12, 2011, IEF, Madrid (2011).
- R. Alonso García. El soft law comunitario, RAP, núm. 154 (2001).
- R. Bernhart. Las fuentes del Derecho Comunitario: La “Constitución de las Comunidades. Treinta años de Derecho Comunitario. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, (1984).
- S. Rodríguez Losada. Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas. Revista Jurídica del Deporte núm.35/ (2012).



# El Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica

Tax on Wealth Regarding the Legal Stability Agreements

O imposto à riqueza frente aos contratos de estabilidade jurídica

ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ REYES<sup>1</sup>

*Mauricio A. Plazas Vega Abogados – Bogotá, D.C., Colombia*

**Fecha de recepción:** 23 de octubre de 2014

**Fecha de aprobación:** 16 de diciembre de 2014

**Página inicial:** 47

**Página final:** 58

## Resumen

En la actualidad el país sostiene un debate jurídico frente a los efectos de los contratos de estabilidad jurídica y el Impuesto al Patrimonio. Este se estableció por el año gravable 2011, habida cuenta de que la Administración Tributaria sostiene que no puede ser considerado como un tributo estabilizado porque, a su juicio, se trata de un nuevo impuesto distinto al regulado por las leyes vigentes en el momento de la suscripción de los respectivos contratos de estabilidad jurídica. Empero, hay pronunciamientos judiciales que sostienen, de una parte, que se trata del mismo tributo, y en consecuencia estaría estabilizado mediante los aludidos contratos; y, de otra parte, hay posiciones judiciales que le otorgan la razón a la DIAN.

Lo que pretende el Gobierno Nacional, al cambiar la denominación de Impuesto al Patrimonio por la de Impuesto a la Riqueza, en el trámite del proyecto de reforma tributaria que se debate actualmente en el país<sup>2</sup>, es desconocer los efectos de la estabilidad jurídica y, por esa vía, confirmar la posición que ha esgrimido la Administración Tributaria.

---

1 Abogado de la Universidad Militar Nueva Granda, especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario. Miembro de la Firma Mauricio A. Plazas Vega Abogados & Cía. Correo electrónico: [avelasquez@mpvabogados.com](mailto:avelasquez@mpvabogados.com)

2 Actual Ley 1739 de 2014.

## Palabras clave

Debate jurídico, impuesto al patrimonio, impuesto a la riqueza, contratos de estabilidad jurídica.

## Abstract

Currently, the country is holding a legal debate concerning the effects of the legal stability agreements and the Tax on Wealth established for the fiscal year of 2011. We should take into consideration, however, that the Tax Administration explains that this cannot be considered a stabilized levy because, in their opinion, this is a new tax that differs from that regulated by the laws in force at the moment of the execution of the respective stability agreements. However, a jurisprudence states, in one part, that it certainly is the same tax and, thus, it would be stabilized by the referred agreements; conversely, there are jurisprudence opinions that agree with DIAN.

In this line of thought, what the National Government intends to do by changing the name from Net Worth Tax to Tax on Wealth, is disregard the effects of the legal stability and, as a consequence, confirm the position that the Tax Administration has argued.

## Key words

Legal debate, net worth tax, tax on wealth, legal stability agreements.

## Resumo

Na atualidade o país sustém um debate jurídico frente aos efeitos dos contratos de estabilidade jurídica e o imposto ao patrimônio que se estabeleceu pelo ano gravável 2011, em vista de que a Administração Tributária sustém que não pode ser considerado como um tributo estabilizado porque a seu juízo, trata-se de um novo imposto distinto ao regulado pelas leis vigentes ao momento da subscrição dos respectivos contratos de estabilidade jurídica. Contudo, há pronunciamentos judiciais que sustém, de uma parte, que trata-se do mesmo tributo, e em consequência estaria estabilizado mediante os aludidos contratos; e, de outra parte, tem posições judiciais que lhe outorgam a razão à DIAN.

O que pretende o Governo Nacional, ao mudar a denominação do *imposto ao patrimônio* pela de *imposto à riqueza*, no trâmite do projeto de reforma tributária que se debate atualmente no país, é desconhecer os efeitos da *estabilidade jurídica* e, por essa via, confirmar a posição que tem esgrimido a Administração Tributária.

## Palavras-chave

Debate jurídico, imposto ao património, imposto à riqueza, contratos de estabilidade jurídica.

## Sumario

1. El impuesto al patrimonio en los contratos de estabilidad jurídica – 2. Pretensión del Gobierno Nacional al cambiar la denominación del tributo – 3. Conclusiones

## Introducción

Más allá del impacto negativo que tiene para la inversión de capital exterior la imposición del Tributo al Patrimonio o a la Riqueza, lo que se pretende analizar en esta oportunidad es el impacto que tendría la aprobación de ese Impuesto en los contribuyentes que tienen vigente contratos de estabilidad jurídica celebrados con el Estado.

La reforma tributaria que actualmente se debate en el Congreso de la República establece el denominado “Impuesto a la Riqueza” que, en esencia, es el mismo Impuesto al Patrimonio que ha regido desde tiempo atrás en nuestro país<sup>3</sup>.

La nueva denominación de este tributo tiene que ver, principalmente, con la pretensión del Gobierno Nacional de que el Impuesto no pueda ser considerado como parte de los contratos de estabilidad jurídica que suscribieron previamente los contribuyentes con el Estado.

Se hará ver, brevemente, la ostensible vulneración del principio de la buena fe, por parte del Estado, al desconocer, en últimas, los efectos de los contratos que con confianza legítima han celebrado los particulares para liberarse de cambios en las condiciones tributarias que regían cuando los celebraron.

### 1. El impuesto al patrimonio en los contratos de estabilidad jurídica

En lo que tiene que ver con el alcance de los contratos de estabilidad jurídica, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-320 de 2006, sostuvo:

Conviene aclarar que la estabilidad jurídica, en los términos de la citada normatividad, resulta ser distinta al concepto de seguridad jurídica. En efecto, la estabilidad jurídica alude a la permanencia provisional, merced a la suscripción de un contrato estatal, de un determinado marco normativo favorable

3 Actual Ley 1739 de 2014.

para las grandes inversiones, y por ende, aquellas que implican un mayor riesgo de pérdida. No se trata, por tanto, de inmutabilidad del ordenamiento jurídico, sino de una aplicación de un régimen jurídico, previamente acordado y delimitado en el clausulado del contrato. Por el contrario, la seguridad jurídica es entendida, en una de sus manifestaciones, como un principio en virtud del cual se cuenta con la necesaria certeza, en un momento histórico determinado, de cuáles son las normas que regulan una determinada situación jurídica. En otros términos, la seguridad jurídica es un concepto dinámico por naturaleza. [...] La verdadera fuente de la garantía de estabilidad jurídica del inversionista, no surge directa e inmediatamente de la ley acusada de inconstitucional, sino del contrato de estabilidad jurídica que por autorización de la misma ley la incorpora como regla interna reguladora de dicho contrato, convirtiéndose así en un derecho contractual a la estabilidad jurídica de la inversión. Luego en el fondo, de acuerdo con el artículo 58 constitucional, no se garantiza de esta manera meras expectativas, sino el derecho de los inversionistas que se adquieren por este contrato de estabilidad jurídica, el cual consiste en que los derechos que surjan de las inversiones se rijan por las normas vigentes al momento de la celebración del contrato de estabilidad jurídica y no por las leyes posteriores que eventualmente las modifiquen. (Negritas y subrayado fuera del texto original).

No se pretende analizar, en esta oportunidad, el problema relativo a la aplicación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995. En este sentido, es pertinente advertir que, en la práctica, los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica entre los años 2001 y 2010, por así decirlo, tuvieron “estabilizado” el impuesto al patrimonio previsto por la Ley 1111 de 2006, en los años gravables 2007 a 2010. Lo anterior significa que estaban amparados por la norma según la cual el tributo regía únicamente por cuatro años, el último de los cuales fue precisamente el 2010.

Posteriormente, con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y las modificaciones introducidas por el Decreto Ley 4825 de 2010, el Impuesto al Patrimonio se estableció por el año gravable 2011. Así, lo que ocurrió fue la extensión del Impuesto al Patrimonio previsto por la Ley 1111 de 2006.

Ante ese panorama, hubo consultas de varios contribuyentes a la Administración Tributaria con el fin de que se pronunciara para indicar si el Impuesto al Patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto Ley 4825 de 2010, era objeto de estabilidad jurídica para aquellos contribuyentes que tuvieran a la fecha dichos contratos vigentes con el Estado. Empero, mediante el concepto número 98797, del 28 de diciembre de 2010, la DIAN concluyó que el Impues-

to al Patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 era un “nuevo” impuesto que nada tenía que ver con el anterior Impuesto al Patrimonio y, en consecuencia, no podía ser considerado como un tributo estabilizado. Así las cosas, a los contribuyentes inversionistas que gozaban de un contrato de estabilidad jurídica les cambiaron las reglas de juego mediante un concepto que, como se sabe, obliga a los funcionarios de la Administración Tributaria aunque no obligue igualmente a los contribuyentes.

Según la posición de la DIAN, hubo algunos contribuyentes que, al tener contratos de estabilidad jurídica, optaron por declarar el Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011. Posteriormente, solicitaron a la Administración que dejara sin efectos la declaración del tributo, habida cuenta de que, a su juicio, no debían declarar el impuesto porque gozaban de contratos de estabilidad jurídica en los que las normas sobre el aludido tributo, incluida por supuesto la de su vigencia por solo cuatro años, se encontraban estabilizadas por un periodo de diez años contado a partir de la suscripción del contrato.

Es importante advertir que, en la actualidad, cursa una demanda de simple nulidad ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>4</sup> en la cual se debate la legalidad del concepto de la DIAN número 98797, de 2010. Lo anterior cobra trascendencia para todo el ordenamiento jurídico tributario y, particularmente, para algunos contribuyentes que demandaron actos particulares en los cuales la Administración, fundamentada en su doctrina, decidió negar las solicitudes de dejar sin efectos las declaraciones del Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011.

En este punto, es importante llamar la atención sobre los pronunciamientos que, sobre la materia, han proferido la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Tribunal Administrativo de Antioquia, toda vez que han tomado posiciones distintas frente a demandas incoadas por los contribuyentes en las cuales solicitan que se declare sin efectos la declaración del Impuesto al Patrimonio que presentaron por el año 2011.

La posición jurídica de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca<sup>5</sup> le halló la razón al demandante al indicar que el Impuesto al Patrimonio creado a través de la Ley 1370 de 2009 no es extensivo a quienes tienen vigentes contratos de estabilidad jurídica en los cuales se incluyan las normas co-

4 Cfr. Expediente número 11001032700020110000300, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

5 Cfr. Sentencia del 17 de julio de 2013, Magistrada Ponente Dra. Gloria Isabel Cáceres, expediente número 25000-23-37-000-2012-00130-00. En esa oportunidad, la Corporación indicó que el Impuesto al Patrimonio está cobijado por los contratos de estabilidad jurídica suscritos entre los años 2001 a 2010 y, en consecuencia, las leyes que modifiquen o, inclusive, creen un Impuesto al Patrimonio que establezca similares características al que regía en la época de la suscripción del contrato de estabilidad, no aplicarán para aquellos contribuyentes que gocen de un contrato de estabilidad jurídica.

respondientes, toda vez que no se trata de un nuevo tributo sino que, más bien, es la continuación del mismo Impuesto establecido por la Ley 1111 de 2006 y, por tanto, está estabilizado en los términos de los contratos de estabilidad jurídica. A juicio de ese Tribunal, los elementos esenciales del tributo regulado por la Ley 1111 y la Ley 1370 son los mismos, hecho que no puede ser desconocido por la Administración Tributaria.

Empero, el Tribunal Administrativo de Antioquia<sup>6</sup> ha emitido un pronunciamiento contrario al del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En efecto, esa Corporación consideró, en un caso de idénticas características al fallado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que la Administración Tributaria tenía la razón al concluir que el Impuesto al Patrimonio creado con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010, es un nuevo tributo que nada tiene que ver con el regulado por la Ley 1111 de 2006 o normas anteriores. Sobre esa base, el Tribunal Administrativo de Antioquia concluye que la posición esgrimida por la DIAN en su doctrina se ajusta a la ley y, por tanto, los contribuyentes que gozan de contratos de estabilidad jurídica están sujetos, según sea el caso en particular, al Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011.

## 2. Pretensión del Gobierno Nacional al cambiar la denominación del tributo

Los artículos 1° al 9° de la Ley 1739 de 2014, crean y regulan el denominado Impuesto a la Riqueza. Sin embargo, la comparación entre el contenido de la Ley 1739 citada con la Ley 1370 de 2009 y la Ley 1111 de 2006 permite concluir fácilmente que estamos ante el mismo tributo, aunque con una diferente denominación. Para confirmarlo, veamos los textos de los artículos 292 y 292-1 del Estatuto Tributario y el texto de la Ley 1739:

Artículo 292. Impuesto al Patrimonio. (Modificado por la Ley 1111 de 2006): Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

[...]

Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. (Adicionado por la Ley 1370 de 2009): Por el año 2011, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las per-

6 Cfr. Sentencia del 13 de mayo de 2014, Magistrado Ponente Dr. Jorge León Arango Franco, expediente número 05001233100020110175400.

sonas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

El artículo 1° de la Ley 1739 de 2014, establece:

Artículo 1. Adiciónese el Artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza – Sujetos Pasivos. Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
4. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
5. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
6. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país.

En lo que tiene que ver con el hecho generador, el artículo 293-1 del Estatuto Tributario señala:

[...] Por el año 2011, el Impuesto al Patrimonio, al que se refiere el Artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2011, cuyo

valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)".<sup>7</sup> (Negrillas y subrayado fuera del texto original).

Por su parte, el artículo 3° de la Ley 1739 de 2014 analizado, establece:

"[...] El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1° de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha." (Resalto).

Sobre la base de los textos comparados, la definición del tributo y el hecho generador conservan una redacción que es idéntica. En tal sentido, el debate está planteado para demostrar que, en efecto, el Impuesto a la Riqueza es el mismo Impuesto al Patrimonio que ha regido en nuestro país, ya que el hecho generador es el mismo (posesión de riqueza) y los demás elementos esenciales del tributo guardan el mismo espíritu. Al parecer, el cambio de nombre del impuesto tiene que ver con los efectos que tendría en el marco de los contratos de estabilidad jurídica porque, de esta manera, la DIAN reforzaría su posición según la cual estamos ante un "nuevo" tributo que de ninguna forma pueda ser considerado como estabilizado.

Así las cosas, salta a la vista que lo pretendido por el Gobierno Nacional viola el principio constitucional de la buena fe<sup>8</sup> y asalta la confianza legítima de los contribuyentes y de los inversionistas de capital del exterior a quienes se les están modificando arbitrariamente las reglas de juego, pues a través de un simple cambio de denominación se mantiene el mismo tributo que se encontraba en el ordenamiento jurídico cuando suscribieron los respectivos contratos de estabilidad jurídica, con el único objetivo de que no se pueda considerar como estabilizado. Téngase en cuenta que la buena fe no solo debe informar las acciones de los administrados y contribuyentes, sino que ha de prevalecer en la acción de las autoridades estatales. Y no es de buena fe pretender cambiar la denominación de un tributo con el fin de sostener que no se encuentra cubierto por los contratos de estabilidad jurídica.

7 Cfr. En el mismo sentido, véase el Artículo 293, *ibidem*. Sobre hecho generador del Impuesto al Patrimonio establecido por la Ley 1111 de 2006.

8 Cfr. Constitución Política. Art. 83: "Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas." Sobre el principio constitucional de la buena fe, ver también las Sentencias: T-475 de 1992, T-478 de 1998, T-295 de 1999, T-020 de 2000, T-084 de 2000, T-1228 de 2001, C-131 de 2004, T-053 de 2008 y T-248 de 2008".

Es fundamental que el Congreso de la República analice el porqué del cambio de la denominación del tributo y, si lo considera pertinente, le devuelva su nombre tradicional: Impuesto al Patrimonio.

Además, será trascendental la decisión que tome el Consejo de Estado respecto de la acción de simple nulidad contra el concepto de la DIAN número 98797, toda vez que brindará certeza sobre si las normas del Impuesto Transitorio al Patrimonio están o no cobijadas por los contratos de estabilidad jurídica y, por esa vía, concluir que el eventual Impuesto a la Riqueza también se entendería estabilizado. Así las cosas, el tributo no sería aplicable para aquellos contribuyentes que tengan contratos de estabilidad jurídica vigentes en los cuales se hayan “estabilizado” las normas relacionadas con el Impuesto al Patrimonio.

### 3. Conclusiones

- a. Hay posiciones y criterios jurídicos distintos sobre los efectos que tienen los contratos de estabilidad jurídica frente al Impuesto al Patrimonio creado por el año gravable 2011.
- b. La tesis que acoge este escrito es la que sostiene que en los contratos de estabilidad jurídica se encuentra estabilizado el Impuesto al Patrimonio creado con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010. Esta posición es la que, a su vez, defiende la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.
- c. La tesis de la Administración Tributaria expuesta en un concepto obligante para sus funcionarios es, por decir lo menos, violatoria de la buena fe que compromete a la función pública y de la confianza legítima que debe proteger a los contribuyentes que suscribieron los contratos de estabilidad jurídica con la convicción de que las normas sobre el Impuesto al Patrimonio permanecerían estabilizadas. Sostener, como lo hace la DIAN, que el Impuesto al Patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010 es un impuesto nuevo que nada tiene que ver con sus antecesores es desconocer, abiertamente, la identidad entre los elementos esenciales del tributo que rigen el Impuesto al Patrimonio en las disposiciones anteriormente citadas.
- d. El Impuesto a la Riqueza es en esencia, el mismo Impuesto al Patrimonio, puesto que tiene el mismo hecho generador y conserva el espíritu y redacción legal que ha tenido en anteriores leyes el Impuesto al Patrimonio.
- e. Lo que pretende el Gobierno Nacional, en consecuencia, es apoyar la tesis de la Administración Tributaria y, por esa vía, desconocer los efectos que tendría el Impuesto a la Riqueza en los contratos de estabilidad

jurídica que actualmente se encuentran vigentes. Así las cosas, para el Gobierno Nacional el Impuesto a la Riqueza no podría verse cobijado por los contratos de estabilidad jurídica.

- f. Empero, y en oposición a la pretensión del Gobierno Nacional, el Impuesto a la Riqueza sí estaría cubierto por los contratos de estabilidad jurídica actualmente vigentes y, en consecuencia, no podría ser exigido a aquellos contribuyentes que gocen de estabilidad jurídica en lo que concierne a las normas relacionadas con el Impuesto al Patrimonio.
- g. El Consejo de Estado está pendiente de emitir su pronunciamiento respecto de la acción de simple nulidad interpuesta contra el concepto número 98797 de la DIAN. Cuando eso suceda, se tendrá claridad sobre la suerte que tendrían los contribuyentes vinculados con contratos de estabilidad jurídica y que actualmente tienen litigios con la Administración respecto del Impuesto al Patrimonio del año 2011. Igualmente, de la decisión que adopte el Consejo de Estado se podrá establecer la suerte que tendría el eventual Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica que se encuentren vigentes al momento de expedición de la Ley.

## 4. Bibliografía

Concepto No. 98797 [DIAN]. 28 de diciembre, 2010.

Consejo de Estado. Demanda de Simple Nulidad ante la Sección Cuarta. Expediente número 11001032700020110000300, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 2011.

Constitución Política de Colombia. 1991.

Corte Constitucional mediante sentencia C-320 de 2006, Magistrado Ponente Dr. Humberto Antonio Sierra Porto. 24 de abril, 2014.

Decreto de Ley 4825 de 2010. Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010. 29 de diciembre, 2010.

Ley 1111 de 2006. Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 27 de diciembre, 2006.

Ley 1370 de 2009. Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. 30 de diciembre, 2009.

Proyecto de Ley número 134 de 2014 [Cámara de Representantes]. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones.

Proyecto de Ley número 105 de 2014. [Senado de la República]. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones. Octubre 2014

Tribunal Administrativo de Antioquia. Sentencia del 17 de julio de 2013. Expediente número 25000-23-37-000-2012-00130-00, Magistrada Ponente Dra. Gloria Isabel Cáceres. 17 julio, 2013. Octubre 2014.

Tribunal Administrativo de Antioquia. Sentencia del 13 de mayo de 2014. Expediente número 05001233100020110175400, Magistrado Ponente Dr. Jorge León Arango Franco. 13 de mayo, 2014.



# El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): situación actual

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting to Other Jurisdictions (BEPS): Actual Situation

O Plano de Ação da OCDE para eliminar a erosão de bases imponíveis e o traslado de benefícios a outras jurisdições (BEPS): situação atual

VALERIA PAULA D'ALESSANDRO<sup>1</sup>

*Universidad Católica Argentina – Buenos Aires, Argentina*

FÁTIMA ASOREY<sup>2</sup>

*Universidad de Buenos Aires – Buenos Aires, Argentina*

**Fecha de recepción:** 31 de octubre de 2014

**Fecha de aprobación:** 14 de enero de 2015

**Página inicial:** 59

**Página final:** 100

## Resumen

El presente trabajo se propone analizar algunos aspectos significativos de BEPS, para lo cual resulta necesario, a modo de introducción, recordar a los lectores

---

1 Abogada, Magister en Derecho Tributario (Universidad Católica Argentina), Especialización en Derecho Tributario Internacional (Universidad de Leiden, Holanda); profesora regular de la materia "Procesos cautelares y acciones declarativas" en la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Católica Argentina; profesora regular de la materia "Derecho tributario sustantivo" en la Maestría en Derecho Tributario dirigida a estudiantes brasileños en la Universidad Católica Argentina; autora y coautora de libros y artículos sobre derecho tributario en publicaciones locales y extranjeras; miembro de la International Fiscal Association; co-fundadora de la red Women in Tax Law (WITL); miembro del Comité de redacción del suplemento tributario de la revista argentina *El Derecho*.

2 Abogada, Universidad de Buenos Aires, Master en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina aprobado -pendiente tesis. Colaboradora en la obra *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, y en la actualización de la obra de *Impuesto a las Ganancias y Derecho Financiero* de C.M. Giuliani Fonrouge, realizada por S.C. Navarrine y Rubén .O. Asorey, 2006, 2007 y 2011. Coautora de la obra *Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos*, 3° edición, La Ley, 2013 y "Los Paraísos Fiscales" en "Tratado de Derecho Internacional Tributario", Buenos Aires, 2013, Editorial La Ley.

el concepto de BEPS y la razón de su existencia, así como la relevancia que ha tenido en los últimos tiempos, tanto en el seno de la OCDE, como en el Grupo de los 20 (G20). Se reseñará, asimismo, el estado actual del asunto tras la presentación del avance al respecto a los Ministros de Finanzas del G20 y a los gobernadores de los bancos centrales en Cairns, Australia, en septiembre de 2014. Por último, se hará referencia a los principales puntos de una propuesta innovadora y alternativa a BEPS.

## **Palabras clave**

BEPS, OCDE, Grupo de los 20, Plan de Acción BEPS.

## **Abstract**

This work proposes the analysis of significant aspects of BEPS. As an introduction, it is necessary to remember the reader the notion of BEPS, the reason of its existence and its relevance in the latest years in the frame of the OECD and the G20. Besides, the text resumes the actual condition of the topic after the presentation of the advances to the G20 Finance Ministers and the Central Banks Governors in Cairns, Australia, on September 2014. Finally, the text references the principal steps of an innovative and alternative BEPS proposal.

## **Keywords**

BEPS, OCDE, G20, Action Plan BEPS.

## **Resumo**

O presente trabalho propõe-se analisar alguns aspectos significativos de BEPS para o qual resulta necessário, a modo de introdução, lembrar aos leitores o conceito de BEPS e a razão de sua existência, assim como a relevância que tem tido nos últimos tempos tanto no seio da OCDE quanto no Grupo dos 20 (G20). Se resenhará igualmente o estado atual do assunto depois da apresentação do avanço ao respeito, aos Ministros de Finanças do G20 e aos governadores dos bancos centrais em Cairns, na Austrália em setembro de 2014. Finalmente, se fará referência aos principais pontos de uma proposta inovadora e alternativa a BEPS.

## **Palavras-chave**

BEPS, OCDE, Grupo dos 20, Plano de Ação BEPS.

## Sumario

1. ¿Qué es BEPS? – 2. El porqué del surgimiento y la relevancia de BEPS durante los últimos años – 2. 1. El origen del Plan de Acción BEPS en casos fácticos – 2.2. El caso Google – 3. Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013) – 4. Informe explicativo (Explanatory Statement) – 5. Acciones unilaterales llevadas a cabo – 6. Una alternativa al fenómeno BEPS – 7. Reflexiones finales

### 1. ¿Qué es BEPS?

Ante todo, cabe aclarar que cuando hablamos tanto del proyecto BEPS como del Plan de Acción BEPS en este trabajo, nos referimos a los documentos elaborados por la OCDE, mientras que con la sigla BEPS, nos referimos a las “acciones” llevadas a cabo por los contribuyentes.

BEPS es la sigla de la denominación en inglés del concepto *Base Erosion and Profit Shifting*, es decir, la “Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios. El Plan de Acción BEPS”, elaborado por la OCDE, tiene por finalidad encontrar soluciones contra el fenómeno de la “planificación internacional”, que tiene por objeto aprovechar lagunas de la Tributación Internacional para trasladar artificialmente rentas a jurisdicciones que gozan de un trato impositivo más beneficioso.

El proyecto se basó, por un lado, en el Informe OCDE 2013<sup>3</sup> denominado “Abordar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*). Por otro lado, se basó en el Informe OCDE 2013 “Plan de Acción sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)<sup>4</sup>, que recibiera la adhesión del G20 en julio de 2013 y que sustancialmente identifica 15 áreas claves que deben ser analizadas y tratadas en septiembre de 2014 y el resto en el año 2015.

La importancia del Plan de Acción BEPS fue expuesta, con motivo de la “19° Reunión Anual del Foro Global sobre Tratados Fiscales” (Annual Global Forum on Tax Treaties), en París, los días 25 y 26 de septiembre de 2014, en la cual más de 100 países y organizaciones internacionales discutieron soluciones sobre BEPS. Destaquemos que, con anterioridad, ya se habían realizado seminarios sobre BEPS con intervención de Naciones Unidas, OCDE y el Banco Mundial, en los que se consideraron las prioridades de los países en vías de desarrollo.

3 OECD (2013), *Addressing base Erosion and profit shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

4 OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and profit shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

También en el ámbito académico se le da importancia a BEPS. Esto quedó demostrado en los trabajos identificados en el Anexo B del documento “Abordar Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. También fue tratado por las entidades más representativas del mundo del Derecho Tributario, como la *International Fiscal Association* (IFA). El tema BEPS fue tratado por la IFA en sus reuniones de Mumbai, India, en octubre de 2014, al igual que en el “Encuentro Regional Latinoamericano, celebrado en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en mayo de 2014”.

Autoridades prestigiosas de la doctrina Iberoamericana abordaron el análisis de BEPS, relacionándola con la temática de las “Clausulas Antielusivas Generales”, en las “27° Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, celebradas en Lima en agosto del 2014<sup>5</sup>, al igual que el análisis del estado de las medidas antiabuso, efectuado por el profesor Fernando Serrano Anton.<sup>6</sup>

Sin que la presente pretenda ser una enumeración completa de las actividades académicas originadas por BEPS, cabe resaltar la reciente reunión realizada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en el mes de octubre de 2014, en la cual la profesora portuguesa Rita de la Feria disertó en un texto llamado *Alternative to BEPS: Designing and Implementing a destination-based Corporate Tax* (Alternativas a BEPS: Diseñando e Implementando un Impuesto Corporativo Basado en el Destino), sobre la que también se realizará una breve reseña en este trabajo.

## 2. El porqué del surgimiento y la relevancia de BEPS durante los últimos años

Efectuada una breve reseña de BEPS y del Plan de Acción BEPS, cabe dilucidar dos interrogantes. El primero referido a: “¿por qué después de casi un siglo de focalizarse en evitar la “Doble Imposición Internacional”<sup>7</sup>, es recién en el año 2013 que surge el proyecto BEPS? El interrogante se plantea sin perjuicio de los precedentes de la propia OCDE y de la Unión Europea referidos a medidas para evitar la competencia fiscal nociva.

Como se ha señalado en el Plan de Acción BEPS de la OCDE, al que nos hemos referido<sup>8</sup>, ha sido la globalización la que ha dado lugar al avance del fe-

5 Seminario sobre Clausulas Antielusiva General bajo la presidencia del Prof. César García Novoa y con la participación de los doctores Heleno Taveira (Brasil), Catalina Hoyos (Colombia), Peter Byrne (EEUU) y Julio Fernández Cartagena (Perú).

6 Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Pág. 742. Lima 2014, Tomo II.

7 Ya en 1920, la Liga de las Naciones reconoció que la interacción de los distintos sistemas impositivos nacionales conducía a la referida doble imposición internacional

8 Ver capítulo 1 introducción del OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and profit shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

nómeno BEPS, cuya finalidad es, fundamentalmente, evitar la erosión de la base imponible y el traslado artificial de la renta.

Sin embargo, no es este el primer y único efecto fiscal de la globalización de los mercados, como bien lo describió el profesor Víctor Uckmar a principios de la década pasada bajo el rubro de “implicancias fiscales de la globalización de los mercados”. En su trabajo, el profesor Uckmar incluyó citas de antecedentes de la Unión Europea para evitar la competencia fiscal engañosa, y de la propia OCDE con sus directivas sobre “competencia fiscal dañosa” de abril de 1998<sup>9</sup>.

Sin perjuicio de estos antecedentes, cabe tener en cuenta los motivos dados por la OCDE en el “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, para fundar el proyecto BEPS.

Sin duda, la globalización ha traído beneficios a las economías nacionales más allá de las ideologías de sus gobiernos: el movimiento de capital y de personas; la remoción de las barreras de comercio; los desarrollos tecnológicos y de comunicación han originado un incremento de inversiones directas en muchos países, y la creación de empleos.

Conjuntamente con el proceso de globalización, se desarrolló la conducta de algunas corporaciones internacionales representativas de una proporción importante del producto bruto interno (PBI) de los distintos países. Estas compañías abandonaron los modelos de matriz nacional y adoptaron el de organizaciones globales, al establecer una centralización de las diversas funciones, ya sea a nivel regional o global.

Esta situación ha permitido a las corporaciones internacionales minimizar considerablemente sus cargas impositivas y originar, en algunos casos, situaciones de falta de transparencia y de artificialidad que terminan afectando a los distintos gobiernos, que ven disminuida su recaudación en virtud de la erosión de la base de imposición y el traslado de la materia imponible a jurisdicciones de escasa o nula tributación.

Como señala el referido “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, esta conducta no solo perjudica a los gobiernos sino también a los contribuyentes de la jurisdicción tributaria afectada, dado que la disminución de la recaudación originará una mayor imposición sobre los mismos.

También, se ha señalado que las propias corporaciones que se benefician de esta práctica, pueden sufrir un daño institucional en su reputación al compor-

---

9 Víctor Uckmar. *Introducción*. Curso de Derecho Tributario Internacional. Pág. 9. Tomo I, Temis, Colombia. (2003).

tarse de esta manera. Esto es así, ya que se puede ocasionar un daño a sus competidores como las empresas familiares y demás PyMes que carecen de una estructura internacional.

Como hemos señalado, desde hace casi un siglo la preocupación de los Estados Nacionales recayó en evitar la “doble imposición”. Además, al dictarse sus normas tributarias, los Estados Soberanos no siempre tomaron en cuenta las normas dictadas por otros países en virtud del respeto a la soberanía de cada Estado.

Las normas impositivas domésticas y la firma de numerosos tratados, han sido extremadamente útiles para evitar la referida “doble imposición”. Sin embargo, estos mecanismos resultaron insuficientes a la hora de evitar las situaciones de “doble no imposición”, en el que la presencia de jurisdicciones con baja o nula tributación, ligado a ciertas prácticas de segregación artificial de la materia imponible entre distintos sistemas tributarios, originó un escenario propicio para el desarrollo de BEPS.

Esta situación suele originarse por la existencia de vacíos legales, al igual que por la fricción en la interacción de las leyes fiscales domésticas, aunque también puede ser el resultado de la aplicación de convenios de doble imposición.

El “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” identifica las acciones a llevar a cabo para abordar BEPS, y establece los plazos para la implementación de dichas acciones. También identifica los recursos y la tecnología necesarios para implementar dichas acciones.

Se trata de crear nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia y transparencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional.

En primer término, se analizaron los estudios existentes sobre BEPS y la forma en que impactan en la vida corporativa. Se describieron algunas estructuras corporativas muy utilizadas y se identificaron los problemas más relevantes de las mismas.

El informe identificó las áreas más importantes en las que se deberá trabajar para preservar la integridad del impuesto a la renta y proporcionar a los países instrumentos (domésticos o internacionales) que logren una imposición ajustada a la actividad económica real.

## **2. 1. El origen del Plan de Acción BEPS en casos fácticos**

Las medidas en cuestión se orientan a evitar situaciones vinculadas con estructuras que, según sus impulsores, posibilitaron que grandes compañías como Google, Amazon o Apple minimizaran sus obligaciones tributarias mediante el

uso abusivo de estrategias de planificación fiscal. Las medidas apuntan así a evitar que las empresas empleen prácticas para desplazar sus beneficios a los países de menor o nula tributación.

En 2012, el Comité de Cuentas Públicas del Reino Unido –a cargo de la supervisión de los asuntos financieros del Gobierno de ese país– interrogó a los ejecutivos de Google y Amazon, entre otros, tras haber sido acusados de evadir impuestos, mediante el desvío de sus ganancias a través de oficinas en otros países donde gozan de un mejor trato fiscal<sup>10</sup>. Así, se cuestionaba a Amazon y Google por “desviar” sus beneficios a través de empresas en Luxemburgo e Irlanda<sup>11</sup>.

Google evitaría pagar impuestos en el Reino Unido al canalizar las ventas a través de su unidad irlandesa, mediante un arreglo que le permitiera pagar una tasa de impuestos del 3,2% sobre las ganancias fuera de Estados Unidos.

Conforme lo indica la BBC,<sup>12</sup> los activistas contra la evasión fiscal dicen que las políticas fiscales agresivas son especialmente duras en las naciones más pobres, que necesitan de todos los ingresos que puedan generar. Chris Jordan, Manager de la campaña “ActionAid tax”, dijo al respecto: “para los países en desarrollo, que pierden miles de millones de dólares cada año a la evasión fiscal agresiva, las apuestas no podrían ser mayores. Es vital que tengan un lugar en la mesa, para que las normas fiscales globales no sean elaboradas por las grandes potencias”.

## 2.2. El caso de Google<sup>13</sup>

A lo largo de los años, Google ha llevado a cabo una sólida expansión de sus operaciones. Nació en 1998, en California. En 2001 sus ingresos estuvieron cerca de los 38.000 millones de dólares, y su beneficio rondó los 10.000 millones de dólares. Su gravamen de tipo efectivo fue de aproximadamente un 2,4% en ese año, mientras que el tipo de gravamen legal en los Estados Unidos es del 35%. Para entender cómo Google logró lo mencionado, es necesario tener en cuenta cuatro principios del sistema tributario estadounidense en los que se basa la estructura fiscal de Google:

10 Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal [www.eldiariomontanes.es](http://www.eldiariomontanes.es) 12/11/2012

11 Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal [www.eldiariomontanes.es](http://www.eldiariomontanes.es) 12/11/2012

12 OECD launches plan to stop ‘firms abusing’ tax rules [www.bbc.com](http://www.bbc.com) 19/07/2013

13 La elección de Google es aleatoria. En su lugar, se podría haber elegido a Vodafone o Amazon, las cuales forman parte de un enorme grupo de empresas que saben cómo encontrar vías creativas e innovadoras para reducir sus cargas fiscales.

1. Estados Unidos grava a sus empresas nacionales sobre su beneficio mundial al 35%. Los beneficios de las empresas no residentes son gravados solo si son repatriados a EE.UU.
2. EE.UU posee reglas para evitar la doble imposición. Hay dos opciones posibles: la primera, un sistema de deducción de los impuestos pagados en el extranjero de la base imponible en Estados Unidos. En la segunda, los beneficios obtenidos en el extranjero se incluyen en la base imponible de EE.UU, respecto de la cual es calculado el impuesto que debe abonarse en dicho país. El impuesto pagado en el extranjero es deducido de la cuota del impuesto estadounidense.

Debido a que la deducción no puede exceder el impuesto estadounidense correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero, la mayoría de las empresas optan por el sistema de imputación o crédito de impuesto en vez del sistema de deducción.

3. Las reglas *Subpart F*, que tienen como objetivo las rentas pasivas extranjeras y las rentas generadas a través de transacciones intra-grupo, pretenden salvaguardar la base fiscal de EE.UU de las rentas gravables que son transferidas artificialmente a terceros países con coste de la base fiscal de EE.UU.
4. Aplicación de las directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia.

La planificación fiscal de Google consistió en los siguientes ítems:

- Cambio de los derechos de propiedad industrial e intelectual: explotar estos derechos en Estados Unidos implicaría una elevada carga fiscal. Google decidió transferir los derechos de PI a Irlanda, cuyo gravamen es del 12,5%, a través de un acuerdo de costes compartidos. Este acuerdo implicaba que las partes soportaran los costes de desarrollo de la PI en proporción a la oportunidad de desarrollar este derecho. El acuerdo también hacía hincapié en cómo se deberían estructurar las operaciones de forma efectiva. Es por eso que Google creó una filial irlandesa (Ireland Holdings Limited, IHL) que adquirió los derechos de explotación de la PI de Google para Europa, Oriente Medio y África (EOMA). Por lo tanto, todos los beneficios generados en el EOMA eran gravados en Irlanda, salvo que fuesen repatriados a EE.UU.
- Google usó un sistema llamado “La doble irlandesa”, que consistía en crear una segunda empresa irlandesa (Google Ireland Limited, GIL), responsable de la gestión de los cánones o regalías obtenidos en los países de EOMA y de coordinar las actividades para dicha región. Esta

fue constituida a través de una sociedad holding holandesa interpuesta. IHL concedió a la sociedad holding holandesa una licencia y esta, a su vez, concedió una sublicencia a GIL. El resultado fue que las empresas de Google en EOMA le pagaban a GIL por el uso de los derechos de PI, pagos que se gravan a 12,5%.

- El sistema tributario estadounidense permite a las empresas extranjeras elegir ser tratadas como entidades transparentes o como corporaciones. Dado que la IHL no es una corporación per se, puede optar por ser tratada como una entidad transparente. Debido a esto, las actividades de GIL y la sociedad holding holandesa interpuesta pueden ser atribuidas a IHL. Y como GIL coordina efectivamente las actividades dentro de la región EOMA, esta empresa es activa. Por lo tanto, el núcleo principal de las actividades de IHL se convierte en “operaciones activas”. Debido a esto, los beneficios pueden continuar generándose en Irlanda, haciendo que la sociedad matriz pierda su carácter pasivo.
- Luego, para intentar bajar el gravamen del 12,5% que se le aplicaba a IHL, la sede de dirección efectiva se trasladó a Bermuda, donde el tipo de gravamen es del 0%.
- En cuanto a los efectos producidos en Estados Unidos, trasladar la sede de dirección efectiva de IHL a Bermuda no produce consecuencias, ya que la sigue considerando como empresa irlandesa, mientras que Irlanda considera a esa empresa como una empresa de Bermuda. Como Irlanda no ha firmado un tratado fiscal con Bermuda, los cánones o regalías pueden ser sometidos a un 20% de imposición de la fuente. Pero, al pagarse estos cánones o regalías en los Países Bajos, estos se pueden beneficiar de la Directiva de la UE de intereses y cánones, por un lado, y también del convenio para evitar la doble imposición, firmado entre los Países Bajos e Irlanda. Los cánones o regalías fluyen hacia los Países Bajos sin imposición en la fuente y, como los Países Bajos no gravan los cánones salientes, los mismos llegan a Bermuda libres de impuestos.
- El siguiente cuadro ilustra la estructura de Google:<sup>14</sup>

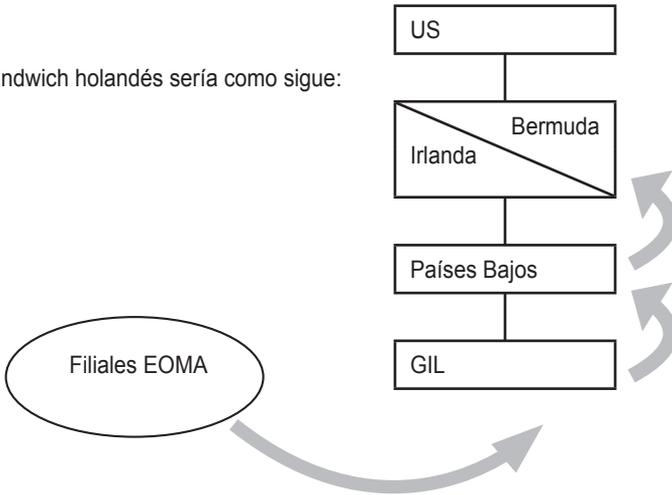
---

14 Ver artículo: [http://www.academia.edu/6998985/Starbucks\\_contra\\_El\\_Pueblo\\_traducci%C3%B3n\\_del\\_art%C3%ADculo\\_de\\_Hans\\_van\\_den\\_Hurk\\_2014\\_](http://www.academia.edu/6998985/Starbucks_contra_El_Pueblo_traducci%C3%B3n_del_art%C3%ADculo_de_Hans_van_den_Hurk_2014_)

Diagrama: La Estructura de Google

Usando los países bajos

- El sandwich holandés sería como sigue:



**Cálculo del gravamen efectivo**

Google Ireland Limited recibe	1.000.00
Hipótesis: 2% se queda en Irlanda	-20.00
Los Países Bajos reciben	980.00
Hipótesis: 0.2% se paga a los Países Bajos	-1.96
Neto pagado a Bermuda	978.04

En el gráfico se ilustra cómo esta estructura hace que el tipo efectivo de gravamen baje a 2,2%, utilizando unos ingresos hipotéticos de 1.000 euros.

- Los dos directores en Bermuda que dirigen IHL son al mismo tiempo abogados y pueden actuar en nombre de Google. Estos convirtieron la forma legal de la sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad de responsabilidad ilimitada. Uno de los efectos de este cambio es que las cuentas anuales ya no necesitan ser publicadas.
- El problema es que una vez que el dinero llega a Bermuda, los accionistas no pueden tocarlo, ya que si deciden obtener sus dividendos y

usarlos, el beneficio debería ser repatriado a Estados Unidos, lo que significaría un coste del 35%. Esto se ha convertido en lo que hoy se llama “beneficios encerrados”.

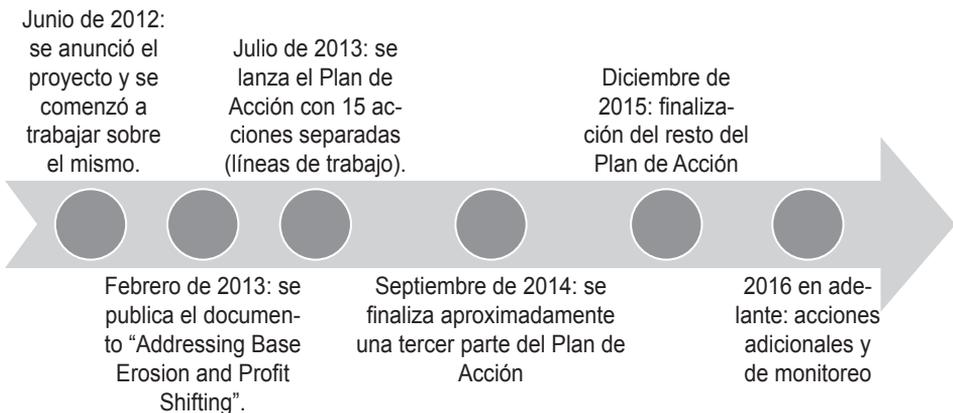
- Los accionistas tienen algunas opciones para obtener sus dividendos. Una de las vías es vender sus acciones, realizar ganancias de capital y después recomprar acciones. Pero estas acciones son caras y las empresas necesitan liquidez para implementar esta solución.

Son muchas las empresas que tienen este mismo problema. En conjunto, se dice que las multinacionales de EE.UU acumulan entre 1.300 y 1.600 billones de dólares.

En los últimos dos años, se estima que las multinacionales que poseen una estructura similar a la de Google gastaron aproximadamente 1.000 millones de dólares en lobby a fin de conseguir una medida económica que logre reducir el impuesto para repatriaciones. Esto se permitió en 2004, en el que las empresas tuvieron que pagar un 5,25% de impuestos con la condición de que el dinero repatriado a los Estados Unidos fuera utilizado para crear nuevos empleos, actividades de investigación y desarrollo, y otros gastos socialmente importantes. Esto no fue una medida del todo fructífera ya que no fueron muchos los que aprovecharon la mencionada situación.

### 3. Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013)<sup>15</sup>

El Plan de Acción BEPS identifica 15 acciones para combatir el fenómeno BEPS, establece fechas límite para cumplirlas e identifica los recursos y los métodos para llevar a cabo las soluciones:



15 Pwc “BEPS update and impacts on Jersey” 30/01/2014

El referido “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” establece 15 acciones contra el fenómeno BEPS, a las que se les debe dar prioridad. Además, según el calendario previsto para cumplimentar estas acciones, en septiembre de 2014 debía realizarse un informe con recomendaciones para las acciones No. 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15.

Este informe se ha presentado a los Ministros de Finanzas del G20 y a los gobernadores de los bancos centrales en Cairns, Australia durante los días 20 y 21 de septiembre de 2014. En el comunicado de dicha reunión se destaca el progreso significativo después de dos años de la emisión del documento “Abordar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, plan que se espera sea llevado a cabo en su totalidad para el año 2015. Allí, también se destacó el apoyo al programa global de intercambio de información fiscal automática sobre base recíproca que permitirá detener la evasión internacional y se señala que este comenzará en el año 2017 o a finales de 2018, sujeto a que se completen los procedimientos legislativos necesarios. Asimismo, se señala que se viene contactando a los países en vía de desarrollo para incorporar sus preocupaciones e inquietudes.

A continuación, se efectúa una breve descripción de las 15 acciones y un resumen de las 7 acciones presentadas como *BEPS Deliverables* durante la aludida reunión en Australia:

#### 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición (Acción N° 1 Deliverable 2014):

Se refiere a los desafíos que requiere la economía digital. Se trata de identificar las mayores dificultades que la economía digital origina en la aplicación de los principios impositivos internacionales y de desarrollar las alternativas disponibles para superar estas dificultades al tener en consideración un enfoque holístico, comprensivo tanto de los impuestos directos como de los indirectos.

Los aspectos a analizar deben incluir, aunque no estén limitados a ellos:

- i. la capacidad de una compañía de tener la presencia digital significativa en la economía de otro país sin que por ello sea fiscalmente responsable debido a la falta de nexo al aplicar los principios fiscales internacionales;
- ii. la atribución de valor originado en la generación de información relevante en el mercado a través del uso de productos digitales y servicios;
- iii. la caracterización de renta derivada de nuevos modelos de negocio;
- iv. la aplicación de reglas relativas a la fuente, y
- v. medidas relativas a la efectiva recaudación del IVA en los supuestos de productos y servicios digitales que se obtienen fuera de la jurisdicción.

- Deliverable 2014<sup>16</sup>

En el mes de septiembre de 2013 se estableció un Grupo de Trabajo en Economía Digital (TFDE, por su sigla en inglés), se trata de un cuerpo subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales (CFA) en el que países del G20 no pertenecientes a OCDE participan como Asociados con países que sí pertenecen a OCDE, para desarrollar un informe en el que se identifican las cuestiones o problemáticas que se desprenden de la economía digital y detallar las opciones para enfrentarlas. Este informe fue presentado en septiembre de 2014.

Para llegar a sus conclusiones, el TFDE consultó a accionistas y recibió las opiniones de empresas, sociedades civiles, académicos y representantes de países en vías de desarrollo, sobre las problemáticas de la economía digital y los BEPS:

**a) Las claves de la Economía Digital y sus modelos de empresa**

1. La economía digital es el resultado de un proceso transformativo fomentado por la Información y la Tecnología de la Comunicación (ICT).

La revolución de la ICT hizo que la tecnología fuera más barata, más poderosa y estandarizada, al mejorar de esta manera los procesos empresariales e impulsando el nivel de la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los vendedores minoristas pueden permitir a los clientes hacer pedidos *online* y, de esta forma, también analizar la información del cliente para proveerle un servicio personalizado y publicidad. Este tipo de ejemplos se repiten en todas las áreas, ya sea en logística, servicios financieros, fabricación, educación, salud y medios de comunicación.

2. Debido a que la economía digital se está convirtiendo en la economía propiamente dicha, sería difícil o imposible separar a la economía digital del resto de la economía por motivos fiscales.

El intento de aislar a la economía digital como un sector separado, inevitablemente requeriría trazar líneas arbitrarias entre lo que es digital y lo que no lo es. En cambio, es mejor analizar BEPS y los desafíos tributarios que generan desde las estructuras existentes de las empresas multinacionales junto con los nuevos modelos de negocios, al concentrarse en las claves de la economía digital y al determinar cuáles de esas características generan desafíos tributarios o problemáticas con BEPS. Los avances en la ICT, hicieron posible conducir negocios a escalas sustancialmente mayores y sobre distancias más largas.

16 OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

3. La economía digital está en un continuo estado de evolución y los posibles desarrollos futuros necesitan estar monitoreados para evaluar su impacto en los sistemas fiscales.

El veloz avance tecnológico caracteriza la economía digital. Esto lleva a una serie de tendencias emergentes y progresos potenciales que necesitan ser monitoreados de cerca, ya que pueden generar desafíos adicionales a los creadores de políticas fiscales en el futuro cercano. Esto incluye Internet, Divisas Virtuales, robótica, impresiones 3D, etc.

4. La economía digital y sus modelos de negocio presentan claves que son potencialmente relevantes desde la perspectiva fiscal.

Entre estas claves, principalmente se mencionan la movilidad, la dependencia en la información, efectos de las redes, la propagación de modelos de negocios, la tendencia a los monopolios y oligopolios, y la volatilidad.

5. La economía digital también aceleró y cambió la propagación de las cadenas globales de valor, en las cuales las empresas multinacionales integran sus operaciones a nivel mundial.

En el pasado era muy común para las empresas multinacionales establecer subsidiarias en cada país en el que operaban. Esto se debía a la pobre comunicación, a los altos costos de transporte, a los costos de aduanas, etc. Hoy en día, las reducciones en las barreras de aduanas y divisas, los avances en ICT y el movimiento hacia los productos digitales y una economía basada en los servicios, se combinan para romper esas barreras con miras a la integración, permitiendo a estas empresas operar como firmas globales. Gracias a la integración, hoy es más fácil para las empresas adoptar modelos de negocios globales que centralizan sus operaciones a nivel regional o global, dejando de lado el antiguo manejo “país por país”.

## **b) La cuestión del fenómeno BEPS en la economía digital y cómo enfrentarlo**

1. Mientras que la economía digital no genera únicas cuestiones sobre BEPS, algunas de sus claves exacerban sus riesgos.

El TFDE discutió acerca de varias estructuras legales y fiscales que pueden ser usadas para implementar modelos de negocios en la economía digital. Estas estructuras resaltan oportunidades existentes para lograr que BEPS reduzca o elimine tributos en jurisdicciones, a través de toda la cadena de suministro al incluir países de mercado y de residencia. Además, la capacidad de centralizar infraestructura a la distancia de una jurisdicción de mercado y conducir ventas sustanciales de servicios y mercadería a ese mercado

desde una ubicación remota, al combinar con la creciente capacidad de conducir actividad sustancial con un uso mínimo de personal, genera oportunidades potenciales para lograr BEPS y fragmentar las operaciones físicas para evitar la tributación.

2. Estos riesgos de BEPS están siendo enfrentados en el contexto del Proyecto BEPS, que alineará la tributación con actividades económicas y la creación de valor.

Las estructuras que apuntan a trasladar beneficios artificialmente a lugares donde la tasa fiscal es más favorable o nula, serán enfrentados en el curso del trabajo en el contexto del Plan de Acción BEPS. Esto ayudará a reestablecer los derechos de fiscalización en la jurisdicción de mercado y en la jurisdicción de la sociedad matriz, con la realización de las acciones 6, 7, 3, 2, 4, 5, 8, 9 y 10, la mayoría proyectadas para septiembre 2015.

3. El trabajo en el proyecto BEPS debe también examinar un número de cuestiones específicamente vinculadas a la economía digital, a sus modelos de negocio y a sus características claves.

El TFDE identificó algunas cuestiones específicas generadas por las características clave de la economía digital, que merecen atención desde una perspectiva fiscal. El trabajo en las acciones del Plan de Acción BEPS va a tomar en cuenta estas cuestiones para asegurarse de que las soluciones propuestas aborden completamente BEPS en la economía digital. Estos incluyen:

- a. Garantizar que las actividades principales no pueden beneficiarse indebidamente de la excepción de la condición de establecimiento permanente (PE), y los arreglos artificiales relativos a la venta de bienes y servicios no pueden ser utilizados para evitar la condición de PE.
- b. La importancia de los intangibles, el uso de información y la propagación de la cadena de valor mundial y su impacto en los precios de transferencia.
- c. La posible necesidad de adaptar las reglas de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) a la economía digital.
- d. Abordar oportunidades para el planeamiento fiscal por empresas dedicadas a actividades exentas de IVA.

**c) Ampliación de los desafíos de las políticas fiscales planteados por la economía digital**

1. La economía digital también plantea desafíos más amplios a los creadores de las políticas fiscales.

2. Los desafíos relacionados al nexo, los datos y la caracterización se superponen entre ellos hasta cierto punto.
3. El englobar las formas de ejercicio de la actividad, plantea preguntas sobre si las actuales normas nexo continúan siendo apropiadas.
4. La creciente dependencia en la recolección y el análisis de datos y la creciente importancia de los modelos de negocio con múltiples caras, plantean preguntas acerca de la valoración de datos, nexo y la atribución de beneficios, así como la caracterización.
5. El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes en cuanto a la caracterización del ingreso.
6. El comercio internacional de bienes, servicios e intangibles crea desafíos para la recaudación del IVA, en particular, cuando estos productos son adquiridos por consumidores privados de proveedores en el extranjero.
7. El TFDE discutió y analizó varias opciones potenciales propuestas por delegados de diferentes países y accionistas para abordar estos desafíos.

**d) Próximos pasos: Continuar trabajando para completar la evaluación de los desafíos fiscales más amplios, relacionados con el nexo, los datos y la caracterización y las posibles opciones para hacer frente a ellos y asegurarse de que los problemas de BEPS en la economía digital están siendo combatidos de manera efectiva**

Luego de debatir y discutir acerca de los desafíos y las potenciales soluciones, el TFDE llegó a las siguientes conclusiones:

1. La recaudación del IVA en las transacciones empresa-consumidor es una cuestión imperante que necesita ser abordada de manera urgente, para proteger los ingresos fiscales y para nivelar el campo de juego entre los proveedores extranjeros y los proveedores locales. El trabajo en esta área por la *Working Party No. 9* del OCDE CFA debe completarse para finales de 2015, con los Asociados en el Proyecto BEPS participando en igualdad de condiciones con los países pertenecientes a OCDE.
2. El trabajo en el contexto de la Acción 7 del Plan de Acción debería tener en cuenta las actividades que anteriormente eran consideradas preparatorias o auxiliares se les debería negar el beneficio de las excepciones al PE, porque hoy son componentes centrales del negocio. También se debería considerar el desarrollo de una regulación administrativa y razonable que abarque este efecto.

3. La *Working Party No. 1* de la CFA deberá aclarar la caracterización bajo los tratados fiscales vigentes de ciertos pagos en la órbita de los nuevos modelos de negocio, especialmente los pagos de *cloud-computing* (que incluye, por ejemplo, pagos por “software como servicio”), junto a los Asociados en el Proyecto BEPS participando en igualdad de condiciones con los países miembros de OCDE.
4. Debido al marco de tiempo escalonado que maneja el Proyecto BEPS y a las interacciones entre varios efectos de BEPS, es difícil analizar qué tan efectivo es el Plan de Acción sobre BEPS en torno a las problemáticas de los mismos en la economía digital, al momento de entregar este informe.

En este contexto, es importante que el TFDE continúe su trabajo para asegurarse de que el trabajo realizado en otras áreas del proyecto BEPS aplaque las problemáticas del fenómeno BEPS en la economía digital, al asesorar, también, los resultados de ese trabajo, y al continuar, a la vez, con el trabajo en los amplios desafíos fiscales y soluciones potenciales relacionadas con el nexo, los datos y la caracterización, y cómo los resultados del Proyecto BEPS impactan sobre ellos.

## 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (Acción N° 2 Deliverable 2014)

Cabe recordar que el Plan de Acción BEPS destaca la necesidad del desarrollo de instrumentos que pongan fin o neutralicen los efectos de los mecanismos y de las entidades híbridas, que explotan las diferencias nacionales en el tratamiento impositivo de los instrumentos, entidades y transferencias, para deducir el mismo gasto en distintos países, hacer que los ingresos desaparezcan entre un país y otro, o generar artificialmente diversas desgravaciones.

Esta acción busca desarrollar disposiciones en los modelos de tratados y realiza recomendaciones para el diseño de normas internas a fin de neutralizar los efectos de los mecanismos y las entidades híbridas. Estos mecanismos híbridos se caracterizan por obtener una doble no imposición, una doble deducción, o un diferimiento a largo plazo del pago del tributo y así reducen la base de impuestos de los países. A los efectos de cumplir tal cometido, se debe evaluar:

- i. los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, para asegurar que los instrumentos y entidades híbridas no sean usadas con el objetivo de obtener indebidamente beneficios del tratado;
- ii. normas domésticas que eviten exenciones o que desconozcan pagos que son deducibles para el pagador;

- iii. normas domésticas que rechacen la deducción por pagos que no están gravados en el impuesto a la renta para el beneficiario y que no están suscriptos a impuestos en las compañías extranjeras controladas:
- iv. normas domésticas que nieguen la deducción de un pago, si dicho monto es también deducible en otra jurisdicción, y
- v. cuando sea necesario, guías o pautas de coordinación si las mismas normas desean ser aplicadas por más de un país a una transacción o estructura.

Asimismo, deberá prestarse atención a la coordinación de los cambios entre la legislación doméstica y las normas del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

- Deliverable 2014<sup>17</sup>

El informe realizado por la OCDE divide estas recomendaciones en dos partes: la parte I provee recomendaciones para las normas internas en orden de neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos. La parte II fija los cambios recomendados para el modelo de convenio OCDE.

Una vez que estas recomendaciones y las disposiciones modelo sean trasladadas a la legislación interna y a los tratados tributarios, se neutralizarán los mecanismos híbridos y se pondrá un límite a las múltiples deducciones por un solo gasto, deducciones en un país sin que corresponda tributar en otro o la generación de varios créditos fiscales extranjeros para una cantidad de impuestos pagados en el extranjero.

Hay ciertas áreas específicas en las que las recomendaciones de la parte I requerirán ser más refinadas, por ejemplo algunas transacciones del mercado de capitales.

### **Parte I Recomendaciones para las normas internas con el objetivo de neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos**

La primera parte del informe da recomendaciones para la ley interna, con el fin de tratar los desajustes en los resultados fiscales que se plantean en relación con los pagos realizados bajo un instrumento híbrido o pagos realizados a una entidad híbrida o por una de estas. También, se considera la necesidad de normas que aborden desajustes indirectos que surgen cuando los efectos de los mecanismos híbridos son importados a una tercera jurisdicción.

---

17 OECD (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en>

Para evitar la doble imposición y para asegurar que los desajustes sean eliminados incluso donde no todas las jurisdicciones adopten las normas, las normas recomendadas están divididas en una respuesta principal y en una regla defensiva, que solo aplica cuando no haya una norma sobre mecanismos híbridos en la otra jurisdicción o que la norma no se aplique a la totalidad del convenio.

Las recomendaciones apuntan a conducir a los contribuyentes por estructuras de inversiones transfronterizas menos complicadas y más transparentes. A su vez, hay interacción con otras acciones, particularmente con las acciones 3 y 4.

La primera parte del informe define qué es un mecanismo híbrido, identifica y define los mecanismos híbridos individualizados en el informe y hace recomendaciones, dispone medidas que deben ser tomadas por las diferentes jurisdicciones para implementar las recomendaciones y, finalmente, define los términos utilizados en el informe.

- Recomendaciones:

- 1- Cambios específicos en la ley interna

El informe recomienda cambios específicos en la ley interna para lograr un mejor alineamiento entre el sistema tributario interno y el transfronterizo. En particular, el informe recomienda:

- Negación de una exención de dividendos para evitar la doble imposición económica en relación con los pagos deducibles hechos en virtud de instrumentos financieros.
- La introducción de medidas para prevenir que transferencias híbridas sean utilizadas para duplicar créditos en los impuestos retenidos en la fuente.
- Mejoras para compañías extranjeras controladas y otros regímenes de inversión *offshore* para llevar el ingreso de entidades híbridas dentro de la carga de los impuestos bajo la jurisdicción de los inversores y la imposición de requisitos de información sobre este tipo de intermediarios para facilitar la capacidad de los inversionistas extranjeros y las administraciones tributarias a que apliquen dichas normas.
- Normas que restrinjan la transparencia fiscal de los híbridos inversos que son miembros de un grupo controlado.

- 2- Normas de desajustes híbridos

Esta acción también trata sobre las reglas de desajustes híbridos que ajustan los resultados fiscales en una jurisdicción para alinearlas con las consecuen-

cias fiscales en otro. Estas reglas deberían incluir previsiones de la ley interna que:

- Denieguen una deducción por un pago que también es deducible en otra jurisdicción.
- Evitar la exención o no reconocimiento de los pagos que son deducibles por el pagador.
- Negar una deducción por un pago que no se incluye en el ingreso ordinario por el destinatario (y no está sujeta a tributación en virtud de CFC o reglas similares).

Se recomiendan normas nacionales dirigidas a dos tipos de pagos:

- Pagos hechos bajo mecanismos híbridos que son deducibles bajo las normas de la jurisdicción del pagador y no están incluidos en el ingreso ordinario del beneficiario o de un inversor relacionado (resultados D/NI, deducción /no inclusión).
- Pago en virtud de un régimen de mecanismos híbridos que dan lugar a duplicar las deducciones por el mismo pago (resultados DD o doble deducción)

Con miras a evitar el riesgo de la doble imposición, esta acción también solicita “orientación sobre la coordinación o criterios para determinar la residencia donde más de un país trata de aplicar tales normas a una transacción o a una estructura”. Por este motivo, las normas recomendadas por el informe están organizadas en una jerarquía para que una jurisdicción no necesite aplicar la norma de desajustes híbridos donde hay otra norma operando en la otra jurisdicción que es suficiente para neutralizar el desajuste. El informe recomienda que cada jurisdicción introduzca todas las normas recomendadas para que el efecto de los mecanismos híbridos sea neutralizado aunque la jurisdicción contraparte no tenga normas efectivas contra los desajustes híbridos.

Resultados D/NI: Los pagos realizados en virtud de instrumentos financieros híbridos y pagos efectuados por entidades híbridas, pueden dar lugar a resultados D/NI. En lo que respecta de tales mecanismos híbridos, el informe recomienda que la respuesta debe ser negar la deducción en la jurisdicción del pagador. En el caso de que la jurisdicción del pagador no responda a estos desajustes híbridos, el informe recomienda a las jurisdicciones adoptar una regla defensiva que requeriría el pago para ser incluido como ingreso ordinario en la jurisdicción del beneficiario.

Resultados DD: Además de producir resultados D/NI, los pagos realizados por entidades híbridas pueden, en ciertas circunstancias, también dar lugar a re-

sultados DD. Respecto de estos pagos, el informe recomienda que la respuesta primaria debe ser negar la deducción duplicada en la jurisdicción de la casa matriz. Una regla defensiva, que sería negar la deducción en la jurisdicción del pagador, solo se aplicaría en el caso de que la jurisdicción de la matriz no adoptara la respuesta primaria.

Resultados D/NI indirecta: Una vez que un mecanismo híbrido se ha introducido entre dos jurisdicciones sin reglas de desajustes híbridos eficaces, es una cuestión relativamente simple desplazar el efecto del desajuste a una tercera jurisdicción (a través del uso de un préstamo ordinario, por ejemplo). El informe recomienda que la jurisdicción del pagador niegue la deducción de un pago donde el beneficiario establece que el pago fuera en contra de los gastos en virtud de un acuerdo de desajuste híbrido (el pago se realiza en virtud de un mecanismo híbrido importado que resulta de un resultado D/NI indirecto).

Mecanismos híbridos	Acuerdo	Recomendaciones específicas para mejoras en la ley interna	Normas recomendadas de desajustes híbridos		
			Respuesta	Regla defensiva	Alcance
Deducción/No Inclusión (D/NI)	Instrumento financiero híbrido	Negar excepción de dividendos para pagos deducibles Limitación proporcional de los créditos de retención de impuestos	Negar deducción del pagador	Incluirlo como ingreso ordinario	Partes relacionadas y arreglos estructurados
	Pago pasado por alto realizado por un híbrido		Negar deducción del pagador	Incluirlo como ingreso ordinario	Grupo controlado y arreglos estructurados
Doble Deducción (DD)	Pago realizado a un híbrido reverso	Mejoras en el régimen de inversiones <i>offshore</i> Restringir la transparencia fiscal de entidades intermedias en las que los inversores no residentes tratan a la entidad como opaca	Negar deducción del pagador	-	Grupo controlado y arreglos estructurados
	Pago deducible hecho por un híbrido		Negar deducción de la matriz	Negar deducción del pagador	Sin límite de respuesta, la regla defensiva se aplica a los grupos controlados y arreglos estructurados
Deducción/No Inclusión indirecta (D/NI indirecta)	Pago deducible hecho por un doble residente		Negar la deducción del residente	-	Sin límite de respuesta
	Acuerdos de desajustes importados		Negar deducción del pagador	-	Miembros de grupos controlados y arreglos estructurados

## Parte II Cambios recomendados para el modelo de convenio OCDE

La parte II del informe indica que el trabajo en esta acción debe incluir cambios en el modelo OCDE para asegurar que los instrumentos y entidades híbridos (así como las entidades con doble residencia) no se acostumbren a obtener beneficios de los tratados indebidamente, y señala que debe prestarse especial atención a la interacción entre posibles cambios en la legislación interna y el modelo OCDE.

La parte II está dividida en tres capítulos:

- El Capítulo 8 examina asuntos relacionados a las entidades con doble residencia con el fin de asegurar que estas entidades no se acostumbren a obtener beneficios indebidamente.

Se refiere a los posibles cambios que se podrían realizar sobre el modelo OCDE.

- El Capítulo 9 examina asuntos relacionados con entidades transparentes y propone una nueva disposición en los tratados que regule a estas entidades. Esto asegurará que los beneficios de los tratados fiscales estén garantizados solo en los casos apropiados.
- En el Capítulo 10 se discute acerca de la interacción entre las recomendaciones de la Parte I y las disposiciones del Modelo OCDE.

### 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (Compañías Foráneas Controladas) (Acción N° 3)

Uno de los aspectos de mayor preocupación referido a las BEPS, es la posibilidad de crear contribuyentes no residentes afiliados y transferir la renta de un negocio residente a través de afiliadas no residentes.

Se trata de evitar situaciones como la deducción de intereses en forma doble, tanto en la jurisdicción pagadora como en la que recibe el pago. La idea es no permitir que los intereses sean deducidos en la renta obtenida por la compañía operativa pagadora mientras que no son gravados total o parcialmente por la entidad que los recibe, mientras que el grupo como tal no tiene deuda externa.

### 4. Limitar la Erosión de la Base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (Acción N° 4)

El objetivo es establecer recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de reglas para prevenir la erosión de la base imponible, a través del uso de la deducción de intereses, en particular entre compañías vinculadas o cuando los intereses se originan en la financiación de la obtención de rentas exentas o diferidas. También se analizará esta situación para otros tipos de pagos similares a los intereses.

## 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (Acción N° 5 Deliverable 2014)

El “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” reitera el reporte sobre la práctica impositiva nociva de 1998, al destacar la necesidad de encontrar soluciones para los regímenes preferenciales que facilitan la no tributación total o parcial, si se tiene en consideración la transparencia y la sustancia de las operaciones.

Esta Acción se enfoca en combatir las prácticas tributarias perjudiciales, teniendo en miras, siempre, la transparencia, e incluyendo el intercambio espontáneo obligatorio de las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales. Además, fija la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para poder aplicar cualquier tipo de régimen preferencial. Apunta a considerar los regímenes fiscales preferenciales como un “todo” y así evaluarlos en el contexto de BEPS.

- Deliverable 2014<sup>18</sup>

El informe entregado en septiembre 2014 por el FHTP (Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales) hace foco en tres cuestiones principales:

- La finalización de la reseña que revisó los regímenes preferenciales en los países miembros de OCDE.
- Una estrategia para expandir la participación a los países que no pertenecen a OCDE.
- Consideraciones y opiniones sobre el marco existente en la actualidad.

En cuanto a la revisión de los regímenes preferenciales existentes, se puso especial énfasis en dos puntos: 1- Elaborar una metodología para definir el requisito de una actividad sustancial en el contexto de los regímenes intangibles y, 2- mejorar la transparencia a través del intercambio espontáneo obligatorio de sentencias relacionadas a los regímenes preferenciales.

En el Capítulo 4 se trata la renovación del trabajo en las prácticas fiscales perjudiciales. Describe el progreso llevado a cabo por el FHTP en los requerimientos de actividad sustancial para tener un régimen preferencial. Fue tratado el tema desde diferentes puntos de vista. En primera instancia, se preguntan qué se necesitaría para tratar de manera preferencial a los regímenes relacionados con la “Propiedad Intelectual” (“regímenes intangibles” o “regímenes de PI”). Por

---

18 OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

primera vez, se revisaron los regímenes de PI de los países miembros, aunque la presente Acción se aplica a todos los regímenes preferenciales existentes. El análisis de estos regímenes se abordó desde tres enfoques distintos:

1- El enfoque de la creación de valor, que requería de los contribuyentes obligados a efectuar, un número determinado de actividades de desarrollo significativo. Este enfoque no tuvo apoyo sobre los otros dos.

2- El enfoque de los precios de transferencia, que permitiría a un régimen proporcionar beneficios a todo el ingreso generado por la PI en el caso de que el contribuyente haya localizado un nivel conjunto de funciones importantes en la jurisdicción del régimen, si el sujeto pasivo del pago es el propietario de los activos que dan lugar al beneficio fiscal y es el que los usa, y si el contribuyente asume los riesgos económicos de los activos que erigen los beneficios fiscales. Algunos países apoyaron este enfoque, al sugerir que era compatible con los principios fiscales internacionales y expresaron preocupaciones sobre el tercer enfoque, el del nexo, e incluyeron preguntas sobre su compatibilidad con la legislación de la Unión Europea, etc. Muchos otros países expresaron preocupaciones sobre el segundo enfoque, y es por eso que el FHTP no siguió analizándolo.

3- El tercer y último enfoque es el “enfoque del nexo”. En este enfoque se analiza si un régimen de propiedad intelectual hace que sus beneficios sean condicionados a la extensión de las actividades de I + D (Investigación y Desarrollo) de los contribuyentes que reciben beneficios. El enfoque busca construir, sobre el principio básico de I + D, créditos y regímenes fiscales “front-end” que se aplican a los gastos incurridos en la creación de PI. Bajo estos regímenes de “front-end”, los gastos y los beneficios están directamente relacionados porque los gastos se usan para calcular el beneficio fiscal. El “enfoque del nexo” extiende este principio para aplicarlo a regímenes fiscales “back-end” que se aplican a los ingresos obtenidos después de la creación y la explotación de la Propiedad Intelectual. Por lo tanto, en lugar de limitar las jurisdicciones únicamente a regímenes de PI que solo proporcionan beneficios directamente a los gastos incurridos para crear la PI, el enfoque del nexo también permite a las jurisdicciones proveer beneficios a los ingresos derivados de esa PI, siempre y cuando haya un nexo directo entre los beneficios del ingreso y los gastos que contribuyen a la formación de ese ingreso.

El presente enfoque aplica un análisis proporcionado a los ingresos, en la que la proporción de los ingresos que pueden beneficiarse de un régimen de PI es la misma proporción que la existente entre los gastos admisibles y los gastos en general.

Este enfoque culmina diciendo que cuando el importe de las prestaciones que recibe ingresos bajo un régimen de propiedad intelectual no exceda la cantidad determinada por el enfoque del nexo, el régimen ha cumplido con los requisitos.

Posteriormente, el informe proporciona ejemplos sobre la aplicación del enfoque a diferentes situaciones.

La segunda prioridad bajo la Acción 5, es la modernización del trabajo en las prácticas fiscales perjudiciales para mejorar la transparencia, al incluir el intercambio espontáneo obligatorio de sentencias relacionadas con los regímenes preferenciales. El trabajo de este requisito está destinado a permitir al FHTP comenzar a aplicar el marco de transparencia acordado, de acuerdo con el calendario, y luego informar sobre el estado de aplicación mediante un informe sobre el progreso de la misma que el FHTP deberá entregar en 2015.

El FHTP ha decidido llevar a cabo las obras de mejora de la transparencia en dos pasos:

1- Desarrollo de un marco para el intercambio obligatorio de información espontánea de sentencias relacionadas a regímenes preferenciales. Esto permite a otros países comprobar si un fallo puede llegar a tener implicancias para el tratamiento fiscal de los contribuyentes en su país.

2- Se focaliza en la aplicación del marco establecido a los regímenes preferenciales de los países miembros y asociados. El FHTP desarrollará una guía práctica sobre cómo está destinado a operar el marco y ayudar a la aplicación del mismo. La intención es que el FHTP comience a aplicar el marco después de la reunión de otoño del FHTP y reportar el progreso en el informe del FHTP 2015.

Luego, el FHTP deberá relevar los regímenes normativos de los países miembros y asociados. Esto servirá para identificar qué regímenes son perjudiciales según el informe de 1998 y también identificar qué regímenes adoptan la obligación del intercambio de información espontáneo. También se analizará qué aspectos de la transparencia pueden ser mejorados.

En cuanto al marco desarrollado para el intercambio de información relacionada con los fallos concernientes a los regímenes preferenciales tributarios, este busca que, en caso de que la información obtenida por un país sea relevante para otro, este pueda conocerla.

Este marco se basa en cuatro preguntas principales:

1. ¿En qué momento surge la obligación de intercambiar información sobre sentencias de manera espontánea?

2. ¿Con quién se debe intercambiar la información?
3. ¿Qué información debe intercambiarse?
4. ¿Cuál es la base legal para el intercambio espontáneo de información?

Culmina el informe al hacer referencia a cuáles son los pasos a seguir para completar las metas de la Acción 5:

1. Seguir trabajando en la actividad sustancial.
2. Seguir trabajando en mejorar la transparencia.
3. Seguir trabajando en el relevamiento de los regímenes preferenciales de los países asociados.

#### 6. Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición (Acción N° 6 Deliverable 2014)

La acción número 6 se focaliza en desarrollar disposiciones y recomendaciones entre los distintos países, relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Además, busca realizar trabajos para aclarar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble imposición, e identificar las consideraciones de la política fiscal que los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro Estado. La presente acción se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

Esta acción reconoce que el abuso de los tratados es una de las fuentes más significativas de BEPS y se propone desarrollar modelos y recomendaciones para prevenir el otorgamiento de beneficios de tratados tributarios en circunstancias inapropiadas.

- Deliverable 2014<sup>19</sup>

El informe entregado en septiembre de 2014 incluye los cambios propuestos al Modelo de Convenio Fiscal de OCDE, que es el resultado del trabajo realizado con miras a los objetivos mencionados previamente. Se acordó entre los países que las alternativas propuestas tienen un objetivo en común, este es, asegurar que los Estados incorporen en sus tratados las salvaguardas suficientes para prevenir la utilización abusiva del tratado, particularmente en lo que respecta al *treaty shopping*.

---

19 OECD (2014), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>

Trataremos, a continuación, cada tema por separado:

A. Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.

Se distinguen dos tipos de casos:

- Los casos en los que una persona trata de eludir las limitaciones previstas por el propio tratado.
- Los casos en los que una persona intenta eludir las disposiciones de la legislación fiscal nacional utilizando los beneficios del tratado.

Para la primera categoría, el informe hace la recomendación de enfrentarlos mediante la inclusión de leyes anti-abuso en los tratados. Para la segunda categoría es diferente, ya que los casos incluyen la evasión de leyes domésticas, por lo que no se pueden tratar solo desde el punto de vista de los tratados y requieren leyes locales anti-abuso. Esto puede acarrear un conflicto entre leyes internas y los tratados en materia fiscal.

- Casos en los que una persona trata de eludir las limitaciones previstas por el propio tratado.

a. Recomendaciones relacionadas con el *treaty shopping*

El informe recomienda un triple enfoque para enfrentar los arreglos de *treaty shopping*.

- Primero, se recomienda que los tratados incluyan, en su título y preámbulo, una declaración clara de que los Estados Contratantes tienen la intención de evitar la creación de oportunidades para la no imposición o la reducción de impuestos a través del fraude o la evasión fiscal, al incluir los arreglos de *treaty shopping*.

- En segundo lugar, se recomienda incluir en los tratados en materia fiscal, una norma específica anti-abuso basada en las disposiciones de limitación de beneficios que incluya los tratados celebrados por los Estados Unidos y algunos otros países (la “regla de LOB”). Esta norma tan específica le hará frente a un gran número de situaciones de *treaty shopping* basados en la naturaleza jurídica, la propiedad y actividades generales de los residentes del Estado Contratante.

- En tercer lugar, con el objetivo de enfrentar otras formas de abuso de un tratado, incluyendo situaciones de *treaty shopping* que no estarían cubiertas por la “regla de LOB” explicada precedentemente, se recomienda agregar a los tratados en materia fiscal una norma más general anti-abuso basada en los propósitos principales de las transacciones o acuerdos (regla PPT).

Las reglas de LOB y PPT tienen puntos fuertes y débiles. Es por esto que no se pueden aplicar a todos los países por igual y muchas veces van a necesitar adaptaciones para su correcta aplicación.

b. Recomendaciones que tratan otras limitaciones del tratado

El informe incluye recomendaciones adicionales para nuevas reglas anti-abuso en el marco de los tratados que buscan dirigirse a las estrategias, diferentes al *treaty shopping*, que apuntan a satisfacer los requisitos del Tratado con el fin de obtener de manera inapropiada el beneficio de determinadas disposiciones de los tratados fiscales.

Estas reglas específicas, que se complementan con la regla de “PPT” descrita anteriormente, se dirigen a (1) determinadas transacciones de transferencia de dividendos, (2) las operaciones que eluden la aplicación de la norma convencional que permite la imposición en la fuente de las acciones de empresas que derivan su valor primordialmente de bienes inmuebles, (3) situaciones en las que una entidad es residente en dos Estados Contratantes, y (4) situaciones en las que el Estado de residencia exime los ingresos de establecimientos permanentes (PE) situados en terceros estados y donde las acciones, los reclamos de deuda, los derechos o la propiedad, son transferidos a establecimientos permanentes en países que no gravan tales ingresos u ofrecen un trato preferencial a los mismos.

- Casos en los que una persona intenta eludir las disposiciones de la legislación fiscal nacional utilizando los beneficios del tratado

En el mentado informe se reitera que crear leyes anti-abuso en los tratados fiscales no será suficiente en este tipo de casos. Se necesita crear leyes locales para poder enfrentar estos intentos de evasión de normas domésticas, que incluyan normas que pueden resultar del trabajo realizado en otros aspectos del Plan de Acción, particularmente la Acción 2, la Acción 3, la Acción 4, la Acción 8, la Acción 9 y la Acción 10.

El informe también menciona dos problemáticas específicas relacionadas con la interacción entre tratados y las normas domésticas anti-abuso. La primera problemática se refiere a la aplicación de tratados fiscales para restringir un derecho de un Estado Contratante a gravar a sus propios residentes. El informe recomienda que el principio de que los tratados no restringen el derecho de un Estado a gravar a sus propios residentes (sujeto a algunas excepciones), debe ser reconocido expresamente a través de una nueva disposición en el tratado que se base en la “cláusula de salvaguardia” que encontramos en los tratados fiscales celebrados por Estados Unidos.

El segundo tema tiene que ver con la llamada “partida” o los impuestos “de salida”, en virtud de los cuales, la sujeción al impuesto de algunos tipos de ingre-

sos que tiene devengados en beneficio de un residente, se activan en caso de que el residente deje de ser residente del Estado en que aplican esos impuestos. El informe recomienda cambios al Comentario incluido en el Modelo de Convenio Fiscal con el fin de aclarar que los tratados no impiden la aplicación de estos impuestos.

B. “Aclaración de que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición”

La sección B del informe hace alusión a la segunda parte de la Acción 6, en la que se requiere trabajar en miras de aclarar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar una doble no imposición. En el informe se concluye que esta aclaración debe ser proporcionada a través de una reformulación del título y del preámbulo del Modelo de Convenio Fiscal que establecerá claramente que la intención común de las partes en un tratado en materia fiscal es eliminar la doble imposición sin crear oportunidades para la evasión y la elusión fiscal.

C. “Políticas fiscales que, en general, los países deberían considerar antes de tomar la decisión de celebrar en un tratado fiscal con otro país”

Estas consideraciones deben ayudar a los países a explicar la decisión de no entrar en un tratado fiscal con jurisdicciones de baja o nula tributación. Estas consideraciones también ayudarán a los países que necesitan considerar si deben modificar (o, en última instancia, terminar) un tratado celebrado con anterioridad, dado que un cambio de circunstancias puede plantear preocupaciones de BEPS relacionados con dicho tratado.

7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto EP (Acción N° 7)

En relación con esta Acción, se sostiene que la definición de establecimiento permanente debería ser actualizada para prevenir el abuso del tratado. Se señala la sustitución del rol de la subsidiaria local que tradicionalmente era calificada como distribuidor, por un acuerdo de comisión que provoca que la renta no se atribuya al país donde efectivamente ocurre la venta, sin que exista un cambio sustancial en la función realizada en ese país.

Se exhorta a realizar cambios para prevenir la evitación artificial del EP, ya sea mediante el uso de acuerdos de comisión como el mencionado, o de exenciones específicas.

8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (Acciones N° 8, 9 y 10)

**Acción 8 – Intangibles:** Se trata de implementar normas que eviten BEPS mediante la transferencia de intangibles entre los miembros del mismo grupo.

**Acción 9 – Riesgos y capital:** Se trata de desarrollar normas que eviten BEPS mediante la transferencia de riesgos o la atribución de capital excesivo entre miembros del mismo grupo.

**Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo:** Se trata de desarrollar normas que eviten BEPS mediante la realización de operaciones que no serían efectuadas, o que raramente ocurrirían con terceros independientes.

- Deliverable 2014 Acción 8<sup>20</sup>

Este documento contiene una guía sobre los aspectos de Precios de Transferencia de los Intangibles. Contiene las revisiones finales de los Capítulos I, II y VI de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales (2010), que se han desarrollado en el marco de la Acción 8 del Plan de Acción sobre Erosión Base imponible traslado de beneficios (OCDE, 2013). Estos cambios clarifican la definición de intangibles, proveen una guía para identificar las transacciones que involucren intangibles y proveen una guía suplementaria para determinar las condiciones de competencia normales para este tipo de transacciones. Estas modificaciones a las Directrices, también contienen orientación sobre el tratamiento de los precios de transferencia con las características del mercado local y las sinergias corporativas.

La guía definitiva contenida en este documento representa la primera entrega de los trabajos de fijación de precios de transferencia prevista en el Plan de Acción BEPS. La segunda parte del trabajo sobre estas acciones se realizará en 2015. Por lo tanto, el informe presentado en septiembre de 2014 sobre intangibles, no está finalizado pero representará una guía interna. Las partes pertinentes son la guía en:

- La propiedad de los intangibles,
- Intangibles cuya valuación es incierta al momento de la transacción,
- Uso de métodos no especificados y
- Uso de los métodos de reparto de beneficios.

Inevitablemente, algunos problemas de precios de transferencia, relativos a los intangibles, están estrechamente relacionados con los temas que se abordarán durante el 2015 en el marco del Plan de Acción. En particular, existen fuertes interacciones entre el trabajo en la propiedad de los activos intangibles dentro de la Acción 8 y el trabajo sobre el riesgo, la recalificación de las transacciones y la

20 OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en>

dificultad en valorar los intangibles. A causa de estas interacciones, es un reto finalizar la orientación en un área, sin abordar también otras cuestiones de manera integrada.

Hay partes del informe presentado por la OCDE que deben considerarse como los borradores provisionales de orientación. Aún no está totalmente aceptado por los delegados, que se finalizará en el año 2015.

La intención de los países envueltos en el proyecto BEPS es completar las guías sobre intangibles en 2015. Mientras se completa el trabajo sobre precios de transferencia, las cuestiones se abordarán de manera integrada con el fin de proporcionar una guía de precios de transferencia coherente y consistente tanto sobre los temas que involucran a los intangibles, como los que no lo hacen.

Así como lo solicita el Plan de Acción, la OCDE va a considerar la aplicación del principio de condiciones de mercado y medidas especiales para identificar respuestas efectivas a los problemas planteados por el Plan de Acción BEPS. Las discusiones sobre las medidas especiales que se requieren, están en curso. Entre las que serán consideradas en 2015, encontramos las siguientes:

- Proporcionar autoridad a las administraciones tributarias en los casos apropiados.
- Limitar el retorno de las entidades cuyas actividades se limitan a proporcionar financiación para el desarrollo de los intangibles y potencialmente de otras actividades.
- Exigir condiciones de pago contingentes y/o la aplicación de métodos de reparto del beneficio de ciertas transferencias intangibles.
- Exigir la aplicación de normas análogas a las aplicadas en virtud del artículo 7 y el Enfoque Autorizado OCDE a ciertas situaciones que implican la capitalización excesiva de las entidades de escasa funcionalidad.

El trabajo sobre estas medidas de precios de transferencia estará coordinado con otros trabajos BEPS sobre la deducibilidad de los intereses la definición de establecimiento permanente, normas de sociedades extranjeras controladas, cuestiones de la economía digital y trabajo en la solución de controversias. De esta manera, los delegados tratarán de llegar a un conjunto coherente de normas que aborden efectivamente las preocupaciones de precios de transferencia relacionadas con BEPS. Cabe destacar que aún no se ha tomado ninguna decisión acerca de qué medidas especiales se adoptarán o si las mismas son compatibles con el artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE. La lista anterior no es necesariamente integral y otras medidas podrían ser consideradas.

Puesto que los temas tratados por las medidas de precios de transferencia en el Plan de Acción BEPS tienen claras implicancias en el trabajo de otras áreas del proyecto BEPS, es intención de la OCDE, que se avance de forma expedita con estas acciones.

9. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella (Acción N° 11)

Se trata de asegurar a través del monitoreo y la evaluación, la efectividad y el impacto económico de las acciones a tomar para enfrentar a BEPS.

10. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción N° 12)

Se recomienda la obligación de informar de aquellas transacciones, acuerdos o estructuraciones fiscalmente agresivas, en función de los costos administrativos que puedan tener para las administraciones fiscales.

11. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Acción N° 13 Deliverable 2014)

Además de la transparencia de la información para las administraciones tributarias, se establece que las normas deberían incluir un requerimiento para que las compañías internacionales den a los gobiernos toda la información sobre la imputación global de su renta, su actividad económica y los impuestos abonados en cada uno de los países.

- Deliverable 2014<sup>21</sup>

El informe realizado por la OCDE en septiembre de 2014 contiene un reexamen de la documentación sobre precios de transferencia y un modelo de informe país por país (*country-by-country*) sobre ingresos, ganancias, impuestos abonados y medidas específicas de actividad económica.

Este informe requiere que empresas multinacionales (MNE, por sus siglas en inglés) informen anualmente y a cada jurisdicción impositiva en la que ellos lleven a cabo sus negocios, de la cantidad de ingresos, beneficios anteriores al impuesto sobre la renta y los impuestos sobre la renta pagados y devengados. También, requiere que estas empresas reporten el total de sus empleados, capital, beneficios no distribuidos y los activos materiales que tengan en cada jurisdicción. Finalmente, solicita que identifiquen cada entidad o grupo con el que

---

21 OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

mantengan relaciones comerciales en una jurisdicción en particular y provean una indicación acerca de las actividades de negocio que desarrolle cada entidad.

La orientación de la documentación sobre precios de transferencia requiere que las empresas multinacionales provean a las administraciones financieras un alto nivel de información. Esto acerca de sus operaciones de negocios globales y sus políticas sobre precios de transferencia en un archivo principal (*master file*). También requiere que más documentación sobre precios de transferencia sea proveída en un archivo local de cada país (*local file*), que identifique las transacciones relevantes entre las partes, la suma implicada en esas transacciones y el análisis de la compañía sobre la determinación de los precios de transferencia que hayan hecho, teniendo en cuenta esas transacciones.

Estos tres documentos juntos requerirán a los contribuyentes articular posiciones consistentes sobre precios de transferencia y proveerán a las administraciones fiscales de información útil para evaluar el riesgo de la transferencia de precios, realizar determinaciones acerca de dónde puede ser efectivamente desarrollada una auditoría de recursos, y, en el caso de que estas se realicen, proveer información para iniciar y dirigir las consultas de la auditoría. Esta información debería hacer más fácil para las administraciones fiscales el identificar si las compañías se han involucrado en la transferencia de precios y en otras prácticas que tengan el efecto de transformar artificialmente cantidades sustanciales de ingresos en ambientes con ventajas fiscales. Los países que participan en el proyecto BEPS concuerdan en que todo esto contribuirá con el objetivo de entendimiento, control y término de los comportamientos BEPS.

El contenido específico de los documentos refleja un esfuerzo por balancear la necesidad de información de la administración fiscal, la preocupación por el uso inapropiado de la información y los costos de cumplimiento y las cargas impuestas por el negocio. Algunos países lograrían el equilibrio de una manera diferente mediante los informes requeridos en el informe país por país sobre información adicional de transacciones con respecto al pago de intereses de las partes vinculadas, pagos de regalías y especialmente cargos del servicio. Los países que expresan este punto de vista son principalmente aquellos de las economías emergentes que afirman que necesitan esa información para realizar la evaluación de riesgos y que encuentran desafiante el hecho de obtener información de las operaciones globales de un grupo de empresas multilaterales con sede en otro lugar. Otros países expresan su apoyo por el modo en el que el equilibrio ha sido logrado en este documento.

Al tener en cuenta todos estos puntos de vista, es necesario que los países que participan en el proyecto BEPS revisen cuidadosamente la implementación

de estos nuevos estándares y que reevalúen, a más tardar para fines de 2020, si deberían hacerse modificaciones al contenido de estos informes para requerir la presentación de información adicional.

La implementación efectiva de los nuevos estándares y nuevas normas de información será esencial. En los próximos meses deberá realizarse un trabajo adicional para identificar los medios más apropiados de presentar la información requerida y de diseminarla entre las administraciones fiscales. En este trabajo, se le dará el debido respeto a las consideraciones relacionadas con la protección de la confidencialidad de la información requerida, a la necesidad de poner la información a disposición de los países en el momento oportuno, entre otros factores relevantes.

#### 12. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (Acción N° 14)

Se sugiere mejorar la efectividad de los “procedimientos de mutuo acuerdo” (MAP) conjuntamente con la presencia de arbitrajes obligatorios en los tratados.

#### 13. Desarrollar un instrumento multilateral (Acción N° 15 Deliverable 2014)

Se propone desarrollar un elemento multilateral que refleje la rápida evolución de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esa evolución.

- Deliverable 2014<sup>22</sup>

En el Plan de Acción BEPS, la acción número 15 se encuentra entre las que pueden requerir más de dos años para que se cumplimenten, ya que el trabajo debe ser llevado a cabo en etapas. Según el calendario previsto para cumplimentarla, en septiembre de 2014 debía realizarse un informe que identifique cuestiones relevantes sobre tributación y el Derecho Internacional Público. Este informe se ha presentado en la reunión del G20 llevada a cabo en septiembre del corriente.

El informe dice en su comienzo que existe un apoyo político sin precedentes por adaptar el actual sistema tributario internacional a los desafíos que plantea la globalización. Los Convenios impositivos están basados en una serie de principios comunes que apuntan a eliminar la doble imposición. La OCDE y las Naciones Unidas han actualizado el modelo de los CDI y el contenido de estos se refleja en miles de acuerdos bilaterales.

---

22 OECD (2014), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>

La globalización ha exacerbado el impacto generado por las brechas y las fricciones entre los diferentes sistemas tributarios de los países. Como resultado de esto, algunos aspectos del actual sistema de convenios tributarios bilaterales, facilita la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), lo que necesita ser tratado. Más allá de los desafíos que debe enfrentar el actual sistema de tratados tributarios, la mera cantidad de tratados bilaterales existentes, hace agobiante la tarea de actualizar el sistema. Aunque el cambio sea consensuado, se necesita de mucho tiempo y recursos para introducirlo en la mayoría de los tratados bilaterales.

Sin un mecanismo para ponerlos en práctica rápidamente, los cambios a los Modelos solo harán que la brecha entre el contenido de los modelos y el contenido del actual sistema tributario sea aún mayor. Esto, claramente, contradice el objetivo político de reforzar el actual sistema poniéndole un fin al BEPS, lo que se lograría, en parte, modificando la red de tratados bilaterales. Hacer esto no solo es necesario para terminar con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sino también para asegurar la sustentabilidad del marco de consenso para eliminar la doble imposición. Es por esto que los gobiernos han acordado explorar la viabilidad de un instrumento internacional que tendría los efectos de una renegociación simultánea de miles de tratados bilaterales tributarios.

Sobre la base del análisis realizado por la OCDE en el marco de la acción número 15, los países interesados desarrollarán un instrumento internacional diseñado para proveer una aproximación innovadora a los asuntos de derecho tributario internacional, y que refleje la necesidad de rápida adaptación a los cambios de la economía global. La meta de esta acción es agilizar la implementación del tratado de derecho tributario relacionado con las medidas del Plan de Acción BEPS. Esto no tiene precedentes en el derecho tributario, pero sí en varias áreas del derecho internacional público.

Basándose en la experiencia de expertos del derecho internacional público y del derecho tributario, el informe elaborado que fue tratado en la reunión de G20 analiza la viabilidad técnica de un tratado multilateral y sus consecuencias sobre el sistema vigente. El informe identifica los temas que se derivan del desarrollo de tal instrumento y provee un análisis del derecho tributario internacional, del derecho internacional público y de los asuntos políticos. Concluye que un instrumento multilateral es conveniente y viable, y que las negociaciones para llevar a cabo tal instrumento deben ser convenidas rápidamente.

Entre las razones que da el informe sobre la conveniencia del Instrumento multilateral podemos distinguir:

- Los cambios en el modelo OCDE sobre los convenios de impuestos están destinados a producir cambios en la red de tratados bilaterales que forman el derecho internacional tributario.
- Una negociación multilateral puede superar el obstáculo de las engorrosas negociaciones bilaterales y llevar a una mayor eficiencia.
- El instrumento multilateral puede darle la oportunidad a los países en desarrollo de beneficiarse del proyecto BEPS.
- Algunos asuntos son mucho más fáciles de abordar multilateralmente que a través de instrumentos bilaterales.
- Un instrumento multilateral puede incrementar la coherencia y reformar la confiabilidad de una red de tratados tributarios internacionales, proveyendo una mayor seguridad para los negocios.
- La flexibilidad del instrumento.
- Se necesita participación de muchos países para lograr igualdad de condiciones.

El informe también dice que desarrollar un instrumento multilateral es factible porque:

- Los mecanismos legales están disponibles para lograr un instrumento que abarque los desafíos técnicos y políticos (el informe presenta un anexo en donde describe los mecanismos para resolver los desafíos técnicos que surgirían del uso de un instrumento multilateral y precedentes en otras áreas del derecho internacional).
- El instrumento coexistirá con la red de tratados bilaterales existente.
- Un instrumento multilateral seguiría los procedimientos de negociación establecidos y la ratificación va a requerir los procedimientos nacionales convencionales, con arreglo a las leyes nacionales.
- La relación entre las partes del instrumento multilateral, que no sean partes en un tratado bilateral entre ellas, generalmente no se verá afectada.
- Los desafíos técnicos que se derivan de la interacción entre un instrumento multilateral y los tratados bilaterales puede ser abarcada.
- Existen medios legales para proveer la flexibilidad necesaria para modular, dentro de los límites acordados, los compromisos de las partes.
- Deberá examinarse la relación con otros instrumentos multilaterales.
- Las negociaciones del instrumento multilateral deben ser rápidas para evitar incertidumbre.

- El proyecto BEPS está destinado a generar principios comunes para reforzar la claridad y la predictibilidad del tratamiento fiscal de las actividades trasfronterizas.

Finalmente, distingue los pasos a seguir:

- Las acciones del Plan deben completarse antes de que los componentes sustantivos del instrumento multilateral sean finalizados.
- Se recomienda convenir una Conferencia Internacional para desarrollar el instrumento multilateral en 2015.
- Si se apoya esta propuesta, debe establecerse un mandato con rapidez para que la mencionada Conferencia se reúna a comienzos de 2015 para comenzar con su trabajo.

#### 4. Informe explicativo (Explanatory Statement)

Otro documento relevante es el informe explicativo denominado *Explanatory Statement*<sup>23</sup>, que efectúa un análisis de los informes sobre el fenómeno BEPS entregados en 2014 y que fueron consensuados por 44 países miembros de la OCDE, los miembros por adhesión y los países del G20. Para su elaboración, se efectuaron extensas consultas a países en vías de desarrollo, empresas, ONG y otras partes interesadas.

Este documento describe el estado de los informes del año 2014 en el contexto de la totalidad del proyecto BEPS, e incluye aspectos técnicos y la potencial interacción con los aspectos pendientes de dicho proyecto, a la vez que señala los próximos pasos a seguir.

Contiene los reportes y recomendaciones referidos a siete de las Acciones del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” que aún no pueden considerarse finalizados, pues su contenido podría ser impactado por las decisiones que se tomen en el 2015 sobre las Acciones seleccionadas para dicho año.

#### 5. Acciones unilaterales llevadas a cabo

Gradualmente puede notarse una adaptación de las legislaciones de las distintas jurisdicciones, a las directivas y sugerencias del plan de acción BEPS, tal como lo reflejan las siguientes acciones unilaterales<sup>24</sup>:

23 OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf).

24 Ver [http://www.pwc.com/en\\_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf](http://www.pwc.com/en_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf)

- Estados Unidos: Codificación de la sustancia económica – Casos en la corte tributaria de transacciones financieras (*debt vs equity*).
- México: Propuesta de reforma tributaria que aborda el abuso de tratados y la erosión de la base imponible.
- Colombia: Introducción de normas sobre subcapitalización y lista de paraísos fiscales.
- Argentina: modificación del régimen de baja y nula jurisdicción fiscal.
- Brasil: Deducciones de intereses con partes relacionadas en paraísos fiscales.
- España, Chile, Perú, Panamá y República Dominicana: Impuesto indirecto sobre las ganancias de capital.
- Francia: Listas negras y focalización de los financiamientos híbridos.
- Irlanda: Presupuestos que aborden a los residentes de “ninguna parte”.
- Noruega: Estudio del sistema tributario y la erosión de la base imponible.
- Países Bajos: Decreto sobre financiación y concesión de licencias.
- Alemania: Implementación de disposiciones anti-abuso.
- Luxemburgo: Implementación de disposiciones anti-abuso.
- Italia: “Impuesto de google” para negocios digitales.
- Sudáfrica: Creación de un subcomité de impuestos para focalizarse en BEPS
- India: Clarificación de las disposiciones GAAR.
- Japón: Límite a las cláusulas de beneficios en los convenios bilaterales.
- Australia: Nuevas reglas de subcapitalización y creación de un equipo dedicado a BEPS.

## 6. Una alternativa al fenómeno BEPS

Tal como se señaló al inicio de esta colaboración, cabe traer a colación la innovadora propuesta realizada por Michael Devereux y Rita de la Feria sobre la creación de un impuesto a las sociedades basado en el destino<sup>25</sup> y en la presentación que esta última realizó en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 8 de octubre de 2014<sup>26</sup>.

---

25 WP 14/07 Michael Devereux and Rita de la Feria, Designing and implementing a destination-based corporate tax.

26 Rita de la Feria, Alternative to beps? Designing a destination-based corporate tax, AAEF – IFA Luncheon, 8 October 2014

El planteamiento de estos doctrinarios se centra en que el actual sistema fiscal internacional, basado en los principios de la fuente y residencia, ya no es adecuado para una economía mundial globalizada, y aducen que los fundamentos del sistema fiscal internacional necesitan ser reexaminados. Proponen un impuesto basado en el flujo de caja real y financiero, basado en el principio de destino como una alternativa adecuada para gravar a las empresas en un entorno internacional.

El objetivo del trabajo de Rita de la Feria y Michael Devereux es discutir las cuestiones jurídicas y prácticas que se pudieran derivar de la aplicación de un impuesto de este tipo, es decir, cómo un impuesto basado en el destino puede ser efectivamente diseñado e implementado. Para esto, el trabajo plantea experiencias según el diseño de sistemas de IVA de todo el mundo y propone la implementación del principio de “tributación en destino”.

Al respecto, los autores sostienen que el país donde está ubicado el cliente, posee tanto la jurisdicción sustantiva al impuesto, es decir, legitimidad para imponer impuestos, y la competencia para la aplicación del impuesto, esto es, los medios legales y de implementación de recaudación del impuesto propuesto.

En cuanto a la aplicación de la jurisdicción del impuesto, proponen un sistema de “ventanilla única” (*one-stop-shop*) –similar al utilizado en el IVA– como el medio más eficaz para la recaudación de impuestos.

Proponen, asimismo, soluciones alternativas para otras cuestiones tales como la deducibilidad de los gastos y los créditos fiscales, la susceptibilidad de la evasión y el fraude, el tratamiento de las transacciones financieras, y el tratamiento de las pequeñas empresas.

## 7. Reflexiones finales

Nos encontramos ante una evidente “nueva era” en lo que hace referencia a la fiscalidad internacional, campo en el cual, cuestiones que hasta hace unos pocos años parecían ya “resueltas” o se daban por sobreentendidas, hoy presentan nuevos matices y generan novedosos y comprometedores desafíos.

Así, si bien hasta hace unos años la planificación fiscal “exacerbada” –dentro del marco de la legalidad pero originada en ciertas “lagunas” presentes en legislaciones domésticas o supranacionales– no resultaba reprochable ni daba lugar a mayores debates, hoy el asunto ocupa el principal foco de atención en mira de autoridades fiscales, grupos como el G20 y organizaciones como la OCDE.

Se percibe al respecto una amplia colaboración por parte de la mayoría de las jurisdicciones con el Plan de Acción propuesto por la OCDE, lo que se ve re-

flejado en el notorio grado de avance respecto de las siete acciones (*Deliverables 2014*) presentadas en la reciente reunión en Australia.

No pasan desapercibidas, sin embargo, propuestas marcadamente contradictorias con el Plan de Acción BEPS, que no hacen sino enriquecer el debate y relativizar verdades que en ciertos sectores se consideran inobjetables.

Solo resta observar la gradual respuesta de las diversas jurisdicciones y organizaciones a las distintas propuestas y planes de acción analizados y comprobar cuál será el final de la historia.

## 8. Bibliografía

Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>

El diario montanes. Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal. [www.eldiariomontanes.es](http://www.eldiariomontanes.es). Noviembre 12, 2012.

Hans van den Hurk. OECD launches plan to stop 'firms abusing' tax rules. [http://www.academia.edu/6998985/Starbucks\\_contra\\_El\\_Pueblo\\_traducci%C3%B3n\\_del\\_art%C3%ADculo\\_de\\_Hans\\_van\\_den\\_Hurk\\_2014\\_](http://www.academia.edu/6998985/Starbucks_contra_El_Pueblo_traducci%C3%B3n_del_art%C3%ADculo_de_Hans_van_den_Hurk_2014_). Junio 19, 2013.

Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Tomo II. (2014).

OECD. Addressing base Erosion and profit shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. (2013).

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (2014).

OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en> (2014).

OECD. Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf). (2014).

OECD. Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en> (2014).

OECD. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> (2014).

- OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en> (2014).
- OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20. (2014).
- OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en> (2014).
- Pwc. BEPS update and impacts on Jersey. Enero 30, 2014.
- Rita de la Feria, Alternative to beps? Designing a destination-based corporate tax, AAEF – IFA Luncheon. Octubre 8, 2014.
- Seminario sobre Cláusula Antielusiva General bajo la presidencia del Prof. César García Novoa y con la participación de los doctores Heleno Taveira (Brasil), Catalina Hoyos (Colombia), Peter Byrne (EEUU) y Julio Fernández Cartagena (Perú).
- Víctor Uckmar. Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo I. Temis, Colombia. (2003). [http://www.pwc.com/en\\_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf](http://www.pwc.com/en_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf). Enero 2014.
- WP 14/07 Michael Devereux and Rita de la Feria, Designing and implementing a destination-based corporate tax. Julio 2014.

El rol de las garantías constitucionales  
en la regulación nacional del concepto de  
establecimiento permanente a partir de la  
comparación entre los casos de Colombia e Italia.  
Retrasos justificados, miopías institucionales,  
responsabilidades colectivas

The Role of Constitutional Guarantees in the National  
Regulation of the Permanent Establishment Concept as from  
the comparison between the Colombian and Italian  
cases. Justified Delays, Institutional Short-sightedness,  
Collective Responsibilities

*O rol das garantias constitucionais na regulação nacional  
do conceito de estabelecimento permanente a partir da  
comparação entre os casos da Colômbia e da Itália. Atrasos  
justificados, miopias institucionais, responsabilidades coletivas*

ANDREA MUCCIARIELLO<sup>1</sup>

*Universidad Federico II de Nápoles – Italia*

**Fecha de recepción:** 10 de noviembre de 2014

**Fecha de aprobación:** 23 de diciembre de 2014

**Página inicial:** 101

**Página final:** 128

## Resumen

El establecimiento permanente es un concepto propio del derecho tributario internacional que puede encontrar su definición a través de una norma de derecho in-

---

1 Estudiante de Derecho de la Universidad Federico II de Nápoles. Beneficiario de becas en la Universidad de Bonn (Alemania), en la Universidad de Córdoba (España) y en la Universidad del Rosario (Bogotá), además de representar al ateneo alemán en diversas *Law Moot Courts*. El autor puede ser contactado en la dirección de correo electrónico [andreamucciariello@hotmail.it](mailto:andreamucciariello@hotmail.it)

terno, tal y como aconteció recientemente en el ordenamiento colombiano. Las normas que cumplieron dicha función fueron introducidas durante el bienio 2012-2013, mostrando así un retraso con respecto a muchos de los ordenamientos europeos y suramericanos, retraso que en nuestra opinión debe ser explicado. Partiendo de la comparación con el proceso normativo italiano del mismo concepto, se desarrollan aquí una serie de consideraciones con respecto a la técnica legislativa correcta que debe ser adoptada durante el proceso de introducción del establecimiento permanente en una determinada legislación nacional y cuáles fueron las falencias en la redacción de la norma colombiana. El tema del respeto de la garantía constitucional de la separación de poderes, que es sin duda un tema central para el desarrollo de un sistema democrático y para el fortalecimiento del derecho tributario relativo a dicho sistema, asume un peso notable en su adecuada regulación y pone en evidencia una serie de responsabilidades inderogables en la defensa de los intereses de un determinado Estado. La elaboración de estas normas internas ofrece, además, la oportunidad de analizar si es en verdad posible afirmar que el concepto del establecimiento permanente ha pasado de la esfera del derecho tributario internacional a la del derecho tributario interno, duda que se resolverá a través del estudio de sus orígenes históricos. Se propone al mismo tiempo una nueva interpretación de dicho concepto, dirigida a aclarar por qué no pueden considerarse fortuitos sus orígenes en la Prusia del siglo XIX.

## Palabras clave

Establecimiento permanente, garantías constitucionales, derecho tributario internacional, derecho tributario interno.

## Abstract

The concept of permanent establishment is proper of the international tax law, which may find its definition through an internal law norm, just like it recently happened in the Colombian system of law. The norms that complied with that function were introduced during the biennium 2012-2013, thus showing a delay with respect to many European and South American systems of law, a delay that, in our opinion, must be explained. Starting from the comparison with the Italian normative process of the same concept, a series of considerations are developed here with respect to the accurate legislative technique that must be adopted during the introduction process of the permanent establishment in a determined national legislation. The issue related to respecting the constitutional guarantee of separation of powers, which without any doubt is a core issue for the development of a democratic system and for the strengthening of the tax law related to such system, assumes a remarkable significance in its adequate regulation and ex-

poses a series of irrevocable responsibilities in defense of the interests of a certain State. The elaboration of these internal norms further offers the opportunity of analyzing whether or not it is truly possible to assert that the concept of permanent establishment has passed from the international tax law context to the internal tax law context, a doubt that will be solved throughout the study of its historic origins. At the same time, a new interpretation of such concept is proposed, targeted to clarify the reason why its origins in the Nineteenth century Prussia cannot be considered fortuitous.

## Keywords

Permanent establishment, constitutional guarantees, international tax law, domestic tax law.

## Resumo

O estabelecimento permanente é um conceito próprio do direito tributário internacional que pode encontrar sua definição através de uma norma de direito interno, tal e qual aconteceu recentemente no ordenamento colombiano. As normas que cumpriram dita função foram introduzidas durante o biênio 2012-2013, mostrando assim um atraso que em nossa opinião deve ser explicado. Partindo da comparação com o processo normativo italiano do mesmo conceito, se desenvolvem aqui uma série de considerações com respeito à correta técnica legislativa que deve ser adotada durante o processo de introdução do estabelecimento permanente em uma determinada legislação nacional. O tema do respeito da garantia constitucional da separação de poderes, que é sem dúvida um tema central para o desenvolvimento de um sistema democrático e para o fortalecimento do direito tributário relativo a dito sistema, assume o peso notável em sua adequada regulação e põe em evidência uma série de responsabilidades inderrogáveis na defesa dos interesses de um determinado Estado. A elaboração destas normas internas oferece além, a oportunidade de analisar se é realmente possível afirmar que o conceito do estabelecimento permanente tem passado da esfera do direito tributário internacional à do direito tributário interno, dúvida que se resolverá através do estudo de suas origens históricas. Se propõe ao mesmo tempo uma nova interpretação de dito conceito, dirigida a aclarar porquê não podem considerar-se fortuitos suas origens na Prússia do século décimo nono.

## Palavras-chave

Estabelecimento permanente, garantias constitucionais, direito tributário internacional, direito tributário interno.

## Sumario

Introducción – 1. ¿Por qué en Prusia? – 2. Garantías constitucionales y reglamentación del concepto en el derecho interno – 3. Fines últimos de la regulación del concepto en la legislación nacional – 4. Justificaciones de un retraso – 5. Responsabilidades del Legislador en el cuidado y en la elección de los intereses – 6. Supuesta transición de la noción de la esfera del derecho internacional a la nacional – 7. *Quandoque bonus dormitat Homerus*: descuidos del Legislador colombiano – 8. Conclusiones.

## Introducción

El debate mundial sobre el concepto del establecimiento permanente se ha saturado desde hace mucho tiempo; la doctrina, de hecho, ha aportado en los últimos años numerosas y brillantes investigaciones sobre el tema, que han contribuido a aclarar, cada vez con mayor precisión, lo que debe entenderse por “establecimiento permanente”. El tema ha sido afrontado a la luz de enfoques muy diferentes: desde la descripción del desarrollo histórico de la institución, en las diferentes formas en las cuales se ha presentado, hasta el estudio de las categorías del derecho internacional y de su compatibilidad con el derecho comunitario; tampoco pueden dejarse de lado los modelos convencionales, estudiados a la luz de su evolución. La difusión del concepto de establecimiento permanente y la firma de numerosos tratados en este ámbito han obligado a los académicos del derecho tributario a afrontar revisiones minuciosas con el fin de encontrar elementos novedosos que permitan perfeccionar su definición. Así las cosas, los más modernos aportes se han enfocado en aspectos y aplicaciones muy particulares, y las efectivas innovaciones académicas se han reducido tanto cuantitativa como cualitativamente. Escribir sobre este tema podría, por lo tanto, parecer un sinsentido sobre todo en vista de la dificultad para lograr algún aporte novedoso; cosa muy diferente es –y de hecho no han faltado trabajos en este sentido– elaborar una recopilación de lo que muchos han expuesto sobre la materia.

El presente artículo aprovecha la extraordinaria oportunidad que representa la introducción de la definición de establecimiento permanente en la legislación colombiana, que sorprendentemente ha ocurrido de manera tardía con respecto a muchos estados, incluso de la misma América Latina. Sobre esta demora temporal frente a una historia internacional común (que deberá ser no solo observada sino también explicada), nació un debate en la opinión pública colombiana y, en particular, en la comunidad local de académicos del derecho tributario. Es interesante notar que este acalorado debate inició algunos años antes del que puede denominarse el año cero de la historia del establecimiento permanente en la le-

gislación nacional, es decir el año 2012<sup>2</sup>. Paralelo a la firma de los primeros tratados contra la doble imposición, dicho debate prosigue en momentos en los que la introducción del concepto en la legislación tributaria nacional está prácticamente terminada.

A partir de una mayor difusión informativa sobre el particular y de una mayor comprensión de su importancia para el futuro del país, la discusión sobre el tema se ha intensificado y cuenta con la participación de un número cada vez más amplio de académicos del derecho tributario. Es fascinante que dicho clima de discusión no resulte muy distante del clima propio de un proceso constituyente. Con toda seguridad, Colombia todavía recuerda muy bien el proceso que condujo a la aprobación de su vigente y más joven Carta Constitucional, concluido hace poco más de veinte años. Dicha comparación resultará tal vez osada pero busca resaltar la importancia de un proceso que no puede considerarse concluido en 2013 –año de la última reglamentación sobre la materia– y que, por el contrario, está todavía en curso de evolución y abierto al aporte de las contribuciones más diversas.

El presente trabajo busca ser, por lo tanto, un sentido reconocimiento a la extraordinariedad y a la belleza de un momento sinceramente democrático como el que actualmente atraviesa Colombia respecto de la institución del establecimiento permanente. A nuestro juicio, es todavía posible incidir en la dimensión legislativa del establecimiento permanente y ofrecer soluciones para el fortalecimiento del sistema tributario a través del estudio y reconocimiento de las distorsiones y de errores cometidos en el ordenamiento colombiano. El presente trabajo enfoca este estudio en la comparación con el ordenamiento nacional italiano, al cual debe reconocérsele el mérito de haber afrontado antes el problema de la definición del concepto de establecimiento permanente.

En primer lugar, se desarrollará una reflexión sobre el sentido intrínseco de la regulación del concepto de establecimiento permanente a través del derecho interno, partiendo del estudio sobre las consecuencias reales en términos de beneficios fiscales para un país en los casos específicos de Colombia y de Italia. Adicionalmente, se pondrá sobre la mesa la cuestión sobre cuál es el deber último del Legislador con respecto al tema y en cuáles casos se puede considerar dignamente cumplido. En segundo lugar, se intentará dilucidar si es posible afirmar que el concepto de establecimiento permanente ha pasado del derecho

---

2 Cfr. José M. Castro Arango. El establecimiento permanente. Primicias y problemáticas en Colombia. Revista de Derecho Fiscal n. 4, Universidad Extenado de Colombia. Bogotá D.C. (2008); y José M. Castro Arango, Mauricio Marín Elizalde. El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia. Impuestos Revista de Orientación Tributaria. Bogotá D.C. (2009)

internacional al derecho nacional<sup>3</sup> o si, por el contrario, el concepto sigue siendo propio del derecho internacional, como lo fue en sus inicios.

Queremos ofrecer aquí una explicación del enfoque de nuestro estudio, que sin duda no puede ser justificado solo con base en afortunadas coincidencias históricas. En efecto, la relación académica entre Colombia e Italia vive un momento de plena coparticipación en un espacio ideal común. La radicación profunda de la cultura jurídica italiana y, en particular, de la tributaria en el mundo académico latinoamericano, encuentra su fuente en las enseñanzas de D. Jarach y M. Pugliese, en las lecturas habituales y apasionadas de los clásicos (A. Berliri, A.D. Giannini, B. Griziotti y G. Micheli), en la inspiración de los modelos del Código Tributario en la obra de Giannini gracias al estudio cultural desarrollado por F. Sainz de Bujanda en la Ley General Tributaria española, y en las más recientes traducciones intercambiadas entre los dos países (A. Amatucci, M.A. Plazas Vega y V. Ukmar). Se abre así frente a nuestros ojos un verdadero “El dorado” del derecho tributario que puede observarse fácilmente entre los dos continentes, que constituye la premisa lógica de cualquier trabajo de derecho comparado<sup>4</sup> y que quiere ser, con toda modestia, el marco en el cual nos gustaría que sea estudiado el presente trabajo.

## 1. ¿Por qué en Prusia?

Entre las muchas aproximaciones posibles al estudio de un concepto jurídico, es primordial elaborar una lectura de tipo histórico que permita alcanzar una comprensión más completa y profunda de su correcta interpretación. La búsqueda de las motivaciones subyacentes a su origen, la adecuada identificación de las coordenadas en las cuales surgió, el análisis de las eventuales modificaciones que se presentaron con el transcurso de los años y de la alternancia de las teorías interpretativas en auge, además de una reflexión sobre la relación entre estas y su inicial formulación, constituyen etapas imprescindibles de dicho método cognoscitivo. Este enfoque, correctamente entendido y aplicado, no pierde de vista la situación actual en la que se encuentra el objeto de investigación pero, al mismo tiempo, huye de peligrosas actitudes de nostalgia. No se trata solamente de definir, en palabras de Savigny, “en cuál relación se encuentra el pasado con el

3 David Orlando Corredor Velásquez. Derecho tributario. Consideraciones y aplicación del concepto de establecimiento permanente. Pág. 25. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá D.C. (2014).

4 Para una mayor comprensión sobre qué se entiende por *derecho tributario comparado* y para una mayor claridad sobre las ventajas que ofrecen las técnicas comparativas al estudioso del derecho tributario, véase Carlo Garbarino. Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato. En Dir. Pubbl. Comp. Eur. (2004), I, 1059; a Pietro Selicato. La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo. En Mauricio Plazas Vega. Dal diritto finanziario al diritto tributario. Scritti in onore di Andrea Amatucci. Pág 37 y ss. Editorial Temis – Jovene Editore. Bogotá-Nápoles (2011).

presente”<sup>5</sup>. La labor mucho más ardua que debe ser adelantada para poder profundizar todo argumento consiste en tener siempre presente que, para decirlo con las palabras del ilustre profesor Plazas Vega:

Nada es gratuito en la historia del hombre, ni el despliegue de la razón en el tiempo puede repudiarse en forma alguna, porque el presente solo se explica y se comprende como síntesis de un pasado que le da sustento y que en cierta medida, aunque sublimado por el devenir del pensamiento, siempre será presente<sup>6</sup>.

En el tema específico del establecimiento permanente, la atención puesta en su desarrollo histórico y en sus orígenes juega un papel fundamental en la interpretación de su noción –tal y como ha sido definida en los tratados modernos en contra de la doble imposición<sup>7</sup>– y permite igualmente delinear con mayor precisión la noción acogida por las diferentes legislaciones nacionales.

Coherentemente con esta metodología, nos proponemos aquí reflexionar en torno al concepto de establecimiento permanente con el objetivo de reinterpretar la riqueza de datos que nos han sido legados por la doctrina más reconocida<sup>8</sup>, y ofrecer así una nueva y diferente perspectiva que permita estudiar los orígenes de esta institución<sup>9</sup>. Cabe rasaltar la particular importancia de afrontar una serie de interrogantes que hasta ahora han permanecido en la sombra o del todo olvidados por la mayoría de los autores, para intentar comprender si es posible afirmar que no fue del todo casual que la historia del establecimiento permanente encontrara sus raíces en la actual Alemania y si no existen razones complejas, de carácter sistémico, que den razón de la aparición del vocablo *Bestriebsstätte*<sup>10</sup> con una acepción no demasiado distante de la actual, en Prusia, en el siglo decimonoveno.

Se encuentra en el Código Industrial prusiano de 1845 una de las manifestaciones más antiguas del concepto de establecimiento permanente. Dicho texto legislativo incluía el concepto, definiéndolo como el espacio global que era utilizado para el desarrollo de una actividad de tipo comercial. Al respecto, se ha observa-

5 Mario Bretone. Traduzione e unificazione giuridica in Savigny en *Dottrine storiche del Diritto Privato*. Materiali per una storia della cultura. Pág. 186 Vol. VI A cargo de G. Tarello. Bologna (1976).

6 Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Pág. XIV. Ed. Temis. Bogotá D.C. (2006).

7 David Elvira Beneto. *El establecimiento permanente : Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. Pág. 84. Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia. (2007).

8 Un estudio concreto desde el punto de vista histórico, que analiza en particular la evolución del concepto de establecimiento permanente a lo largo de los siglos, se encuentra en Michael Kobetsky. *International taxation on permanent establishment. Principles and Policy*. Pág. 106-159. Cambridge University Press. New York (2011) y en Arvid A. Skaar. *Permanent establishment : erosion of tax treaty principle*. Pág. 71-123. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer-Boston (1991).

9 Es imperativo anotar que el dato sobre el cual se inicia a razonar –el origen prusiano de la institución– es hoy un elemento clásico que debe ser abordado por cualquier interesado en la materia del establecimiento permanente.

10 Establecimiento permanente.

do correctamente que no se trataba de un concepto particular del derecho tributario –algunos lo han reconducido más específicamente a la esfera del derecho administrativo–. Más allá de esta discusión, parece innegable que el concepto producía en el ámbito del derecho tributario, precisamente, sus efectos más significativos. De manera coherente con la definición de establecimiento permanente prevista en el Código Industrial Nacional, se estableció en Prusia la obligación de tributar solamente en el *Gemeinde*<sup>11</sup> (en el cual se encontraba el mencionado establecimiento permanente), por lo que perdió toda relevancia la eventual ubicación del titular en un municipio distinto. En este punto es importante resaltar que la necesidad a la cual el concepto del establecimiento permanente intentaba dar una respuesta, era la de evitar que se sometiera a tributación por dos *Gemeinden* el mismo objeto en relación con el mismo contribuyente, circunstancia que hoy definiríamos, utilizando una terminología moderna, “doble imposición en sentido jurídico”<sup>12</sup>. Si se supera el plano de lo que el Legislador de la época buscó configurar como establecimiento permanente –que en el caso prusiano parece privilegiar una realidad exclusivamente física relacionada con finalidades de tipo comercial– y se evita enfocar la comparación con los elementos que actualmente están comprendidos en la cláusula general del establecimiento permanente del modelo de convención elaborado por la OCDE, si no se levantan objeciones como por ejemplo el no haber tomado en consideración el aspecto del comercio electrónico, es posible concluir que estamos en realidad frente a una identidad de propósito de aquella figura prusiana con nuestra contemporánea visión del establecimiento permanente.

Es en la segunda mitad del siglo XIX que el debate sobre la institución de establecimiento permanente comienza a volverse más intenso y a adquirir al mismo tiempo una dimensión internacional. En aquellos años tuvo lugar la firma de los primeros tratados contra la doble imposición, asimilables a los tratados actuales. La doctrina está dividida acerca de cuál puede ser considerado el primer tratado contra la doble imposición: algunos afirman que fue el tratado firmado el 16 de abril de 1869 entre Prusia y Sajonia<sup>13</sup> y otros, que fue el tratado firmado el 21 de

11 Entiéndase municipio de la época.

12 Para una definición de la doble imposición en sentido jurídico y, en particular, sobre su configuración como fenómeno o como institución véase Anna Miraulo. *Doppia imposizione internazionale*. Giuffrè Editore. Pág. 1-14. Milán (1990). Para una reevaluación de la prohibición de la doble imposición y para un análisis particular del valor de tal principio en el sistema italiano véase Giampiero Porcaro. *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*. Pág. 11-19. Cedam. Padova (2001). Para una valoración de la prohibición de doble imposición en el derecho internacional tributario y en el derecho tributario interno, y para las relaciones entre las definiciones que en ambas esferas se han desarrollado, véase Paola Tarigo. *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*. Pág.53-79.G. Giappichelli Editore. Turín. (2008).

13 Sunita Jogarajan. *Prelude to the International Tax Treaty Network : 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for actions*. Oxford Journal of Legal Studies. Oxford University Press. Oxford (2011).

junio de 1899 entre Prusia y el Imperio Austrohúngaro<sup>14</sup>. En todo caso, el dato incontrovertible es que ambas posiciones identifican a Prusia como firmataria del texto que abriría el camino para la consolidación de una praxis de tratados bilaterales y, en menor medida, multilaterales, en los cuales la característica constante será precisamente la inclusión del concepto de establecimiento permanente. De lo anterior se desprende la necesidad de enfocar en el área alemana la definición general de la institución que, tal y como estaba establecida por el artículo 3 de la Ley alemana contra la doble imposición de 1909, se mantuvo libre de cambios significativos hasta la segunda mitad del siglo XX. Es interesante notar que de la exégesis crítica del texto mencionado se puede constatar que ya estaban presentes en dicha definición muchos de los elementos que posteriormente habrían de ser incluidos en el artículo 5 del Modelo Convencional de la OCDE. No puede ignorarse el hecho de que las fuentes originarias que conformaron con el tiempo el concepto del establecimiento permanente se relacionen con el territorio prusiano y el hecho de que estas fuentes se refieran a un notable arco temporal que cubre, aproximadamente, según las fuentes conocidas, desde 1845 hasta 1909, año en el cual es promulgada la Ley alemana en contra de la doble imposición. Lo que se sostiene aquí es que este aspecto, presente en la doctrina tributaria, ha terminado por ser un objeto de tradicional mención incluso por parte de autores que no investigan efectivamente el ámbito histórico de la figura.

La historia de la relación de esta región báltica con el mundo alemán inicia en los primeros años del siglo XIV, durante la conclusión de las campañas de conquista que permitieron al Orden Teutónico lograr tomar posesión del don recibido en 1226 por Federico II<sup>15</sup>. La evangelización y el exterminio de la antigua población de los prusos hicieron posible la penetración de grandes comunidades alemanas que conservaron un vínculo con los respectivos lugares de origen a través de la inclusión del territorio de la Pomerania<sup>16</sup>. Tras los contrastes entre la Orden y Polonia se asistió a un primer desmembramiento de la región en dos zonas distintas: mientras que el occidente con Marienburg terminó bajo el control del rey polaco, los caballeros conservaron la parte oriental, en donde se encontraba la ciudad de Königsberg. Al momento de la supresión de la Orden tras la reforma luterana, sus posesiones se convirtieron en un ducado hereditario laico que, a través de legados hereditarios, llegó en 1618 a manos del elector de Brandenburgo.

Se presenta entonces uno de los aspectos sobre los cuales convendrá centrar nuestra atención: fueron unidos dos estados que no solamente no eran

14 Maikel Evers. Tracing the Origins of the Netherlands Tax Treaty Network. Pág. 375-386 (2013) 41 Intertax, Issue 6/7. The Netherlands (2013).

15 Karol Górski. L'ordine teutonico. Alle origini dello stato prussiano. Pag. 20-22. Einaudi. Turín (1971).

16 Francis L. Carsten. Le origini della Prussia. Pag 25-43. Il Mulino. Bologna (1982).

colindantes entre sí sino que, además, eran muy diferentes desde los puntos de vista institucional y del ordenamiento. Esta unión forzada, debida a la sucesión de Alberto de Hohenzollern, creció con la anexión de una serie de territorios que entre ellos, y con los ya mencionados, tenían solamente un aspecto en común: el estar ubicados en gran parte de la que se conoce actualmente como Alemania. Entre las posesiones que llegaron a Federico Guillermo y que le permitieron tener un papel tan influyente en el área alemana, se contaban la comarca de Ravensberg, la comarca de la Mark en la región de la Ruhr, el ducado de Kleve sobre el bajo Reno, además de la Pomerania oriental, con el obispado de Kammin, anexo gracias al tratado de Westfalia.

Al dejar momentáneamente de lado cualquier otra consideración, intentemos seguir ahora el crecimiento territorial de Prusia con el transcurso de los años. Si con Federico I de Prusia en 1720 fue adquirida la ciudad de Stettinom, junto con una parte de Pomerania; fue con Federico II que la ampliación abarcó las regiones de Pomerania occidental y Silesia. Por herencia llegaron a Federico Guillermo II los territorios de Bayreuth y de Ansbach, mientras que fue la contextual división de Polonia la que permitió asumir el control de Masovia. Al superar en 1815 el Congreso de Viena, Prusia –con la restitución de la mayor parte de sus anteriores territorios–, se ofrecía a los contemporáneos de inicios del siglo XIX como un Estado carente de una de las características que hoy generalmente estamos acostumbrados a considerar como fundamental: la contigüidad territorial.

Otro elemento que debe ser tenido en cuenta para comprender las razones del nacimiento en Prusia, y no en otra parte, de la institución del establecimiento permanente, está constituido por el *Deutscher Zollverein*, que puede ser considerado como el instrumento económico del cual se sirvió Prusia en la labor de unificación política de Alemania. Desarrollado a partir de 1836, se basaba en una ley que había sido emanada en 1818 por el gobierno de Berlín y que tenía por objeto limitar la recaudación de impuestos en los puestos de frontera. En la década sucesiva a la promulgación de dicha ley fue realizada una unión aduanera entre los territorios que, como se ha visto, habían entrado a hacer parte de la corona prusiana en el transcurso de un proceso plurisecular. A dicha política aduanera se contrapuso la de Württemberg y de Baviera, que constituyeron la Liga aduanera de Alemania meridional en 1828. Las dos antagonistas se fusionaron en 1833 y tan sólo un año después nació una unión aduanera que por primera vez podía ser llamada alemana y que habría de durar hasta 1866. El *Reich* bismarckiano se vio muy beneficiado por el papel desarrollado por la unión aduanera, que si bien nunca alcanzó el peso de un órgano político, pudo con toda seguridad entregar a la primera responsable de tal sistema, Prusia, las llaves de una posición económica hegemónica en toda el área alemana, constituyendo un elemento acelerador en el proceso de construcción de una conciencia nacional.

Un territorio fragmentado es ante todo un territorio difícil de gobernar, y todavía más difícil es el gobierno de su economía. Los intentos por superar este obstáculo, mucho antes de la positiva conclusión de la reunificación de todos los principados alemanes en un único imperio germánico en virtud de la asunción de la dignidad imperial por parte de Guillermo I en 1871<sup>17</sup>, tuvieron en verdad inicio con una ponderada política fiscal<sup>18</sup>. La atención a este tema comenzó a evidenciarse con Federico Guillermo I, cuando, con la creación del *General-Ober-Finanz-Kriegs-und-Domaenen-Direktorium*<sup>19</sup>, fue inmediatamente evidente que el tema del recaudo de los impuestos tenía que vincularse de manera muy cercana con el del ejército<sup>20</sup>, casi como si en su significado programático constituyesen dos caras de la misma moneda, llamada a representar el deber principal del Estado a la luz de una nueva visión absolutista.

Si el tema de por qué Prusia no puede sustraerse de la atención de los académicos de la ciencia tributaria ha sido ya suficientemente demostrado, nuestra atención se tendrá que dirigir nuevamente a este territorio para comprender por qué, a la luz de su ya descrita composición geográfica, era muy probable la eventualidad de que un propietario de una industria residiera en una región diferente de aquella en la cual su industria tuviera sede. Si además los dos lugares estaban separados no sólo por kilómetros sino, peor todavía, por estados extranjeros, se explicaría por qué si la razón de la tributación de la empresa era la

- 17 El sentido de utilizar el adjetivo “positiva” no obedece a una suerte de valoración de los sucesos acontecidos en relación con los otros eventuales cursos que la historia hubiera podido asumir, sino que tiene por objeto reconocer los esfuerzos prusianos que en una larga trayectoria llevaron al posicionamiento de prospectivas hegemónicas cuyo germen tenía raíces antiguas. Theodor Mommsen llegó a formular un “derecho revolucionario de la nación alemana soberana”, es decir, un derecho prussiano de romper la confederación y lograr la unidad nacional en la clara imposición de una visión distintivamente absolutista. Véase Heinrich Lutz. Tra Asburgo e Prussia. La Germania dal 1815 al 1866. Pág. 611. Il Mulino. Bologna (1992). No es posible profundizar suficientemente en este estudio, los más interesantes relieves se dan alrededor de cómo, en esos años, el derecho giró en torno al valor de dos sustantivos no neutros como “Estado” y “Nación” que jugaron un papel preponderante en los procesos de construcción de la identidad y del nuevo sujeto político alemán.
- 18 Para una descripción del sistema fiscal y hacendístico de la Prusia de Federico II que resalta la íntima conexión entre la visión programática del monarca y las políticas tributarias y militares, se remite a Pierre Gaxotte. Frederic II roi de Prusse. Pág 86-97. Ed. Albin Michel. Paris (1967). Para un análisis de cómo tal sistema evolucionó años después en el momento de la unificación y, en consecuencia, para un análisis de las decisiones políticas en materia fiscal del Reich, véase F. Neumark. La politica finanziaria dalla fondazione dell’Impero allo scoppio della prima guerra mondiale. Pág. 71-130. Deutsche Bundesbank (a cargo de). Economia e finanza in Germania 1876-1948. Cariplo-Laterza. Bari (1988).
- 19 Cfr. Pierangelo Schiera. L’introduzione delle “Akzise” in Prussia e i suoi riflessi nella dottrina contemporanea. Pág. 297. Editore Giuffrè. Milán (1965) y Veit Valentin. Storia dei Popoli. Pág. 642. Il Saggiatore di Alberto Mondadori Editore. Milán (1960).
- 20 “The rulers in Prussia had to deal with a large and disunited set of territories in which there were a variety of provincial Estates, and in which towns and country were divided. Once the separate tax systems had been introduced, with central control of revenue extraction, and once a standing army had been achieved, the foundations had been laid for independent policy determination by the ruler”. Cit. Mary Fullbrook. Piety and Politics, Religion and the Rise of Absolutism in England, Württemberg and Prussia Pág. 55. Cambridge University Press. Cambridge (1983). Esta cita nos parece particularmente útil, al conectar en modo sintético el tema de los sistemas de imposición con aquel de la organización de un ejército.

financiación de los sueños de gloria militar de sus reyes, la forma de exigir la tributación se volvía una cuestión de Estado y no, simplemente, de nivel regional. Se entiende así el motivo por el cual fue necesario crear una ficción jurídica –el concepto del establecimiento permanente– que permitiera entender con claridad a cuál administración había que pagar los impuestos y por qué, en la confusión habitual de los constantes atravesamientos de frontera, el plano de lo nacional y el de lo extranjero o internacional, terminaron por intercambiarse de lugar muy a menudo, permitiendo que en la actualidad se pudiera hablar de esfera del derecho tributario nacional y de esfera del derecho tributario internacional en los orígenes de la historia del establecimiento permanente. Al aplicar la teoría interpretativa de Reimer<sup>21</sup>, que señala cuáles son los principales objetivos que se proponen a través de la figura del establecimiento permanente y, en particular, el de lograr disminuir los costos de administración, se comprende muy bien el peso que dicha institución revistió en el proceso de transformación de un tan complejo territorio en un Estado moderno y eficaz.

Si finalmente se tiene el cuidado de incluir en dicho razonamiento la labor reformadora realizada a finales del siglo XIX por Johannes von Miquel –recordado en el mundo tributario por haber perfeccionado, en calidad de Ministro de las Finanzas, el sistema fiscal prusiano y sobre todo la imposición directa–, se encontrará la razón del por qué el concepto del establecimiento permanente resultó siendo en verdad fundamental para permitir la aplicación del recién nacido (1891) impuesto sobre la industria.

## **2. Garantías constitucionales y reglamentación del concepto en el derecho interno**

Tras esta breve pero necesaria digresión histórica, pasemos ahora al estudio de los aspectos actuales de la institución del establecimiento permanente, relevantes para nuestra discusión.

La Ley 80 del 7 de abril de 2003, denominada “Mandato al Gobierno para la reforma del sistema fiscal estatal”, autorizaba al Gobierno italiano a adoptar uno o más decretos legislativos con el objetivo de reestructurar el sistema fiscal nacional. Entre los principios informadores de dicho sistema, el Legislador acogía la prohibición de la doble imposición y, coherentemente con esto (textualmente tuvo

---

21 Las otras dos ventajas que según Reimer se ofrecerían por el establecimiento permanente son la posibilidad de asignar una serie de beneficios al Estado de la fuente y poner sobre el mismo plano al establecimiento permanente con cualquier empresario residente en aquel Estado. Al respecto, véase Ekkeart Reimer, Nathalie Urban y Stefan Schmid. *Permanent Establishments : A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. Pág. 11. Wolter Kluwer (2011).

la previsión de establecer en sus premisas “el pleno respeto de los principios de la codificación”), confiaba al Ejecutivo la labor de definir la noción del establecimiento permanente en la legislación nacional. De hecho faltaba en el derecho interno del país una definición del establecimiento permanente y la doctrina bien se había encargado de señalar esta carencia salvo, posteriormente y posiblemente cuando ya era muy tarde<sup>22</sup>, cuando evidenció que tal necesidad había sido superada gracias a la intervención de la Corte Suprema que, para obviar el problema, había tenido que asumir una vez más la labor de aclarar lo que debía entenderse con la expresión de “establecimiento permanente”.

Lo que resulta importante anotar es la clara indicación que la Corte había suministrado: para efectos de la aplicación de las normas internas, establecimiento permanente era lo que se podía definir a través del instrumento suministrado por el modelo OCDE, que debía ser interpretado con base en las aclaraciones que la misma organización ponía a disposición de los intérpretes en su comentario. El Legislador de la época, demostrando una encomiable cuanto rara técnica legislativa, señaló de manera muy precisa el camino que el Ejecutivo debía seguir en la redacción del decreto legislativo a través del cual se iba a definir el establecimiento permanente.

En pleno respeto del artículo 76 de la Constitución, el Legislador había indicado, entre los principios sobre el Impuesto de Renta de las sociedades, uno de los cinco impuestos que iban a conformar el modificado sistema fiscal, la construcción de la definición de establecimiento permanente conforme a los “criterios que se desprendían de los acuerdos internacionales contra la doble imposición”. El Legislador había hecho así una clara elección a favor de un modelo que salvaguardara los resultados del proceso de negociación de intereses (que Italia había realizado individualmente con cada Estado con el cual había suscrito un tratado internacional). Por otra parte, tal elección iba de la mano con las tesis mayoritarias de la doctrina, según la cual, recurrir a lo establecido en el Modelo OCDE y en sus comentarios, era admisible solamente en forma subsidiaria ante la ausencia de una norma específica en el derecho interno. Resultaba así necesario distinguir la situación específica según la residencia de la casa matriz extranjera, previniendo la aplicación de la definición contemplada en el tratado de doble imposición, en caso de que existiera uno; o, en el caso en que la casa matriz estuviera localizada en un país con el cual Italia no tuviera un tratado para evitar la doble tributación, se debía recurrir a lo previsto por el derecho convencional.

---

22 Antonio Lovisolo. *La stabile organizzazione*. Pág 487. En *Diritto tributario internazionale* a cargo de Víctor Uckmar. Cedam. Padova (2005).

El Gobierno cumplió prontamente el encargo recibido y a finales del mismo año, el 12 de diciembre de 2003, expidió un decreto a través del cual reformó el impuesto sobre la renta de las sociedades (IRES) y se ocupó además de definir el concepto del establecimiento permanente. Fue allí donde la técnica legislativa que había permanecido fiel a la Carta Constitucional —ofreciendo un testimonio de la participación de la Rama Legislativa y, por consiguiente, de todos los ciudadanos en plena tutela de las minorías al proceso de definición de un concepto del derecho tributario internacional—, falló al habersele encargado exclusivamente al Ejecutivo la tarea de tan magna definición.

Y esta cuestión no debe ser considerada solamente en el plano de la disminución drástica de las garantías que el mecanismo ofrece, sino también en el plano de las perspectivas de inconstitucionalidad que levanta en relación con la norma. El alejamiento del Ejecutivo de las precisas indicaciones del Parlamento sobre el punto tuvo algunas consecuencias de naturaleza fundamentalmente empírica, porque el artículo que introdujo en el ordenamiento la definición de establecimiento permanente —el artículo 162 del Texto Único sobre las impuestas de renta (TUIR)— debe su contenido a la influencia de la cláusula general contenida en el artículo 5 del modelo de tratado de la OCDE: esto representa una desviación evidente del modelo elegido por el único sujeto competente para asumir tal decisión de conformidad con los principios que teóricamente uniforman el ordenamiento, es decir el Legislador.

Antes de afrontar el problema de si existieron consecuencias, cuáles fueron y cuánto pesan en la visión general del sistema tributario italiano, lamentamos observar que de dichas inaceptables violaciones en materia no se encuentra libre ni siquiera el homólogo colombiano. Si en efecto el concepto de establecimiento permanente fue adoptado en Colombia por los artículos 86 y 87 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, su verdadera introducción en el ordenamiento se logró a través del sucesivo Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, norma en la cual se aclararon una serie de dudas que subsistían acerca de la correcta interpretación de algunos puntos de no menor importancia, contenidos en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario. Entre estos puntos debe resaltarse, por su pertinencia, lo que debía ser comprendido entre las “actividades de carácter auxiliar o preparatorio” incluidas en el citado artículo. La expresión se refiere a lo que en derecho convencional se conoce como lista negativa, es decir, una serie de ejemplos que carece del carácter de la taxatividad y que da lugar a una presunción absoluta de imposibilidad para configurar un establecimiento permanente con base en consideraciones tanto de carácter económico —como por ejemplo la ausencia de una producción autónoma de utilidades por parte de la actividad susceptible de ser definida como auxiliar o preparatoria con respecto a la principal de la em-

presa—, como prácticos, a causa de la dificultad para determinar cuál es la cuota de utilidad generada por la sede fija de la empresa extranjera, comprobando las rentas que hayan sido producidas allí<sup>23</sup>.

Al respecto, el artículo 3 de dicho decreto reglamentario introduce una lista de ejemplificaciones o, mejor dicho, la reintroduce: esta lista, en efecto, estaba ya prevista en el proyecto inicial del artículo 20-1 del Estatuto Tributario elaborado por el Legislador colombiano. En principio, el Congreso había incluido la previsión de la lista negativa en la formulación del artículo 20-1 del Estatuto Tributario, pero posteriormente cambió de idea: modificó su propia opinión, ofreciendo al respecto una justificación puntual en la exposición de motivos. El cambio, en palabras del propio legislador colombiano, se generó por la convicción de que las actividades indicadas en la mencionada lista no podían ser consideradas, necesariamente, como auxiliares o preparatorias.

El análisis del asunto, que ha sido efectuado por parte de la doctrina colombiana, parece estar en lo correcto cuando señala como contradictoria e incoherente la limitación inicial de la lista efectuada por el Legislador y su sucesiva inclusión por vía reglamentaria por parte del Ejecutivo. Pero a pesar de ello, consideramos que no puso suficientemente en evidencia los aspectos más relevantes del asunto. No basta, de hecho, la presunción de legalidad contenida en el Decreto 3026 de 2013 para permitir a cualquier intérprete no considerar los problemas que el asunto presenta en términos de correcta técnica legislativa y de respeto a las garantías contempladas por la Constitución colombiana.

El papel que la Rama Legislativa debe asumir con respecto al tema que aquí nos interesa está garantizado por el artículo 189 de la Constitución Política, que específicamente delinea los límites de la potestad reglamentaria. Los decretos reglamentarios tienen que subdividirse en: a) aquellos a los cuales la misma ley remite por constituir su condición de aplicabilidad, b) aquellos que se ocupan de transcribir el texto de la ley y, finalmente, c) aquellos que presentan un carácter de necesidad para permitir la observación de la finalidad explícita y del contenido implícito de la ley, en pleno respeto de la intención del Legislador y siempre limitado al alcance de la ley que está reglamentando.

El artículo 189 constitucional se preocupa, por lo tanto, de la distribución de las competencias y de la subdivisión de las respectivas esferas de influencia entre los poderes del Estado, excluyendo, en particular, la posibilidad de intervención a través de Decretos Reglamentarios en los temas que sean de exclusiva competencia del Congreso. Más allá del mérito de la efectiva legalidad o ilegali-

23 Véase Giuseppe Ripa. La fiscalità d'impresa. Pág. 222. Cedam. Padua (2011).

dad del Decreto 3026 de 2013<sup>24</sup>, lo que parece importante subrayar en este punto es que el Ejecutivo asumió una decisión política en dirección exactamente contraria a la que había sido expresada por el Congreso en la exposición de motivos de la norma reglamentada y que, además, lo hizo a pesar de que de la simple lectura de la exposición de motivos que el órgano legislativo había efectuado para ofrecer a la colectividad las razones de su cambio interpretativo, se podía fácilmente intuir que la Rama Legislativa se había expresado sobre el tema de manera totalmente diferente y clara.

Así las cosas, resulta claro que al igual que en el caso italiano, estamos aquí frente a una verdadera desvalorización de las garantías constitucionales, generada por la toma de decisiones políticas por parte del Ejecutivo en contravía de directrices plasmadas por el Legislativo, verdadero órgano de representación popular. Al tener claro lo anterior, ahora nuestra intención es enfocar el discurso hacia el sentido más profundo de la regulación del establecimiento permanente a través de uno o más artículos del derecho interno.

### **3. Fines últimos de la regulación del concepto en la legislación nacional**

Más allá de la garantía de la estabilidad jurídica, que frecuentemente se aduce como justificación al momento de regular el establecimiento permanente (véase al respecto la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012), lo cierto es que no existe ninguna obligación específica de regular el concepto de establecimiento permanente a nivel interno. Lo que realmente resulta relevante en el proceso de desarrollo de esta labor es intentar elaborar una síntesis novedosa y ajustada a los intereses nacionales, ya sea partiendo del derecho convencional expresado en los modelos de la OCDE y de la ONU, o bien acogiendo el contenido de los tratados firmados por cada país, o integrando las dos posibilidades.

Creemos que a través de una norma nacional es posible realizar una atenta valoración de los intereses del país frente a una regulación determinada, teniendo en la justa consideración la estructuración efectiva de sus relaciones financieras y las relaciones de fuerza que a nivel internacional logra establecer o a las cuales,

---

24 Dichos decretos gozan de la presunción de legalidad. Nótese de todas maneras que a cada ciudadano, sin necesidad de ser representado por un abogado, corresponde la posibilidad de exigir su verificación en todo momento a través de la acción de “nulidad por inconstitucionalidad”, acción libre de caducidad. Esta acción se encuentra regulada en el artículo 135 del código del procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, y permite pedir que se declare la nulidad de los decretos de carácter general adoptados por el Gobierno Nacional cuya revisión, de conformidad con los artículos 237 y 242, no es de competencia de la Corte Constitucional. Dicha acción concierne los casos de infracción directa cometida contra la Constitución, norma superior del ordenamiento jurídico, y es de conocimiento del máximo órgano de la justicia contencioso-administrativa colombiana, esto es el Consejo de Estado en su sala plena.

a su pesar, está obligado a doblegarse. Es muy importante aquí mantener separadas las posibilidades realizables a través de una norma interna de las que son posibles en el ámbito del derecho convencional, que en verdad es fruto de una conciliación de intereses y de presiones entre múltiples actores y de la inevitable obra de mediación desarrollada por las organizaciones internacionales. Igualmente, diferente es la libertad que tiene un Estado para defender sus intereses en la negociación de las cláusulas de un tratado para evitar la doble imposición con otro estado, libertad que naturalmente tiende a aumentar en el caso en que solamente haya un interlocutor o un número reducido de interlocutores.

Tal conclusión es de todas maneras muy imprecisa porque no toma en consideración el hecho de que los interlocutores son, ante todo, interlocutores políticos y que las variables en juego son muchas más de las que parecen estar presentes. Durante una negociación de un país con otro, el país está motivado, en primer lugar, por los precisos intereses que lo vinculan con ese otro país con el que está negociando, lo cual fácilmente podría llevarlo a realizar un número notable de concesiones con el fin de no perjudicar la relación existente entre los dos países y privilegiar los intereses preexistentes al tratado. En el texto firmado por las partes pesan de manera sensible consideraciones sobre la oportunidad política y sobre el momento histórico en el cual dicha negociación se desarrolla: se puede incluso observar que las posiciones expresadas en un determinado tratado contra la doble tributación terminan siendo leídas, con el paso del tiempo, como expresiones de fuerza o de debilidad del Estado contrayente.

La definición del establecimiento permanente y la decisión de cuándo una empresa, con base en las reglas de juego previamente fijadas, constituye o no un establecimiento permanente, no es un tema neutral. En la noción de establecimiento permanente se encuentra el supuesto subjetivo suficiente y necesario para la imposición, en un Estado extranjero, de la renta derivada de una actividad económica allí ejercida por un sujeto residente en otro Estado. Lo anteriormente expuesto resulta relevante en el ámbito de la distribución de la soberanía tributaria y en el plano del desarrollo del derecho tributario internacional (que se ha visto afectado por la renuencia manifestada en el pasado por los estados al momento de ceder porciones de su propia soberanía) y muestra sus verdaderos efectos en relación con el flujo de dinero que un país logra o no logra someter a tributación. En verdad, y de manera tal vez un poco brutal, se podría decir que muestra sus efectos en la futura salud económica de un determinado país.

Por lo tanto es necesario tener en mente el futuro para poder continuar el discurso sobre la utilidad de una norma nacional que defina la institución del establecimiento permanente. Comparada con las técnicas anteriormente ilustradas, esta última está sujeta en menor medida al condicionamiento externo, que de

todas maneras siempre estará presente. El Estado que reflexiona sobre esa solución legislativa deberá considerar atentamente que dicha técnica ofrece la posibilidad de regular todas aquellas situaciones que todavía no han sido reguladas por un tratado contra la doble imposición, verdadero efecto práctico de la introducción de una definición doméstica de establecimiento permanente.

El citado artículo 162 del TUIR prevee como ámbito de aplicación del concepto de establecimiento permanente: los sujetos residentes en países con los cuales Italia todavía no haya estipulado una convención contra la doble tributación. Además, la normativa italiana incluye en el ámbito de aplicación del concepto a aquellos casos en los que, a pesar de haber un tratado para evitar la doble imposición con el país de que se trate, la definición doméstica de *establecimiento permanente* pueda resultar más favorable para el contribuyente<sup>25</sup>. En el caso colombiano, en cambio, el efecto práctico de la introducción de la definición de establecimiento permanente depende de manera particular del tipo de régimen tributario y de las decisiones que en tal sentido habían sido tomadas por el Legislador mucho antes de 2012.

El sistema tributario en Colombia grava toda la renta que se pueda considerar de fuente nacional (independientemente de que la renta la obtenga un residente o un no residente en Colombia), de acuerdo con el artículo 24 del Estatuto Tributario. En ese sentido, la introducción de la definición doméstica de establecimiento permanente no fue particularmente significativa en lo que concierne el aumento efectivo de los supuestos cobijados mediante la tributación de las rentas de fuente nacional y de los relativos recaudos, pues permanecieron sustancialmente invariados frente a lo que la administración financiera lograba sujetar a imposición antes de la introducción del concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento nacional.

La definición interna de establecimiento permanente en Colombia se encuentra en consonancia con aquella establecida en los tratados para evitar la doble tributación que el país ha suscrito desde 2005 con España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea y Portugal. Ello no sucede en el caso italiano, en el cual el Legislador explícitamente previó que siempre que las garantías ofrecidas al contribuyente sean mayores con la definición del artículo 162 TUIR, estas deberán ser aplicadas en lugar de aquellas de menor cobertura previstas en el tratado fiscal, fijando así la supremacía de la norma nacional sobre el derecho específicamente comprendido en los tratados en relación con el alcance del concepto de establecimiento permanente. Por el contrario, en el derecho colombiano, en caso

---

25 Sobre el tema del *favor contribuentis* se volverá a continuación para desarrollar una serie de consideraciones sobre la efectiva tutela del mismo en el ordenamiento colombiano, en particular en el tema del establecimiento permanente.

de preexistencia de un tratado contra la doble tributación, no hay lugar alguno a analizar la definición de establecimiento permanente prevista en el ordenamiento nacional, sino que la valoración se reduce a la simple aplicación de la definición establecida en el tratado.

#### 4. Justificaciones de un retraso

Es importante aprovechar la ocasión para notar que el retraso en la introducción de la norma entre Colombia y numerosos estados europeos (España, Francia, Alemania, Italia, etc.) y latinoamericanos (Argentina, Ecuador, Perú, Venezuela, etc.)<sup>26</sup>, encuentra su explicación en la falta de necesidad de recurrir a un artículo específico para tasar las rentas de fuente colombiana de los extranjeros no residentes, simplemente por el hecho que el sistema ya preveía su tributación antes de 2012. Con el ocaso de la política que había llevado Colombia a privilegiar estrategias de protección de la economía interna y a no cultivar los mercados internacionales, coherente con cierto tipo de soluciones ofrecidas por el cepalismo como crítica y solución de los límites que dicha corriente encontraba en el neoliberalismo, a partir de la década de 1990 tuvo su inicio una temporada de notable apertura frente a los mercados extranjeros, gracias a la transición de la política del “hacia adentro” a la política del “hacia fuera”<sup>27</sup>. Los resultados de esta etapa se evidencian en los tratados contra la doble tributación firmados en los primeros años del 2000, que fueron los primeros en introducir la problemática del establecimiento permanente en Colombia. En el tiempo en el cual el Congreso sintió la necesidad de delinear la institución del establecimiento permanente, se presentó el proyecto de Ley 39/06C que, si bien nunca se convirtió en ley, resulta interesante para entender que en ese momento de fuerte internacionalización de la economía nacional, se advertía la necesidad de regular el concepto con un fin sensiblemente diferente al que en cambio caracterizaría la Ley 1607 de 2012, esto es, la estabilidad jurídica. La propuesta preveía la introducción del establecimiento permanente para dar aplicación a los tratados contra la imposición firmados por Colombia: nótese que el concepto se acercaba mucho más a lo estipulado en dichos tratados que a lo señalado en el Modelo Convencional de la OCDE, contraviniendo así la elección interpretativa hecha seis años después.

26 César Montano Galarza. El establecimiento permanente en los países miembros de la Comunidad Andina y en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ed. Temis (2004).

27 Para los fines de este estudio, piénsese en la política fuertemente proteccionista de gravámenes a las importaciones y restricciones administrativas así como en el régimen aduanero que hacía muy complicadas las importaciones en Colombia. Para una descripción de este tema, así como para un discurso general sobre las ideas características del pensamiento de Raúl Prebisch, acogidas por la Comisión Económica para la América Latina y el Caribe (CEPAL), y de los demás exponentes del estructuralismo, véase Mauricio A. Plazas Vega. Op. cit. Pag. 165-178. Ed. Temis. Bogotá D.C. (2006).

## 5. Responsabilidades del Legislador en el cuidado y en la elección de los intereses

Se ha observado que la oportunidad de regular la definición de establecimiento permanente mediante una norma nacional tiene, potencialmente, el efecto de regular todo caso no cubierto por anteriores tratados. En esto se advierte una potencialidad enorme, necesariamente relacionada con la responsabilidad propia del poder legislativo. Esta relación podría parecer peregrina pero, como se ha tenido la oportunidad de demostrar, una norma nacional que regule el establecimiento permanente merece ser analizada en la medida en la que logra responder adecuadamente a las necesidades de un país y asume un papel decisivo para garantizar a este último el acceso a una serie de rentas que de otra manera no serían sujetables a imposición. En otras palabras, creemos que, a la luz de los intereses en juego y de su relevancia para todos los ciudadanos, no es conveniente adelantar una actividad de regulación que no sea precedida por un atento estudio de cuáles son tales intereses, que no sea consciente de cuáles intereses el texto propuesto defiende o que no ponga en acto decisiones ponderadas en la definición de cuáles tienen que ser privilegiados. Se está hablando aquí de una serie de actividades que en teoría podrían parecer obvias, pues el acto de legislar debería traducirse inevitablemente en el cuidado de la *res publica*. Pero la experiencia nos permite con tristeza constatar que dichas actividades suelen con frecuencia no ser tan obvias. Dicha perspectiva interpretativa debe ser entendida a la luz de la garantía constitucional de la separación de los poderes. De hecho, la definición del concepto no debería ser nunca el fruto de una decisión del Ejecutivo, pues en tal caso estaría representando los intereses de una sola parte de la comunidad y no de todos los ciudadanos, como corresponde.

## 6. Supuesta transición de la noción de la esfera del derecho internacional a la nacional

En relación con la posibilidad de hablar de la transición del concepto de establecimiento permanente de la esfera del derecho tributario internacional a la del derecho tributario nacional –que parte de la doctrina había precisamente querido encontrar en la Prusia del siglo XIX– debe advertirse que depende del caso específico de estudio, pues no resulta posible efectuar una generalización que interese a todos los estados. El punto de partida para juzgar si en el caso colombiano dicha transición tuvo lugar es la verificación de los elementos que la norma nacional ha incluido en la definición del establecimiento permanente. El punto no es solamente entender en qué relación se encuentran estos elementos con el derecho convencional o con las normas de los diferentes tratados, sino más bien esforzarse por entender si dichos elementos buscan satisfacer las necesidades del

país y son el fruto de una valoración y ponderación consciente por parte del poder legislativo nacional.

Al respecto, debe tenerse claro que si el Legislador nacional copia directamente el Modelo Convencional OCDE no significa necesariamente que falta a los deberes de cuidado del bien común que le impone el mandato constitucional, siempre y cuando el modelo sobre el que recaiga la elección sea el más adecuado para las necesidades del país y, además, se pueda demostrar que no fue necesario ningún correctivo justificado por las características del país. Pero sobre todo que no se trata de un caso fortuito sino, por el contrario, del fruto de una actividad de valoración previa profunda y consciente y de una decisión posterior acerca de cuáles intereses escoger para asegurar de la mejor manera el futuro del sistema-país. Que esta transición del derecho internacional al derecho nacional se presente efectivamente no es en absoluto la única vía posible e, incluso, puede afirmarse que es deseable solo en la medida en que se pueda reconocer en ella una buena práctica y el pleno respeto de las garantías de rango constitucional que tutelan la colectividad y fortalecen al mismo tiempo su cohesión. Lo que en cambio no es, en absoluto, posible tolerar son los intentos esbozados y torpes por fingir que dicha transición ha tenido efectivamente lugar, los cuales terminan no solamente desaprovechando la posibilidad de someter a tasación toda una serie de rentas, sino que además les crean muchos problemas y preocupaciones a los intérpretes y les quitan tiempo valioso y, por lo tanto, recursos valiosos a la discusión legislativa que bien podría concentrarse en la resolución –que se espera verdadera y concreta– de otras prioridades.

## **7. *Quandoque bonus dormitat Homerus*: descuidos del Legislador colombiano**

Al margen de esta interpretación y con el fin de comprender más profundamente su significado, se presenta una aplicación de dicha teoría en el ámbito de la comparación de la reglamentación que han hecho Italia y Colombia. Dentro de la denominada lista positiva contenida en la cláusula general, el modelo de la OCDE (parágrafo 2, artículo 5) señala como ejemplo de establecimiento permanente “[u]na obra de construcción o de ensamblaje cuyo tiempo de ejecución supera los doce meses”. El legislador italiano, en cambio, definió como establecimiento permanente (inciso tercero, artículo 162) la obra que presente un tiempo de ejecución superior a tres meses, diferenciándose así del derecho convencional. De las motivaciones que lo llevaron a introducir una regla que extiende notablemente lo que puede entenderse como establecimiento permanente, el Legislador italiano dio cuenta en el boceto de decreto delegado, especificando que era precisamente éste el objetivo que se proponía. En armonía con dicho esfuerzo en Italia el es-

tablecimiento permanente comprende no solamente la “obra de construcción o de ensamblaje”, sino también, alejándose en esto del modelo convencional, la “instalación” y el ejercicio “de actividades de supervisión conexas”. Nos parece notable que el Legislador italiano, escogiendo no seguir en este punto lo previsto por el derecho convencional, haya dado prueba de conocimiento de lo que buscaba realizar: incrementar el número de obras susceptibles de ser clasificadas como establecimiento permanente a través de la disminución del requisito, ampliando en conclusión el número de sujetos sometibles a tasación.

Sin embargo, en relación con Colombia, sorprende constatar que ni con base en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, ni en el sucesivo Decreto 3026 del 2013 es posible considerar las obras como ejemplo de establecimiento permanente en el país y que el siempre puntual legislador nacional, que nunca había olvidado referir constantemente las motivaciones que lo habían llevado a tomar sus decisiones en la materia, no haya incluido en la norma de derecho interno un elemento reconocido incluso por el Modelo de Convención de la ONU y mencionado prácticamente en toda la doctrina<sup>28</sup>.

Además de lo anterior, puede observarse que la definición del establecimiento permanente en Colombia es sustancialmente igual a aquella prevista por el Modelo OCDE: aunque podría encontrarse una justificación en la voluntad del país de convertirse en miembro de dicha organización, deja gran perplejidad la decisión de optar por una reproducción pasiva de aquel modelo (salvedad hecha de la inexplicable ausencia de las obras), que ha sido catalogado como el menos beneficioso para los países en vía de desarrollo y que por lo tanto perjudica inevitablemente al país.

Es inevitable notar que el Legislador colombiano estipuló una serie de tratados contra la doble tributación en los cuales se podía observar que conocía muy bien el Modelo de la ONU, por lo que cabe concluir que no había sido posible imponerlo, a causa de presiones relativas a la oportunidad política, o que simplemente se había preferido el otro modelo. De estas decisiones, si de decisiones se puede hablar observando el nivel de conocimiento de los miembros del Congreso, el poder legislativo está llamado a rendir cuentas, en especial si la disminución del alcance de los impuestos teóricamente recaudables termina constituyendo –y es muy probable que ese sea el caso– un freno para el crecimiento del país.

Al dirigir además nuestra atención a la motivación que había sido ofrecida a la introducción del concepto de establecimiento permanente –la estabilidad jurídica

28 Cfr. Klaus Vogel. *On Double Taxation Conventions*. Pág. 212-213. Kluwer Law and Taxation. II ed. , Deventer (1990). Véanse, entre otros, Joaquin Arespacochaga. *Planificación fiscal internacional*. Pág. 168, segunda edición, Madrid-Barcellona (1998) e Marco Cerrato. *I cantieri*. Pag 115-121. En *Materiali di Diritto Tributario internazionale* (a cargo de) Claudio Sacchetto y Lauro Alemanno. Ipsoa. Milán (2002).

ca-, se advierte que uno de los parámetros a la luz del cual un sistema debe ser valorado es el de la uniformidad de su semblante. Esta expresión debe entenderse en el sentido de coherencia, organicidad y desarrollo armónico del sistema con respecto a todos los valores que el ordenamiento formalmente profesa, así como su respeto, salvaguarda y activa promoción.

Se tiene por lo demás que registrar positivamente el hecho de que las garantías del contribuyente hayan encontrado, por primera vez en Colombia, explícita tutela a partir de la reforma de 2012, la misma que introdujo el concepto de establecimiento permanente. Una señal muy evidente de cohesión del sistema legislativo se habría tenido si el artículo 20-1 del ET hubiese previsto la cláusula de la aplicación de las disposiciones más favorables para el contribuyente, que, tal y como ya se ha analizado con anterioridad, constituye un elemento característico del artículo 162 del TUIR y ofrece una prueba de cómo el Ejecutivo ha sabido moverse correctamente entre los límites de la delegación contenida en la Ley 80 del 7 de abril de 2003, sobre todo de aquellos principios-guía previstos en la codificación en su artículo 2, que prevee en particular el respeto de las garantías de los contribuyentes<sup>29</sup>.

## 8. Conclusiones

En el presente trabajo nos hemos esforzado por relacionar el concepto tributario del establecimiento permanente con la labor que, en nuestra opinión, debe ser confiada a la Rama Legislativa con base en el mandato constitucional, tanto colombiano como italiano, que constituye un aspecto prominente de la moderna doctrina constitucional. Dicho enfoque busca responsabilizar al legislador al momento de regular la institución en el derecho interno con respecto a sus decisiones normativas, que deben ser necesariamente coherentes con las metas que tiene la intención de alcanzar.

29 El principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 53 de la Constitución italiana puede considerarse, en concordancia con el artículo 3 sobre la igualdad y el artículo 23 sobre la reserva de ley, base sobre la cual se fundamentan los derechos fundamentales del contribuyente. Tales garantías se han visto reforzadas por la Ley 212 de 2000, conocida como el Estatuto del Contribuyente, que coloca al sujeto pasivo del impuesto en una posición mucho más protagónica que antes y en la cual se recogen todos los medios de protección del contribuyente que han sido adoptados por la legislación italiana. Ante la imposibilidad de referirnos a toda la bibliografía sobre la materia, se señala solo a título de ejemplo Gianni Marongiu. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*. G. Giappichelli Editore. Turín (2010). Así mismo, sobre el desarrollo a nivel europeo de los derechos del contribuyente, véase Philippe Marchessou. *Tutela del contribuente in europa tra modelli e principi in La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. (Al cuidado de) Adriano Di Pietro. Pág. 3-27. Cedam. Milán (2009). Para un análisis de las acciones constitucionales en materia tributaria, en el ámbito de una amplia reflexión sobre los derechos de los contribuyentes y para una confrontación con la *Verfassungsbeschwerde* establecida en el ordenamiento alemán, véase Luigi Ferlazzo Natoli, Maria Vittoria Serranò Gaetano Ruta. *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario*. Ruling e *Verfassungsbeschwerde*. Pág 49-120. G. Giappichelli Editore. Turín (1998).

Se ha buscado en particular demostrar por qué una reglamentación interna de este concepto no debe considerarse la única solución, sino solamente una solución entre las posibles, pues al igual que las otras presenta una serie de desventajas y de puntos de fuerza que son diferentes para cada país y que deben ser tomados en consideración al momento de tomar una decisión de política legislativa. El tema de las decisiones debe ser entendido en un sentido mucho más amplio, si el establecimiento permanente asume un papel central para relacionar distintos poderes tributarios y para lograr una distribución de la potestad de someter a tributación determinadas rentas, si permite resolver problemas de doble imposición e influye en las operaciones comerciales internacionales y en las inversiones extranjeras, entonces es oportuno que todos los miembros de la comunidad, que serán inevitablemente afectados por estos factores, sean conscientes de lo que acontece y de lo que se está decidiendo en su nombre.

El debate que se está desarrollando en estos años en Colombia se caracteriza por su gran vivacidad y cabe albergar la esperanza de que pueda fortalecerse todavía más a raíz del aporte de los académicos del área tributaria de la comunidad científica local que no han tenido todavía la oportunidad de poner a disposición su contribución, y también del relevante aporte de las “voces que provienen de fuera”, es decir, no sólo de quien estudia el tema proviniendo de realidades diferentes, entre ellos quien escribe, sino sobre todo de los ciudadanos. El hecho de que solo hasta hace poco se haya concluido la etapa de delimitación del marco del concepto de establecimiento permanente en el derecho interno y el hecho de la multiplicación de las relaciones comerciales en un clima de confiada apertura hacia la inversión extranjera en Colombia y la posibilidad de que esto influya sensiblemente en la estipulación de nuevos tratados en contra de la doble tributación, representa también la posibilidad de corregir una serie de incongruencias cometidas por el Legislador colombiano en su primera aproximación al tema.

La primera de estas incongruencias consiste en haber encontrado su inspiración no en el Modelo de la ONU sino en el Modelo de la OCDE, el cual en opinión de la doctrina tiende a favorecer a los países ya desarrollados. El legislador, que si bien había demostrado tener conocimiento de dicho modelo en algunos de los tratados contra la doble tributación firmados en el 2000, decidió de todas maneras adoptar la reglamentación del concepto de establecimiento permanente de la OCDE a través de una norma interna, circunstancia que no favorece a una nación en vía de desarrollo como lo es la colombiana. Por otra parte, la introducción de los artículos 86 y 87 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012 no implicó su contemporánea o por lo menos sucesiva conciliación con la regla de carácter general prevista por el artículo 24 del Estatuto Tributario, que permite gravar las rentas de fuente nacional de los extranjeros residentes en el país.

La permanencia de esta norma (artículo 24) en el sistema plantea serias dudas frente a la efectiva necesidad de recurrir a uno o más artículos de derecho interno para introducir el concepto de establecimiento permanente. Dichos artículos resultarían en efecto siendo inútiles puesto que su presencia no implicaría un aumento de las rentas gravables por parte de la administración tributaria y el hecho de que ya antes de 2012 existiera el artículo 24 del Estatuto Tributario, evidencia el retraso colombiano con respecto a los otros países europeos y del área latinoamericana.

Otra incongruencia es la que se observa en la técnica legislativa incorrecta que permitió que el Ejecutivo reintrodujera, a través del artículo 3 del Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, la denominada *negative list*, a pesar de que en su momento el Legislador ya la había tomado en consideración y había decidido abandonarla con cognición de causa, olvidando así la circunstancia de que, al igual que todos los países democráticos, Colombia también reconoce el principio de la separación de poderes.

De la comparación puntual con las decisiones normativas italianas en materia se desprende, además, una ulterior contradicción: la Ley 1607 puede ser justamente celebrada como la introducción de una serie de garantías a favor de los contribuyentes, mientras que la regulación que la misma ley ofrece del concepto de establecimiento permanente no tiene en consideración estas aperturas muy positivas.

El último aspecto de difícil comprensión, entre los señalados por quien escribe, es la total ausencia de un elemento, no solo presente tanto en el Modelo de la ONU como en el Modelo de la OCDE, sino también objeto de profundos y cada vez más renovados análisis por parte de la doctrina internacional, como es el de las obras como ejemplo de establecimiento permanente.

El hecho de no haberlas previsto en la norma interna que define el establecimiento permanente tiene sin duda repercusiones prácticas con respecto al alcance tributario y, de hecho, esta reductiva interpretación pone en evidencia un incumplimiento específico en el caso colombiano, cuando es la obligación del Legislador favorecer el interés público.

A partir del análisis de los puntos problemáticos de dicha regulación, nos hemos propuesto no solamente encontrar lo que la historia puede enseñarnos sobre el tema, sino también reflexionar sobre la experiencia que la realidad jurídica aporta. Es posible superar la concepción inicial de pensar que todo ya ha sido dicho sobre el tema, pues se trata de un derecho casi “virgen” que sigue presentando múltiples e increíbles posibilidades y que, en general, parece conocer una etapa de renovación entusiasta y profunda en estos años.

## 9. Bibliografía

- Andrew Linklater. *Globalization and Political Community*. En J. Baylis, S. Smith and P. Owens (eds). Ed. Oxford University Press. Oxford (2011).
- Anna Miraulo. *Doppia imposizione internazionale*. Giuffrè Editore. Milano (1990).
- Antonio Lovisolo. *La stabile organizzazione en Diritto tributario internazionale (a cargo de Victor Uckmar)*. Ed. Cedam. Padova (2005).
- Arvid A. Skaar. *Permanent establishment: erosion of tax treaty principle*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer-Boston (1991).
- Baldassarre Santamaria. *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale ed internazionale*. Ed. Giuffrè (2006).
- C.B.A. Beherens. *Society, Government and Enlightenment. The experiences of Eighteenth century France and Prussia*. Ed. Thames and Hudson (1985).
- Carlo Garbarino. *Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, I, 1059 (2004).
- César Eduardo Montaña Galarza. *El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOUDE)*. Ed. Temis S. A. (2004).
- Constitución Política de Colombia. Art. 76. (1991).
- David Orlando Corredor Velásquez. *Derecho tributario. Consideraciones y aplicación del concepto de establecimiento permanente*. Ed. Grupo Editorial Ibáñez. (2014).
- David Elvira Beneto. *El establecimiento permanente: Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. Tirant Lo Blanch. Valencia (2007).
- Decreto del 12 de diciembre de 2013.
- Decreto 3026 del 27 de diciembre del 2013.
- Ekkeart Reimer, Nathalie Urban e Stefan Schmid. *Permanent establishments : a domestic taxation, bilaterl tax treaty and OECD perspective*. Wolter Kluwer. Holanda. (2011).
- Estatuto Tributario Nacional de Colombia.
- F. Neumark. *La politica finanziaria dalla fondazione dell'Impero allo scoppio della prima guerra mondiale*. Deutsche Bundesbank. *Economia e finanza in Germania 1876-1948*. Cariplo-Laterza. Bari (1988).
- Francis L. Carsten. *Le origini della Prussia*. Il Mulino. Bologna (1982).
- Franky Urrego. *Control de constitucionalidad de los decretos expedidos con fundamento en facultades otorgadas en actos legislativos*. *Revista de Estudios Socios-Juridicos*. Universidad del Rosario. Volumen 7 No. 2. Bogotá D.C. (2005).
- Franky Urrego y Manuel Quinche. *Los decretos en el sistema normativo colombiano. Una politica estatal de invención normativa en Universita*. Pontificia Universidad Javeriana No 116. Bogotá D.C. (2008).
- Giampiero Porcaro. *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*. Cedam. Padova (2001).

- Gianni Marongiu. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*. Ed. G. Giappichelli. Turín (2010).
- Giuseppe Ripa. *La fiscalità d'impresa*. Cedam. Padova (2011).
- Heinrich Lutz. *Tra Asburgo e Prussia. La Germania dal 1815 al 1866*. Il Mulino. Bologna (1992).
- Joaquin Arespacochaga. *Planificación fiscal internacional*. Segunda edición. (1998).
- José M. Castro Arango. *El establecimiento permanente. Primicias y primicias y problemáticas en Colombia*. Revista de Derecho Fiscal n. 4. Universidad Extenado de Colombia. Bogotá (2008).
- José M. Castro Arango, Mauricio Marín Elizalde. *El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia*. Impuestos Revista de Orientación Tributaria. Bogotá (2009).
- Karol Gòrski. *L'ordine teutonico. Alle origini dello stato prussiano*. Einaudi. Turín (1971).
- Klaus Vogel. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law and Taxation. Deventer (1990).
- Ley 80 del 7 de abril de 2003.
- Ley 1607 del 26 de diciembre del 2012.
- Luigi Ferlazzo Natoli, Maria Vittoria Serranò Gaetano Ruta. *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde*. Ed. G. Giappichelli. Turín (1998).
- Maikel Evers. *Tracing the Origins of the Netherlands Tax Treaty Network*. 41 Intertax, Issue 6/7. The Netherlands (2013).
- Mario Bretone. *Traduzione e unificazione giuridica in Savigny en Dottrine storiche del Diritto Privato. Materiali per una storia della cultura*. Vol. VI G. A cargo de G. Tarello. Bologna (1976).
- Mary Fullbrook. *Piety and Politics, Religion and the Rise of Absolutism in England, Württemberg and Prussia*. Cambridge University Press. Cambridge (1983).
- Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Ed. Temis. (2006).
- Michael Kobetsky. *International taxation on permanent establishment. Principles and Policy*. Ed. Cambridge University Press. Nueva York (2011).
- Modelo Convencional de la OCDE.
- Paola Tarigo. *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*. G. Giappichelli Editore. Turín (2008).
- Philippe Marchessou. *Tutela del contribuente in Europa tra modelli e principi in La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. A cargo de Adriano Di Pietro (2006).
- Pierangelo Schiera. *L'introduzione delle "Akzise" in Prussia e i suoi riflessi nella dottrina contemporanea*. Ed. Giuffrè. Milán (1965).

Pierre Gaxotte. Frederic II roi de Prusse. Ed. Editions Albin Michel. París (1967).

Pietro Selicato. La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo. En Mauricio A. Plazas Vega. Dal diritto finanziario al diritto tributario. Scritti in onore di Andrea Amatucci. Ed. Temis – Jovene Editore. Bogotá D.C.-Nápoles (2011).

Proyecto de ley 39/06C.

Roberto Bin Giovanni Petruzzella. Diritto Costituzionale. G.Giappichelli Editore. Turín (2009).

Ronald Car. La genesi del cancellierato. L'evoluzione del potere governativo in Prussia 1848-1853. Edición Università di Macerata. Macerata (2006).

Sunita Jogarajan. Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for actions. Oxford Journal of Legal Studies. Ed. Oxford University Press. Oxford (2011).

Texto único sobre las impuestas de renta (TUIR).

Veit Valentin. Storia dei Popoli. II Ed. Saggiatore di Alberto Mondadori. Milán. (1960).

# Las fuentes invisibles del Derecho Tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica

The Invisible Sources of Tax Law:  
for a Juridical Hypostasis Theory

As fontes invisíveis do direito tributário:  
por uma teoria da hipóstase jurídica

JEAN CLAUDE MARTÍNEZ<sup>1</sup>

*Profesor emérito de la Universidad París II – Francia*

NORMA CABALLERO GUZMÁN<sup>2</sup>

*Doctora en derecho de la Universidad París II – Francia*

**Fecha de recepción:** 23 de octubre de 2014

**Fecha de aprobación:** 14 de enero de 2015

**Página inicial:** 129

**Página final:** 160

## Resumen

El Derecho Tributario, como todas las ramas del derecho, tiene sus fuentes que van desde la Constitución hasta la jurisprudencia, sin pasar por alto la doctrina. Sin embargo, sobre estas fuentes formales, oficiales y visibles se encuentran las “invisibles”.

Como estas fuentes están “por debajo” del término griego, proponemos llamarlas etimológicamente por el «misterio» que representan y su verdadera realidad «**la Hipóstasis tributaria**», que proviene del término griego *hypostasis*<sup>3</sup>. Esto con el objetivo de construir a partir de esta definición una teoría, a partir del análisis de su composición, naturaleza y alcances.

¿De qué están compuestas las fuentes invisibles? de ideologías, creencias, condicionamientos antropológicos, paradigmas, es decir, de ideas que llegan a

---

1 Jean Claude Martínez, Profesor Emérito, Universidad Panthéon-Assas, París 2.

2 Norma Caballero Guzmán, Doctora en derecho público de la Universidad Panthéon -Assas, París 2, Granrut Avocats, París.

3 El término griego tiene como sentido fundamental la acción de situar debajo, lo que se sitúa abajo, lo que está al fondo.

un conceso en un momento determinado. Por ejemplo, la progresividad, la tributación según la capacidad contributiva, la autonomía fiscal de las entidades territoriales o cuando se tiene en cuenta el cónyuge para el cálculo del impuesto, el número de descendientes o ascendientes. En otras palabras, las estructuras elementales del parentesco.

¿Cuál es la naturaleza de las fuentes invisibles? por su presencia repetitiva en todos los derechos tributarios nacionales y la necesidad de la *opinio juris*, estas tienen la apariencia de la costumbre, pero son más que eso “normas imperativas, reconocidas y aceptadas por la comunidad internacional de los Estados en su conjunto”, estas son de *jus cogens fiscal* y expresan un Derecho Tributario natural de la humanidad.

## Palabras clave

Fuentes invisibles, hipóstasis, costumbre, *jus cogens*, OCDE, ONU, IASB, multinacionales, consentimiento al impuesto.

## Abstract

The Tax Law, as all branches of law, has its sources from the Constitution to the Jurisprudence and doctrine. Nevertheless, the formal, official and visible resources are “sightless”.

Because the sources of law are “below” from the Greek concept of hypostasis, we propose to call them, etymologically, for the mystery and reality they represent: <Tax Hypostasis>, and build from it a theory, by analyzing their composition, nature and scope.

From what are composed those sightless sources of law? From ideologies, believing, anthropological constrains, paradigms, or established ideas in a particular moment. For example, progressivity, taxation depending on contributive capacity, tax autonomy of the local entities, or the number of descendants or the relationship structures took into account to calculate the spouse tax.

Which is the nature of the sightless sources? For its repetitive presence in all national tax rights and the needing of the *opinion juris*, the sightless sources of law have the appearance of the custom, but they are much more than that. They are “imperative norms, recognized and accepted for the international community of the States”. These sources are the *tax ius cogen*, which represent the natural tax law of humankind.

## Keywords

Sightless sources of law, hypostasis, custom, *ius cogens*, OECD, UN, IASB, multinationals, tax consent.

## Resumo

O direito tributário, como todas as ramas do direito, tem suas fontes que vão desde a constituição até a jurisprudência, sem esquecer a doutrina, no entanto, sobre estas fontes formais, oficiais e visíveis encontram-se as “invisíveis”.

Como elas estão “em abaixo”, do termo grego *hypostasis*, propomos chama-las etimologicamente pelo «mistério» que elas representam e sua verdadeira realidade «a hipóstase tributária» e construir a partir disto uma teoria, mediante a análise de sua composição, natureza e alcances.

De que estão compostas as fontes invisíveis? De ideologias, crenças, condicionamentos antropológicos, paradigmas, é dizer ideias que chegam a um consenso em um momento determinado. Por exemplo, a progressividade, a tributação segundo a capacidade contributiva, a autonomia fiscal das entidades territoriais ou quando se tem em conta o cônjuge para o cálculo do imposto, o número de descendentes ou ascendentes, em outras palavras, as estruturas elementares do parentesco.

Qual é a natureza das fontes invisíveis? Por sua presencia repetitiva em todos os direitos tributários nacionais e a necessidade da *opinio juris*, estas têm a aparência do costume, mas são mais do que isso “normas imperativas, reconhecidas e aceitas pela comunidade internacional dos Estados em seu conjunto”, estas são de *jus cogens* fiscal, expressando um direito tributário natural da humanidade.

## Palavras-chave

Fontes invisíveis, hipóstase, costume, *jus cogens*, OCDE, ONU, IASB, multinacionais, consentimento ao imposto.

## Sumario

1. La invisibilidad horizontal: Las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario – 1.1. Los cuatro factores de la invisibilidad: privatización, internacionalización, superposición y contratación – 1.1.1. La privatización de la fuente contable del Derecho Tributario: la Junta Internacional de Normas de Contabilidad o International Accounting Standards Boards – 1.1.2. La internacionalización de las fuentes

de inspiración del Derecho Tributario: El Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios – 1.1.3. La superposición de las fuentes en la tributación local: El Comité de Finanzas Locales como fuente de los impuestos locales – 1.1.4. La contratación como fuente para las multinacionales: su consentimiento directo al impuesto – 1.2. La doble magnitud de la invisibilidad – 1.2.1. La amplitud del perímetro de la invisibilidad inducida – 1.2.2. La magnitud de las consecuencias sufridas por la invisibilidad – 2. La invisibilidad vertical: Las fuentes subyacentes paradigmáticas del Derecho Tributario – 2.1. La identificación indirecta de las fuerzas invisibles: Las normas creadas, reveladoras del origen de su producción – 2.1.1. Dos observaciones de convergencias en las reglas: dos fuentes ideológicas – 2.1.2. Una hipótesis de la influencia de las reglas: las fuentes paradigmáticas del Derecho Tributario – 2.2. Hacia una teoría de las fuentes invisibles: la Hipóstasis Tributaria – 2.2.1. Los elementos de la hipótesis tributaria: de los paradigmas a las costumbres – 2.2.2. El alcance de la hipótesis tributaria: entre la costumbre y el *jus cogens fiscal* – 3. Conclusiones

## Introducción

Al igual que las otras ramas del derecho, la disciplina tributaria tiene evidentemente numerosas fuentes jurídicas conocidas<sup>4</sup>. Estas fuentes pueden ser formales, según la expresión del Decano Gény<sup>5</sup>, materiales<sup>6</sup>, internas, internacionales, grandes, “pequeñas”<sup>7</sup>, escritas, no escritas<sup>8</sup>, directas, mediatas<sup>9</sup>, consolidadas, como las fuentes constitucionales, europeas, internacionales o de conducción<sup>10</sup>, junto con la Ley que ya no es más “la reina del mundo, de los hombres y los dioses” de todas las fuentes jurídicas conocidas y reconocidas que alimentan las aguas subterráneas inagotables de las normas tributarias de forma continua.

No falta como fuente la costumbre, puesto que el Consejo de Estado admitió mediante una sentencia del 23 de octubre de 1987<sup>11</sup> que “la aplicación directa en

4 Sobre las fuentes del derecho, J. Pérez Royo. Las Fuentes del derecho. Ed.Tecnos, (1993). Sobre el panorama de las fuentes del Derecho Tributario, Lucy Cruz de Quiñones. Fuentes del Derecho Tributario. Tomo 1 Pág. 279 a 328. en César García Novoa y otros, El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. (2008).

5 La noción de « fuente formal » la tomamos de la obra fundadora del Decano Gény: Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif. Tomo 1, Pág. 237 y otros) LGDJ(1919)

6 Alexandre Métrot de la Motte. Droit fiscal, Puf. Pág 59 y siguientes. (2011).

7 Stéphane Gerry –Vernières. Les petites sources du droit, à propos des sources étatiques non contraignantes. Ed. Economica, París, 2012.

8 Sobre esta distinción, Jean Lamarque et *alii*, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 3ème édition, París, 2014, p.183, § 308.

9 Sobre estas distinciones, entre las fuentes *directas de elaboración* de la norma y las *fuentes mediatas de interpretación*, cf. Jean Lamarque, *op.cit.*, Pág.1283 § 309.

10 Sobre esta distinción en derecho administrativo, Bertrand Seillier. Droit administratif. Les sources et le juge. (p. 34 a 138 Tomo 1) Champs Université, Flammarion. (2001).

11 Arrêt Nachfolger. Navigation Company. Pág 319. Ed. Rec. Lebon RFDA, París, p. 963.

derecho interno de una norma internacional no escrita puede fundamentarse en el preámbulo de la Constitución de 1946, retomado en la Constitución de 1958 y según el cual *‘la República francesa fiel a sus tradiciones, está sujeta a las reglas de derecho internacional público’*<sup>12</sup>.

Más sorprendente resultan los adagios o máximas, frecuentemente “objeto desconocido del derecho público”<sup>13</sup> herméticos de los «latinismos» y muy impregnados del espíritu de dominación para dejarse influenciar por la fuerza de la tradición<sup>14</sup>, no son totalmente ajenos al Derecho Tributario. Sobre todo si estos abundan en este sentido como, por ejemplo, *Dura lex sed lex*, que viene a justificar una práctica antigua que no vincula a la administración de impuestos en el futuro<sup>15</sup>; o *Fraus Omnia corrumpit* “El fraude corrompe todo”, que permite a la administración, francesa<sup>16</sup> autorizar todas las veces investigaciones en caso de «flagrancia fiscal»<sup>17</sup>, desencadenando reacciones contra la “tiranía fiscal”<sup>18</sup>, “el horror”<sup>19</sup> o “la arbitrariedad del fisco”<sup>20</sup>.

Tras el jurista Modestino<sup>21</sup> hemos conocido en la doctrina tributaria francesa, al igual que en numerosos códigos tributarios como el ruso, moldavo, hondureño o chino<sup>22</sup> y en el Derecho Tributario belga, un adagio que es una consigna de la interpretación “*in dubio contra fiscum*”<sup>23</sup>, que no es más que la aplicación de otro adagio: «no debemos escuchar los *Jura singularia*».

- 
- 12 C. David O. Fouquet & B. Plagnet, P. F. Racine. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. (Pág.92) Dalloz, Quinta edición.
- 13 Pascale Deumier & Xavier Magnon. In Les adages en droit public, sobre la cuestión de saber cuál es su valor y su estatus de fuente de derecho. Pág 13. RFDA, (2014), Laetitiaé Janicot, Olivier Deshayes, Les adges exclus du droit public. Pág 207 y siguientes. Ed. RFDA, (2014).
- 14 Cf. Benoît Plessis. Les adages propres au droit public. Sobre los obstáculos al desarrollo de los adagios en derecho público. Pág. 211-213. Ed. RFDA, Dalloz, (2014).
- 15 Es verdad que el Derecho Tributario ha sido capaz, desde el Artículo 100 de la Ley del 29 de diciembre de 1959 y ahora en los artículos L 80 A y L 80 B del LPF, de dar garantías al contribuyente contra la dureza justificada por el adagio. Esto es en el fondo un caso de aplicación de un principio de protección de la confianza legítima, reconocida en varios países, entre esos Francia. En Argentina por ejemplo, Fernando G. Camaeur, *La confianza legítima*. Revista de estudios aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. (2008-2010). Pág. 55 y siguientes.
- 16 El Derecho Tributario belga no reconoce la teoría del fraude a la ley, desde la sentencia Brepols, del 6 de junio de 1961 de la Corte de Casación, *fraus omnia corrumpit* no está reconocido.
- 17 Thierry Lambert. Procédures fiscales. Sobre los poderes de la administración tributaria. Págs. 45-85, Montchrestien, Paris, (2013).
- 18 Pascal Salin & Odile Jacob. La tyrannie fiscale. (2014).
- 19 Sylvie Hattmer & Irène Inchauspé. L’horreur fiscale. Ed Fayard. (2014).
- 20 Pascal Salin. L’arbitraire fiscal. Robert Laffont. (1999).
- 21 Digesto, Libro 10, citado por Carlos G. Fonrouge, *Derecho financiero*, Depalma, 7 edición Buenos Aires, 2001, p 88. También Vanoni Enzo. L’esperienza della codificazione tributaria, Opere Giuridiche, Tomo 2. Pág 417. Ed. Giuffre, Milan. (1962).
- 22 Artículo 3 §7 del Código Tributario ruso, Artículo 11 del Código Fiscal de Moldavia, Artículo 6 del Código Tributario de Honduras y en el proyecto de 2008 del Código Chino. Sobre todos estos temas, Norma Caballero, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*. § 255 Pág. 449 et §271, Pág. 466. Ed. L’Harmattan. Paris. (2011).
- 23 Arthur Wellesley Wellington (Duke of), John Gurwood, Choix de dépêches, Editeur Méline, Cans et Co, Gand. *Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*. Pág. 241. (1841).

Igualmente, el adagio “*la ley rige para el futuro*” no es totalmente extraño a un Derecho Tributario que está habituado y autorizado por el Consejo Constitucional<sup>24</sup> a la retroactividad de las leyes tributarias no represivas y las validaciones legislativas<sup>25</sup>.

Por ejemplo, desde una instrucción del 31 de enero del 1928, la administración afirmaba que “en caso de cambio de jurisprudencia o de modificación de la doctrina administrativa, los suplementos de la imposición que podrían justificar las nuevas reglas solo deben aplicarse hacia el futuro”. Esto estaría justificado por la doctrina alemana con base en la protección del principio de la confianza legítima<sup>26</sup>, lo que el Consejo Constitucional francés se negó a consagrar en 1996 y 1997. Al tiempo que limita la retroactividad con condiciones<sup>27</sup>, consagra el vasto principio de la seguridad jurídica<sup>28</sup>.

En otras palabras, la gama de fuentes del Derecho Tributario es más amplia de lo que parece. No hace parte del universo jurídico tradicional de cuatro dimensiones: constitucional, legal, reglamentario y jurisprudencial, sino, como en la astrofísica moderna del universo, está compuesto de varias dimensiones y elementos invisibles.

El universo tributario es más complejo que la masa visible de normas que lo habitan. En el Código General de Impuestos Francés (CGI), por ejemplo, hay 1,6 millones de palabras reagrupadas en 4662 artículos, sin tener en cuenta los artículos dispersos en el Código General de las Entidades Territoriales, el Código Aduanero, del medio ambiente, de la seguridad social, de la salud o de seguros, y el Código de Procedimiento Tributario con 1940 artículos, conformando una galaxia sobre la tributación de las personas naturales, empresas o patrimonio<sup>29</sup>.

En cuanto a los Estados Unidos, la densidad en materia tributaria es conocida con el Internal Revenue Code, de 9834 secciones, divididas en sub-secciones, párrafos, subpárrafos y cláusulas<sup>30</sup>, en los que están más de 7 millones de palabras.

24 Consejo Constitucional 29 diciembre 1984.

25 Thierry Lambert. Sobre las leyes retroactivas o de validación, *Les grands arrêts. op.cit.*, Pág.60 - 61. *op.cit.* Pág. 613.

26 Sylvie Calme, Du principe de protection de la confiance légitime, en droits allemande, communautaire et français Ed. Dalloz. (2003); Dorothe Gallois- Cochet, *La confiance en droit fiscal*, in Benedicte Fauverque-Cosson, Peter Jung y otros. *La confianza*, 11 jornadas bilaterales franco – alemanas. Pág. 83-103. Marc Desen, *La protection de la confiance en droit fiscal allemand*, in Benedicte Fauverque- Cosson, *op. cit.*, Pág. 73 - 83. (2013).

27 Alexandre Maitrot de la Motte, *op. cit.* Pag. 149.

28 Jacques Buisson y otros, *La sécurité juridique*. Ed L' Harmattan. (2011).

29 Sobre esta masa normativa, evaluada en 2006, cf. Morgan Vail, *Le code général des impôts français*, Mémoire Master 2 Recherche Droit fiscal. Universidad París 2, 2008. Posteriormente se agregan los 84 impuestos creados de enero de 2011 a enero de 2014.

30 Sobre el IRC de los Estados Unidos, cf; Caballero Norma, *op. cit.* Pág. 257.

Más allá de esta masa normativa bien identificada, existe un elemento invisible en el universo tributario como una materia normativa oscura,<sup>31</sup> oculta en fuentes invisibles o poco conocidas. Lo que es sorprendente, puesto que la tributación está totalmente dominada por la legalidad. Una gran parte de la doctrina habla de “*reserva de ley*”<sup>32</sup>, para referirse al impuesto que está totalmente sujeto a la ley que es votada en el Parlamento y cuya transparencia se considera insuperable. Así las cosas, ¿cómo podríamos hablar de invisibilidad? Adicionalmente, junto a las fuentes legales del impuesto, están las fuentes tributarias paralelas, técnicamente poco visibles, pero productoras de normas que se ven y se aplican.

Hay verticalmente fuentes subyacentes del Derecho Tributario. Si estas no se perciben directamente, su existencia se concreta a partir de la observación de normas que, presentes en varios países, implican precisamente estas fuentes emisoras con una fuerza suficiente como para tener influencia sobre diversos legisladores.

Es esta doble invisibilidad, horizontal, con las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario (I) y vertical, con las fuentes subyacentes paradigmáticas de este (II), que merece ser estudiada para construir una teoría de la invisibilidad en el Derecho Tributario, así como nunca se ha dejado de construir la de su legalidad.

## 1. La invisibilidad horizontal: las fuentes técnicas paralelas del Derecho Tributario

Existe un universo tributario conocido, el de la legalidad, que tiene 800 años. Desde el lunes 15 de junio de 1214, cuando el rey Juan sin tierra concede a los señores burgueses, la *Magna Carta*, con el consentimiento al impuesto y el *Magnum concilium* para votarlo<sup>33</sup>. La fuente del Derecho Tributario, escrita y publicada, tiene amplia visibilidad. Sin embargo, lo invisible no está ausente en la tributación.

31 Sobre la materia negra o sombra del universo, representando con la energía sombra el 95% del universo o de la materia visible que es tan solo la punta del 4% de un iceberg de materia negra cf. Paul Parsons. 3 minutes pour comprendre les 50 plus grandes théories scientifiques. Pág. 118 Ed. Le Courrier du libre. (2009). Robert Sander, A la recherche de la matière noire: histoire d'une découverte fondamentale. Ed. De Boeck, (2012).

32 En una gran bibliografía, cf. Eugenio Simón Acosta. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, Principios constitucionales tributarios. Pág. 148-170. Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México. (1993). Sitali Torruco. El principio de reserva de ley en materia tributaria en España y México. Tesis Salamanca (2003). Ruth Yamile Salcedo Younes - Alix Adriana Llanes Arenas (Colombia): I principi costituzionali tributari. Principio della riserva di legge e principio di irretroattività, in Studies in honor of Andrea Amatucci, From Public Finance Law to Tax Law, Vol III. Ed. Temis. Bogotá.(2011).

33 Sobre la Magna Carta. Jean-Claude Martínez, & Norma Caballero, 1215-2015, 800 ans après la Magna Carta, Une Charte européenne des garanties du contribuable, in Homenage a Diego de Leite de Campos. Pág. 17 y siguientes. Ed., Saraiva. (2012).

Sin hablar de la tributación de las plusvalías latentes<sup>34</sup>, que poseen una parte de invisibilidad, o de las célebres imágenes del profesor francés Maurice Cozian sobre las sociedades de personas, donde la opacidad, la semi-transparencia, la translucidez o la transparencia, crean grados variables de invisibilidad<sup>35</sup>. Por ejemplo, la tributación específica de las transacciones financieras a título de operaciones especulativas<sup>36</sup> o la de los mercados de cuotas de emisión de gas y, sobre todo, la invisibilidad de la tributación de la tecnología digital cuando se debe gravar a una página web de naturaleza inmaterial o buscar inventar un establecimiento estable virtual<sup>37</sup>.

En todos estos casos, el Derecho Tributario actual tiene algo de la nueva física, está a la caza del “*boson fiscal de higgs*”.

Es peor con el fenómeno de la repercusión. El impuesto, sobre todo si es indirecto, lo soportan los contribuyentes difícilmente conocidos, tanto así que se convierten en invisibles. Es todo el misterio económico de la incidencia<sup>38</sup>, hasta el punto que el economista francés Canard pensaba que de la repercusión-transferecia, el impuesto final, al estar soportado por nadie, se convierte en económicamente invisible<sup>39</sup>.

De otra parte, en otros regímenes fiscales derogatorios que hacen gastos fiscales, los nichos<sup>40</sup> o privilegios de los que hablaba el antiguo régimen son poco visibles y su monto es totalmente invisible.

En otras palabras, la cuestión de saber quién paga<sup>41</sup> y quién no, por qué monto puede legalmente evadirse el Derecho Tributario, funciona en la invisibilidad.

Pero el tema aquí no es el de la invisibilidad en el contenido del Derecho Tributario y sus efectos, sino la invisibilidad hacia arriba de ciertas fuentes de esta materia de estudio. Porque, bajo el efecto de diferentes factores, hay fuentes invi-

34 Por ejemplo con la *exit tax* francesa desde el 2011. Sobre la *exit tax*, Pedro R. Herrera Molina, *Exit taxes and community freedoms: contradiction or evolution of European Court of Justice's case-law?* Revista di diritto tributario international. Enero 2013. Pág. 19.

35 Maurice Cozian, *Images fiscales, Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Tema 29. Pág. 271 Paris, Litec, (2000). *Les petites affiches*. Pág. 5 y siguientes. (1996). *Un sac d'« embrouille »: le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu*, in *Droit fiscal*. Pág. 205 y siguientes. (1994). Sobre este juego de esconder entre la personalidad moral de las entidades compuestas que se dejan ver a medias del fisco, cf. Hélène Paerels, *Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal français*, thèse Lille 2, juin 2008.

36 CGI francés, Artículo 235 ter ZD y siguientes.

37 Hélène Simonian – Gineste, *La discontinuité en droit*. Pág. 92-97. Ed. LGDJ. (2013).

38 Sobre la incidencia, Lucien Mehl, *Science et technique fiscales*. Ed. Thémis. (1959). Andrés Blanco, *La translación de los tributos*. César García Novoa & Catalina Hoyos Jiménez. *El tributo y su aplicación, Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo 1. Pág. 1067 y siguientes. Ed. Marcial Pons. (2008). pág.1067.

39 Nicolas François Canard, *Principes d'économie politique*. París. (1801).

40 Katia Weidenfeld, *A l'ombre des niches fiscales*. Economica. (2011).

41 Sobre este tema, Nicolas Schweitz, *La répartition de la charge fiscale*. Tesis París. (2002).

sibles que emiten reglas con una amplitud lo suficientemente grande para que el fenómeno no tenga la marginalidad que excusa el evidente desinterés.

### **1.1. Los cuatro factores de la invisibilidad: privatización, internacionalización, superposición y contratación**

El Derecho Tributario siempre ha conocido normas camufladas. Se trata de las cortinas de humo tributarias que están bajo la opacidad técnica de las deducciones, imputaciones, reducciones que hacen invisibles la amplitud de las ventajas acordadas<sup>42</sup>. Pero también existen técnicas que hacen invisibles las fuentes de emisión de las mismas normas tributarias. Entre ellas están la privatización, internacionalización, superposición y la contratación, que crean fuentes que compiten al lado de la fuente parlamentaria, titular desde 1787 y el “*No taxation without representation*” de las 13 colonias británicas, en el monopolio de la producción de normas fiscales.

La competencia es más real, tanto así, que estas fuentes discretas o invisibles, son frecuentemente orgánicas. Existe una asamblea que compite con el Parlamento, tal es el caso de las reglas contables que emanan de una fuente orgánica privatizada.

#### **1.1.1. La privatización de la fuente contable del Derecho Tributario: la Junta Internacional de Normas de Contabilidad o International Accounting Standards Boards**

Tal como se observó el derecho público, este tiende a volverse subjetivo y hasta privado<sup>43</sup>, como es el caso de la fuente contable del Derecho Tributario. En 1973 fue creado el International Accounting Standards Committee. Desde 1975, este organismo privado ha publicado normas sobre los métodos contables y sobre la valorización y la presentación de los stocks según el método de los costos históricos, para convertirse en 1982 en la referencia contable internacional, reconocido por la Comisión europea que desde 1990 ocupa un lugar como observador.

En 2001, este comité desapareció en provecho de la I.A.S.B., organismo privado de normalización contable creado en 1973 por los institutos contables de 10 países (Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos) con sede en Londres. Funciona de forma aparentemente independiente, sin tener que rendir cuentas, aunque lo hace solo a

---

42 Norma Caballero sintetizó la teoría de «las cortinas de humo fiscales». *Les codes des impôts en droit comparé*, op. cit. Pág. 399 y siguientes.

43 Didier Truchet, prefacio a Sylvia Camels, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Dalloz. (2001).

las fundaciones que lo financian, en donde encontramos a los más grandes establecimientos financieros y las principales firmas de auditoría del mundo.

De hecho se encuentra bajo la tutela del I.A.S.C.F, *International Accounting Standards Committee Foundation*, creado en febrero del 2001, bajo la forma de una entidad sin ánimo de lucro registrada en el Estado de Delaware en los Estados Unidos y compuesto de 22 miembros llamados fideicomisarios.

Así, existe una asamblea o «corporativo», oligarca que se ha auto-investido del poder normativo mundial para:

- Elaborar y publicar las normas contables internacionales para la presentación de los estados financieros;
- Promover su utilización a nivel mundial;
- Publicar las interpretaciones que están desarrolladas por el International Financial Reporting Standards Interpretations Committee - I.F.R.I.C.

Desde el 1 de enero de 2001, estas normas «privadas» son emitidas normalmente por el *International Financial Reporting Standards* o I.F.R.S, renunciando a la antigua denominación de *International Accounting Standards* o I.A.S. Pero como dos reglamentos comunitarios de 2002 y 2003<sup>44</sup>, adoptaron casi en su totalidad estas normas<sup>45</sup>, estas tienen la fuerza jurídica de los reglamentos y poseen igualmente una fuerza internacional.

En otras palabras, una fuente anglosajona invisible para el gran público, produce principios contables que repercuten sobre la evaluación de los resultados de los grandes grupos sociedades. No solamente en Europa, sino de China hasta los países emergentes, esta normatividad contable tiene incidencias que ganan el mundo, compitiendo con todos los parlamentos y disminuyendo el perímetro de su consentimiento<sup>46</sup>.

Este también es un ejemplo de la invisibilidad por la internacionalización de la norma. Convertidas en grandes y lejanas por su globalización, escapan a los instrumentos clásicos de observación del derecho y no están solas; del FMI a la OCDE, pasando por los foros fiscales mundiales, ejercen un efecto en el Derecho Tributario.

44 Reglamento Comisión Europea (CE) n°. 1606/2002 « I.F.R.S. 2005 », del 19 de julio de 2002 y reglamento CE n°. 1725/2003.

45 I.A.S. 1 a I.A.S. 41, con excepción de I.A.S. 32 y de I.A.S. 39.

46 Bajo la dirección de Michel Capron. *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. La Découverte. (2005).

### **1.1.2. La internacionalización de las fuentes de inspiración del Derecho Tributario: El Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios**

Hay una fuente internacional del Derecho Tributario muy visible desde el siglo XIX. Se trata de la primera convención para evitar la doble imposición de la historia, entre Bélgica y Francia. Desde entonces los modelos de imposición de la OCDE o de la ONU se han multiplicado.

Recientemente, el 19 de abril de 2013, una norma, para el intercambio automático de información relativa a las diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, salarios o pensiones), por parte de los países de la fuente del ingreso al país de residencia del contribuyente, fue aprobada por los ministros de finanzas del G20 y los dirigentes de las bancas centrales. Invisibles para las administraciones de impuestos de los países de residencia, estas rentas salen del anonimato gracias a una fuente internacional conocida y visible.

Pero, hay fuentes internacionales con poca visibilidad que llenan la función superior a la simple inspiración e inferior a la verdadera legislación. Estas están en el *soft fiscal law*, parodiando la fórmula del profesor René Jean Dupuy<sup>47</sup>. *Le Fórum fiscal mondial* es el ejemplo de este derecho llamado por la doctrina hispanoamericana «derecho suave»<sup>48</sup>.

El órgano más grande en materia tributaria cuenta con 121 miembros, desde la OCDE, el G20 y hasta la Comisión Europea. Este Fórum mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios fue creado en el 2000 en el marco de los trabajos de la OCDE sobre los paraísos fiscales, actuando como un marco multilateral para tratar los problemas de intercambio de información entre los Estados, garantizando el funcionamiento rápido y eficaz de las normas en materia de transparencia e intercambio de información a través de un seguimiento profundo de las prácticas de todos los Estados publicadas en los informes de evaluación.

Es allí donde se encuentran las recomendaciones hechas a los Estados para modificar su práctica fiscal perjudicial y es en este sentido que hay una fuente tributaria orgánica original y relativamente poco conocida.

Hay otros casos de la internacionalización de este proceso normativo que son invisibles. Por ejemplo, cuando en el 2007, para tratar la aplicación de las

---

47 René Jean Dupuy. Droit déclaratoire et droit programmatore, de la coutume sauvage à la soft law, in élaboration du droit international public, Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse, Ed. Pedone. (1976).

48 Pasquale Pistone, Tratados fiscales internacionales y soft law, in César Garcia Novoa y otros, op.cit., Tomo 1 pág. 1195.

convenciones fiscales a los fondos de inversión inmobiliarios, la OCDE creó un grupo técnico informal de consulta, compuesto por representantes de las administraciones de impuestos del sector. También es cierto que hay propuestas que sugieren reformar los comentarios al modelo de convención fiscal de la OCDE, hechas por este grupo discreto que llegan al final a las fuentes formales cuando los Estados las incluyen en sus convenciones tributarias bilaterales. Pero existe allí una fuente de inspiración con poca publicidad.

A nivel interno, existe una fuente orgánica poco visible que interviene en la emisión de las reglas de la tributación local, según un proceso original. Se trata del Comité de Finanzas Públicas Locales, que funciona como una cámara corporativa de impuestos locales.

### **1.1.3. La superposición de las fuentes en la tributación local: El Comité de Finanzas Locales como fuente de los impuestos locales**

Instaurado por una ley del 3 de enero de 1979, el Comité de Finanzas Locales (CFL) está compuesto por 32 miembros titulares, representantes elegidos por 3 años, de las regiones, los departamentos, las comunas, a los cuales se agregan los 11 representantes titulares del Estado.

Esta composición permite tener en cuenta los intereses de cada escala de la acción pública local, la asamblea oficial del lobbying financiero local hecha de un comité.

El gobierno puede consultarlo sobre todo proyecto de ley, reforma o todas las disposiciones reglamentarias de carácter financiero que conciernen las colectividades locales. Este Comité de Finanzas tiene como misión otorgar al Gobierno y al Parlamento el análisis necesario para la elaboración del proyecto de ley de finanzas relativo a las finanzas locales.

Por ejemplo en el 2013, cuando se trataba de modernizar la tributación, el primer ministro de entonces había encargado al presidente del Comité ser «el piloto» de los trabajos sobre la reforma tributaria, para presentarle propuestas de «modernización». Él invocaba precisamente dos temas de estudio: la simplificación de la arquitectura de los tributos locales, «para obtener una mayor claridad» y la «eventual reforma del sistema de exoneraciones». La misión encargaba también al comité fijar las «condiciones en las cuales la tributación local podría articularse con una reforma al concurso financiero de Estado y las colectividades territoriales» y «las modalidades de una mejor especialización de los impuestos locales entre colectividades, unido a las competencias que estas ejercen».

Aquí tenemos una fuente orgánica que se impone a la fuente parlamentaria. En la operación del proceso que va a conducir a las normas tributarias locales, esta se ubica en una posición original, ya que está por un lado en el proceso anterior al legislativo, pero al mismo tiempo vía los congresistas miembros de este comité que están igualmente en las dos asambleas.

Esta es una fuente tributaria en hipóstasis jurídica sometiendo a la fuente parlamentaria<sup>49</sup>.

En estas tres fuentes examinadas: privada, internacional y local, hay una asamblea que trae consigo un mínimo de visibilidad. Por el contrario, en un cuarto caso, donde la fuente tributaria es contractual, la invisibilidad es casi total.

### **1.1.4. La contratación como fuente para las multinacionales: su consentimiento directo al impuesto**

El contribuyente está, según la buena doctrina jurídica, en una situación legal y reglamentaria. Este es su estatus<sup>50</sup>, marcado por la unilateralidad, ya que viene de la ley, visible para todos y no del contrato, conocido solo por las partes.

Este es el discurso oficial en todos los países y en cualquier momento. El impuesto, el cual tiene un carácter público, no es un objeto de comercio jurídico. “La obligación tributaria no puede ser objeto para hacer un contrato”<sup>51</sup>. Sin embargo, la expresión “contratos de estabilidad tributaria” es conocida desde hace décadas<sup>52</sup>, así como las homologaciones, los preacuerdos sobre los precios de transferencia<sup>53</sup> o los rulings<sup>54</sup>, hace evidente la presencia del espíritu del contrato en el Derecho Tributario.

Hay casos que no son insignificantes, porque el contribuyente poderoso manifestó su voluntad por medio de una obligación tributaria que ya no es *ex lege*, sino contractual<sup>55</sup>. Para ir más lejos en el antiguo régimen, las ciudades negociaban con el rey la fracción del impuesto que ellas aceptaban pagar, hoy hay ejem-

49 Esta superposición de fuentes emisoras se encuentra en la elaboración de normas contables que condicionan el resultado fiscal. El Consejo Nacional de la Contabilidad, que se convirtió a partir del 2009 en una autoridad de normas contables, es una fuente discreta de creación de normas contables que se ubica «por debajo» de la fuente visible reglamentaria, cf. G. Heem, La réforme de la normalisation comptable française: simple modernisation ou rupture profonde, Les Petites Affiches. n°4. Pág. (2008). Arnaud de Bissy, *Comptabilité et fiscalité*, Lexis – Nexis. Págs. 37-38. (2013).

50 Jean-Claude Martinez. Le statut du contribuable. LGDJ. París (1980).

51 Frédéric Dal Vecchio, L'opposabilité des conventions fiscales de droit privé en droit fiscal, L'Harmattan. Pág. 37. París. (2014).

52 G. Timsit. Les contrats fiscaux. Chron. Pág 115. D S. París. (1964).

53 J Schimdt, L'utile et le juste dans les rapports des contribuables avec l'administration. Homenage a Jacques Ghestin, Le contrat au début du XXIème siècle. Pág 772 LGDJ. París. (2001).

54 Sobre estos puntos ver M Bouvier, Les accords fiscaux préventifs. agosto, Pág. 19 y siguientes.

55 Agosto 2014. N° 127. RFFP Alexis Spire, Faibles et puissants devant l'impôt. Ed. Raisons d'agir. París. (2012).

plos en donde las sociedades han hecho acuerdos tributarios discretos con los Estados. No solamente con los Estados del sur desarmados frente a los grandes grupos internacionales que operan en sus territorios. La República Democrática del Congo es un ejemplo, en donde las multinacionales petroleras tienen desde hace décadas el estatus contractual de exoneradas.

Pero en Europa también hay Estados que han debido hacer acuerdos -con la mayor discreción- con las multinacionales de la tecnología digital o del comercio electrónico para otorgarles un estatus tributario privilegiado e invisible.

#### 1.1.4.1. *El contrato como fuente clásica del Derecho Tributario para las compañías petroleras: El ejemplo de la invisibilidad tributaria en la República Democrática del Congo*

El primero de enero de 2012 el IVA se introdujo en la República Democrática del Congo. Sin embargo, cinco compañías petroleras no están sometidas. ¿Por qué? Porque estas se han negado a estarlo, amparadas en contratos que habían suscritos en los años 60, con el poder político de entonces, para ser exoneradas de toda contribución sobre volumen de sus negocios. Según estas compañías, el IVA no les concierne.

Esto es lo que la asociación de productores petroleros explicó al director general de impuestos en una carta el 5 de noviembre<sup>56</sup>.

En ningún momento, el hecho de que todo contribuyente esté en una situación general e impersonal vino a su mente. Igualmente, el hecho que las cláusulas convencionales sean invocadas y se encuentren en acuerdos ilustran un derecho económico internacional, que podría ser golpeado invocando la nulidad mediante el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, no les pareció que pudiera viciar su posición<sup>57</sup>. Como hay «deudas del régimen» y deudas odiosas<sup>58</sup>, allí había una exoneración “del régimen” que podía ser contestada.

Sin embargo, una sentencia del 30 de diciembre de 2011 vino a confirmarlo. Ciertamente allí se vio un texto, una fuente del Derecho Tributario visible y clásica. Pero hacia atrás, durante 40 años, existió una fuente contractual emitiendo

56 Sobre todos estos puntos, Athanase Kyelu Matenda, L'introduction de la TVA en RDC. Tesis París II. 2013, § 75 et 15.

57 «Es nulo todo tratado, que este en conflicto con la norma imperativa de derecho internacional general. Para cumplir el fin de la presente convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de los Estados en su conjunto. Ya que ninguna derogación le es permitida y que no puede ser modificada por una nueva norma de derecho internacional que tenga el mismo carácter».

58 Sobre la teoría de las deudas del régimen y de las deudas odiosas, especialmente la de Drago, cf. Alejandro Olmos Gaona, La Deuda Odiosa: El valor de una doctrina jurídica como instrumento de solución política. Ed. Continente. Buenos Aires. (2005).

una regla de exoneración con toda discreción. La observación vale también para otros países, como Camerún, donde las exoneraciones al sector petrolero están hechas mediante contratos.

La misma técnica se encuentra hoy con una invisibilidad o una opacidad total al seno de los Estados europeos, donde se pensaba que el principio de legalidad era una fuente suficientemente poderosa para evitar las reglas clandestinas. El régimen contractual de las sociedades de tecnología digital es una ilustración de esta clandestinidad.

#### 1.1.4.2. *El contrato como fuente discreta del Derecho Tributario de las multinacionales de la tecnología digital*

Con acuerdos discretos o *general agreement*, escritos, desmaterializados o simplemente por la pasividad del fisco frente a la transferencia de la materia imponible, los gigantes de las tecnologías digitales cuentan en diversos países con un estatus fiscal óptimo. Así durante más de 20 años, Apple, con un valor estimado en 100 billones de dólares, se ha beneficiado en Irlanda de una tributación «contractual» de sus beneficios con una tarifa de 2%, mientras que el promedio para otras sociedades es de 12,5%. La misma Comisión Europea reconoció en 2014 que no se había dado cuenta. Al punto que descubrió, en junio de este año, un estatus privilegiado, iniciando una investigación profunda sobre las estrategias no solamente de Apple, sino también de la cadena de cafés Starbucks y de una filial de Fiat, Fiat Finance and Trade, respectivamente en Irlanda, Holanda y Luxemburgo.

En 2012, Starbucks había sido objeto de una investigación por parte de una comisión parlamentaria británica por un acuerdo con el fisco neerlandés que le otorgaba una tributación «muy baja» a una sociedad que explota una fábrica tostadora de café Ámsterdam.

En el 2013, una investigación del Senado americano concluyó que Apple logró ser exonerado de varios billones en impuestos a sus beneficios gracias a sus filiales irlandesas que no tienen ninguna residencia. Por tanto, el grupo pagó solo el 3,7% de impuestos sobre los beneficios realizados fuera de los Estados Unidos el año pasado con una tarifa efectiva muy inferior a la tarifa legal vigente en sus principales mercados internacionales.

En todos estos casos, entre una multinacional y el fisco, un acuerdo no conocido en su existencia y forma vale como fuente contractual invisible del Derecho Tributario<sup>59</sup>, lo que está lejos de ser anecdótico. Al tener en cuenta las bases

---

59 Sobre estos casos, cf. Financial Times. Lunes 29 sept. 2014. Le Monde. Martes 30 sept. At.5.

gravables en juego, la amplitud de la invisibilidad no se puede pasar por alto, al contrario se confirma. Se trata de una invisibilidad que tiene una doble magnitud por sus implicaciones.

## 1.2. La doble magnitud de la invisibilidad

Evidentemente, hay primero un perímetro invisible directamente inducido por las cuatro fuentes examinadas. Pero no es suficiente para medir la magnitud de este fenómeno, porque hay que agregar la magnitud de las consecuencias sufridas por los fundamentos del Derecho Tributario y la pertinencia de los debates de política fiscal.

### 1.2.1. La amplitud del perímetro de la invisibilidad inducida

En el Derecho Tributario internacional y el Derecho Tributario comunitario, las reglas vienen de fuentes discretas o invisibles. Vía la OCDE y sus modelos de convención, el Fórum fiscal mencionado o las comunicaciones de la Comisión Europea que desde 2001 ha cambiado su estrategia de elaboración de normas tributarias, renunciando a la armonización de directivas para la coordinación *soft*. Así, la internacionalización suave de las fuentes del Derecho Tributario se ha convertido en el principal instrumento de emisión de reglas tributarias internacionales<sup>60</sup>.

Pero es la fuente privada de la contabilidad que induce, sobre las reglas de tributación de las sociedades, los efectos visibles, ya que es fuerte el lazo entre el resultado fiscal y el resultado contable, en virtud del principio centenario de conexión de las reglas tributarias y contables.

Este lazo se tejió hace un siglo, con la Ley del de 31 julio de 1917<sup>61</sup>, estipulando que «se establece un impuesto anual sobre los beneficios de las profesiones comerciales e industriales realizados durante el año precedente...», de 1984, año durante el cual el artículo 38 quater del Código General de Impuesto, anexo 3, presentó sin ambigüedad esta relación: «Las empresas deben respetar las definiciones que se encuentran en el plan contable general, bajo reserva que estas no sean incompatibles con las reglas aplicables a la base gravable del impuesto».

Así, en la práctica, el impuesto sobre los beneficios se calcula sobre la base de la información que está en la declaración de impuestos presentada anualmente por las sociedades con los diferentes documentos contables como el balance y la cuenta de resultado.

60 Sobre este análisis, Pasquale Pistone, *Tratados fiscales internacionales y soft law*. Pág. 1195 y siguientes.

61 Martial Chadeaux & Jean-Luc Rossignol, *Fiscalité et comptabilité*. At59. *Encyclopédie de Comptabilité*. (2009).

En otras palabras, la base gravable está conformada por el beneficio neto de la empresa. Así los tratamientos contables traen consecuencias sobre el cálculo del impuesto. Por lo tanto, la modificación de las normas contables privadas<sup>62</sup>, comenzando por el plan contable general francés, modificado en la parte de la evaluación de activos<sup>63</sup>, las amortizaciones<sup>64</sup> y las provisiones<sup>65</sup>, tuvo fuertes repercusiones en materia tributaria.

La administración de impuestos debió adaptar las reglas, mediante una instrucción del 30 de diciembre de 2005, para mantener la conexión entre la contabilidad/tributación, querida por la Dirección de Legislación Fiscal (DLF). El resultado contable debe servir de base para la determinación del resultado. Lo anterior para evitar que las PYME no establezcan cuentas consolidadas y así establecer dos juegos de cuentas: una tributaria y una contable.

La ilustración de este principio de conexidad se encuentra en la actualización de la definición tributaria de costo de reventa de las inmovilizaciones y de los stocks, según los lineamientos de la nueva definición contable.

Asimismo, se buscaba la simplicidad, es decir, la limitación de las reformulaciones para no hacer más pesado el costo administrativo de elaboración de documentos tributarios.

Finalmente, la neutralidad para atenuar el impacto de las nuevas reglas contables más significativas sobre la base gravable de los impuestos a la vez para las empresas y el presupuesto del Estado.

Este proceso indirectamente privado de emisión de normas tributarias, mediante reglas contables que las condicionan y que emanan de una fuente privada e invisible, tiene una gran magnitud. Sorprende que al seno de un organismo privado como la IASB presentado anteriormente, las grandes firmas de auditoría y los grandes establecimientos financieros del mundo, «representados por un puñado de expertos nombrados por fiducias situadas en el Estado de Delaware» puedan, sin mandato alguno o sin control<sup>66</sup> «legislar» para el mundo entero sobre las reglas contables IFRS condicionando la tributación. Esto pese a que el Consejo de Estado no haya visto la violación del principio de legalidad vía un recurso por exceso de poder interpuesto contra uno de estos reglamentos contables, bajo el argumento que las disposiciones demandadas no son «materia tributaria»

62 D. BAERT et G. YANNO, «enjeux des nouvelles normes comptables, Rapport d'information, - Doc. Ass. Nat., 10 marzo 2009.

<http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-info/i1508.pdf> (2014).

63 Convergencia con las IAS 2, 16, 23, 38.

64 Convergencia con las IAS 16 y 38, inmovilizaciones corporales e incorporales.

65 Convergencia con IAS 36 depreciación de activos.

66 Par ejemplo G. Blanluet, in *Fiscalité des entreprises: évolution et perspectives*, Actos del seminario en el Senado, 18 juin 2007, *Droit Fiscal*, 2007, n° 37, comm 821, n° 2. Arnaud de Bissy, *op. cit.* Pág.39-40.

y no causan un «efecto fiscal»<sup>67</sup>. Esencialmente este principio de legalidad, reconocido por todas las constituciones del mundo como un principio de *jus cogens* constitucional, no se encuentra seccionado en secreto por el sector privado. Esto demuestra la importancia de las consecuencias que trae la invisibilidad del Derecho Tributario.

### 1.2.2. La magnitud de las consecuencias sufridas por la invisibilidad

Desde que las fuentes privadas, internacionales, contractuales o corporativas, emanan el *hard fiscal law* o también el *soft fiscal law*<sup>68</sup>, el consentimiento al impuesto se ha debilitado. Gradualmente el final de los 800 años de existencia de este paradigma llega aunque sea invocado políticamente.

Sin embargo, es necesario tratar las consecuencias de invisibilidad de las fuentes tributarias examinadas.

#### 1.2.2.1. Las consecuencias de la invisibilidad sobre el consentimiento al impuesto: su debilitamiento

El 15 de junio de 2015 festejó sus 800 años, al oeste de Londres, al borde del río Támesis, donde el lunes 15 de junio de 1215, los barones y los prelados, solici- taban al Juan Sin Tierra de poner su sello sobre un documento en latín estable- ciendo, a lo largo de 63 artículos minuciosos, el *habeas corpus*, las libertades de la Iglesia y de las ciudades, la garantía de los derechos federales y sobre todo, en el artículo 12, la obligación de someter la creación de todo nuevo impuesto a un concejo comunitario<sup>69</sup>.

La *Magna Carta libertatum* nació con la invención del consentimiento al impuesto, el paradigma mundial del Derecho Tributario. Sin embargo, 800 años des- pués, no se tienen en cuenta los análisis sobre sus límites<sup>70</sup> y sus artífices<sup>71</sup>. Un presidente francés Valéry Giscard d'Estaing, al proponer en un libro en el 2014 la necesidad de ir hacia una unificación tributaria en Europa, escribía que no había que tener miedo de la pérdida del poder positivo del Parlamento ni a su con-

67 C.E. 8 de junio 2005. SAS Sofinad RJF.8-9 2005, N° 885. Pág. 577.

68 Sobre esta distinción, Christian A. Hard law and soft law in international taxation, in *Wisconsin International law Journal*. vol 25, n° 2. Pág. 1 y siguientes. Summer 2007.

69 Bernard Cottret, *Histoire de l'Angleterre*, Tallendier. Pág. 63-66. (2007)- Pág.63-66; Pág. 423-433 para el texto de la carta. Jean Claude Martínez, Norma Caballero, 1215-2015: 800 ans an après la Magna Carta..., in *Mélanges Diogo Leite de Campos*. Saraiva. San Paulo.

70 Por ejemplo para el consentimiento del impuesto casi inexistente en África, cf. el análisis minucioso de Athanase Kyelu Matenda, *L'introduction de la TVA en RDC*. Tesis. París II. (2013).

71 Sobre estos temas, Jean-Claude Martínez, *Lettre ouverte au contribuable*. Albin Michel, 1984; *Droit budgétaire*, Litec 1999. Pág. 118 y siguientes.

sentimiento, ya que entre el poder de la administración y del lobbying, este es ilusorio.<sup>72</sup>

Es necesario adicionar la confiscación del consentimiento al impuesto por el Consejo Constitucional. Fue evidente en el 2009 y en el 2012 con “la censura al proyecto de la contribución al carbono propuesta por Nicolás Sarkozy y la nulidad de la tarifa de 75% prometida por François Hollande”<sup>73</sup> donde el juez contesta la elección del legislador. Él va hasta censurar la apreciación de la oportunidad para mantener un Régimen Tributario derogatorio, como es el caso de la exoneración en Córcega de los derechos de sucesión sobre bienes inmobiliarios<sup>74</sup>.

Con la emisión de reglas fiscal-contables internacionales por el IASB o la fijación de reglas fiscales contractuales, por acuerdos entre las multinacionales y los Estados, se puede ir más lejos. El Parlamento no está presente en el proceso decisorio. Su consentimiento no es una necesidad procesal. No existe. La invisibilidad de la fuente llega al extremo de la inexistencia del consentimiento.

Esta trae consigo la pérdida de un debate tributario.

### *1.2.2.2. La pobreza como consecuencia de la invisibilidad en los debates tributarios*

De la tributación local a la nacional, de década en década, el debate sobre las políticas del sistema fiscal no deja de ser una larga letanía de salmos que recitan los clichés sobre la revisión de los valores catastrales para establecer los impuestos locales, la necesaria simplificación de la legislación, la ardiente búsqueda de mayor justicia y la lucha contra el fraude, entre otros beneficios del progreso.

El inventario de los clichés reformadores, y la miseria de la filosofía de las reformas propuestas incluye todas las réplicas<sup>75</sup>.

#### *1.2.2.2.1. El inventario de los clichés reformadores*

El discurso fiscal cambia poco, inclusive con el tiempo, permanece (en su esencia) evidentemente anti-fiscal. Los programas propuestos durante las campañas electorales, tales como las presidenciales, incluyen siempre los mismos temas: mantener o suprimir el Impuesto a la Fortuna –aún si es de menor envergadura que el Impuesto de recolección de Basuras –, disminuir la tarifa del IVA o aumentarla, implementar el Impuesto a los Carburantes y otros Impuestos Ecoló-

---

72 Valéry Giscard d'Estaing, Europa, La dernière chance de l'Europe. Ed., X éditions. (2014).

73 M Collet, L'impôt confisqué. Odile Jacob. París. Pág.17.

74 Sentencia del 29 de diciembre de 2012.

75 George Sand, G. Sand, Histoire de ma vie. Pág. 256. T. 3. (1855).

gicos<sup>76</sup>, instaurar los nichos fiscales, reconsiderar o limitar, combatir el fraude fiscal y por supuesto, modificar el Impuesto a la Renta compuesto de franjas sin fin.

En todos estos casos, el debate fiscal se limita a los asuntos internos puesto que la miopía de la visión de la globalización y de la contratación de las fuentes del Derecho Tributario no logra llevar al público la discusión del estatus deferencial de los contribuyentes nómadas. El debate continúa entonces entre los contribuyentes sedentarios, quienes no cuentan con los privilegios de los primeros.

Es decir que la invisibilidad de algunas fuentes fiscales vuelve invisible la situación tributaria de los contribuyentes gigantes, reduce y encierra el debate fiscal en una tertulia a puerta cerrada, donde se exagera la violencia fiscal mimética –evocada por el filósofo René Girard –dentro de un marco de miseria filosófica de las propuestas de reforma fiscal<sup>77</sup>.

#### 1.2.2.2.2. La miseria en la filosofía de las reformas tributarias propuestas

Aparentemente, no faltan las propuestas de reforma que se suman a menudo a otras propuestas de revolución fiscal<sup>78</sup>. Sin embargo, cuando se analiza en el fondo, estas reformas se reducen con frecuencia, si se excluye la ilusión semántica del IVA social, a la propuesta de fusionar Impuesto a la Renta con la CSG<sup>79</sup>.

El ejemplo más plausible de esta fatiga de la imaginación fiscal lo da el economista Thomas Piketty<sup>80</sup>, tras 792 páginas de constatación, en su obra “El capital en el siglo XXI llega a la propuesta “Repensar el Impuesto Progresivo a la Renta<sup>81</sup>, en 34 páginas sobre la conocida historia de esta tributación en Europa y Estados Unidos. En verdad no hay una nueva propuesta, con excepción de retomar la idea del economista londinense, Gabriel Zucman sobre un impuesto mundial que grave el capital<sup>82</sup>.

A este nivel, donde a fuerza de practicar durante décadas una filosofía tributaria de pobreza, se ha llegado hasta la miseria de la filosofía tributaria. Por tanto, se debe pensar en algo más. En efecto, no existen solamente las fuentes técnicas invisibles, paralelas a las fuentes oficiales, sino que en realidad hay verticalmente una capa freática ideológica profunda que nutre, condiciona y limita el debate

76 Guillaume Sainteny. Plaidoyer pour l'écofiscalité, Buchet Chastel, París. (2012).

77 Sobre una aplicación de los conceptos antropológicos de René Girard y el análisis de los comportamientos tributarios, cf. Jean-Claude Martínez, Dieu et l'impôt, Ed., Goddefroy de Bouillon. (1995).

78 Camille Landais, Thomas Piketty y Emmanuel Saez, Pour une révolution fiscale, Seuil. París, 2011.

79 Didier Migaud, Vers l'impôt citoyen, Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et le rapprochement et la fusion de l'IR et de la CSG. Ass Nat., 13 marzo 2007. N° 3779.

80 Thomas Piketty, Le capital au XXI ème siècle. Seul, París (2014).

81 T. Piketty, *ibidem*. Pág. 793-834.

82 Gabriel Zucman. La richesse cachée des nations, enquête sur les paradis fiscaux. Seuil, París, 2013.

oficial. De lo contrario, ¿cómo se explica el carácter convencional de la precariedad y la esterilidad de las propuestas que se presentan?

## 2. La invisibilidad vertical: las fuentes subyacentes paradigmáticas del Derecho Tributario

Desde siempre, la doctrina ha observado que la expresión “fuentes del derecho” puede ser interpretada en dos sentidos diferentes. El primero hace referencia a las fuerzas sociales que dan lugar a las normas jurídicas. El segundo designa las formas a través de las cuales se exteriorizan esas normas<sup>83</sup>. En el fondo, es la distinción que practica la biología de forma más precisa que en las nociones de “sustancial” y de “formal” del derecho, hablando del “genotipo expresante” y del “fenotipo expresado” (*génotype exprimant et de phénotype exprimé*).

Es precisamente la presentación del fenotipo tributario que se esboza aquí, con la búsqueda de las fuentes subyacentes del derecho fiscal, lo que se ha denominado como “ el carácter oculto de las leyes tributarias”<sup>84</sup>, lo cual se revela indirectamente al observar esas leyes que requieren, absolutamente, un primer intento de teorización.

### 2.1. La identificación indirecta de las fuerzas invisibles: Las normas creadas, reveladoras del origen de su producción

Según la tipología de Otto Pfersmann, existen las leyes de Derecho Tributario, las leyes de conducta, las leyes de aplicación o sencillamente las llamadas “normas de imposición” que constituyen el orden jurídico fiscal de cada país<sup>85</sup>. Sin embargo, el hecho de encontrar en cada país los mismos impuestos que funcionan bajo técnicas idénticas y utilizan los mismos conceptos que dan lugar a tantas semejanzas, por no decir igualdad, no puede explicarse si no es por “la necesidad y la coincidencia”<sup>86</sup>. Más allá de las diferentes fuentes formales, legislativas, reglamentarias, que dan lugar a esas normas, no deja de existir fuentes comunes subyacentes que explican la uniformidad de tales reglas<sup>87</sup>. Es como si, en un esquema propuesto por el sociólogo Niklas Luhmann, los diferentes sistemas fiscales estuvieran sujetos a un mismo molde cultural que los engloba, los inspira y los condiciona.

83 J. Perez Royo. op.cit, Las fuentes del derecho. Pág. 15. Aussi, J; Aguilo Regla, Teoría general de las fuentes del derecho. Ed. Ariel Derecho. (2000).

84 Bernard Castagnède. Préface à Marc Pelletier. Les normes du droit fiscal. Dalloz, Paris. (2008). P. X.

85 Sobre esta terminología, Marc Pelletier. Pág. 33 y siguientes.

86 Jacques Monod, Le hasard et la nécessité. Seuil, Paris. (1970).

87 Sobre estas normas tributarias, cf. Norma Caballero. Les codes des impôts en droit comparé, l'Harmattan. Pág. 328 y siguientes.

En tal caso, las reglas fiscales visibles, emitidas por las fuentes igualmente observables, son, en efecto, el reflejo de las ideas que provienen de fuentes invisibles. En el fondo, es igual a lo que sucede como cuando al observar las anomalías del movimiento de un planeta conocido, como Urano, Le Verrier aborda la existencia de otro planeta desconocido, Urano. De igual forma, la observación de semejanzas curiosas entre las reglas fiscales visibles induce a pensar en la existencia de “órigenes invisibles” que las explican.

Hay dos observaciones de convergencia en las leyes fiscales que sugieren la hipótesis de fuentes paradigmáticas que influyen el Derecho Tributario, por debajo de sus fuentes jurídicas, las cuales no serían más que modos de producción normativa, derivados de fuentes más profundas de las cuales vienen a alimentarse.

### **2.1.1. Dos observaciones de convergencias en las reglas: dos fuentes ideológicas**

Basta observar de un código tributario a otro los regímenes aplicados a las parejas, las familias y los contribuyentes, o simplemente mirar la referencia constitucional universal desde hace un siglo con respecto a las facultades contributivas para determinar que los sistemas fiscales del siglo XIX ignoraron, que los derechos tributarios de los países no son sino concreciones jurídicas de corrientes antropológicas, ideológicas, filosóficas o psicológicas, que han subido a la superficie de las diferentes sociedades para solidificarse en la forma de leyes publicadas. De lo anterior, se tienen dos concreciones jurídicas.

#### **2.1.1.1. Bajo las reglas tributarias del siglo XIX: la filosofía de la libertad**

Directa o indirectamente, con los impuestos sobre los inmuebles, los impuestos sobre las puertas y ventanas y las patentes, el sistema fiscal francés del siglo XIX se basa en dos cosas: cobra impuestos reales y busca la materia imponible sin ningún consentimiento del contribuyente, únicamente a partir de indicios tales como el número de puertas y ventanas del inmueble. Se dice entonces que los impuestos son indiciarios.

En conclusión, a la base gravable se le aplica una tarifa única. No se tiene en cuenta en ningún momento la progresividad o la capacidad contributiva ya que el impuesto es proporcional.

Estas reglas del Derecho Tributario del siglo XIX se fundamentan en una base gravable real e indiciaria y una liquidación proporcional, es decir, una legislación opuesta a la del Antiguo Régimen. ¿Es esto producto del azar? Evidente-

mente no. Las fuentes legislativas que las formalizan no hacen sino expresar la fuente filosófica que influencia a los legisladores: la libertad<sup>88</sup>.

Esta es la fuente invisible del Derecho Tributario. La libertad que llevara a los Estados Unidos, y a Hamilton, el Federalista, a rechazar el Impuesto sobre la Renta que la Corte Suprema condenara buscando alejar las discriminaciones que atenten contra la libertad.

Hamilton, el padre fundador, quiere influenciar la joven República con los derechos de aduana y los impuestos al consumo porque de esta manera el impuesto a pagar dependerá de la libre elección del contribuyente y de sus opciones. El mismo podrá regular el monto del pago según su renta. “El rico puede ser extravagante, el pobre modesto”. La opresión del individuo puede evitarse mediante la selección prudente de la tributación. Esta es la gran ventaja de los impuestos al consumo, ya que tienen en su naturaleza un control de la dilapidación<sup>89</sup>.

La Corte Suprema, en su famosa sentencia *Pollock versus Farmer Loan and Trust co* de 1895, condenó al Impuesto sobre la Renta, instaurado tras la guerra de secesión con fundamento en la misma norma filosófica: la libertad. Ciertamente, su tarifa era tan solo del 2% aplicada a rentas superiores a 4 000 dólares, creaba un umbral que cualquier mayoría podía modificar para evitar gravar a un determinado grupo. Se trataba de una “legislación de clases” que permitió al juez Field denunciar los peligros que esto traía consigo: “Cada vez que en la carga tributaria la legislación hace una distinción basado en “el origen, la riqueza o la religión, se está ante una legislación de clase que conduce inevitablemente a la opresión y a abusos, que genera malestar y la perturbación de la sociedad”<sup>90</sup>.

De esta fuente filosófica surgen reglas tributarias precisas y sistemas tributarios comparables. Este postulado se mantuvo hasta el final del siglo XIX, debido a un cambio de tendencia filosófica que trajo consigo otro paradigma y que influenció las normas tributarias.

### 2.1.1.2. *Bajo las reglas tributarias del siglo XXI: la ideología de la igualdad*

Cuando se observan las normas tributarias actuales, comenzando por las constituciones, existe una norma universalmente reconocida: la determinación del impuesto “*teniendo en cuenta... las rentas del hogar*”<sup>91</sup>, “*de acuerdo con las posibilidades económicas de los residentes*”<sup>92</sup>, “*de acuerdo con sus faculta-*

88 Sobre todos estos temas, cf. Jean-Claude Martinez. Le statut de contribuable. Pág. 22-28 LGDJ. (1980).

89 Hamilton, *The Federalist*, 12, 21.

90 *Pollock v Farmers' Loan*, 157 U. S. 429, 1895, 512, 532.

91 Constitución de Portugal, Artículo 107.

92 Constitución de Albania, Artículo 164.

des económicas”<sup>93</sup>, “siguiendo sus posibilidades”<sup>94</sup>, “según sus posibilidades financieras”<sup>95</sup> o “de acuerdo con las facultades” de los ciudadanos<sup>96</sup>.

Pero la referencia a la *facultad contributiva*, principio tributario que se encuentra en la fuente jurídica más visible<sup>97</sup>, no es más que la expresión ideológica donde se cree y donde se busca la igualdad frente al impuesto o mejor aún a través de este. El “credo de la capacidad”<sup>98</sup> a pesar de ser universal no es intemporal. Es una creencia que data del siglo XX. Por ejemplo en los Estados Unidos, el concepto aparece en el Congreso en 1913 ante el *Ways and Means Committee*, con el restablecimiento del Impuesto sobre la Renta, fundamentado en la satisfacción de la capacidad de pago y a que este garantiza “el grado más alto de igualdad en las normas tributarias”<sup>99</sup>.

Así, se estableció un lazo entre la capacidad contributiva y la igualdad, porque este último es la fuente ideológica. Este lazo rápidamente evolucionó hacia la progresividad del impuesto. Mientras que la igualdad podía satisfacerse de proporcionalidad. Esto es verídico, tanto así que uno de los postulados de Adam Smith sobre la igualdad consiste en colaborar a los gastos del gobierno de un país “proporcionalmente según la capacidad respectiva”, lo que F.A. Hayeck traducirá por la tributación proporcional que expresa que “la tradición fundamental para ser justa, debe tener un tratamiento igual para todos”.

En otras palabras, los principios de capacidad contributiva y progresividad, así figuren como fuentes formales del derecho, no se alimentan de una fuente profunda ideológica. Más allá de los cientos de estudios consagrados a estos principios claves del Derecho Tributario actual, para darles una apariencia sabia de ciencia económica con la teoría de la utilidad marginal o la teoría pura del derecho, las pasiones y las polémicas que estos suscitan confirman su procedencia de un mundo en combate y no de un universo etéreo que se construye en la racionalidad.

Desde el siglo XIX, John Suart Mill inicio una discusión sobre estos principios, lo cual muestra bien su naturaleza ideológica. En estos principios de economía política él compara el Impuesto Progresivo a una forma de robo<sup>100</sup> o el código

93 Constitución de Croacia de 1990, Artículo 51.

94 Constitución de Italia, Artículo 53. Sobre estos temas, Jean-Claude Martínez. *Droit budgétaire*, Litec. Pág. 223. (1999).

95 Constitución de Turquía de 1960, Artículo 61.

96 Artículo 13 de la declaración de 1789.

97 Sobre estos principios de política fiscal, cf. Jean Schmidt. *Les principes fondamentaux du droit fiscal*. Dalloz, París. Pág. 39 y siguientes: «La fiscalité française est inspirée par la volonté du législateur de tenir compte des différences de revenus».

98 Luis Eisenstein, *op.cit.* Pág. 21 y siguientes.

99 *ibidem*, Pág. 27.

100 Seligman, El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica. Ed., Librería General. (1913).

penal imaginado para sancionar el delito de triunfar, porque a través de la progresividad a medida que la renta crece el delito se hace evidente y en consecuencia su pena.

Ante la existencia de esta ideología subyacente o mejor dicho filosofía, se encuentra la razón de ser de la convergencia mundial de las grandes normas tributarias, que vienen de la misma fuente subterránea. Estas son familiares y la fuerza de su influencia es todo un paradigma. En otras palabras, tiene el consenso de la opción.

### **2.1.2. Una hipótesis de la influencia de las reglas: las fuentes paradigmáticas del Derecho Tributario**

Que haya fuentes formales poco visibles del Derecho Tributario es evidente y esto no es especificidad de su disciplina, “aunque el Derecho Tributario es una de las ramas más sensibles en la evolución de una sociedad, especialmente en los ámbitos económico..., político”<sup>101</sup>. Por el contrario, lo que es propio del Derecho Tributario es la fuerza que tienen las fuentes ocultas para influenciarlo. Los legisladores sufren una restricción invisible cuando son parlamentarios al momento de votar una ley o administrativos cuando elaboran un reglamento.

Su libertad en la elaboración del Derecho Tributario es una libertad influenciada, fuertemente condicionada por el poder de irradiación de estas fuentes, ya que estas son creencias con fuerza casi irracional, bajo una imagen de progresividad que en realidad esconden el deseo de venganza social.

Lo que viene a confirmar la cuestión clásica de los efectos del derecho<sup>102</sup> que no se ubica en la verticalidad de la pirámide de Kelsen, donde la fuerza de la restricción desciende en cascada hacia todos los niveles de centralismo jurídico.

Con las fuentes invisibles pero de gran influencia en el Derecho Tributario, la pirámide de Kelsen se transforma en algebraica. Por debajo del nivel cero, que marca el fin de las fuentes formales visibles, se abre el universo de las fuentes subyacentes cuya autoridad de “cosa venerada” la invierte. Estas son el “*bottom-up*”, de abajo hacia arriba, de la oscuridad a la luz. Es necesario sintetizar estas fuentes subterráneas, ya que articulan la teoría de la hipóstasis tributaria.

## **2.2. Hacia una teoría de las fuentes invisibles: la Hipóstasis Tributaria**

Las fuentes invisibles del Derecho Tributario apoyan a las fuentes formales que producen las normas. Por ejemplo, en la operación de producción de normas de

101 Hélène Simonian- Gineste, *op.cit.* Pág. 12.

102 Catherine Thibierge et alii. *La force normative, Naissance d'un concept*, LGDJ. Bruylant, París. (2009).

tributación local, el Comité de Finanzas Locales interviene antes que el Parlamento. Estas son las fuentes “ubicadas por debajo”, lo que equivale a la definición etimológica de *hypostasis*. De allí proviene el término hipóstasis tributaria para designar el fenómeno de las fuentes tributarias subyacentes a las fuentes jurídicas visibles. No solamente por su ubicación sino sobre todo porque la hipóstasis designa una sustancia fundamental, un principio esencial casi divino. Por ejemplo, el principio de la facultad contributiva, con su anexo técnico de la progresividad, son absolutos desde hace un siglo. Son tabús ideológicos de la tributación que jamás serían puestos en tela de juicio.

Con tal composición hecha de verdades evidentes, axiomáticas en la lógica y paradigmáticas en la adhesión generalizada, forzosamente que los efectos de la hipóstasis tributaria cuentan con la autoridad de las cosas veneradas y disimuladas.

### **2.2.1. Los elementos de la hipóstasis tributaria: de los paradigmas a las costumbres**

Las fuentes tributarias invisibles no emiten normas tributarias, puesto que su producción está reservada a las fuentes oficiales, entonces, ¿qué emiten ellas y a quién están destinadas?

Estas emanan normas que inspiran a los productores de normas jurídicas. Su blanco son los legisladores, porque en la “fábrica del derecho”<sup>103</sup> ellas actúan como fabricantes.

Pero ellas no están ahí simplemente para “dar ideas”, a seguir o no. Estas son “normas de conducta” del pensamiento legislativo o “normas software” que funcionan *mutatis mutandis* como secuencias de instrucciones que se dan a los computadores de los fabricantes de normas tributarias.

Estas no se reducen a emitir un derecho “programatorio”, ni se reducen al universo de las simples recomendaciones. Ellas emiten normas de condicionamiento, es decir, normas intermedias entre una idea tributaria y su transformación en una norma de aplicación, todo ello con un carácter obligatorio.

Cuando el Parlamento y la administración de impuestos quieren legislar, por ejemplo sobre el Impuesto a la Renta, ellos no tienen -a pesar de lo que piensan- la libertad de todas las opciones teóricamente posibles. Las normas de inspiración de su conducta los hacen primero obligatorios al retener el mismo principio de la imposición a la renta. Entonces esto en la teoría económica de Franco Mo-

103 Bruno Latour. La fabrique du droit, une ethnographie du Conseil d'Etat. Ed. La Découverte. (2002).

digliani, James Meade o Maurice Allais<sup>104</sup>, lo irracional de la base gravable de la “renta”, en relación con la del “consumo”, ha sido varias veces tratado. Pero la norma invisible impone su restricción: “la renta ganada y poseída” debe ser gravada y no la “renta consumida”. Esto es así axiomáticamente.

Otra norma de inspiración de la conducta legislativa viene entonces a imponer una segunda restricción. La renta poseída debe ser tributada teniendo en cuenta las capacidades contributivas medidas únicamente en cantidad monetaria y con la aplicación de tarifas progresivas.

Estas dos normas de inspiración, facultad contributiva y progresividad, que traen consigo las normas de aplicación no se discute. Su restricción se ejerce sobre los legisladores, quienes salvo raras excepciones, como una *flat tax* por ejemplo, no desobedecen. ¿Por qué? Porque estos son paradigmas, es decir opiniones que en un momento dado cuentan con un conceso de la comunidad<sup>105</sup>. Sin embargo, hay conceptos eminentemente antropológicos que van a condicionar la creación de las reglas emitidas por las fuentes visibles de derecho positivo.

Ciertamente, hay excepciones en donde a pesar del poderío, las fuentes ideológicas, filosóficas o antropológicas no llegan a la superficie de las legislaciones para concretizarse en reglas visibles de fuentes formales.

En Marruecos, el artículo 74 de su CGI es un ejemplo contundente del fracaso de las fuentes invisibles al imponer normas antropológicas al legislador. Aquí se está ante un país que en el preámbulo de su Constitución de 2011 proclama la “prevalencia de la religión musulmana”, antes de precisar en el artículo 3 que “el Islam es la religión del Estado”. Lo que implica seguir sus preceptos sobre el matrimonio y el estatus de la extensión de la familia especialmente a los ascendientes. Asimismo los artículos 32 y 34 de la Constitución vienen efectivamente a consagrar que “El Estado garantiza mediante la ley la protección jurídica, social y económica de la familia, para satisfacer... su estabilidad” y que “los poderes públicos...velan por... tratar y prevenir la vulnerabilidad... de los adultos mayores” e “integrar en la vida social y civil a las personas discapacitadas física y mentalmente”.

104 Sobre estos economistas, cf. James Meade. The Institute for Fiscal Studies newsletter. Febrero de 1990; Harvard Law Review: A Consumptive-Type or Cash Flow Personal Income Tax; A better way for taxes. The Economist. Pág. 17-23. September 1983; Pascal Salin. L'économie. No 1363. Pág. 12-14. 30 de enero de 1979. Maurice Allais. Pour la réforme de la fiscalité. Ed., Clément Juglar. (1990). Hermann. L'impôt sur le capital et la réforme monétaire. (1977); La lutte contre les inégalités, le projet d'un impôt sur les grosses fortunes et la réforme de la fiscalité par l'impôt sur le capital. La Documentation Française, 1979. También el sucesor de Pareto en Lausana, Oules Firmin, Pour une économie éclairée capable d'affronter la plus grande révolution industrielle qui a commencé. Lausana, 1957.

105 Kuhn, TS La structure des révolutions scientifiques.

El artículo 74 del CGI marroquí no se conforma con limitar las reducciones a la renta imponible según las cargas de la familia, a favor del contribuyente, en 300 dirhams durante un año, sino también limita el número de personas a cargo del beneficiario de la reducción a 6 personas, esposa y descendientes, excluyendo eventualmente a la segunda esposa de la poligamia legal, los colaterales y los ascendientes del contribuyente quienes frecuentemente están a su cargo, porque la cultura del país es así.

Aquí, la presión antropológica subterránea no dicta su “ley”. Las fuentes formales no la consagran. Frecuentemente es todo lo contrario ya que las realidades ideológicas, antropológicas o filosóficas, condicionan la forma jurídica, “*substance over form*”<sup>106</sup> o la fuerza de una costumbre tiene influencia sobre las fuentes de la hipóstasis tributaria.

### **2.2.2. El alcance de la hipóstasis tributaria: entre la costumbre y el jus cogens fiscal**

Bajo las fuentes formales del Derecho Tributario, emitiendo normas impositivas, se encuentran las fuentes invisibles. El Derecho Tributario, cuando hace referencia a la familia por ejemplo<sup>107</sup>, tiene en cuenta los cónyuges, las donaciones y otras “estructuras elementales del parentesco”, es una ilustración de una de ellas: la antropología.

Pero ¿Cuál es la autoridad de estas fuentes disimuladas? Como ellas se repiten, condicionan manifiestamente a los legisladores y se encuentran en acción en las legislaciones tributarias nacionales, que han intentado reconocerles una autoridad catalogándolas de costumbre. Por ejemplo, en el siglo XIX la convicción en donde la tributación debía organizarse con reglas que respetaran la libertad del contribuyente. Aquí existía una *estimatio communis*, es decir un consenso y la *opinio necessitatis*, es decir el carácter obligatorio de esta línea filosófica.

Los dos elementos, material y psicológico, consuetudo *loci* y *opinio juris sive necessitatis*, hacen que la costumbre se encuentre en acción con los paradigmas subterráneos del Derecho Tributario. Pero estos paradigmas, estas creencias, estos dogmas<sup>108</sup>, cuando se trata por ejemplo de la progresividad, tienen la fuerza que irradia y supera el esquema explicativo de la costumbre.

Todo ocurre como si se estuviera ante la presencia de estas “normas imperativas de derecho... aceptadas y reconocidas por la comunidad internacional de

106 Sobre este principio *substance over form*, cf. Arnaud de Bissy, *Comptabilité et fiscalité, du résultat comptable au résultat fiscal*. Pág. 35. Lexis Nexis, París. (2013).

107 Frédéric Douet. *Précis de droit fiscal de la famille*. Litec, París, 2009.

108 Herbert Vorgrimler, *Nuovo Dizionario teologico*. Pág. 222 y siguientes. Ed., EDB Economica Bologne.

los Estados en su conjunto, tanto así que no puede ser derogada”, a lo cual hace referencia el artículo 53 de la Convención de Viena de 23 mayo de 1969 sobre los tratados. Puesto que efectivamente, la igualdad, la progresividad, las facultades contributivas y los otros principios que están “bajo” el Derecho Tributario funcionan como normas reconocidas por la comunidad de los Estados.

Las fuentes invisibles en este caso tienen el efecto de un *jus cogens fiscal*, como una clase de Derecho Tributario natural que estaría ligado a una conciencia tributaria universal.

### 3. Conclusiones

Evidentemente, para un jurista –de una pura teoría del derecho –es poco interesante que este derecho natural surja de fuentes sobrenaturales, ya que encerrado en su técnica y en su lógica interna, aunque el sistema tributario no es suficiente en sí mismo<sup>109</sup>, las fuentes invisibles son indiferentes a su funcionamiento.

Ciertamente, en el estado de disfuncionamiento en el que se encuentran todos los sistemas tributarios de hoy, están confrontados a la evaporación de la materia gravable bajo el efecto de la mundialización de sus economías. Lo que les llega del exterior no puede ser ignorado porque las normas que organizan y sufren tal alteración, así como los derechos tributarios que los reagrupan<sup>110</sup>.

Por ejemplo, la fuente constitucional, visible para los derechos tributarios, plantea el consentimiento parlamentario al impuesto. Pero cuando el juez constitucional francés sustituye este por su propia apreciación para mantener una ventaja tributaria en beneficio de una categoría de contribuyentes<sup>111</sup> ¿quién puede llegar a creer que está confiscando el poder tributario?<sup>112</sup>

¿Quién puede creer que el principio de legalidad, consagrado en los derechos tributarios, conserva la efectividad cuando autoriza tratamientos diferentes para situaciones diferentes, que reintroduce la filosofía y la ideología de las fuentes invisibles precisamente a través de la apreciación de la diferencia de situación?<sup>113</sup>

¿Quién puede creer aún que los grandes grupos empresariales, cuyos beneficios son nómadas, están tributando según sus capacidades contributivas?

109 Bajo reserva del teorema de incompletud de Gödel, donde según la lógica todo sistema no puede encontrar en sí mismo su explicación.

110 Amilcare Puviani. Teoria dell'illusione finanziaria, Instituto. Ed., Editoriale Internazionale. (1973).

111 Consejo Constitucional 29 de diciembre 2012.

112 Martin Collet, op. cit.

113 Aquí se puede apreciar la discusión sobre el hecho de saber si la edad modifica o no la capacidad contributiva. Sobre este tema ver la posición del Profesor Surrey. Federal taxation of the family, the revenue act of 1948. Harvrd Law Review. 1948, 61, 1097-1103.

En otras palabras, los derechos tributarios de todos los países están sujetos a condicionamientos filosóficos, económicos, políticos, antropológicos que reducen las fuentes jurídicas visibles de estos derechos a “islas flotantes” que emergen de la racionalidad, flotando sobre un océano de irracionalidad.

## 4. Bibliografía

- Aguilo Regla, Teoría general de las fuentes del derecho. Ed Ariel Derecho. (2000).
- Alejandro Olmos Gaona, La Deuda Odiosa: El valor de una doctrina jurídica como instrumento de solución política. Ed. Continente. Buenos Aires. (2005).
- Alexandre Métrot de la Motte. Droit fiscal. (2011).
- Alexis Spire, Faibles et puissants devant l'impôt. Ed. Raisons d'agir. (2012).
- Amilcare Puviani. Teoria dell'illusione finanziaria, Instituto. Ed., Editoriale Internazionale. (1973).
- Arnaud de Bissy, Comptabilité et fiscalité, du résultat comptable au résultat fiscal. Lexis Nexis. (2013).
- Athanase Kyelu Matenda, L'introduction de la TVA en RDC. Tesis Paris II. 2013.
- Arthur Wellesley Wellington (Duke of), John Gurwood, Choix de dépêches, Editeur Méline, Cans et Co, Gand. Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit. (1841).
- Benoît Plessis. Les adages propres au droit public. Ed. RFDA. Dalloz. (2014).
- Bernard Castagnède. Préface à Marc Pelletier. Les normes du droit fiscal. Dalloz. (2008).
- Bertrand Seillier. Droit administratif. Les sources et le juge. Champs Université. (2001).
- Bruno Latour. La fabrique du droit, une ethnographie du Conseil d'Etat. Ed. La Découverte. (2002).
- Camille Landais, Thomas Piketty y Emmanuel Saez, Pour une révolution fiscale, Seuil. (2011).
- Catherine Thibierge et alii. La force normative, Naissance d'un concept, LGDJ. Bruylant. (2009).
- César García Novoa y otros, El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. (2008).
- Constitución de Albania.
- Constitución de Croacia de 1990.
- Constitución de Italia.
- Constitución de Portugal.
- Constitución de Turquía de 1960.
- Código Chino.
- Código Fiscal de Moldavia.
- Código Tributario ruso.

Código Tributario de Honduras.

Didier Truchet, prefacio a Sylvia Camels, Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz. (2001).

Eugenio Simón Acosta. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria, Principios constitucionales tributarios. Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México. (1993).

Fernando G. Camaeur, La confianza legítima. Revista de estudios aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. (2008-2010).

Frédéric Dal Vecchio, L'opposabilité des conventions fiscales de droit privé en droit fiscal, L'Harmattan. (2014).

Frédéric Douet. Précis de droit fiscal de la famille. Litec. (2009).

G. Timsit. Les contrats fiscaux. Chron. Pág 115. D S. (1964).

Gabriel Zucman. La richesse cachée des nations, enquête sur les paradis fiscaux. Seuil. (2013).

Gény. Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif. Tomo 1. LGDJ (1919).

George Sand, G. Sand, Histoire de ma vie. Pág 256. T. 3. (1855).

Guillaume Sainteny. Plaidoyer pour l'écofiscalité, Buchet Chastel. Paris. (2012).

Hélène Simonian – Gineste, La discontinuité en droit. Pág 92-97. Ed. LGDJ. (2013).

J. Pérez Royo. Las Fuentes del derecho. Ed. Tecnos. (1993).

J Schimdt, L'utile et le juste dans les rapports des contribuables avec l'administration. Homenaje a Jacques Ghestin, Le contrat au début du XXIème siècle. (2001).

Jacques Buisson y otros, La sécurité juridique. Ed L' Harmattan. (2011).

Jacques Monod, Le hasard et la nécessité. Seuil. (1970).

Jean-Claude Martinez, Dieu et l'impôt, Ed., Goddefroy de Bouillon. (1995).

Jean-Claude Martinez. Droit budgétaire, Litec. (1999).

Jean-Claude Martinez. Le statut du contribuable. LGDJ. Paris (1980).

Jean-Claude Martinez & Norma Caballero. 1215-2015, 800 ans après la Magna Carta, Une Charte européenne des garanties du contribuable, in Homenaje a Diego de Leite de Campos. Ed. Saraiva. (2012).

Jean Lamarque et alli, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 3ème édition. (2014).

Katia Weidenfeld, A l'ombre des niches fiscales. Economica. (2011).

Laetitiaé Janicot, Olivier Deshayes, Les adges exclus du droit public. Ed. RFDA, (2014).

Lucien Mehl, Science et technique fiscales. Ed. Thémis. (1959).

Marc Desen, La protection de la confiance en droit fiscal allemand, in Benedicte Fauverque (2013).

Maurice Cozian, Images fiscales, Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés, in Les grands principes de la fiscalité des entreprises. Litec. (2000).

- Michel Capron. Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. La Découverte. (2005).
- Nicolas François Canard, Principes d'économie politique. Paris. (1801).
- Nicolas Schweitz, La répartition de la charge fiscale. Tesis París. (2002).
- Norma Caballero, Les codes des impôts en droit comparé, Contribution à une théorie de la codification fiscale. Ed. L'Harmattan. Paris. (2011).
- Pascal Salin. L'arbitraire fiscal. Robert Laffont. (1999).
- Pascale Deumier & Xavier Magnon. In Les adages en droit public. RFDA, (2014).
- Paul Parsons. 3 minutes pour comprendre les 50 plus grandes théories scientifiques. Le Courrier du libre. (2009).
- Reglamento Comisión Europea (CE) n°. 1606/2002 «I.F.R.S. 2005», del 19 de julio de 2002 y reglamento CE n°. 1725/2003.
- René Jean Dupuy. Droit déclaratoire et droit programmatore, de la coutume sauvage à la soft law, in élaboration du droit international public, Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse, Ed. Pedone. (1976).
- Robert Sander. A la recherche de la matière noire : histoire d'une découverte fondamentale. Ed. De Boeck. (2012).
- Ruth Yamile Salcedo Younes - Alix Adriana Llanes Arenas (Colombia): I principi costituzionali tributari. Principio della riserva di legge e principio di irretroattività, in Studies in honor of Andrea Amatucci, From Public Finance Law to Tax Law, Vol III. Ed. Temis. Bogotá.(2011).
- Pedro R. Herrera Molina, Exit taxes and community freedoms: contradiction or evolution of European Court of Justice's case-law? Revista di diritto tributario international. Enero 2013.
- Seligman, El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica. Ed., Librería General. (1913).
- Stéphane Gerry -Vernières. Les petites sources du droit, à propos des sources étatiques non contraignantes. Ed. Economica. (2012).
- Sitlali Torruco. El principio de reserva de ley en materia tributaria en España y México. Tesis Salamanca. (2003).
- Sylvie Calme, Du principe de protection de la confiance légitime, en droits allemande, communautaire et français Ed. Dalloz. (2003).
- Sylvie Hattemer & Irène Inchauspé. L'horreur fiscale. Ed Fayard. (2014).
- Thierry Lambert. Procédures fiscales. Montchrestien, Paris. (2013).
- Thomas Piketty, Le capital au XXI ème siècle. Seul, Paris (2014).

# Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino\*

Grounds for the Contributing Capacity Principle  
in the Thinking of Saint Thomas Aquinas

Os fundamentos do princípio de capacidade contributiva  
no pensamento de São Tomás de Aquino

ANDREA AMATUCCI<sup>1</sup>

*Profesor emérito de la Universidad Federico II de Nápoles – Italia*

**Fecha de recepción:** 5 de noviembre de 2014

**Fecha de aprobación:** 9 de diciembre de 2014

**Página inicial:** 161

**Página final:** 176

## Resumen

Santo Tomás de Aquino, gran exponente del tercer período de la filosofía y teología medieval denominada Escolástica, se inspiró en el pensamiento aristotélico y agustiniano. Le atrajeron de modo especial las teorías causales de Aristóteles, de la Escolástica y de su Maestro Alberto Magno. Santo Tomás propuso las siguientes concausas del tributo: a) la causa final; b) la causa formal; c) la causa eficiente; d) la causa material. La teoría de las causas de Santo Tomás consolida y enriquece algunos aspectos del actual concepto de tributo, y permite valorar si la ley tributaria respeta o no el principio de capacidad contributiva, que garantiza la igualdad y la equidad. El Derecho de la Unión Europea atribuye al Principio del “efecto útil”, que Santo Tomás formuló y refirió a la ley tributaria, la función de imponer una interpretación y una aplicación de la norma comunitaria “funcional”, orientada a la consecución de sus fines. La ley tributaria debe aplicarse al caso concreto cuando de ello se deriven efectos que se identifiquen con los fines eco-

---

\* Conferencia impartida en las Jornadas de estudio sobre La evolución del sistema fiscal y el principio de capacidad contributiva, celebradas en la Universidad Federico II de Nápoles en septiembre de 2012.  
Traducido por María Eugenia Simón Yarza.

1 Profesor emérito de la Universidad Federico II de Nápoles

nómicos y sociales (justicia distributiva) que persigue la ley. El actual principio de capacidad contributiva debe recuperar los valores destacados por Santo Tomás; solo así cumplirá la función fundamental que le corresponde dentro de los sistemas constitucionales nacionales.

## Palabras clave

Santo Tomás, teoría de las causas, causa final, causa formal, causa eficiente, causa material.

## Abstract

Saint Thomas Aquinas, great exponent of the third period of medieval philosophy and theology denominated Scholastic, was inspired in the Aristotelian and Agustinian thinking. He was especially attracted to the causal theories of Aristoteles, of Scholastics and its Master Albert the Great. Saint Thomas proposed the following joint causes of the tribute: a) the final cause; b) the formal cause; c) the efficient cause. Saint Thomas' Theory of causes consolidates and enriches some aspects of the current concept of tribute/tax, and allows valuing whether or not the tax law respects the contributing capacity principle, which guarantees equality and equity. The European Union Law attributes to the "useful effect" principle that Saint Thomas formulated and referred to the tax law, the function of imposing an interpretation and application of the "functional" community norm, oriented to the achievement of its ends. The tax law must be applied to the concrete case whenever from there effects are derived that are identified with the economic and social ends (distributive justice) that the law pursues. The current Contributing Capacity Principle must recover the values stressed by Saint Thomas; only then it shall comply with the fundamental function that corresponds to it within the national constitutional systems.

## Keywords

Saint Thomas, theory of causes, the *final* cause, the *formal* cause, the *efficient* cause.

## Resumo

São Tomás de Aquino, grande expoente do terceiro período da filosofia e teologia medieval denominada Escolástica, inspirou-se no pensamento aristotélico e agostiniano. Lhe atraíram de modo particular as teorias causais de Aristóteles, da Escolástica e de seu Professor Alberto Magno. São Tomás propôs as seguintes concausas do tributo: a) a causa final; b) a causa formal; c) a causa eficiente. A teoria das causas de São Tomás consolida e enriquece alguns aspectos do atual conceito de tributo, e permite valorar se a lei tributária respeita ou não o princípio

de capacidade contributiva, que garante a igualdade e a equidade. O Direito da União Europeia atribui ao princípio do atribui ao princípio do “efeito útil”, que São Tomás formulou e referiu à lei tributária, a função de impor uma interpretação e uma aplicação da norma comunitária “funcional”, orientada à consecução de seus fins. A lei tributária deve se aplicar ao caso concreto quando dele se derivem efeitos que se identifiquem com os fins económicos e sociais (justiça distributiva) que persegue a lei. O atual princípio de capacidade contributiva deve recuperar os valores destacados por São Tomás; só assim cumprirá a função fundamental que lhe corresponde dentro dos sistemas constitucionais nacionais.

## Palavras-chave

São Tomás de Aquino, teoria das causas, causa final, causa formal, causa eficiente.

## Sumario

1. La aplicación del método causal aristotélico al concepto de tributo en los Escolásticos, en Alberto Magno y en Santo Tomás de Aquino. El Aquinate, pionero de un estudio de tipo científico – 2. El contenido de las causas del tributo en Santo Tomás – 2.1. La causa final: el bien común – 2.2. La causa formal: el deber tributario según la igualdad de proporción y las posibilidades de cada uno – 2.2.1. La concepción iusnaturalista considera que el objeto del Derecho es la justicia. La definición del objeto de la justicia presupone la distinción entre derecho positivo y derecho natural – 2.2.2. Destaca un principio de adecuación a la capacidad del individuo, según la igualdad de proporción, de extensión inusitada – 2.3. La causa eficiente: la ley – 2.4. La causa material: la distinción del presupuesto respecto a las otras concausas – 3. La causa del tributo consiste en la síntesis de todas las causas – 4. La interpretación de la ley tributaria. El estudio de la doctrina tomista enriquece el actual principio de capacidad contributiva

### **1. La aplicación del método causal aristotélico al concepto de tributo en los Escolásticos, en Alberto Magno y en Santo Tomás de Aquino. El Aquinate, pionero de un estudio de tipo científico**

La carrera académica del filósofo y teólogo Santo Tomás de Aquino<sup>3</sup> discurrió entre los centros culturales más insignes de su época. En el año 1239 se inscribió en la Universidad de Nápoles, fundada por Federico II, y más tarde estuvo en Bolonia, París y Colonia. Desplegó su investigación cuando estaba en pleno auge la tercera etapa de la filosofía y de la teología medieval, denominada escolástica, y expre-

3 Nació en 1222 en Roccasecca de Aquino, entre Nápoles y Roma, en los alrededores de la Abadía de Montecassino, sede de los benedictinos fundada en 529 por San Benito de Nursia. Este napolitano de

sión de ciertos principios comunes de una realidad especulativa cultural compleja. Durante este período, Europa, encrucijada de la cultura greco-árabe y la tradición del pensamiento cristiano, recibió el material aristotélico-neoplatónico griego y sus pensadores aportaron importantes reflexiones en torno a la relación entre la filosofía y la teología. La actividad de Santo Tomás es paradigma de dicha época.

El Aquinate se inspiró en el pensamiento aristotélico y en el agustiniano; como Hartmut Hahn<sup>4</sup> ha demostrado, tomó de ambos sus elementos comunes y comentó la Ética, la *Metafísica* y una parte de la *Política* de Aristóteles<sup>5</sup>. Le atrajo especialmente la teoría causal de Aristóteles, quien estuvo a su vez influido por el método hipersintético de Platón, que propugnaba el progreso del conocimiento a través de un procedimiento de análisis y de síntesis que se realizaban bajo un criterio de unidad. Movido por el deseo de encontrar una interpretación lógica y teológica del universo, el Estagirita desarrolló el método causal<sup>6</sup>.

Este bagaje está presente en el conjunto de sus doctrinas filosóficas y teológicas, que reciben el nombre de tomismo. De acuerdo con su pensamiento, todo lo que se mueve tiene una causa. En efecto, el orden presente en el universo invita a reflexionar sobre la teoría causal de Santo Tomás por las importantes implicaciones que tiene en el ámbito científico además del teológico.

---

cuna noble fue uno de los muchos clérigos y académicos que vivieron en el siglo XIII. (Cfr. Rocco Bonanni. *Uomini illustri di Aquino e Diocesi*. Pág. 25. Ed. Isola Editore (1923). Su abuela paterna, Francisca de Suevia era hermana de Federico Barbarroja y estaba emparentada con el emperador Federico II. Su padre, el conde Landolfo, descendía de la nobleza lombarda, y fue en un primer momento gibelino y más tarde güelfo. Sus nobles raíces le abrieron las puertas del monasterio de Montecassino, en el que ingresó como "oblato". A los 15 años se trasladó a Nápoles. Allí se educó según el método de enseñanza propio de la época, que no distinguía entre niveles de educación elemental, medio y superior. La figura de Aristóteles le fascinó de tal manera que Pedro de Irlanda inició al joven Tomás de Aquino en los estudios del filósofo griego. A los 19 años, en 1239, empezó sus estudios en la Universidad de Nápoles. Se formó a la sombra de ilustres maestros dominicos. En 1243 también él ingresó en la orden de Santo Domingo. Viajó a la Universidad de París para hablar personalmente con el famoso maestro San Alberto Magno. A los 21 años frecuentó la Universidad de Bolonia y después regresó al Ateneo parisino con la intención definitiva de estudiar teología bajo la guía de su maestro. Allí permaneció durante tres años y más tarde fue profesor de teología entre los años 1252 a 1257. Entre 1259 y 1262 continuó con sus estudios en la Universidad de Nápoles, a continuación regresó al Ateneo de París y el final de su carrera docente transcurrió en la Universidad de Nápoles. Impartió sus lecciones como profesor de teología, entre los años 1272 y 1274 en el complejo de Santo Domingo el Mayor, junto al edificio del Ateneo napolitano (Eudaldo Forment. *Dos cursos en la Universidad de Nápoles*. En Santo Tomás de Aquino. *El oficio de un sabio*. Pág. 181. Ed. Ariel (2007)). Falleció el 2 de marzo de 1274, a los 50 años de edad, cuando se dirigía al XIV Concilio Ecuménico de la Iglesia Católica. Juan XXII lo canonizó en el año 1323 y Pío V lo nombró "Doctor angélico" en 1567.

- 4 Hartmut Hahn. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*. Pág. 167. Ed. Steuer und Wirtschaft (2004).
- 5 Guillermo de Mörbeke le tradujo las obras de los filósofos griegos, sobre todo las de Aristóteles, y rehizo las traducciones que ya existían. Analizó una parte del *Timeo* de Platón y el comentario de *Simplicio* al *De Caelo* de Aristóteles. Sobre la recepción del pensamiento de Aristóteles cfr. v. Fernand Steenbergen. Pág. 85. *Die Philosophie im 13. Ed. Jahrhundert* (1977); Raimondo Spiazzi (director). *Thomae Aquinatis in octo libros Politicorum Aristotelis Expositio*. 1966, Lectio I, n° 31; Rolf Schönberger. *Tomaso d'Aquino*. Pág. 18-19. Ed. Il Mulino (2002).
- 6 Annibale Pastore. *Il problema della causalità con particolare riguardo al metodo sperimentale*. Pág. 56. Ed. Bocca (1921).

La escolástica consideró que el método causal<sup>7</sup> de la filosofía griega estaba compuesto por causas concomitantes y causas primeras, presentes en todos los fenómenos de la realidad. Los escolásticos recondujeron las fases del método causal de la filosofía griega a las causas concomitantes expresadas por dos binomios: causa formal-causa material (método de individuación de la realidad) y causa eficiente-causa final (método para alcanzar el bien supremo al que todo acto se dirige).

El maestro de Santo Tomás, Alberto Magno, defendió con argumentos algo farragosos que el tributo es la prestación material aprobada por la autoridad en el ejercicio legítimo de su poder, que tiene como fin el bien general y es proporcional a los gastos necesarios para el cumplimiento de tal fin. El aporte de Alberto Magno contribuyó a desarrollar la idea de que cada causa se refiere a un aspecto del tributo. Reconoció la causa material en el presupuesto del tributo, la causa formal en su medida, la causa eficiente en la norma que lo instituye y la causa final en el bien común<sup>8</sup> al que se orienta.

El Aquinate fue el primero que estudió la *causa impositionis* con rigor científico<sup>9</sup>. Su análisis sobre la causa del tributo a partir de las conclusiones de Aristóteles, de los escolásticos, de Alberto Magno y de otros estudiosos de su época, constituye un legado fundamental para el mundo del derecho.

## 2. El contenido de las causas del tributo en Santo Tomás

### 2.1. La causa final: el bien común

A juicio de Aquino, el objetivo que persigue toda comunidad, la vida buena, no coincide con el fin último del hombre en el plano teológico. Sin embargo, su defensa de la autonomía de la filosofía respecto a la teología no impide descubrir en su especulación filosófica trazos sutiles de inspiración teológica. Santo Tomás compartió con Aristóteles la idea de la estructura ontológica del mundo, basó en sus lecturas la teoría de la justicia<sup>10</sup> y construyó el valor del *bonum commune*<sup>11</sup>

7 Sobre el Tratado *De Causis*, recogido en la Obra de Proclo, el maestro de las causas de la Escuela de Alejandría, cfr. R. Murari. "Il De causis" e la sua fortuna nel Medioevo. *Giornale storico*, 1899, 34.

8 Alberti Magni. *Opera omnia*. T. 28. 1894.

9 En este sentido, véase Giuseppe Abbamonte. *Principi di diritto finanziario. La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Pág. 13. Ed. Giuffrè (1954). Cfr. B. Nardi. *San Tommaso d'Aquino. Opuscoli e testi filosofici scelti*. Bari, 1915.

10 Cfr. Santo Tomás de Aquino. *Summa theologiae*. Deutsche Thomas-Ausgabe, Albertus- Magnus Akademie Walberberg bei Köln. Parte 18: *Recht und Gerechtigkeit* (primera parte del libro segundo de la *Summa theologiae*, quaestio 57-79) 1953, p. 216; *Recht und Gerechtigkeit bei Thomas von Aquin*, 2000, p. 151; Wachenhausen, *Staatsaufgabe und öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus*, 1972, p. 68. Renzo Pomini. *La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Ed. Giuffrè (1954).

11 A. Verdross. *Begriff und Bedeutung des "bonum commune"*. Pág. 239. En *San Tommaso e la filosofia del diritto oggi*, *Studi tomistici* 4 (1975).

sobre la base del concepto griego de *Polis*. La comunidad, que comparte este valor, debe concretarlo estableciendo los medios que considere más oportunos.

El Aquinate depuró el tributo de la idea de instrumento de latrocinio que el poder emplea a través de la coacción y lo consideró un fenómeno social, un medio necesario para la tutela del bien común con el fin de realizar la justicia. En definitiva, consideró que la causa final del tributo, es decir, el bien común, estriba en la búsqueda de los medios necesarios y útiles para alcanzar la justicia. Sobre esta base construyó una relación lógica entre tributo y gastos públicos.

La especificidad del pensamiento contemporáneo radica en el juicio de que la decisión de instituir tributos y ordenar gastos obedece a una razón eminentemente política. A la hora de elaborar la Ley Tributaria, la doctrina actual toma en consideración todos los intereses nacionales. Como señala Giuseppe Abbamonte<sup>12</sup>, en la medida en que los intereses emanan de distintos grupos locales o sectoriales, a veces se oponen entre sí. De ahí deriva la necesidad de fijar un fundamento político lo suficientemente indefinido para responder al ámbito nacional de los intereses y de las funciones institucionales. Acá, la actividad financiera desempeña una función instrumental respecto al resto de las actividades públicas.

El concepto de bien común formulado por Santo Tomás es distinto del interés público. El bien común es único, íntegro, inescindible y aúna a la comunidad. El interés público, por el contrario, se articula de acuerdo con las posturas de los grupos locales y sectoriales y divide a la comunidad.

## **2.2. La causa formal: el deber tributario según la igualdad de proporción y las posibilidades de cada uno**

### **2.2.1. *La concepción iusnaturalista considera que el objeto del Derecho es la justicia. La definición del objeto de la justicia presupone la distinción entre derecho positivo y derecho natural***

El Aquinate se inspiró en Aristóteles para establecer la distinción entre justicia conmutativa y justicia distributiva<sup>13</sup>. La relación de las partes entre sí (justicia conmutativa) pertenece al derecho privado. La relación de las partes con el todo (justicia distributiva) es objeto de la vertiente pública del derecho, en especial del derecho tributario.

La filosofía política de Santo Tomás despierta un interés particular por el alcance que en ella adquiere la relación del tributo con el principio de justicia distri-

12 Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Pág. 12. Ed. Liguori (2000).

13 Santo Tomás de Aquino. Summa theológica. II – II, Quaestio 58 art. 11, quaestio 61, arts. 1, 2.

butiva. En opinión de Santo Tomás, la causa formal procura asociar el impuesto al individuo, que se relaciona con la comunidad a través de la justicia distributiva. De lo antedicho se desprende la dimensión ontológica, que posee un aspecto lógico (concepto de tributo) y otro deontológico (instrumento de justicia distributiva).

Como el individuo es parte del todo, le corresponde parte de todo lo que la comunidad distribuye para realizar la justicia. Santo Tomás indica con exactitud los modos en que el tributo puede desempeñar la función de instrumento de tutela del bien común al servicio de la justicia distributiva. Señala, en efecto: *‘Unicuique secundum aequalitatem proportionis<sup>14</sup> y secundum suam possibilitatem’*.

Además, Santo Tomás definió el principio de igualdad de modo peculiar, como una derivación del principio de proporcionalidad. La ley es racional si se inspira en el principio de proporcionalidad del tributo en relación con los fines perseguidos que expresan el bien común.

El todo y sus partes se orientan a los fines de la justicia distributiva. El tributo se debe configurar en función del bien común respetando la igualdad de la proporción. Cada uno debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la igualdad de proporción, que en la doctrina tomista reviste también otro significado, pues la igualdad incluye la exigencia de que el tributo sea proporcional a la capacidad del individuo. También la equidad se asienta sobre el principio de igualdad de proporción. La causa formal tiene un elemento objetivo (bien común) y uno subjetivo (las posibilidades de cada uno). Así, la justicia distributiva reclama que el individuo se beneficie de los gastos públicos en función de sus necesidades: el bien común se distribuye en función de los méritos en la comunidad (valor) y el tributo tiene que mantenerse dentro de los límites delineados por el fin al que se orienta el bien común. La ley debe establecer un equilibrio adecuado para que se cumplan ambas exigencias.

Santo Tomás elevó la causa formal a medida del tributo, proporcional a la realización del bien común, y a instrumento de justicia de las posibilidades de cada uno. La equidad de la proporción<sup>15</sup> se fundamenta en el principio de igualdad de proporción y en el deber de contribuir al bien común en función de las po-

14 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I – II, quaestio 95, art. 3, quaestio 96, art. 4. Afirma: “Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune. Cum enim unus homo sit pars multitudinis, quilibet homo hoc ipsum quod est et quod habet, est multitudinis, sicut et quaelibet pars id quod est, est totius. Unde et natura aliquod detrimentum infert parti, ut salvet totum. Et secundum hoc, leges huiusmodi, onera proportionabiliter inferentes, iustae sunt, et obligant in foro conscientiae, et sunt leges legales”.

Además enseña que: “Debet enim esse disciplina conveniens unicuique secundum suam possibilitatem, observata etiam possibilitate naturae”.

15 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I, II, quaestio 96, art. 4, I, II, quaestio 96, art. 4.

sibilidades de cada uno en relación con los fines perseguidos que expresan el bien común.

Santo Tomás entiende la proporcionalidad como principio general vinculado a la racionalidad para actuar la justicia distributiva. La actualidad de este concepto resulta impresionante. El principio de proporcionalidad, hoy, es esencial en el derecho comunitario<sup>16</sup> en cuanto permite establecer si una obligación o una sanción es legítima en relación con los fines perseguidos. Así se evita que la obligación o la sanción sean más gravosas o más leves de lo que es preciso para alcanzar el fin que justifica su establecimiento. Las constituciones vigentes declaran que el Estado debe asumir la realización de esta clase de justicia.

El concepto de causa formal del tributo elaborado por Santo Tomás contiene los fundamentos sobre los que se ha construido en los siguientes ocho siglos el principio de capacidad contributiva. Hoy en día, el Estado de bienestar no se limita a garantizar la igualdad formal de todos los ciudadanos ante la ley, también procura la igualdad con actuaciones de redistribución que realiza mediante la actividad financiera, con el establecimiento de tributos y la aprobación de gastos<sup>17</sup>. Estas operaciones fomentan la igualdad de hecho, eliminando los obstáculos a la participación de los ciudadanos en la vida económica, política y social. Son ellos los beneficiarios de las utilidades que tal vida reporta y quienes soportan los sacrificios que exige.

La función legislativa ha crecido gracias a la Hacienda funcional, que se ha incorporado a las constituciones vigentes y atribuye un amplio espacio a los fines extrafiscales, en cuanto objetivos económicos y sociales, fijando las condiciones para establecer los tributos y los gastos. La capacidad contributiva refuerza la garantía de la igualdad de hecho que es expresión de la justicia redistributiva<sup>18</sup>.

16 Véase Tesauro (G.). *Diritto dell'Unione Europea*. Pág. 109. Ed. Padova (2012).

17 Franco Gallo. *L'uguaglianza tributaria*. Pág. 47. Ed. Editorial Scientffica Università Suor Orsola Benincasa (2012). Propone una reforma fiscal orientada a una mejor redistribución horizontal y vertical de las rentas respetando el principio de igualdad.

18 Cfr. Berliri. (L.V.). *La giusta imposta*, in *Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi*. 3ª serie, vol. XIX, fasc. 3, Roma, 1945.

### **2.2.2. Destaca un principio de adecuación a la capacidad del individuo, según la igualdad de proporción, de extensión inusitada**

La adecuación que plantea Santo Tomás no se reduce estrictamente al presupuesto que revela la capacidad del individuo (la renta, el patrimonio, la transmisión y el consumo de bienes). Se extiende también, sobre la base de la responsabilidad social, al bien público. Hoy en día hay que entender la capacidad contributiva no sólo como condición económica del individuo, sino también como idoneidad para no realizar el presupuesto que lesione el bien público. En este sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de los Estados Unidos en una interesante sentencia del año 2012<sup>19</sup>.

Resulta significativa la noción actual de “capacidad de lesionar” por medio de conductas que la norma tributaria desincentiva mediante su elevación a categoría de presupuestos de los impuestos.

### **2.3. La causa eficiente: la ley**

Santo Tomás descubrió el origen del deber tributario a partir del estudio del concepto de autoridad. Como observa Mauricio Plazas Vega<sup>20</sup>, individualizó el principio de la autoridad según la lógica formal aristotélica con el siguiente silogismo:

- Premisa mayor: la sociedad es una exigencia de la naturaleza del hombre mortal, racional, religioso y social.
- Premisa menor: para vivir en sociedad es necesaria una autoridad superior que ordene a cada miembro que procure el bien común.
- Conclusión: la autoridad es una exigencia de la naturaleza del hombre porque el fin no se puede alcanzar sin instrumentos adecuados.

El siguiente silogismo de Santo Tomás enriqueció el anterior con contenido teológico:

---

19 Así lo manifestó la Supreme Court of the United States, National Federation of Independent Business VS Sebelius, 28.6.2012. El texto completo se publicó en *Dir. e prat. trib. internaz.*, n. 4 del 2012. Cfr. Rosembuj. La capacità contributiva del “non fare”. Il concetto di imposta. A proposito di un’importante sentenza della Corte Suprema degli USA, en esta Rivista, 2012, I, 1295. El autor ya se había interesado por el tema del “bien ambiental” en el volumen *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Pág. 20 y 62. Madrid, 1995, pp. 20 y 62. El concepto de bien público coincide con el interés difuso porque el equilibrio del ecosistema es un bien que compromete a toda la comunidad. Por los graves daños que la contaminación del ecosistema ha producido en todo el planeta, el interés difuso es único para toda la comunidad. También cuando la contaminación la provoca una fuente local sobre un único territorio el interés lesionado es difuso, pues no se produce colisión con los intereses difusos de todos los que no habitan ese territorio. En este sentido cfr. Amatucci. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*. Pág. 351. En *Riv. dir. fin. sc. fin.*, (1975).

20 Cfr. *Historia de las ideas políticas*. (Pág. 222). Ed. Temis (2013).

- Premisa mayor: las exigencias de la naturaleza proceden de su autor, que es Dios.
- Premisa menor: la autoridad es una exigencia de la naturaleza.
- Conclusión: la autoridad deriva de Dios.

Aristóteles y Santo Tomás consideran que la política es la ciencia más excelsa<sup>21</sup> porque tiene por objeto el bienestar de la comunidad, que es el bien más elevado. Santo Tomás introdujo el discurso ético a partir de la causa final de la política: la realización del bien común. La causa eficiente es la voluntad de la ley y coincide con la voluntad de la autoridad.

Según Santo Tomás, la ley es la ordenación de la razón dirigida al bien común, aprobada y promulgada por quien tiene a su cargo el cuidado de la comunidad<sup>22</sup>. La ley humana positiva tiene fuerza y valor de ley siempre que derive de la ley natural. De ahí que el acto de la autoridad que instituye el tributo tenga fuerza y valor de ley y, por tanto, *virtus obligandi*.

Cuando esta ley responde a la conciencia colectiva, su razón de ser radica en el bien común al que se orienta el deber tributario establecido según las posibilidades de cada uno. La causa final confiere legitimidad jurídica a la ley tributaria y es manifestación de un orden racional. El Aquinate considera que la ley tributaria debe garantizar la igualdad de proporción, tutelar el bien común y adecuarse, en sentido amplio, a las posibilidades de cada individuo. Su función consiste en transformar el deber ético en obligación positiva<sup>23</sup>. La ley tributaria es primero ética y luego jurídica. El deber de contribuir a los gastos públicos adquiere un significado jurídico-natural que se concreta en la ley que dicta la autoridad.

Aquino superó la concepción, difundida hasta el siglo II d. C. por los apologistas<sup>24</sup>, de que la autoridad tiene carácter absoluto y no repara en condiciones, como son las causas del tributo.

Tanto la concepción de los apologistas como la doctrina tomista presuponen que la autoridad deriva de Dios, pero hay una diferencia clara entre unos y otros. Mientras los apologistas consideran que la autoridad responde por sus actos solo ante Dios, Santo Tomás advierte que existen límites, las causas de tributo, que tiene efectos sobre la fuerza y el valor de la ley que emana de la autoridad. Los

21 Passerin d'entrèves. La filosofía política medioeval. Torino, 1934.

22 Summa theologica, I, II, quaestio 90, art. 4, c.

23 Hamm. Zur Grundlegung und Geschichte der Steuermoral, Trier, 1908.

24 Tertullian. Frühchristliche Apologeten und Martyrerakten. Pág. 318. En Bibliothek der Kirchenväter, II vol. Ed. Kempten (1913).

padres de la Iglesia consideraron que el deber tributario no es del todo ilimitado porque exige la contraprestación de servicios públicos.<sup>25</sup>

La lógica tomista es el fundamento del principio constitucional, vigente hoy en día, que considera que la soberanía para crear tributos reside en la comunidad, que delega su poder en la asamblea representativa. Hoy por hoy, observa Hartmut Hahn<sup>26</sup>, la norma injusta se reputa inconstitucional si viola el derecho natural tal como lo considera la doctrina contemporánea e impone al poder estatal que procure el bien común y no el interés público.

## **2.4. La causa material: la distinción del presupuesto respecto a las otras concausas**

Santo Tomás mostró que el aspecto formal del tributo debe estar asociado a un contenido material que sea conforme al principio de justicia distributiva. Al unirse a la causa formal, la causa material concreta el concepto. Santo Tomás consideró la causa material como la manifestación concreta del hecho que, según la ley, expresa la igualdad de proporción y la adecuación a la capacidad del individuo sobre el que recae el tributo. La elaboración de la teoría de la imposición individual garantiza que, más allá de la forma, se respete también la sustancia.

A juicio del Aquinate, para que la justicia distributiva sea real, es preciso que, al definir el presupuesto del tributo, la ley respete el principio de igualdad de proporción (que se delimita en función del bien común) y las posibilidades de cada individuo. De este modo se procuran las condiciones favorables para que se realice la justicia distributiva.

Según Santo Tomás, el principio de igualdad contenido en la causa material permite distinguir qué hechos indicativos de la capacidad de cada individuo son susceptibles de imposición y cuáles no lo son. La manifestación de renta o de patrimonio es apta como presupuesto tributario a condición de que una y otro se hayan obtenido legítimamente. La renta y el patrimonio que proceden de una fuente ilícita se deben confiscar.

Todas estas premisas están en el origen del actual concepto de discriminación cualitativa de la renta. Cuando la fuente es diversa, también lo es la capacidad contributiva que manifiesta una misma cantidad de renta. En este sentido, es preciso distinguir el capital del trabajo, el trabajo autónomo del trabajo dependiente y el trabajo dependiente público del trabajo dependiente privado.

25 Migne. *Patrologia latina*, Tomo 6/578.

26 *Der Einfluss des Thomas von Aquin*. Op. Cit. 2.

### 3. La causa del tributo consiste en la síntesis de todas las causas

Durante muchos años se consideró que la fuerza y el valor de ley del mandato radicaban en su origen soberano y los juristas se mostraron reacios a admitir la causa del tributo. Poco a poco esta actitud cambió y, al final, por influjo de la teología, el concepto de causa del tributo penetró el ámbito jurídico<sup>27</sup>. El Aquinate consideraba que la justicia distributiva desempeña un papel fundamental coordinando los varios tipos de concausas. Se garantiza cuando el presupuesto (causa material) de la ley (causa eficiente) se dirige a la consecución del bien común (causa final) y de la igualdad adecuada a las circunstancias de cada individuo (causa formal). El tributo procede de la voluntad (causa eficiente) y de la razón (causa final). Ambas son inseparables y constituyen elementos esenciales del tributo, uno de carácter subjetivo (causa material) y el otro objetivo (causa formal). Los conceptos de igualdad de proporción o justicia<sup>28</sup> y de adecuación a las posibilidades de cada uno derivan de esta conjunción de causas concomitantes que se encuentra en la base de la doctrina tomista.

La causa en el tributo es relevante porque su naturaleza es sustancial, distinta de la ley, y porque al asociar el tributo al bien común y justificar el deber, satisface las exigencias de la razón. La causa del tributo hace justa la autoridad y entraña una sanción divina que exige el respeto de la ley<sup>29</sup>. La causa jurídica del tributo consiste en su adecuación al bien común.

En la concepción actual de tributo<sup>30</sup>, la causa no presupone la contraposición sino la participación del ciudadano en la vida de la comunidad a través de su participación en la financiación de los gastos públicos, en función de su capacidad contributiva y a través de las utilidades que derivan de las actividades que él, junto a los demás ciudadanos, aprueba.

Ciudadano y Estado se encuentran unidos por una relación de la parte con el todo pues el ciudadano forma parte de la institución. El concepto de causa permite considerar justificado el tributo mientras se sitúe dentro de los límites que fija el principio de capacidad contributiva. El tributo es equitativo<sup>31</sup> cuando dis-

27 Agostino Caputo. De Regimine Republicae Tractatus Fertilis. Pág. 309, cap. VII, 32, 1621.

28 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, quaestio 58, art. 2, quaestio 57 art. 1.

29 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I, II, quaestio 96, art. 4.

30 Cfr. en particular Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Pág. 259. Op. cit., nota 11.

Cfr. Salvatore Scoca. Sulla causa giuridica dell'imposta. Riv. dir. publ., 1932, 1; Tesoro. La causa giuridica della obbligazione tributaria. Riv. it. dir. fin., 1937, I; Trotabas. L'applicazione delle teorie della causa nel Diritto finanziario. Riv. dir. fin. sc. fin., 1937; I. Bühler. La causa giuridica nel diritto tributario tedesco. Riv. dir. fin., sc. fin., 1939, I, 9; Blumenstein. La causa nel diritto tributario svizzero, ivi, p. 355; Bompani. Sul concetto di causa nel diritto finanziario. Studi in onore di Tivaroni, Bari, 1950, p. 51.

31 Cfr. Einaudi. Contributo alla ricerca dell'ottima imposta, Milano, 1929; Berliri. (L.V.). La giusta imposta. En Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi, 3ª serie, Vol. XIX, fasc. 3, Roma, 1945.

pensa un tratamiento igual y la potestad tributaria se ejerce en función del interés público.

La causa del negocio jurídico es la justificación de la nueva disciplina de intereses que el ordenamiento reconoce según las intenciones de las partes dentro de los límites de la autonomía privada. La causa justifica la alteración, querida por los particulares, de las relaciones jurídicas que los une, es la razón jurídico-económica del negocio y se debe valorar a la luz de la contraposición de los intereses de los particulares.

En el derecho público la causa asegura que los actos de poder respetan las normas primarias que lo legitiman y el procedimiento que dispone la ley. La potestad<sup>32</sup> es la fuerza que cambia la disciplina jurídica de las relaciones humanas. Entonces, el problema que plantea la causa jurídica del tributo se resuelve en el momento en que entra en vigor la ley que instituye. Por lo tanto, el problema de la justificación del tributo se pone de manifiesto cuando se analiza la ley a la luz de los principios constitucionales. La justificación primera del tributo se encuentra en el respeto a los límites de la capacidad contributiva, que es garantía de equidad e igualdad<sup>33</sup>. La teoría de la causa consolida y enriquece algunos aspectos de la concepción actual del tributo y la integración de la noción actual de causa del tributo reclama que se recupere plenamente el concepto tomista de “bien común” y de todos los demás que le acompañan.

#### **4. La interpretación de la ley tributaria. El estudio de la doctrina tomista enriquece el actual principio de capacidad contributiva**

Santo Tomás defendió la singularidad del acto de entender. El entendimiento agente desmaterializa la especie, que se vuelve inteligible en el acto y puede ser recibida por el mismo intelecto. El desarrollo del conocimiento se realiza gracias a los elementos que proporciona el intelecto agente. El conocimiento de la realidad exige la síntesis de los dos procesos (causa formal y material-causa eficiente y final). La causa final es el bien común.

Aristóteles y Santo Tomás aplicaron la teoría del conocimiento al fenómeno social. El estudio del conocimiento consiste en un análisis del método, cuestión preliminar para los juristas y la interpretación<sup>34</sup> constituye una interesante manifestación de este conocimiento.

32 Thon. Norma giuridica e diritto soggettivo, Padova, 1951, p. 319.

33 En este sentido, véase Abbamonte. Principi di diritto finanziario. (Pág. 266). Op. Cit. nota 11.

34 Pesch en Eckert O.P. (director). Thomas von Aquino, Interpretation und Rezeption, 1974, pp. 488, 493. Ambrosetti. San Tommaso e la filosofia del diritto oggi, in Studi Tomistici 4, 1975, pp. 9, 93. Santo Tomás. Summa theologiae, I, II, quaestio 99, art. 5.

Santo Tomás, entonces, intuyó la relevancia de la cuestión relativa a la interpretación de la ley que regula el tributo: el tema alcanzó una importancia fundamental en el ámbito de la teoría general del derecho tributario<sup>35</sup>. El intérprete debe ir más allá de la letra de la ley, considerar las *causas* y la *radix solutionis*. La interpretación de la ley tributaria debe fundarse en el análisis de las causas. Santo Tomás consideraba que, aunque el legislador no pueda prever todos los acontecimientos, es posible aplicar la norma con justicia gracias a la equidad, que atempera el rigor de la letra de la ley.

El principio del efecto útil se aplica al plano interpretativo para que la ley pueda realizar los fines que preservan el bien común. La *ratio*, que según la entiende Santo Tomás sintetiza las causas del tributo, permite entender el contenido lógico-jurídico caracterizado fundamentalmente por los fines económicos y sociales<sup>36</sup> en cuyo ámbito se construye el significado de la ley. De acuerdo con el Aquinate, el tributo se debe interpretar también desde el punto de vista de la igualdad de proporción, es decir, considerando las posibilidades que cada particular tiene de contribuir y los fines de la ley que instituye el tributo. Siempre que se respeten los fines que la inspiran, la ley tributaria se aplica al caso concreto a través de la analogía.

El actual método de interpretación de la ley tributaria debería reconsiderar la riqueza de contenido que encierra el deber de contribuir en función de las propias posibilidades, entendido también como idoneidad de respetar el bien común. La búsqueda de la causa formal del tributo es requisito indispensable para garantizar el conocimiento de la ley y su aplicación a los hechos previstos en ella. En otras palabras, la obligación de contribuir debe ajustarse a las posibilidades del individuo y a la igualdad de proporción para que se realice la justicia distributiva en virtud de la cual el individuo interactúa con la comunidad.

La ley tributaria se debe aplicar al caso concreto siempre que de ello se deriven efectos conformes con los fines económicos y sociales de la propia ley. El juicio de constitucionalidad de una ley tributaria presupone el análisis de sus efectos económicos y sociales<sup>37</sup>. Entonces, la investigación debe ser de naturaleza

35 Los primeros estudios en Italia sobre la interpretación de las leyes tributarias son de Vanoni. *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932 y de GIANNINI (M.S.), *L'interpretazione e l'integrazione delle norme tributarie*, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 5, 95.

36 El principio del "efecto útil" exige una interpretación y una aplicación de las normas comunitarias "funcionales" que se oriente al cumplimiento de sus fines. Véase Tesouro (G.), *Diritto dell'Unione Europea*. P. 109 cit. nota 15.

37 Griziotti. *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*. *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, 347 y en *Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, 417. Como se ha señalado, se excede al considerar que el fenómeno financiero es único y que la investigación debe ser al mismo tiempo económica y jurídica. Por otro lado, también los formalistas se equivocan, por defecto, al excluir el análisis económico en la investigación científica.

jurídica, aunque respetando los cánones del movimiento del análisis económico del derecho<sup>38</sup>.

En conclusión, podemos afirmar que el estudio de la doctrina tomista permite recuperar y reflexionar sobre algunos de sus aspectos que se han abandonado con el transcurrir de los siglos. Estos despejan el camino para avanzar en la comprensión profunda del significado de principios fundamentales del derecho tributario, como el de capacidad contributiva, y favorecen el desarrollo científico de esta disciplina.

## 5. Bibliografía

- A. Verdross. Begriff und Bedeutung des "bonum commune". En San Tommaso e la filosofia del diritto oggi, Studi tomistici 4 (1975).
- Annibale Pastore. Il problema della causalità con particolare riguardo al metodo sperimentale. Ed. Bocca (1921).
- B. Nardi. San Tommaso d'Aquino. Opuscoli e testi filosofici scelti. Bari (1915).
- Berliri. (L.V.). La giusta imposta, in Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi. 3ª serie, vol. XIX, fasc. 3, Roma (1945).
- Einaudi. Contributo alla ricerca dell'ottima imposta, Milano (1929).
- Eudaldo Forment. Dos cursos en la Universidad de Nápoles. En Santo Tomás de Aquino. El oficio de un sabio. Ed. Ariel (2007).
- Fernand Steenbergen. Die Philosophie im 13. Ed. Jahrhundert (1977).
- Franco Gallo. L'uguaglianza tributaria. Ed. Editorial Scientifica Università Suor Orsola Benincasa (2012).
- Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Ed. Liguori (2000).
- Griziotti. L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie. (1949).
- Hartmut Hahn. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ed. Steuer und Wirtschaft (2004).
- Pesch en Eckert O.P. (director). Thomas von Aquino, Interpretation und Rezeption (1974).

38 Surgió en los Estados Unidos en los años 60 del siglo XX, a raíz de un debate entre Ronald H. Coase, de la Chicago Law School y Guido Calabresi de la Yale Law School. Richard A. Posner, de la Chicago Law School, comenzó a propagar el movimiento en los años 70. Su crecimiento y consolidación se deben a David Friedmann, que pertenecía a la misma Universidad en los años 80. Este movimiento es correcto siempre que no modifique la naturaleza jurídica del análisis del derecho. Su precedente se encuentra en el método sustancial, mencionado por Oreste Ranelli (Natura giuridica dell'imposta, en Municipio Italiano, 1981 y Diritto finanziario, III ed., Milán, 1928) y estudiado por todos los docentes de la Ciencia de las finanzas y derecho financiero de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Federico II del Nápoles, por el "modo de consideración económica", nacido en los primeros decenios del siglo XX en Alemania, y por la "interpretación económica", ideada en España en la segunda mitad del mismo siglo. Son métodos correctos porque son equilibrados, prevén el empleo de la economía sin que se produzca una alteración de la naturaleza jurídica de la interpretación de la ley tributaria.

- R. Murari. "Il De causis" e la sua fortuna nel Medioevo. *Giornale storico* (1899).
- Raimondo Spiazzi (director). *Thomae Aquinatis in octo libros Politicorum Aristotelis Expositio*. (1966).
- Rocco Bonanni. *Uomini illustri di Aquino e Diocesi*. Ed. Isola Editore (1923).
- Rolf Schönberger. *Tomaso d'Aquino* Ed. Il Mulino (2002).
- Salvatore Scoca. *Sulla causa giuridica dell'imposta* (1932).
- Santo Tomás de Aquino. *Summa theológica*. II – II (1953).
- Tertullian. *Frühchristliche Apologeten und Martyrerakten*. En *Bibliothek der Kirchenväter*, II vol. Ed. Kempten (1913).
- Tesauro (G.). *Diritto dell'Unione Europea*. Ed. Padova (2012).

# Tratamiento de los préstamos internacionales en Venezuela

Treatment of the International Lending in Venezuela

Tratamento dos empréstimos internacionais na Venezuela

ALBERTO ROSALES ROMERO<sup>1</sup>

*Matheus & Ulloa Abogados – Venezuela*

**Fecha de recepción:** 16 de diciembre de 2014

**Fecha de aprobación:** 19 de diciembre de 2014

**Página inicial:** 177

**Página final:** 208

## Resumen

El préstamo bancario internacional es una forma que tienen las empresas venezolanas para acceder a los capitales que necesitan. Dependiendo del componente del préstamo, capital, intereses, comisiones, otorgamiento de garantías, o pagarés, el tratamiento fiscal en Venezuela es distinto. El presente artículo tiene como finalidad describir el tratamiento impositivo de cada componente del préstamo, así como la aplicación de tratados internacionales en los casos que aplique.

## Palabras clave

Préstamo bancario internacional, tratamiento impositivo, Venezuela.

## Abstract

The international bank lending is a form used by Venezuelan companies to access the capital such borrowers need. Depending on the component of the loan, such as principal, interest, fees, granting of guarantees or promissory notes, the tax treatment shall be different in Venezuela. This article aims to describe the tax treatment of each component of the loan, and the application of international treaties when applicable.

---

1 Matheus & Ulloa Abogados, Universidad Central de Venezuela, Universidad Metropolitana - UNIMET.

## Keywords

International Banking Lending, Tax Regime, Venezuela.

## Resumo

O empréstimo bancário internacional é uma forma que têm as empresas venezuelanas para acceder aos capitais que precisam. Dependendo do componente do empréstimo, capital, juros, comissões, otuorgamento de garantias ou notas promissórias, o tratamento fiscal na Venezuela será distinto. O presente artigo tem como finalidade descrever o tratamento impositivo de cada componente do empréstimo, assim como a aplicação de tratados internacionais nos casos que aplique.

## Palavras chave

Empréstimo bancário internacional, Tratamento impositivo, Venezuela.

## Sumario

1. Introducción – 2. De los Intereses – A. General – B. De la Gravabilidad de los Intereses en Venezuela – C. De la Determinación del Monto a Gravar – D. De la Retención – E. Casos Especiales. – i. Tratados Para Evitar la Doble Tributación – ii. Instituciones. Financieras Multilaterales. iii. Sucursales, Establecimientos Permanentes y Oficinas de Representación – 3. Capital – 4. Comisiones – 5. Pagaré – 6. Garantías – 7. Conclusiones

## Introducción

Una de las modalidades existentes para el financiamiento de actividades productivas en el país es la obtención de préstamos por parte de instituciones financieras, no domiciliadas denominados en moneda extranjera. Las condiciones, incluso la tasa de interés, y los montos necesitados, que en la mayoría de los casos son cuantiosos, pueden ser solicitados por personas domiciliadas en el país a instituciones financieras no constituidas ni domiciliadas en Venezuela.

Los préstamos internacionales consisten en varios elementos que tienen un tratamiento tributario distinto que será analizado a continuación.

# 1. De los Intereses<sup>2</sup>

## 1.1. General

Para Mármol<sup>3</sup>, el préstamo es la operación por excelencia de la banca, por la cual “(...) el banco le facilita dinero a un cliente contra el pago de un interés (...)”. Los intereses son considerados desde el punto jurídico, según Borjas<sup>4</sup> “(...) como aquella cantidad de cosas fungibles que el deudor debe a su acreedor como retribución por la cesión del uso de una cantidad menor de las mismas cosas debidas por el deudor a su acreedor”. Dicha definición es aceptada por la literatura financiera, específicamente por Mocho<sup>5</sup>, quien define el interés como “(...) el rendimiento de un capital establecido en proporción al importe de este y al tiempo mediante el cual se transfiera él mismo mediante préstamo”, también, el mismo autor lo define como “pago por el uso del dinero”.

Como podemos observar, los intereses son la contraprestación o remuneración por el uso, la cesión, el préstamo o el mutuo, de una cantidad de dinero durante un período de tiempo, por lo cual los contratos de préstamo son considerados por Melich<sup>6</sup> como contratos bilaterales, porque involucran más de una parte; onerosos, porque la parte trata de procurarse una ventaja; consensuales, porque solamente requiere el consentimiento de las partes, y de tracto sucesivo, porque se cumplen en un período de tiempo.

Ahora bien, los intereses pagados por los préstamos son de naturaleza convencional ya que las partes, libremente sometidas a las limitaciones de orden público, pueden pactar esos intereses, siendo los siguientes los más usados en la práctica:

Tipo de Interés	Definición
Compensatorios	Contraprestación recibida por el acreedor del deudor por el uso o cesión de la cosa.
Moratorios	Contraprestación recibida por el acreedor del deudor por los daños y perjuicios causados al primero por el incumplimiento.

Tomado de Borjas H., Leopoldo<sup>7</sup>

2 Este aparte es extraído del artículo presentado por el autor de este trabajo, titulado “Intereses pagados a bancos extranjeros”. Alberto Rosales, 70 años del impuesto sobre la renta. Homenaje al Dr. Armando Montilla. Tomo I. Páginas 431 a la 460. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, (2013).

3 Hugo Mármol Marquis. Fundamentos de Derecho Mercantil. Parte General, Página 110, Universidad Católica Andrés Bello, Estudios Jurídicos. (1992).

4 Leopoldo Borjas H. “Régimen legal de los intereses”. Los intereses y la usura, Colección de Estudios, Monografías y Ensayos 1. Página 19. Editorial Revista de Derecho Mercantil C.A., (1988).

5 Francisco Mocho Morcillo y Rafael Isidro Aparicio, Diccionario de términos financieros y de inversión. Segunda edición, Editorial McGraw Hill, Madrid, España, (1998).

6 José Melich-Orsini. Doctrina general del contrato. Quinta edición. Páginas 30, 34, 40 y 49. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas, Serie Estudios. Caracas, Venezuela..

7 Leopoldo Borjas H. Ob. Cit., Página 21.

## 1.2. De la gravabilidad de los intereses en Venezuela

Nuestra jurisprudencia tributaria ha aceptado pacíficamente que los intereses pagados por personas domiciliadas en el país a instituciones financieras no constituidas ni domiciliadas en el territorio nacional, son gravables en cabeza de dichas instituciones, siendo uno de los casos principales el resuelto por el Tribunal Segundo de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: Shell Química de Venezuela C.A. contra Fisco Nacional<sup>8</sup>, sentencia del 13 de agosto de 1968, que estableció:

Considerando ahora la cuestión en disputa, o sea *la gravabilidad de intereses producidos por capitales traídos en préstamo del exterior e invertidos en Venezuela*, con arreglo al artículo 1° de la Ley, el Tribunal observa lo siguiente:

La situación de hecho establecida por ese artículo, *como presupuesto de la imposición sobre la renta en Venezuela, consiste en que haya “enriquecimiento que se obtenga en virtud de actividades económicas realizadas en Venezuela, o de bienes situados en el país”*; caso de haberlos, la persona o comunidad que los haya obtenido, *tendrá que pagar el impuesto que la ley autoriza, no importa que su domicilio esté fuera de Venezuela.*

(...), siguiendo para ello al Profesor G.A. Giannini en su obra *Instituciones de Derecho Tributario*, dentro de aquella situación de hecho prevista en la norma citada, *dos elementos a saber: uno material, consistente en la condición de las cosas o en el hecho, objetivamente considerado, a los que la ley vincula el impuesto, y otro personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva.*

El elemento material ha sido muy bien puntualizado por el párrafo tercero del mismo artículo primero, cuando dice que *“un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional”*. Y al referirse a tales causas\_enumera las siguientes: a) explotación del suelo o del subsuelo; b) *formación, traslado, cambio o cesión del uso o del goce de bienes muebles o inmuebles, corporales o incorporales (...).*

8 Jurisprudencia Ramírez & Garay. Segundo semestre, Tomo XIX, 301-68, Caracas, Venezuela. (1968)

Siendo por definición de la propia Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 7), *el préstamo de capital representado en dinero, una especie de “cesión del uso y goce de bienes muebles” corporales, hecha dicha cesión por el acreedor al deudor*, tenemos que concluir que en el caso de autos, *los intereses que el deudor paga a su acreedor como remuneración por dicha cesión tienen, por lo menos una de sus causas en Venezuela*, ya que en Venezuela está ocurriendo *el uso y goce de ese capital* por el deudor. Y ocurriendo una de las causas de esos intereses en Venezuela, necesariamente, por imperativo legal, tal enriquecimiento deriva de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país. Que no se nos diga que la “cesión” del uso y goce ocurrió en el exterior, porque esa “cesión” se realizó en el momento de la firma del contrato. Bien sabido es que este contrato es de los llamados de *tracto sucesivo*, en donde la prestación de una de las partes, por lo menos, no se realiza en una unidad de tiempo sino en periodos más o menos largos. La firma del contrato no sería más que un momento en su vida<sup>9</sup>, cuya apreciación no puede llevarnos a la conclusión de que el contrato quedó fuera del ámbito venezolano, cuando la prestación del deudor, por lo menos, se cumple a través de todo el tiempo en que use y goce del capital prestado, cuyo uso y goce ocurre precisamente en Venezuela.

La objeción que a ese criterio de interpretación formula el recurrente, tomada del derecho común, cuando afirma que ese capital no puede ser causa u origen del enriquecimiento (intereses) del prestamista, porque dicho capital después de celebrado el contrato, pasa a ser propiedad del deudor (artículo 1.736 del Código Civil), para sostener que el prestamista no realizó actividades económicas en Venezuela, ha sido rechazada antes cuando hemos demostrado que la aplicación de tal artículo en materia tributaria en dicho sentido, no es procedente, por existir normas sobre el préstamo de dinero en la Ley de Impuesto sobre la Renta de aplicación preferente.

Aclarado pues el elemento material de la situación de hecho antes referida, pasemos ahora a tratar de establecer el elemento personal relativo al vínculo o relación entre aquel elemento material, el enriquecimiento, y una persona o comunidad propietaria, que se convertirá por razón de ser propietaria del enriquecimiento y por imperio de la Ley, en

9 Se planteó como defensa de la empresa receptora de los intereses que el contrato de préstamo fue firmado en el extranjero, el dinero cambió de manos en el extranjero y el contrato estaba sometido a legislación y jurisdicción extranjeras.

el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, en el deudor del impuesto.

Ese elemento personal está previsto en la ley en los siguientes términos del mismo artículo 1°:

“Toda persona o comunidad pagará el impuesto que esta ley autoriza por los enriquecimientos... que obtenga en virtud de...”

Para establecer ese vínculo o relación en el caso concreto, entre el enriquecimiento, o sea, los intereses pagados, y la *Shell Finance (Development) Co. Ltd.*, tenemos no solo la declaración de la recurrente que afirma que el Capital (sic.) lo obtuvo de dicha empresa a través de un contrato de préstamo y que los intereses en cuestión han sido pagados a ella, sino también el contrato mismo de préstamo que fue traído a los autos. Es evidente para el Tribunal, con tales elementos de juicio, que la persona que obtuvo, utilizando el mismo vocabulario legal, esos enriquecimientos (los intereses) (...)” (Cursivas del autor).

Dicha posición fue ratificada en distintas sentencias posteriores, incluida la sentencia del 9 de julio de 1969 del mismo tribunal, en el caso *The First National Bank of Boston contra Fisco Nacional*<sup>10</sup>. Como se puede deducir, la jurisprudencia nacional ha aceptado pacíficamente que los intereses pagados por préstamos concedidos por instituciones financieras no constituidas ni domiciliadas en Venezuela, son gravables porque una de las causas de dicho enriquecimiento es el uso o goce de los capitales prestados dentro del territorio nacional. Esta posición es aceptada por la doctrina patria, tal como plantea recientemente Paredes<sup>11</sup> al confirmar la teoría de la causa eficiente, cuando dice:

El encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que los gastos admisibles a los fines de la determinación del resultado fiscal deben cumplir con las siguientes condiciones: (i) ser causados, (ii) normales y necesarios, (iii) hechos en el país e (iv) invertidos en la producción de la renta. Por su parte, el numeral 2 del mismo artículo 27 establece que serán deducibles “los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta”. Vemos que al complementarse el encabezamiento de la norma con su numeral 2 se puede concluir que los intereses cumplirán la condición de ser “hechos en el país” cuando los capitales recibidos en préstamos

10 Jurisprudencia Ramírez & Garay, 1969, Tercer Trimestre, Tomo XXII, 361-69, Caracas, Venezuela.

11 Paredes, Carlos R., “El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana”, Andersen Legal, Caracas, Venezuela, 2002. Págs. 169-171.

estén invertidos en la producción de la renta en Venezuela, es decir, que el uso del dinero en Venezuela con el propósito de producir la renta, representa la vinculación del gasto con el territorio venezolano.

Pero la exigencia de que los montos recibidos en préstamos estén invertidos en la producción de la renta en Venezuela, no es un requisito adicional previsto por el numeral 2 del artículo 27, sino que la norma solo reitera *la causa eficiente* que debe corresponder a los intereses de un contrato de préstamo, una vez analizada la propia naturaleza de los mencionados contratos y la prestación que realiza el prestamista (*cesión del uso del dinero*). Por lo tanto, *ese uso en Venezuela determina no solo la territorialidad y consiguiente deducción del interés gasto, sino que además señala el carácter territorial del ingreso interés.*

En efecto, el contrato de préstamo se caracteriza como un préstamo de consumo o mutuo<sup>12</sup>. (...). En caso particular del préstamo de dinero, el prestamista entrega cierta cantidad de dinero que es usado por el prestatario; este último asume la obligación de restituir una cantidad igual y en caso de haberse estipulado, cancelar intereses sobre los montos dados en préstamo.

En razón de lo expuesto, podemos señalar que también en el caso de préstamos de dinero, *la prestación del perceptor del enriquecimiento (cesión del uso del dinero) es la causa eficiente de la renta y del egreso por concepto de interés.*" (Cursivas del autor)

En otras palabras, los intereses pagados son gravables en Venezuela según nuestra jurisprudencia, doctrina y legislación, y es importante aclarar que nuestro sistema tributario grava cualquier tipo de interés pagado a instituciones financieras no constituidas ni domiciliadas en el país. Sobre este punto, es importante destacar la Sentencia del 22 de junio de 1972 del Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: E. Boschetti & Cia C.A. contra Fisco Nacional<sup>13</sup>, en la que se determinó que los intereses moratorios productos de una operación internacional de compraventa de bienes, estaban gravados por el Impuesto sobre la Renta venezolano.

12 Código Civil de Venezuela, Artículo 1.735: El mutuo es un contrato por el cual una de las partes, entrega a la otra cierta cantidad de cosas, con cargo de restituir otras tantas de la misma especie y calidad.

13 Jurisprudencia Ramírez & Garay. Segundo Trimestre, Tomo XXXIV, 250-72. Caracas, Venezuela. (1972)

Asimismo, nuestro legislador prevé en la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>14</sup>, artículo 20<sup>15</sup>, un concepto amplio de intereses que significa cualquier cantidad entregada por el deudor al acreedor que sea superior, sin hacer distinción entre los intereses compensatorios ni entre los intereses moratorios.

### 1.3. De la determinación del monto a gravar

Aparte de la gravabilidad de los intereses según la jurisprudencia y la doctrina, nuestro legislador ha establecido la posibilidad de gravar dichos enriquecimientos cuando alguna de sus causas esté ubicada en Venezuela, siendo la norma básica el artículo 1 de la Ley que establece que:

Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la *fente o la causa* de sus enriquecimientos estén u ocurran dentro del país, (...) (Cursivas del autor).

Esta norma prevé que cuando el enriquecimiento tiene alguna de sus causas o fuentes dentro del territorio nacional, puede ser gravado según el principio de la causa o fuente, como sería el caso de los intereses pagados por préstamos otorgados por las instituciones financieras, incluidos bancos, instituciones no constituidas ni domiciliadas en el país.

El mencionado artículo debe ser leído junto con el artículo 5 de la ley, relativo a “Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, *muebles* o inmuebles...” (Cursivas del autor), y el artículo 6, que establece la fuente o causa, que en nuestro caso es el

(...) enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando *alguna de las causas* que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, (...) *cesión del uso o goce de bienes muebles* o inmuebles corporales o incorporales (...), c) *Las contraprestaciones por toda clase* de servicios, *créditos* o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.

Como se puede concluir de los artículos antes mencionados, los intereses pagados a instituciones financieras ubicadas fuera del territorio nacional por presta-

14 Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

15 Dicho Artículo, que es una presunción *Juris tantum*, contiene el siguiente texto: “Artículo 20: A los efectos de esta Ley, cuando el deudor devuelva una cantidad mayor que la recibida, la diferencia entre ambas se considerará como intereses del capital, salvo que el contribuyente demuestre lo contrario”.

mos otorgados a personas ubicadas en el país, son gravables siempre que dichos intereses sean producto de operaciones realizadas dentro del territorio nacional.

Una vez establecido que el enriquecimiento por los intereses es gravable debido a que el préstamo es utilizado dentro del territorio nacional –causa–, nuestro legislador establece un mecanismo legal para poder proceder al cobro de los impuestos debidos por dichos intereses.

La primera parte de dicho mecanismo es calificar como intereses a toda aquella cantidad de dinero que sea superior o exceda al monto prestado, sin importar que sea considerada como intereses compensatorios o moratorios<sup>16</sup>, según reza el artículo 20 de la ley arriba citada. Es decir que todo monto superior pagado que exceda al principal es considerado interés y está sujeto a impuesto. Esta es una presunción *Juris Tantum*, admite prueba en contrario, por así establecerlo nuestro legislador. Ahora bien, dada la dificultad que existe en determinar el enriquecimiento neto de las instituciones financieras domiciliadas en el extranjero debido a la imposibilidad de la Administración Tributaria de tener acceso a la información contable y financiera de dichas instituciones financieras, nuestro legislador estableció una ficción en la Ley de Impuesto sobre la Renta, específicamente en el artículo 31, al establecer que: “(...) se consideran como *enriquecimientos netos* los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país (...)” (Cursivas del autor).

Antes, el legislador estableció la materia gravable, es decir, los intereses. Posteriormente, en la misma ley, en el artículo 52, párrafo primero, se previó la alícuota mediante la creación de un impuesto proporcional:

Artículo 52: (...)

Parágrafo primero. Los *enriquecimientos netos* provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, *solo se gravarán con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%)*.

A los efectos de lo previsto en este párrafo, se entenderá por *instituciones financieras, aquellas que hayan sido calificadas como tales*

16 En el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, existe un supuesto de diferenciación entre el principal y los intereses pagados, pero dicho supuesto no hace la distinción ni entre los intereses compensatorios ni entre los intereses moratorios. Dicha norma es el Artículo 27, que reza: “Cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida al acreedor. Si no se hiciera discriminación entre capital e intereses, el total del pago efectuado se presumirá imputado únicamente a los intereses, salvo prueba en contrario”.

*por la autoridad competente del país de su constitución.* (Cursivas del autor).

Dicho párrafo debe ser leído como dos secciones: la primera establece un impuesto proporcional del cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%), el cual Cabanellas define como “El establecido según un tanto por ciento o por mil, sea los que sean los recursos del contribuyente; y que no obstante su aparente justicia matemática, se estima más gravoso para el pobre, por el valor que la diferencia libre absoluta significa para el rico”. Como se puede observar, dicho impuesto grava los intereses sin ver la verdadera capacidad contributiva de la institución financiera receptora, por las dificultades que existen en determinar el enriquecimiento neto de la receptora. La razón de dicho impuesto es facilitar la determinación y recaudación por parte del pagador de los intereses así como de la Administración Tributaria. Este impuesto proporcional aplica indistintamente tanto a los intereses compensatorios como a los moratorios al no establecer diferenciación el legislador. Esta posición es compartida por la doctrina y por Fraga Pittaluga<sup>17</sup>, al no existir ninguna norma que haga diferenciación entre ambos tipos de intereses y al ser los mismos gravables según la ley, la jurisprudencia y la doctrina.

La segunda parte se refiere a los receptores de dichos intereses. Aquí el legislador conforma una definición amplia dado que existen oportunidades en que los préstamos pueden ser otorgados por instituciones financieras no bancarias, como pueden ser compañías de seguros o fondos de inversión entre otros, dejando que sea la autoridad del país de la institución quien la califique como tal. A estos fines, suponemos que la prueba que una institución financiera<sup>18</sup> califica como tal, deberá ser su documento constitutivo, así como la autorización administrativa correspondiente para operar como institución financiera, debidamente emitida por el organismo correspondiente, legalizada, apostillada y traducida al castellano por intérprete público cuando hubiere lugar a ello.

17 Luis Fraga Pittaluga, Salvador Sánchez González, Mónica Vilorio Méndez, La retención en el Impuesto sobre la Renta, Página 55. Fundación Defensa del Contribuyente, Primera edición. Caracas, Venezuela, (2002).

18 Es importante destacar que nuestro legislador no establece si la institución financiera se relaciona o no con la persona que recibe el préstamo en el país, aunque en el primero de los casos, aplicarían las normas de precios de transferencia y las normas de subcapitalización establecidas en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta. Asimismo, consideramos que dicho régimen es discriminatorio de los préstamos intercompañías que se pueden dar, salvo que se utilice una institución financiera del mismo grupo, ya que el tratamiento aplicable a los intereses pagados a personas distintas de las instituciones financieras no domiciliadas ni constituidas en el país, es más gravoso. También es discriminatorio el tratamiento dado a los intereses pagados a los tenedores de bonos y otros instrumentos de deuda, que pueden ser emitidos a favor de inversionistas en el extranjero en comparación con los intereses pagados por préstamos otorgados por instituciones financieras. Un caso aparte sería cuando el receptor de los intereses es beneficiario de un tratado para evitar la doble tributación, ya que en dicho caso habría que revisar lo que establece el respectivo tratado.

Es importante aclarar que el párrafo arriba mencionado, hace solo referencia a aquellas “(...) instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país”. En el caso de que la institución financiera se encuentre domiciliada en el país mediante la existencia de una sucursal<sup>19</sup>, dicho Párrafo no aplicará y dicha sucursal deberá declarar dicho enriquecimiento dentro de su renta por no estar en el supuesto de la norma, y preverlo la Sentencia del 20 de marzo de 1975, del Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: First National City Bank<sup>20</sup>, la cual hace un desglose de la situación existente en caso de sucursales de bancos extranjeros en el país, de la siguiente manera:

*F. institución bancaria que tiene su sede en New York, U.S.A., tiene establecidas sucursales en Venezuela, y a los efectos del Impuesto sobre la Renta, declara regularmente la renta derivada de las actividades realizadas por esas sucursales, con excepción de aquellas operaciones efectuadas directamente entre la casa matriz y los clientes en Venezuela. La obligación que tiene la recurrente de incluir en su declaración de rentas los enriquecimientos obtenidos en Venezuela, por su casa matriz de New York, de la cual es ella misma una sucursal, tiene apoyo legal en la disposición contenida en el artículo 3° del Reglamento de la Ley de la materia, vigente para los ejercicios cuestionados, que dispone: “La declaración deberá ser presentada bajo juramento y comprenderá todas las rentas gravables obtenidas en el periodo a que las mismas se contrae”.*

La extinguida Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, en sentencia... del 17-12-43, cuyo criterio acoge en la presente oportunidad este Tribunal, dijo lo siguiente, relativo a esta materia:

*“...la circunstancia alegada por el apelante, de que las sucursales de una misma institución bancaria lleven contabilidades propias o separadas, no prueba en modo alguno que en la realidad constituyen ‘institutos bancarios separados’. La independencia contable de dichos establecimientos tiene fines puramente formales de organización, sin que se afecte por ello la unidad jurídica o económica de la institución. Las pérdidas o ganancias de la explotación de distintas sucursales, perjudican o benefician a los mismos dueños o accionistas, de modo que los enriquecimientos resultantes de tal explotación, al ser repartidos entre las mismas personas, restablecen la unidad del ente contributivo, aparentemente rota por la separación, exclusivamente formal, de las contabilidades autónomas”*

19 El caso de una subsidiaria es diferente, ya que estamos hablando de personas jurídicas distintas, algo que no aplica en el caso de las sucursales, que son extensiones de una misma persona jurídica.

20 Jurisprudencia Ramírez & Garay. Primer Trimestre, Tomo XLVI, 96-75, Caracas, Venezuela. (1975)

*En lo atinente a la gravabilidad en Venezuela de intereses percibidos por la casa matriz F. de Nueva York, sobre los capitales tomados en préstamo por inversionistas que los han invertido en la producción de su renta en Venezuela, y acerca de cuya cuantía, origen e identidad de firmas pagadoras venezolanas no hay controversia, el Tribunal encuentra igualmente que es procedente en derecho considerar dichos intereses gravables en Venezuela en cabeza de la firma extranjera perceptora, por imperio del artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1961, aplicable al caso de autos, particularmente en su párrafo tercero interpretado conforme lo ha hecho el Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta en sentencias... del 9-7-69. De la última sentencia citada, que confirmó la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en fallo del 22 de febrero de 1973, es lo que se transcribe a continuación:*

*Es incuestionable el hecho de que los intereses provienen de obligaciones contractuales en donde por lo menos una sola de sus causas, la inversión del capital prestado, estaría situada precisamente dentro del territorio nacional, o al menos es en Venezuela donde ocurre el uso y goce de capital por el deudor (...)*

*Bien sabido es que el contrato de préstamo es de los llamados de tracto sucesivo, en donde la prestación de una de las partes no se realiza en una unidad de tiempo sino en periodos más o menos largos. La firma del contrato no sería más que un momento en su vida, cuya apreciación no puede llevarnos a la conclusión de que el contrato quedó fuera del ámbito venezolano, cuando la prestación del deudor se cumple a través de todo el tiempo en que 'use y goce' del capital prestado, cuyo uso y goce, como se ha demostrado, ocurre precisamente en Venezuela.*

*Acogidos y ratificados los criterios jurisprudenciales anteriormente transcritos, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, encuentra que, demostrado como ha sido que los intereses pagados sobre capitales tomados en préstamos de instituciones bancarias en el exterior e invertidos en la producción de la renta en Venezuela, son gravables por nuestra Ley, es igualmente cierto que F. de Nueva York ha debido declararlos, y teniendo una sucursal como tiene en Venezuela, esta ha debido incluirlos en su declaración para dar cumplimiento al artículo 3° del Reglamento vigente para el ejercicio reparado que dispone que "la declaración comprenderá todas las rentas del contribuyente"; así se declara. (Cursivas del autor).*

Dado que el receptor de dichos intereses se encuentra ubicado fuera del territorio nacional, el legislador prevé que el pagador de los intereses deberá retener el impuesto debido, al momento de realizar el pago o el abono en cuenta<sup>21</sup>, a fin de poder aplicar la deducción prevista en el artículo 27, Parágrafo Octavo de la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>22</sup>.

#### 1.4. De la retención

El mecanismo que se plantea a fin de poder gravar los intereses pagados a instituciones financieras ubicadas en el exterior, es la retención en la fuente<sup>23</sup>. Es decir, el pagador deberá proceder a retener el impuesto aplicando la alícuota del cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%) sobre el monto de los intereses pagados a los fines de poder deducir el pago de ellos.

21 Recomendamos para el punto de abono en cuenta, la lectura de Moisés Vallenilla Tolosa. "El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial" en Ensayos Jurídicos en Celebración de los 90 años del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez. Editorial Vadell Hermanos, Caracas. (2004).

22 El Artículo 27 establece que: "Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

1. (...)

2. Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.

(...)

Parágrafo octavo. Las deducciones autorizadas en los numerales 1 y 14 de este Artículo, pagadas a cualquier beneficiario, así como las autorizadas en los numerales 2, 13, 15, 16 y 18, pagadas a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país, serán objeto de retención de impuesto; de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en esta Ley y en sus disposiciones reglamentarias".

23 La retención es el mecanismo ideal para este tipo de transacción, tal y como lo menciona la ya citada sentencia del caso: Shell Química de Venezuela C.A, al establecer: "Cumpliéndose pues en el caso de la Shell Finance (Development) Co. Ltd., como ha quedado demostrado, todos los elementos legales de la situación de hecho prevista para la procedencia del tributo, no cabe duda alguna al Tribunal que la empresa últimamente nombrada obtuvo en Venezuela enriquecimientos por virtud de actividades económicas o de bienes situados en el país; y que, en consecuencia, la empresa deudora, Shell Química de Venezuela, C.A., ha debido efectuar la retención del impuesto sobre los intereses pagados, constitutivos de tales enriquecimientos, al tenor de lo dispuesto por el parágrafo único del Numeral 1° del Artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Y así se declara". Esta posición mantenida en la sentencia del 07 de julio de 1972 del Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: La Electricidad de Ciudad Bolívar C.A. contra Fisco Nacional, Jurisprudencia Ramírez & Garay, 1972, Segundo trimestre, Tomo XXXIV, 249-72 b), Caracas, Venezuela. Asimismo, en otra sentencia del 26 de febrero de 1970 del Tribunal Segundo de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: Banco de Venezuela S.A contra Fisco Nacional, Jurisprudencia Ramírez & Garay, 1970, Primer trimestre, Tomo XXV, 87-70b), Caracas, Venezuela, dicho Tribunal determinó que: "La retención en la fuente es el instrumento legal de recaudación cuyo propósito fundamental radica en asegurar para el Fisco, la percepción periódica del tributo que causan determinadas rentas, sometidas a retención, en el momento del pago o del abono en cuenta. La obligación de retener la tienen asignada como una 'carga pública' los particulares, pagadores o deudores de tales rentas, llamados Agentes de Retención que, por virtud de la Ley, en cuando a la responsabilidad que les atañe, se equiparan a funcionarios públicos. De manera que la obligación de retener no es una carga que se impone a una persona por su cualidad de contribuyente, sino una obligación que se establece a cargo de cualquier persona que efectúe pagas de determinada naturaleza. Por eso el incumplimiento del Agente pagador, de retener el impuesto sobre la renta que ha sido sometida a retención, es un hecho que está expresamente previsto y sancionado por la Ley, sin perjuicio de otras acciones, civiles y penales que, llegado el caso, el Fisco puede ejercer en la preservación de sus derechos y de la eficacia del sistema de retención como medio de recaudación".

Tal retención<sup>24</sup> deberá ser realizada en el momento del pago de los intereses, al asimilarse el pago al abono en cuenta, si se entiende por lo último “(...) todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento”<sup>25</sup>.

El Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones establece en su artículo 9, numeral 3, literal b, la alícuota de retención aplicable a los intereses provenientes de préstamos y otros créditos pagaderos a instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país. Esa alícuota, salvo la existencia de un tratado que establezca lo contrario, es de 4,95%<sup>26</sup>.

Posteriormente, el pagador de los intereses deberá proceder con los impuestos retenidos “de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley y este Reglamento, - [que] deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago o abono en cuenta (...)”<sup>27</sup>. Asimismo, el pagador como agente de retención deberá “entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que les practiquen en el cual se indique, entre otra información, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida”<sup>28</sup>.

## 1.5. Casos especiales

Aunque la norma general sobre el tratamiento a los intereses pagados a instituciones financieras extranjeras, que incluye a los bancos, está prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta; existen otros supuestos en nuestro ordenamiento jurídico como es el caso de los tratados firmados por Venezuela con distintos países para evitar la doble tributación<sup>29</sup>, así como los tratados firmados por la República, por los cuales se hace miembro de distintas instituciones financieras multilaterales, siendo dichos tratados de aplicación preferente según lo plantea el Código Orgánico Tributario<sup>30</sup> en su artículo 2<sup>31</sup>, nuestra jurisprudencia y doctrina.

24 Artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

25 Artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

26 La utilización de la alícuota del cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%), se instituyó para facilitar el otorgamiento de préstamos a empresas venezolanas, así como para permitir a los prestatarios poder usar el máximo de crédito fiscal permitido por la legislación estadounidense.

27 Artículo 21 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

28 Artículo 24 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones

29 De acuerdo con el portal electrónico del Seniat, en la actualidad Venezuela tiene treinta y un (31) tratados firmados y vigentes destinados a evitar la doble tributación internacional.

30 Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

31 Dicho artículo tiene el siguiente tenor: “Artículo 2: Constituyen fuentes del derecho tributario: (...) 2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República (...)”

### 1.5.1. *Tratados para evitar la doble tributación*

Los tratados para evitar la doble tributación firmados por Venezuela con distintos países prevén, en el artículo 11, el tratamiento impositivo que será aplicado a los intereses pagados por préstamos otorgados por residentes de dicho país a personas domiciliadas en Venezuela siempre que las primeras no tengan domicilio o establecimiento permanente aquí.

Lo que se desea con los tratados en el punto específico es dar un tratamiento más favorable, promover el libre comercio y la circulación de capitales al evitar la doble tributación internacional, y que las instituciones financieras no decidan colocar en cabeza del pagador de los intereses el pago de dicho impuesto mediante la utilización de cláusulas de acrecentamiento o '*Gross-Up Clause*', o por la utilización de una mayor tasa de interés. El concepto de interés en los tratados es similar al usado en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta; es decir, el interés es la remuneración del capital prestado y por ende es gravado en cabeza del receptor del mismo mediante retención.

Dicho derecho de gravar en la fuente es limitado mediante el establecimiento de tasas máximas del impuesto a cobrar por dichos intereses, así como al gravar los mismos con una tasa más baja distinta a las existentes a la Ley venezolana por las razones antes expuestas. En otras palabras, en el caso que la Ley establezca una tasa más alta a la que existe en el tratado, aplica el tratado y en caso inverso, la Ley. Los principales casos serán expuestos más abajo.

El primer caso es el de los intereses pagados por programas de financiamiento de las exportaciones dado que en su mayoría son financiados por instituciones financieras públicas –bancos de importación como el Eximbank de los Estados Unidos<sup>32</sup>– con fondos públicos para fomentar el comercio internacional.

Otro tratamiento favorable es el de los intereses pagados a instituciones financieras, concepto más amplio que el de bancos, para reducir el costo del capital prestado al evitar que se incremente el costo, vía tasa de interés más alta o cláusulas de acrecentamiento o "*Gross-Up Clause*", para los deudores, en nuestro caso personas domiciliadas en Venezuela.

El último de los casos de tratamiento más favorable es para ciertas instituciones exentas de impuesto en el Estado de residencia, tales como fondos de pensión, fondos de retiro o fondos mutuales, esto a los fines de fomentar la libre circulación de capitales, fomentar el ahorro y obtener la neutralidad necesaria de las inversiones entre los Estados contratantes. A manera de ejemplo, podemos citar los siguientes tratados en el caso de Venezuela:

32 Una institución financiera similar sería el Banco de Comercio Exterior de Venezuela o Bancoex.

País	Tasa(s) Máxima(s)	Excepciones
República Federal de Alemania <sup>33</sup>	Cinco por ciento (5%) del importe bruto de los intereses, si el receptor de los mismos es el beneficiario efectivo.	Están exentos del impuesto venezolano, los intereses procedentes de la República de Venezuela pagados al Gobierno de la República Federal de Alemania, al Deutsche Bundesbank, al Kreditanstalt Für Wiederaufbau o a la Deutsche Investitions und Entwicklungsgesellschaft, y los intereses procedentes de préstamos avalados o financiados a través de una cobertura del Gobierno Alemán (Hermes).
Estados Unidos de América <sup>34</sup>	Diez por ciento (10%) en todos los casos, salvo excepciones.	<p>1.- Cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%) del monto bruto de los intereses, si el beneficiario efectivo de los intereses es alguna institución financiera (incluyendo una empresa de seguros).</p> <p>2.- Están exentos los intereses pagados por ese Estado, por una de sus subdivisiones políticas o por una de sus entidades locales.</p> <p>3.- Están exentos los intereses si el beneficiario efectivo es el otro Estado contratante o una subdivisión política o autoridad local del mismo o una entidad totalmente de la propiedad de dicho otro Estado.</p> <p>4.- También están exentos los intereses si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado y el interés es pagado en relación con las deudas que se hayan realizado,</p>

33 Ley Aprobatoria del Convenio entre la República de Venezuela y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.266 del 11 de agosto de 1997.

34 Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.427 Extraordinario del 5 de enero de 2000.

Cont.

País	Tasa(s) Máxima(s)	Excepciones
		garantizado o asegurado, directa o indirectamente, por este otro Estado o por una entidad totalmente de la propiedad de dicho Estado
República Popular China <sup>35</sup>	1.- Cinco por ciento (5%) del monto bruto de los intereses, en el caso de instituciones bancarias; 2.- Diez por ciento (10%) del monto bruto de los intereses, en todos los demás casos.	Están exentos los intereses pagados al 1.- Gobierno de China. 2.- Banco de la República Popular de China; 3.- Banco de Desarrollo del Estado; 4. Banco de Exportaciones e Importaciones de China; 5.- Banco de Desarrollo de la Agricultura de China 6.- Cualquier otra institución similar propiedad del Gobierno de China, y que haya sido considerada como al, por las autoridades competentes del Estado Contratante

Fuente: Tomado de los diferentes tratados mencionados.

Como se puede observar –salvo por las excepciones relacionadas a entes públicos y en el caso de las instituciones financieras domiciliadas en Estados Unidos que tienen una tasa de 4,95%– las tasas existentes en los tratados arriba mencionados, aunque máximas, son más altas que la aplicable en el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que es del cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%).

En el supuesto que se paguen intereses a una institución financiera no domiciliada en Venezuela y que exista un tratamiento distinto entre la tasa de retención establecida en el Tratado para Evitar la doble tributación y la tasa de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%) prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo la primera tasa más alta, se puede aplicar esta según el principio de no agravación, como plantea la Consulta DCR-5-2061<sup>36</sup>:

Como se observa, los intereses provenientes de un residente de un Estado Contratante, el cual podría ser una persona jurídica de carácter

35 Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.089 del 17 de diciembre de 2004

36 Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), Doctrina Tributaria 6. Páginas 402-404. Ediciones Seniat, Caracas, Venezuela. (2001). Consulta DCR-5-2061 de fecha 22 de diciembre de 1.998,

privado como es el caso de su representada, se encuentran beneficiados con el límite de hasta el cinco por ciento (5%) de impuesto sobre la renta, que en definitiva será lo que puede exigir el Estado de donde provienen dichos intereses.

No obstante, si tomamos en cuenta el principio reconocido internacionalmente como de “no agravación”, con el cual se trata de evitar que la carga impositiva se haga más gravosa de lo que puede ser para un residente nacional, la norma venezolana aplicable sería la contenida en el artículo 53, parágrafo primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, siendo el porcentaje de retención de 4,95% (...).

Conforme con la normativa transcrita, se concluye que siendo el límite de retención hasta el cinco por ciento (5%) establecido en el artículo 1, numeral 1 del Convenio bajo análisis, y que la ley venezolana prevé que el porcentaje de retención para los intereses que se paguen a instituciones financieras extranjeras no domiciliadas, es de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%), su representada, la empresa CCC, S.A., al momento de pagar intereses por concepto de préstamos a la institución alemana denominada B, deberá retener el impuesto sobre la renta de acuerdo con el último porcentaje indicado, y aplicarlo al monto bruto que dichos intereses representen.

*Por tanto, según el principio de “no agravación” analizado, es más favorable para el receptor beneficiario del otro Estado Contratante, la aplicación del porcentaje del cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%), establecido en el artículo 53, parágrafo primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, siempre y cuando la entidad extranjera no domiciliada sea institución financiera en los términos establecidos en su ley nacional.* (Cursivas del autor).

### **1.5.2. Instituciones financieras multilaterales**

Venezuela es miembro de una serie de instituciones financieras multilaterales que tienen entre sus objetivos hacer préstamos a personas jurídicas domiciliadas en el país, sean de carácter público o privado, entre las cuales podemos mencionar a la Corporación Financiera Internacional<sup>37</sup> (IFC), el Banco Interamericano del Desarrollo (BID) y la Corporación Andina de Fomento<sup>38</sup> (CAF).

37 Filial del Banco Mundial.

38 A diferencia de la Corporación Financiera Internacional y el Banco Interamericano del Desarrollo que están domiciliados fuera del territorio nacional, la sede de la Corporación Andina de Fomento está en

Dichas instituciones financieras multilaterales se rigen por sus respectivos convenios de constitución, los cuales incluyen una serie de prerrogativas, inmunidades y privilegios de distinta índole, entre los cuales se encuentra la fiscal. Las razones para estas prerrogativas, privilegios e inmunidades se basan básicamente en que: (i) la República es miembro de dichas instituciones financieras multilaterales; (ii) el objeto social de dichas instituciones financieras multilaterales es fomentar el desarrollo social y económico de los países miembros, y (iii) fomentar la integración económica y social de los países miembros. Estos tratados o convenios constitutivos, como todos los tratados internacionales, deben ser avalados mediante leyes aprobatorias para poder ser leyes dentro de la República.

En el caso que nos interesa, los tratados por los cuales se constituyeron las tres instituciones financieras multilaterales antes mencionadas, prevén una serie de exenciones tributarias que incluyen la exención del pago de impuesto sobre la renta por los intereses pagados a las mismas por personas domiciliadas en el país<sup>39</sup>. El tratamiento en cada uno de los casos es el siguiente:

Institución	Marco legal	Tratamiento
Corporación Financiera Internacional	Convenio Constitutivo <sup>40</sup>	Artículo VI, Sección 9, Literal (a): La Corporación, sus activos, sus bienes, <i>sus ingresos, y sus operaciones y transacciones</i> que este convenio autoriza, <i>estarán exentos de toda clase de impuestos</i> y derechos de aduana. La Corporación estará también <i>exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho.</i>
Banco Interamericano de Desarrollo	Convenio Constitutivo <sup>41</sup>	Artículo XI, Sección 9, Literal (a): El Banco, sus ingresos, bienes y activos, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio, estarán exentas de toda clase de gravámenes tributarios y derechos aduaneros. El Banco estará asimismo exento de toda responsabilidad relacionada con el pago, retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho.

Caracas, Venezuela; pero consideramos conveniente citar a dicha institución financiera multilateral por su carácter internacional.

39 Es importante resaltar que en el caso de las instituciones financieras multilaterales es necesario revisar el tratado o convenio constitutivo de cada una para poder verificar el tratamiento aplicable.

40 Información obtenida del portal electrónico de dicha institución.

41 Ley Aprobatoria del Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), publicada en la Gaceta Oficial N° 608 Extraordinaria de fecha 19 de febrero de 1960.

Cont.

Institución	Marco legal	Tratamiento
Corporación Andina de Fomento	Convenio Constitutivo <sup>42</sup>	Artículo 52, Literal (a): La Corporación estará exenta de toda clase de gravámenes tributarios y, en su caso, de derechos aduaneros sobre sus ingresos, bienes y otros activos, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio. La Corporación está asimismo exenta de toda responsabilidad relacionada con el pago, retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho.
	Acuerdo de Sede <sup>43</sup>	Artículo 8: Las operaciones y transacciones que efectúe la Corporación de acuerdo con su Convenio Constitutivo, estarán exentas de toda clase de gravámenes tributarios. La Corporación estará exenta asimismo de toda responsabilidad relacionada con el pago, retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho que se exija en la República de Venezuela.

Fuente: Tomado de los diferentes Convenios Constitutivos mencionados. Énfasis nuestro.

De todo lo anterior se puede concluir, en primer lugar, que dichas normas son de contenido parecido y que prevén la exención de tributos, incluido el Impuesto sobre la Renta por los ingresos –intereses por préstamos– provenientes de las operaciones que le son propios, así como que tampoco serán responsables de realizar algún pago o retención al respecto.

### 1.5.3. *Sucursales, establecimientos permanentes y oficinas de representación*<sup>44</sup>

Algunas instituciones financieras extranjeras pueden tener presencia en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes u oficinas de representación. Según la figura usada, los intereses pagados por personas domiciliadas en el país por préstamos otorgados por la casa matriz – institución financiera– podrán ser gravados de una manera distinta a la prevista en el artículo 52, párrafo primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

42 Ley Aprobatoria del Convenio Constitutivo del Corporación Andina de Fomento, publicada en la Gaceta Oficial N° 29.100 de fecha 10 de diciembre de 1969.

43 Ley Aprobatoria del Acuerdo de Sede entre el Gobierno de la República de Venezuela y la Corporación Andina de Fomento, publicada en la Gaceta Oficial N° 2.310 Extraordinaria de fecha 20 de septiembre de 1978.

44 A fin de simplificar esta sección, solo haremos referencia a las instituciones financieras bancarias y en ningún momento a las instituciones financieras no bancarias.

En el primero de los casos mencionados, las sucursales<sup>45</sup>, los intereses pagados por los préstamos otorgados por la casa matriz serán gravados como lo prevé la Sentencia del 20 de marzo de 1975 del Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, Caso: First National City Bank<sup>46</sup>, que claramente estableció:

(...) los intereses pagados sobre capitales tomados en préstamos de instituciones bancarias en el exterior e invertidos en la producción de la renta en Venezuela, son gravables por nuestra Ley, es igualmente cierto que F. de Nueva York ha debido declararlos, y *teniendo una sucursal como tiene en Venezuela, esta ha debido incluirlos en su declaración.* (Cursivas del autor).

El concepto de establecimiento permanente es de reciente incorporación en nuestra legislación tributaria<sup>47</sup> pues se introduce en la reforma del año 1999. Dicho concepto permite considerar que un sujeto está realizando actividades en Venezuela y que por ende esas actividades son gravables en el país cuando existan los elementos previstos en el artículo 7, parágrafo tercero de la Ley, que establece:

Artículo 7: Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:

(...)

f) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

(...)

Parágrafo Tercero. A los fines de esta Ley, se entenderá que *un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, (...), agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o (...)*

45 La constitución de sucursales de instituciones bancarias extranjeras en el país, está sujeta a la autorización de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario según el Artículo 28 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario.

46 Ver pie de página 20.

47 Las sentencias que establecen la gravabilidad de los intereses son anteriores a la introducción de dicho concepto, incluyendo la sentencia del *First National City Bank*.

posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin”. (Cursivas del autor).

En el caso de que una institución financiera extranjera que otorgue préstamos a personas domiciliadas en Venezuela se encuentre dentro del concepto de establecimiento permanente, los intereses pagados a la casa matriz en el exterior podrán ser considerados dentro del supuesto previsto en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que reza: “Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija”.

El último caso es el de las representaciones de instituciones bancarias extranjeras, el cual está regulado en los artículos 25<sup>48</sup>, 26<sup>49</sup> y 27<sup>50</sup> de la Ley de Instituciones del Sector Bancario<sup>51</sup>. Las normas relativas a las representaciones establecen un número de actividades bastante reducido:

Artículo 26: Actividades de los representantes: Los representantes de instituciones bancarias del exterior solo pueden realizar las siguientes actividades:

1. Promocionar los servicios de su representada entre empresas de similar naturaleza que operen en el país, con el propósito de facilitar el comercio exterior y proveer financiación externa.
2. Promocionar las distintas ofertas de financiamiento de su representada entre personas naturales y jurídicas interesadas en la compra o venta de bienes y servicios en los mercados del exterior.
3. Promocionar los servicios de su representada entre demandantes potenciales de crédito o capital externo.

Aun, dichas representaciones tienen las siguientes prohibiciones:

“Artículo 27: Actividades prohibidas a los representantes: Los representantes de instituciones bancarias del exterior tienen prohibido:

1. Realizar operaciones y prestar servicios que sean propios de la actividad de su representada.

48 Referente a la autorización.

49 Referente a las actividades permitidas.

50 Referente a las prohibiciones.

51 Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicada en la Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

2. Captar fondos e invertirlos en forma directa o indirecta en el país.
3. Ofrecer o invertir valores y otros títulos extranjeros en el territorio nacional.
4. Realizar publicidad sobre sus actividades en el país. Solo podrán identificar las oficinas en donde operen con la denominación de la institución bancaria representada según las normas dictadas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario.

Como se puede observar, las instituciones bancarias que tengan representaciones en el país debido al limitado número de actividades que pueden realizar –actividades que son de índole preparatoria– y a las prohibiciones existentes para que puedan desarrollar acciones propias como préstamos, no pueden ser consideradas como poseedoras de una sucursal, entidades que sí pueden realizar todas aquellas operaciones bancarias –incluyendo préstamos– que les sean autorizadas por el organismo respectivo, ni pueden ser consideradas como poseedoras de un establecimiento permanente porque no desarrollan su actividad. En consecuencia, los intereses pagados por los préstamos dados por instituciones bancarias no domiciliadas en el país que tengan representaciones en este, estarán sometidos a lo previsto en el artículo 52, párrafo primero de la Ley, a diferencia de las instituciones que posean una sucursal o establecimiento permanente.

## 2. Capital

El elemento esencial de cualquier préstamo, incluidos los préstamos internacionales, es el capital, si se entiende por capital o principal, según Mochón,<sup>52</sup> lo siguiente:

*Capital (Capital): (...) Patrimonio poseído susceptible de producir una renta.*

(...)

*Principal (Principal): Es el valor nominal de un activo financiero (...). Es la cantidad sobre la que se aplica el interés estipulado. Se diferencia claramente del interés. (Cursivas del autor).*

Como se puede discernir, claramente, de las definiciones arriba transcritas, el capital o principal es la base del préstamo consistente en un patrimonio que es usado como base de cálculo de los intereses y que se diferencia de estos en que no es rendimiento sino un patrimonio. El capital o principal no está sometido

52 Francisco Mochón Morcillo y Rafael Isidro Aparicio, Ob. Cit., Páginas 82 y 312.

al impuesto sobre la renta porque el mismo no constituye un enriquecimiento ni renta sino que es una cantidad que está destinada a la producción de esa renta.

Esta posición es compartida por la doctrina nacional, específicamente por Ruan<sup>53</sup> cuando escribe que:

*La salvedad que hace la LISLR, con respecto a los capitales dados en préstamo por los bancos, reconoce simplemente que la recuperación de los capitales no es computable como renta para los bancos, a diferencia de los intereses y comisiones, y por tanto la recuperación de los capitales no es ingreso, pero su pérdida es deducible aunque sus montos no se hayan reflejado en las declaraciones (Cursivas del autor).*

Aparte del Impuesto sobre la Renta, al capital o principal, así como al préstamo en general, no se le aplica el Impuesto al Valor Agregado porque así lo dispone la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado<sup>54</sup>, como un supuesto de no sujeción en el artículo 16, numeral 3<sup>55</sup>.

En el caso de que un tributo aplicara el capital o principal del préstamo internacional, sería potestad del poder nacional, como se establece en el artículo 156<sup>56</sup> de la Constitución Nacional<sup>57</sup>. No obstante, a la fecha de elaboración de este artículo dicho impuesto no existe.

### 3. Comisiones

Hay distintas comisiones (“Fees”) que son cargadas por un préstamo, siendo la mayoría solamente cobradas en el caso de préstamos sindicados<sup>58</sup>. Dichas comisiones pueden ser cobradas como un porcentaje o cantidad fija. Según la complejidad del préstamo, este puede involucrar el pago de distintas comisiones por servicios realizados o prestados para el otorgamiento y ejecución del préstamo. Las principales comisiones a ser pagadas son:

53 Ruan S., Gabriel, Deducibilidad de las provisiones contables relativas a los riesgos de la cartera de crédito de los bancos. Revista de Derecho Tributario, Número 133. Página 77. Caracas, Venezuela. Enero y marzo (2012).

54 Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.

55 Artículo 16: No estarán sujetos al impuesto previsto en esta Ley: (...)

3. Los préstamos en dinero.

56 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Artículo 156. 1999: Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

57 Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

58 G.A. Penn, A.M. Shea y A. Arora, The Law and Practice of International Banking. Banking Law. Volume 2. Página 97. Ed. Sweet & Maxwell. Londres, Inglaterra. (1987).

Tipo	Concepto
Comisión de agencia ( <i>Agency Fee</i> )	Retribuye la labor de gestión y seguimiento del préstamo. Es de tipo variable. Suele pagarse anualmente y calcularse en puntos básicos sobre el total del préstamo.
Comisión de aseguramiento ( <i>Underwriting Fee</i> )	Es la comisión percibida por los bancos aseguradores en una emisión o colocación como compensación por su labor en función de sus compromisos aseguradores.
Comisión de dirección ( <i>Management Fee</i> )	Es un componente del coste de un préstamo sindicado. Retribuye la labor de organización del crédito que asume el banco correspondiente. Suele ser de tipo fijo y se paga al comienzo de la operación.
Comisión de disponibilidad ( <i>Facility Fee</i> )	En un préstamo sindicado, es la comisión equivalente a la suma de la comisión de mantenimiento, cargada por los fondos no dispuestos y la comisión de aseguramiento por los fondos dispuestos efectivamente.
Comisión de mantenimiento ( <i>Commitment Fee</i> )	Pago efectuado a un prestamista como remuneración por garantizar la disponibilidad permanente de un préstamo hasta cierta cantidad. Forma parte del coste del préstamo sindicado. Es de tipo variable. Es una retribución sobre las cantidades no dispuestas.
Comisión de participación ( <i>Participation Fee</i> )	Forma parte del coste de un préstamo sindicado. Es de origen fijo y retribuye la mera función del prestamista.

Tomado de Mochon. Páginas 106 y 107.

Las comisiones son producto de servicios que, como se puede observar, son prestados y disfrutados fuera del territorio nacional por prestamistas no domiciliados en el país. Como consecuencia de lo anterior, dichos servicios, y por ende las comisiones debidas por los mismos, no son gravables por el Impuesto Sobre la Renta ni por el Impuesto al Valor Agregado. Esto diferencia a las comisiones de los intereses, ya que las primeras son resultado de la prestación de servicios de distinta índole fuera del territorio nacional, mientras que los intereses son el producto o fruto de la utilización del capital o principal dentro de Venezuela.

Aún más, en el caso de existir tratados para evitar la doble tributación, dichas comisiones estarían bajo el ámbito del artículo 7 del Modelo OECD para Evitar la Doble Tributación, referente a las ganancias empresariales, y no sujetos al Impuesto Sobre la Renta en el país del prestatario por la falta de relación con el territorio de este último.

## 4. Pagaré

En un importante número de casos, el otorgamiento de préstamos internacionales lleva consigo la emisión de pagarés ("*Promissory Notes*"). La emisión de pagarés en Venezuela, en el caso de que sean emitidos por instituciones bancarias regidas por la Ley de Instituciones del Sector Bancario, está sometida a un tributo consistente en el pago de 1/1000 del monto del pagaré.

Dicho tributo es, en la mayoría de los casos, pagado directamente por el prestatario. Un ejemplo<sup>59</sup> de dicho tributo es el artículo 15 de la Ley Especial de Timbre Fiscal<sup>60</sup> para el Distrito Capital<sup>61</sup>, que tiene el siguiente tenor:

Artículo 15. Impuesto sobre instrumentos crediticios: Se grava con el impuesto de un bolívar por cada mil (1x1000), el otorgamiento de instrumentos crediticios a favor de personas naturales o jurídicas por parte de los bancos y demás instituciones financieras, regidas por las disposiciones contenidas en la *Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras*<sup>62</sup>, cuyas sucursales o agencias se encuentren ubicadas en la jurisdicción del Distrito Capital.

A tales efectos, se entenderá por instrumentos crediticios, aquéllos mediante los cuales los bancos y demás instituciones financieras otorguen de manera directa cantidades dinerarias en calidad de préstamos y bajo las condiciones por ellos estipuladas con excepción de las tarjetas de créditos y líneas de crédito.

El impuesto establecido en este artículo se causará al momento de la emisión del instrumento crediticio. (Cursivas del autor).

Para Govea<sup>63</sup>, este tributo, que era de carácter nacional al momento de escribir su artículo, solo aplica a las instituciones regidas por la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito, actual Ley de Instituciones del Sector Bancarias. Para dicho autor “*el impuesto se causará por la emisión ab origine, inicial, del instrumento*” aunque se trate de “*UN MISMO negocio*”<sup>64</sup> “*estado el impuesto a cargo del emitente*”.

Dicho tributo, según la actual Constitución Nacional, está dentro de las potestades tributarias de los estados en la medida en que ellos las vayan asumiendo según lo previsto en el artículo 164<sup>65</sup> de la Carta Magna y lo establecido por

59 Debemos recordar que este tributo es potestad de los estados así que pueden existir tantas normas similares como estados existan en Venezuela.

60 Otro ejemplo de este tributo es el Artículo 28 de Ley de Timbre Fiscal publicada en la Gaceta Oficial N° 38.958 del 23 de junio de 2008, de carácter nacional, cuyo texto es el siguiente: “Artículo 28: (...) Igualmente, se gravarán con esta tarifa de una unidad tributaria por mil (1 U.T. x 1.000), *las letras de cambio libradas por bancos y otras instituciones financieras domiciliadas en Venezuela o descontadas por ellas*, salvo que en este último caso, las letras sean emitidas o libradas para la cancelación de obligaciones derivadas de la adquisición de artículos para el hogar, de vehículos automotores, de viviendas y de maquinarias y equipos agrícolas”. (Cursivas puestas por el autor).

61 Publicada en la Gaceta Oficial N° 39.570 del 9 de diciembre de 2010.

62 Actual Ley de Instituciones del Sector Bancario.

63 Luis Guillermo Govea U. El Impuesto del Timbre Fiscal en las letras de cambio y los pagarés bancarios. Revista de Derecho Mercantil, Año I, N° 2, Julio – Diciembre 1986. Caracas, Venezuela. (1986).

64 Luis Guillermo Govea U., Ob. Cit., Página 87.

65 Artículo 164: Es de la competencia exclusiva de los Estados: (...)

7. La creación, organización, recaudación, control y administración de papel sellado, timbres y estampillas.

el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 978 de fecha 30 de abril de 2003, caso: Recurso de Colisión Banco Bolívar C.A.<sup>66</sup>, al establecer que:

De lo anterior se colige, que el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal perderá progresivamente su vigencia en aquellas materias en las que los Estados y el Distrito Metropolitano creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal, aplicable dentro de sus límites territoriales, tasas por concepto de servicios públicos que eran competencia del Poder Nacional, pero que en la actualidad, por mandato constitucional, le han sido –o le sean en el futuro por ley especial– transferidos a los mencionados entes político-territoriales, asimismo perderá su vigencia dicho régimen nacional en materia de impuesto por timbre fiscal sobre letras de cambio libradas por bancos u otras instituciones financieras, sobre pagarés bancarios y órdenes de pago a contratistas, en la medida que dicha competencia sea asumida por los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas mediante sus leyes de timbre fiscal. En este último supuesto, lo recaudado con motivo de dicho impuesto, corresponderá al Estado en el que se encuentre el domicilio fiscal del librado o prestatario. Así se establece.

(...) lo recaudado con motivo de dicho impuesto, corresponderá al Estado en el que se encuentre el domicilio fiscal del librado o prestatario.

Ahora bien, la sentencia arriba mencionada establece que la ley aplicable a dicho tributo será el domicilio del prestatario, es decir, dependiendo del domicilio del prestatario se determinará qué estado tendrá la potestad tributaria.

Como se puede observar, el supuesto de dicho tributo es la emisión de pagarés por instituciones bancarias regidas por la Ley de Instituciones del Sector Bancario, siendo prudente en el presente caso destacar que dicho tributo no rige para los pagarés emitidos por concepto de préstamos internacionales con instituciones financieras no domiciliadas en el país por el mismo hecho de que los prestamistas no están domiciliados en el país, ni se rigen por dicha ley.

Esto, en el caso de los organismos financieros multilaterales, se refuerza por las exenciones expresas con referencia al pago de tributos que existen en los acuerdos constitutivos de dichos organismos.

La emisión de pagarés tampoco estará sujeta a la Ley de Impuesto al Valor Agregado por estar así previsto en la ley en el artículo 16, numeral 1, así como

66 Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, Sentencia N° 978 de fecha 30 de abril de 2003, caso: Recurso de Colisión Banco Bolívar C.A. Ponente: José Manuel Delgado Ocando, Página 28.

tampoco aplica la Ley de Impuesto sobre la Renta, salvo por la deducibilidad de los tributos pagados, por no ser un enriquecimiento.

## 5. Garantías

También es práctica usual que los préstamos internacionales estén garantizados mediante garantías tanto reales –como hipotecas o prendas–, como por garantías personales –como fianzas o avales–. Estas garantías se registrarán por el lugar de otorgamiento o de ubicación del bien dado en garantía.

En el caso de que la garantía sea otorgada en Venezuela o sobre bienes ubicados en el país, se deberá cumplir con lo establecido en relación con dichas garantías. Bajo este supuesto y dependiendo de la ubicación del otorgamiento de las garantías o de los bienes dados en garantías, se deberán pagar las tasas establecidas por la Ley de Timbre Fiscal de la respectiva región. Dicho tributo es usualmente pagado por el prestatario.

## 6. Conclusiones

Las principales conclusiones que podemos obtener del presente artículo son:

1. Los intereses son la remuneración por el uso del dinero en el tiempo, y existen básicamente dos tipos de intereses: (i) intereses compensatorios, pagados por el uso del dinero en el tiempo, e (ii) intereses moratorios, pagados como penalidad por el incumplimiento de una obligación.
2. Los contratos de préstamos son contratos de tracto sucesivo en los que un capital es prestado o cedido a un tercero para un uso productivo.
3. Nuestra legislación, jurisprudencia y doctrina, son contestes de que los intereses pagados a instituciones financieras ubicadas en el exterior y no domiciliadas en Venezuela son gravables en el país por tener una causa o fuente con el territorio nacional.
4. El legislador ha creado un impuesto proporcional para los intereses pagados a instituciones financieras ubicadas en el exterior y no domiciliadas en el país, con una alícuota de 4,95%, al considerarse que dichos intereses son el enriquecimiento neto de estas instituciones financieras. Este es un mecanismo basado en presunciones *Juris Tantum* y ficciones, debido a la dificultad de la administración tributaria para poder determinar el enriquecimiento de los receptores de los intereses.
5. El concepto de “institución financiera” utilizado por el legislador es amplio; abarca no solo bancos sino cualquier institución financiera no

bancaria que, según la leyes de su país de constitución y regulación, pueda otorgar préstamos.

6. Dicho impuesto proporcional será cobrado al momento del pago o abono en cuenta, por el pagador, mediante la respectiva retención.
7. Aunque la Ley de Impuesto sobre la Renta es la norma marco que define el tratamiento de los intereses pagados a instituciones financieras no domiciliadas en Venezuela, hay otras normas que prevén otros tratamientos a los intereses, tales como los tratados para evitar la doble tributación o los tratados especiales, como los tratados de constitución de instituciones financieras multilaterales.
8. Salvo por las excepciones relacionadas a entes públicos y en el caso de las instituciones financieras domiciliadas en Estados Unidos que tienen una tasa de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%), las tasas existentes en los tratados aquí mencionados, aunque son máximas, son más altas que las aplicables en el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta para el caso en estudio.
9. En el supuesto de que se paguen intereses a una institución financiera no domiciliada en Venezuela y exista un tratamiento distinto entre la tasa de retención establecida en el Tratado para Evitar la Doble Tributación y la tasa de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%) prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta –siendo la primera más alta que la segunda–, se puede usar esta última según el principio de no agravación.
10. A la fecha de elaboración del presente artículo no existe ningún impuesto a nivel nacional en Venezuela que grave el capital o principal de un préstamo internacional. No es gravable el capital por el impuesto sobre la renta, ya que es la renta lo que grava ese impuesto y no el capital o patrimonio. Tampoco es gravable por el impuesto al valor agregado ya que existe un supuesto de no sujeción con referencia a los préstamos en dinero, como se indica claramente en el artículo 16, numeral 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
11. Las comisiones producto de los servicios prestados en el exterior por los prestatarios no domiciliados en el país, no están sujetas al Impuesto al Valor Agregado porque no fueron prestados, ni disfrutados en Venezuela, así como tampoco están sujetas al Impuesto sobre la Renta por las características antes comentadas.

12. Tampoco aplica la tasa creada por la Ley de Timbre Fiscal o las leyes estatales que se promulguen con posterioridad, pues dicho tributo solo aplica a instituciones bancarias domiciliadas en el país y no a instituciones financieras no domiciliadas en el territorio nacional, ya que las últimas no se rigen por la Ley de Instituciones del Sector Bancario ni por ninguna ley anterior.
13. En el caso de otorgamiento de garantías, se deberá aplicar la ley de la jurisdicción donde las mismas sean otorgadas.

## 7. Bibliografía

- Alberto Jesús Rosales R. Intereses pagados a bancos extranjeros. Publicado en el libro “70 años del Impuesto sobre la Renta”. Homenaje a Dr. Armando Montilla, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. (2013).
- Carlos R. Paredes. El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana. Andersen Legal. Caracas, Venezuela. (2002).
- Francisco Mochón Morcillo y Rafael Isidro Aparicio. Diccionario de términos financieros y de inversión. Segunda Edición. Editorial McGraw Hill. Madrid, España. (1998).
- G.A. Penn. A.M. Shea y A. Arora. The Law and Practice of International Banking. Banking Law. Volume 2. Sweet & Maxwell. Londres Inglaterra. (1987).
- Gabriel Ruan S. Deducibilidad de las provisiones contables relativas a los riesgos de la cartera de crédito de los bancos. Revista de Derecho Tributario, Número 133. Caracas, Venezuela. Enero-Marzo (2012).
- Guillermo Cabanellas de Torre. Diccionario Jurídico Elementa, Decimonovena Edición. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina. (2012).
- Hugo Mármol Marquis. Fundamentos de Derecho Mercantil. Parte General. Universidad Católica Andrés Bello. Estudios Jurídicos. Caracas, Venezuela. (1992).
- José Melich-Orsini. Doctrina General del Contrato. Quinta Edición. Academia de Ciencias Políticas y Jurídicas. Serie Estudios, Caracas, Venezuela. (1997).
- Leopoldo Borjas H. Régimen legal de los intereses. Los intereses y la usura, Colección de estudios, monografías y ensayos 1. Editorial Revista de Derecho Mercantil C.A. Caracas, Venezuela. (1988).
- Luis Fraga Pittaluga, Salvador Sánchez González, Mónica Viloria Méndez. La Retención en el Impuesto sobre la Renta. Fundación Defensa del Contribuyente. Primera Edición. Caracas, Venezuela (2001).
- Luis Guillermo Govea U. El Impuesto del Timbre Fiscal en las letras de cambio y los pagarés bancarios. Revista de Derecho Mercantil, Año I, N° 2. Julio – diciembre 1986. Caracas, Venezuela. (1986).
- Moisés Vallenilla Tolosa. El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial. Ensayos jurídicos en celebración de los 90 años del Escritorio Tinoco. Travieso, Planchart & Núñez. Editorial Vadell Hermanos, Caracas. (2004).

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. OECD. París, Francia. (2005).

Rafael Enrique Tobías Díaz. El Principio de la Indisponibilidad de la Obligación Tributaria y los Convenios de Asunción de Deudas Tributarias. Ediciones Liber. Caracas, Venezuela. (2010).

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat). Doctrina Tributaria 6. Ediciones Seniat. Caracas, Venezuela. (2001). Consulta DCR-5-2061 de fecha 22 de diciembre de 1998.

## Legislación

Constitución Nacional de Venezuela. Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

Código Orgánico Tributario. Publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.

Ley de Timbre Fiscal. Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.958 del 23 de junio de 2008.

Ley Aprobatoria del Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Publicada en la Gaceta Oficial N° 608 extraordinaria de fecha 19 de febrero de 1960.

Ley Aprobatoria del Convenio Constitutivo del Corporación Andina de Fomento. Publicada en la Gaceta Oficial N° 29.100 de fecha 10 de diciembre de 1969.

Ley Aprobatoria del Acuerdo de Sede entre el Gobierno de la República de Venezuela y la Corporación Andina de Fomento. Publicada en la Gaceta Oficial N° 2.310 extraordinaria de fecha 20 de septiembre de 1978.

Ley Aprobatoria del Convenio entre la República de Venezuela y la República Federativa de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Publicada en la Gaceta Oficial N° 36.266 del 11 de agosto de 1997.

Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.427 extraordinaria del 5 de enero del 2000.

Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.089 del 17 de diciembre de 2004.

Ley de Impuesto sobre la Renta. Publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

Ley de Instituciones del Sector Bancario. Publicada en la Gaceta Oficial N° 6.015 extraordinaria del 28 de diciembre de 2010.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones. Publicado en la Gaceta Oficial N° 36.203 del 12 de mayo de 1997.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Publicado en la Gaceta Oficial N° 5.662 extraordinaria del 24 de septiembre de 2003.

## Jurisprudencia

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia N °978 de fecha 30 de abril de 2003, caso: Recurso de Colisión Banco Bolívar C.A. Ponente: José Manuel Delgado Ocando.

Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: First National City Bank. Sentencia del 20 de marzo de 1975. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1975, primer trimestre. Tomo XLVI. Caracas, Venezuela.

Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: E. Boschetti & Cia C.A. contra Fisco Nacional. Sentencia del 22 de junio de 1972. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1972, segundo trimestre, Tomo XXXIV. Caracas, Venezuela.

Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: La electricidad de Ciudad Bolívar C.A. contra Fisco Nacional. Sentencia del 07 de julio de 1972. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1972, segundo trimestre. Tomo XXXIV. Caracas, Venezuela.

Tribunal Segundo de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: Banco de Venezuela S.A. contra Fisco Nacional. Sentencia del 26 de febrero de 1970. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1970, primer trimestre. Tomo XXV. Caracas, Venezuela.

Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: Shell Química de Venezuela C.A. contra Fisco Nacional. Sentencia del 13 de agosto de 1968. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1968, segundo semestre. Tomo XIX. Caracas, Venezuela.

Tribunal Primero de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, caso: The First National Bank of Boston contra Fisco Nacional Sentencia del 09 de julio de 1969. Jurisprudencia Ramírez & Garay. 1969, tercer trimestre. Tomo XXII. Caracas, Venezuela.

## Portales electrónicos

[www.ifc.org](http://www.ifc.org)

<http://www.seniat.gob.ve>

Conceptos del ICDT

para la Corte Constitucional

---

Conceptos  
del ICDT  
para la Corte  
Constitucional

---



**TEMA**

**Derogatoria normativa – Reforma Tributaria,  
Ley 1607 de 2012**

**SUBTEMA: El principio de unidad de materia  
en la derogatoria de normas**

**PAUL CAHN-SPEYER WELLS**

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D-10062. Magistrada Ponente: Dra. María Victoria Calle Correa. Actor: Liliana Álvarez Legro. Concepto del 2 de julio de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 198 (parcial) de la Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Respetada doctora:

Recibimos en el Instituto Colombiano de Derecho Tributario copia de la demanda correspondiente al proceso de la referencia, con el fin de emitir Concepto sobre la censura por inconstitucionalidad que se formula contra el artículo 198 -parcial- de la Ley 1607 de 2012, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

El Instituto, por intermedio del Dr. Paul Cahn-Speyer W., encargado de preparar el concepto para el análisis del Consejo Directivo, realizó el estudio del contenido de la demanda, constatando que dos de los tres cargos formulados, a saber, la presunta violación de los principios de consecutividad y de identidad relativa, se refieren a vicios de forma en el procedimiento seguido en la formación de la norma demandada, y dado que el ICDT carece de la totalidad de los elementos probatorios fidedignos que permitan verificar con absoluta certeza la existencia de tales vicios, no es posible emitir opinión de fondo al respecto. Esta ha sido la posición tradicional del Instituto.

No obstante, frente al tercer cargo presentado, relativo a la alegada violación del principio de unidad de materia, el Instituto se pronuncia en los siguientes términos:

## 1. Norma acusada

El actor demanda la inconstitucionalidad del artículo 198 -parcial- de la Ley 1607 de 2012, cuyo texto se transcribe a continuación (se subraya y se resalta en ne-grilla el aparte demandado):

**“Artículo 198.** La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga el inciso 2° del artículo 9°, los artículos 14-1, 14-2, la expresión “prima en colocación de acciones” del inciso 1° del artículo 36-3, y los artículos 244, 246-1, 287, 315, 424-2, 424-5, 424-6, 425, parágrafo 1° del artículo 457-1, 466, 469, 470, 471, 474, 498 del Estatuto Tributario, el artículo 5° de la Ley 30 de 1982, el artículo 153 de Ley 488 de 1998, el parágrafo del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011, el artículo 6° de la Ley 681 de 2001, el artículo 64 del Decreto-ley 019 de 2012, los numerales 1 al 5 del inciso 4° y el inciso 5° del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, el artículo 15 de la Ley 1429 de 2010, el artículo 123 de la Ley 1438 de 2011, el artículo 13 de la Ley 1527 de 2012, el Decreto número 3444 del 2009 y sus modificaciones, el artículo 28 de la Ley 191 de 1995, el parágrafo 1° del artículo 2° de la Ley 1507 de 2012 y todas las disposiciones que le sean contrarias.” (Se subraya y se resalta).

**“Parágrafo 1° del artículo 2 de la Ley 1507 de 2012.** Derogado por el art. 198, Ley 1607 de 2012. Para efectos de los actos, contratos, funcionarios, regímenes presupuestal y tributario, sistemas de controles y en general el régimen jurídico aplicable, la ANTV, se asimila a un establecimiento público del orden nacional, salvo lo previsto en la presente ley”.

## 2. Fundamentos de la demanda

Sin perjuicio de los cargos relativos a la violación de los principios de consecuti-vidad y de identidad relativa alegados, que, como se indicó, no serán objeto del presente análisis, para el actor la disposición acusada también vulnera el artículo 158 de la Constitución Política, que consagra el principio de unidad de materia, al derogar una norma cuyo contenido sustantivo es ajeno al contenido temático de la Ley 1607 de 2012.

Sobre este particular, el actor sostiene, haciendo uso del desarrollo jurisprudencial sobre el alcance del aludido principio, que la norma que se deroga: i) no tiene relación sistemática e integrada con los preceptos tributarios que regula la Ley 1607 de 2012, en cuanto que ni es de carácter tributario ni establece obligaciones directas frente a los contribuyentes; ii) por referirse a aspectos atinentes a la categoría a la que pertenece la Autoridad Nacional de Televisión, resulta totalmente ajena a las regulaciones tributarias; iii) destruye la coherencia interna de la norma tributaria porque, en palabras del actor, “no es común” encontrar en una norma tributaria la forma en que se estructura una autoridad en materia de televisión; iv) no guarda conexidad temática, teleológica, causal, ni sistemática

con la Ley 1607 de 2012, pues los temas allí regulados difieren diametralmente de la norma derogada, tanto en su concepto como en la sustancia que pretenden abordar.

Agrega el actor que la ajenidad alegada entre la Ley 1507 de 2012 y la Ley 1607 de 2012 fue reconocida por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-580 de 2013 -que se ocupó del estudio de constitucionalidad del parágrafo 1 del artículo 2 de la Ley 1507 de 2012, entre otras normas-, al señalar:

“En esta oportunidad, se observa que ha operado una derogación expresa del parágrafo 1 del artículo 2 de la Ley 1507 en virtud de la expedición del artículo 198 de la Ley 1607 -reforma tributaria-.

Como sostiene el Ministerio Público, para esta Sala resulta extraño que, aunque el contenido de la reforma tributaria no hace referencia al régimen jurídico de los establecimientos públicos en general y (sic) excluye del ordenamiento jurídico la disposición acusada. (...)”.

### 3. Consideraciones del Instituto

Sea lo primero resaltar que el cargo que el actor propone se dirige a cuestionar la ausencia de conexidad entre una norma derogada (par.1, art.2, L1507 de 2012) y el cuerpo normativo que contiene la disposición derogatoria (Ley 1607 de 2012).

En relación con la vulneración del principio de unidad de materia frente a normas derogatorias, por la similitud del asunto analizado, en primera instancia el Instituto hace referencia a que la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-015 del 23 de enero de 2013 (Exp. D-9182) -que abordó el estudio de constitucionalidad del artículo 15 de la Ley 1527 de 2012, “*Por medio de la cual se establece un marco general para la libranza o descuento directo y se dictan otras disposiciones*”, declarando su inexequibilidad-<sup>1</sup>, se pronunció en los siguientes términos:

“Cuando se trata de analizar si una derogación expresa de normas legales vulnera o no la regla de unidad de materia, esta Corporación ha señalado que **el Juez constitucional deberá determinar cuál es el contenido del precepto que es objeto de derogación, para luego precisar cuál es el tema dominante regulado por la ley que consagra la derogatoria; y finalmente deducir si entre el contenido general de la ley derogatoria y la norma derogada existe conexidad**”<sup>2</sup>.

4.4.2.2. Esta Corporación en la sentencia C- 950 de 2001, señaló que en los casos de normas derogatorias, el análisis constitucional no se circunscribe a la mecánica verificación de si los artículos derogados estaban o no incluidos en el proyecto inicialmente presentado, o si precisamente esos artículos fueron sometidos a los

1 El único cargo invocado fue la vulneración del principio de unidad de materia.

2 Sentencia C-1190 de 2001.

debates de las comisiones y en las plenarias de las Cámaras, pues es preciso establecer si esas derogatorias constituyen desarrollo de **las unidades temáticas** sobre las que versaron los debates.

**4.4.2.3. En suma, las disposiciones legales derogatorias de otras normas también son objeto de la regla de unidad de materia, y de este modo, corresponde establecer los contenidos de los preceptos abolidos para concluir si guardan o no relación con el eje temático o materia dominante de la ley que las contiene.**” (Se resalta).

Esta Sentencia declaró inexecutable la derogatoria que, a través de una Ley que regula el régimen de libranzas, derogó expresamente normas temáticamente ajenas, incluyendo una norma de carácter tributario que derogaba la eliminación del leasing operativo a partir del 1° de enero de 2012.

En este pronunciamiento, y en otras muchas sentencias, La Corte Constitucional ha sentado que la unidad de materia, como principio constitucional, exige que los proyectos de ley traten sobre una misma temática.

No obstante, según el desarrollo jurisprudencial de la misma Corte, la unidad temática o de materia no debe ser “irrazonablemente” estricta sino amplia, con el fin de no violentar el “principio de libertad de configuración legislativa” que ostenta el Congreso de la República. Al respecto, ha expresado:

“De este modo, para efectos de establecer el cumplimiento del principio de unidad de materia, debe acudir a una **interpretación razonable y proporcional**, que permita verificar si entre las normas y la ley **existe conexidad causal, teleológica, temática o sistémica.**” (Se resalta). (Sentencia C-133 de 2012, Exp. D-8486)3.

De igual manera, la Corte ha destacado que el juicio por violación de este principio debe ser flexible. (Sentencia C-015 de 2013, Exp. D-9182).

En efecto, por ejemplo, en la Sentencia C-812 del 18 de noviembre de 2009 (Exp.D-7691), la Corte dispuso que el juicio de constitucionalidad por presunta violación al principio de unidad de materia debe limitarse a la verificación de una relación de conexidad entre la norma cuestionada y la ley de la cual hace parte y solo ante la “total divergencia” sustancial de los contenidos normativos en cuestión puede proceder una declaración de inconstitucionalidad4.

3 En el mismo sentido, las Sentencias C-1185 de 2000 (Exps. D-2852 y D-2864), C-714 de 2001 (Exp. expediente D-3382), C-801 de 2003 (Exp. D-4484), C-832 de 2006 (Exp. D-6221), entre otras.

4 “De lo anterior surgen dos consecuencias. En primer término, que la relación “objetiva y razonable” a que hace referencia la Sentencia citada, es la conexidad que debe existir entre la parte y el todo, esto es, entre una disposición demandada y la ley continente, de modo que del contenido particular de la primera se pueda extraer un vínculo causal, teleológico o sistemático con el “tema general” o la “materia dominante” de la segunda. En segundo lugar, que el respeto al “principio democrático reflejado en la actividad legislativa” impone un criterio de interpretación estricto frente a un posible vicio de competencia por unidad de materia, al punto que **solo ante la “total divergencia” sustancial de los contenidos nor-**

La Corte Constitucional también ha precisado que la relación entre la norma y la ley que la contiene no tiene que ser directa ni estrecha. Además, ha agregado a los criterios mencionados una modalidad para establecer la comentada conexidad, en función de los efectos fácticos de la norma que aparentemente no guarda relación alguna con el tema de la ley. Es así como en las Sentencias C-1025 de 26 de septiembre de 2001 (Exp. D-3453), C-392 de 23 de mayo de 2007 (Exp. D-6540), C-277 de 12 de abril de 2011 (Exp. D-8224) y C-292 del 18 de abril de 2012 (Exp.D-8615), ha insistido:

“Para respetar el amplio margen de configuración legislativa del órgano constitucionalmente competente para hacer las leyes y para diseñar las políticas públicas básicas de orden nacional, la intensidad con la cual se analiza si se viola o no el principio de unidad de materia, es de nivel bajo en la medida en que, si es posible encontrar alguna relación entre el tema tratado en un artículo y la materia de la ley, entonces la disposición acusada es, por ese concepto, exequible. Tal relación no tiene que ser directa, ni estrecha. Lo que la Constitución prohíbe es que “no se relacionen” los temas de un artículo y la materia de la ley y al demandante le corresponde la carga de señalar que no hay relación alguna. La relación puede ser de distinto orden puesto que la conexión puede ser de tipo causal, temático, sistemático o teleológico. A estos criterios reiterados por la jurisprudencia se agrega una modalidad de relación teleológica, la de la conexión de tipo consecuencial ya que recientemente, la Corte aceptó que se respeta el principio de unidad de materia cuando hay una conexión en razón a los efectos fácticos de una norma que aparentemente no guarda relación alguna con el tema de la ley” (Se subraya y se resalta).

La Ley 1607 de 2012, como se expresa desde su título, es de reforma tributaria, aprobada bajo el siguiente título: “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

El contenido esencial de la Ley evidentemente se concentra en la regulación de materias tributarias, dictando otras disposiciones complementarias. De manera general, según lo expresado por la Corte Constitucional, en Sentencia C-714 de 2001 (Exp. 3382): “La materia tributaria está compuesta por todas aquellas normas mediante las cuales el Estado establece, las fuentes generadoras de los ingresos necesarios para atender sus gastos (obligación tributaria a cargo de los asociados), los mecanismos para su recaudación y control, así como la manera en que serán empleados los recursos recaudados.”

---

**mativos en cuestión puede proceder una declaración de inconstitucionalidad.** Así, el Congreso de la República puede ejercer la potestad legislativa sobre un asunto mediante disposiciones diferentes que regulen aspectos concurrentes del mismo, estableciendo asociaciones lógicas entre supuestos fácticos y consecuencias jurídicas relacionables, y reconociendo relaciones sustanciales de tipo causal, teleológico o sistemático entre normas diversas, sin que puedan divergir totalmente del conjunto normativo que las cohesionan.” (Se resalta).

A su turno, pese a que la Ley 1507 de 2012 no tiene a simple vista un contenido tributario, la disposición derogada sí pretendía ocuparse, entre otros, de los aspectos y efectos de orden tributario aplicables a la Autoridad Nacional de Televisión, lo cual es apenas lógico dentro de un marco normativo dirigido a regular íntegramente la naturaleza y régimen jurídico de la mencionada entidad.

Recuérdese que el párrafo 1° del artículo 2 de la mencionada Ley, derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 censurado, establecía: *“Para efectos de los actos, contratos, funcionarios, regímenes presupuestal y tributario, sistemas de controles y en general el régimen jurídico aplicable, la ANTV, se asimila a un establecimiento público del orden nacional, salvo lo previsto en la presente ley.”* (Se subraya y se resalta)

Con fundamento en las anteriores consideraciones, el Instituto estima que entre la norma derogada y la ley derogatoria existe una unidad de materia de carácter relativo, no absoluto, en la medida en que se verifica entre estas una conexión temática y consecuencial apenas parcial. Es decir, la unidad de materia se predica solo respecto de la alusión al régimen tributario, mas no de la norma completa. Esta referencia a lo tributario, indiscutiblemente guarda relación temática y consecuencial con la Ley 1607 referida, en razón a los efectos fácticos inmediatos o potenciales, porque una disposición que consagra el régimen tributario aplicable a un determinado sujeto, necesariamente tiene contenido tributario.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, en la práctica, no se produzcan efectos actuales como consecuencia de la derogatoria de la norma. Pues, en este caso, si bien puede aducirse que la derogatoria no deviene efectos inmediatos al mantenerse la exoneración del impuesto de renta a la entidad (ANTV), en su condición de establecimiento oficial descentralizado (art. 22, E.T.), una eventual reforma tributaria podría hacer relevantes los efectos de la disposición derogada.

En otras palabras, no sería lógico sostener que la sola ausencia de efectos sustanciales (prácticos) inmediatos generados con la abolición del precepto, elimine su conexión temática y consecuencial con el eje o materia dominante de la ley derogatoria que lo contiene, cuando de manera evidente su contenido formal y potenciales efectos son plenamente coherentes y asimilables con la Ley que la deroga, tal como sucede en este caso.

Finalmente, como se indicó -y es la razón de la referencia a la existencia de unidad de materia relativa o inexistencia de unidad de materia absoluta-, el resto del contenido de la norma derogada no tiene relación alguna con el núcleo temático de la Ley 1607, ni con su objeto, ni con alguna de sus disposiciones, no existiendo un punto siquiera accidental que permita relacionarlos entre sí, en tanto se

refiere al régimen presupuestal, de contratación, de control y, en general, al régimen jurídico aplicable a la ANTV, asuntos estos que –aparte del régimen tributario, como se indicó– nada tiene que ver con la materia tributaria regulada en la Ley 1607, aun adoptando el criterio más flexible.

#### **4. Conclusión**

Por las razones expuestas, el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO considera que el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 es exequible únicamente respecto de la alusión al régimen tributario, entendiendo que la derogatoria solo presenta conexidad frente a la asimilación de la ANTV a un establecimiento público para efectos del régimen tributario aplicable.

Cordialmente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario  
(Fdo.) **Catalina Hoyos Jiménez**  
Presidente ICDT

**Nota del editor:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-933 del 3 de diciembre de 2014**, por medio de la cual se resolvió:

**Primero.-** Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión “el párrafo 1º del artículo 2º de la Ley 1507 de 2012”, contenida en el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.



## TEMA

# Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto Sobre la Renta

SUBTEMA: Revisión de la constitucionalidad de los objetivos y del cumplimiento de los requisitos formales de aprobación del Acuerdo

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente LAT-428. Magistrada Ponente: Dra. Martha Victoria Sáchica Méndez. Concepto del 28 de julio de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 1690 de 2013, por la cual se aprueba el acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto Sobre la Renta, suscrito en Bogotá el 22 de marzo de 2012.

Honorables Magistrados,

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuyo auto fue remitido con oficio No. 1906 del pasado 15 de julio del presente año, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 22 de abril de 2014.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor **JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Juan Rafael Bravo Arteaga, Catalina Hoyos Jiménez, Juan de Dios Bravo González, Eleonora Lozano Rodríguez, Jesús Orlando Corredor Alejo, Jaime Monclou Pedraza, Ruth Yamile Salcedo Younes, Benjamín Cubides, Pinto y Horacio E. Ayala Vela.

El presente concepto contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida cuenta de la obligante invitación de la honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma objeto de control automático, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. Norma objeto de revisión

Se trata de la revisión de constitucionalidad de la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, «por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto Sobre la Renta”, suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012» (en adelante el “Acuerdo”).

## 2. Marco constitucional de la revisión

De conformidad con el artículo 241, numeral 10° de la Constitución Política de Colombia, corresponde a la Corte Constitucional “decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueban”.

En general, tratándose de tratados en materia económica, como los convenios de doble imposición, los pronunciamientos de la Corte Constitucional, de manera reiterada, han hecho énfasis en dos aspectos sustantivos que deben ser tenidos en cuenta al momento de realizar el análisis respectivo: (i) las características propias del análisis de constitucionalidad y (ii) el alcance sustancial de la facultad constitucional de revisión en materia de tratados de contenido económico.

Así, por un lado, la Corte ha indicado en múltiples oportunidades que el control de constitucionalidad de los tratados, “(i) **es previo** a la ratificación que perfecciona el tratado, aunque posterior a la aprobación del Congreso y la sanción del Gobierno; (ii) **es automático**, pues debe remitirse por el Gobierno a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley aprobatoria del tratado; (iii) **es integral**, toda vez que se examinan los aspectos formales y materiales de la ley y del tratado, confrontándolos con toda la Constitución, incluidas las normas que se integran a ella; (iv) **es preventivo**, ya que busca garantizar no sólo el principio de supremacía de la Constitución sino también el cumplimiento de los compromisos del Estado colombiano frente a la comunidad internacional; (v) es una **condición sine qua non** para la ratificación del tratado

y la consecuente obligación del Estado; y, finalmente, (vi) tiene **fuerza de cosa juzgada constitucional**<sup>1</sup>.

Por otro lado, la Corte ha señalado que en su análisis no aborda elementos de conveniencia, oportunidad o efectividad de los tratados, pues escapan a su competencia y, por lo tanto, se circunscribe al análisis formal y material de las disposiciones del tratado, y de su ley aprobatoria, confrontándolas con las disposiciones de la Constitución Política: “Lo anterior significa que el examen realizado por la Corte respecto de los tratados en materia económica, resultan de la comparación de las disposiciones contenidas en el instrumento internacional y en la ley aprobatoria del mismo, con el articulado previsto la Constitución, para posteriormente concluir si las primeras se ajustan a esta última”<sup>2</sup>.

### **3. Consideraciones del Instituto**

#### **3.1. Revisión del cumplimiento de los requisitos formales de aprobación del Acuerdo**

En relación con el análisis formal, la valoración de la Corte debe comprender el análisis de “la validez de la representación del Estado colombiano durante el proceso de negociación, celebración y suscripción del tratado, al igual que la observancia de las reglas del trámite legislativo que precedieron la aprobación de la ley sujeta a análisis. Sobre el particular, es preciso advertir que el texto constitucional no dispone un procedimiento legislativo especial para la expedición de una ley aprobatoria de un tratado internacional, razón por la cual debe seguir, en términos generales, el mismo trámite de una ley ordinaria. Empero, esta previsión opera salvo las obligaciones de (i) iniciación del debate en el Senado de la República, por tratarse de asuntos relativos a relaciones internacionales (Artículo 154 C.N.); y (ii) remisión de la ley aprobada a la Corte Constitucional, por parte del Gobierno, para efectos de su revisión definitiva (Artículos 241-10 C.N.)”<sup>3</sup>.

##### **3.1.1. Validez de la representación del Estado**

Respecto de la validez de la representación del Estado, nos permitimos señalar que, como consta en el texto oficial del Acuerdo, éste fue suscrito en Bogotá el 22

---

1 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-460 de 2010 (CDI Colombia-Suiza) *Cfr.*, entre muchas otras, las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-378 de 1996, C-682 de 1996, C-468 de 1997, C-400 de 1998, C-924 de 2000, C-206 de 2005, C-176 de 2006, C-958 de 2007, C-927 de 2007, C-859 de 2007, C-036 de 2008, C-464 de 2008, C-387 de 2008, C-383 de 2008, C-189 de 2008, C-121 de 2008 y C-1056 de 2008

2 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-221 de 2013 (CDI Colombia-México).

3 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-577 de 2009 (CDI Colombia-Chile).

de marzo de 2012 por el Ministro de Hacienda, Juan Carlos Echeverry Garzón, en representación del Estado colombiano, y Vladimir Eisenbruk, Embajador de la República Checa en Lima.

En virtud de lo establecido en el numeral segundo del artículo séptimo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el Ministro de Hacienda no goza de plenos poderes para suscribir tratados internacionales en nombre de Colombia.

No obstante lo anterior, según la jurisprudencia de la Corte Constitucional al respecto, la aprobación presidencial subsana cualquier posible vicio de procedimiento en el trámite de suscripción del tratado. Lo anterior fue señalado por esa Corporación en la Sentencia C-841 de 2008<sup>4</sup>, en donde se manifestó que: “la aprobación ejecutiva impartida por el Presidente de la República, autorizó y ordenó someter a aprobación del Congreso el Acuerdo de la referencia. Dicha aprobación subsana cualquier posible vicio de procedimiento en el trámite de suscripción de un tratado internacional”. En el caso del Acuerdo, esa aprobación se dio en debida forma, como se pasa a explicar a continuación.

### **3.1.2. Respeto a la aprobación presidencial**

Ésta se realizó el 3 de octubre de 2012, de acuerdo con lo previsto en los artículos 150, 189 y 224 de la Constitución Política, que le otorgan al presidente la facultad de celebrar tratados o convenios con otros Estados, que en todo caso se someterán a aprobación definitiva por parte del Congreso.

### **3.1.3. Trámite en el Senado de la República**

En la Gaceta del Congreso No. 776 de 2012 se puede constatar que el 7 de noviembre de ese año fue sometido a consideración del Congreso de la República, por parte del Gobierno Nacional, el “Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto Sobre la Renta”, suscrito en Bogotá el 22 de marzo de 2012, junto con su exposición de motivos. Al Proyecto de Ley se le asignó el número 154 en el Senado de la República.

Con esto, se da cumplimiento a los requisitos establecidos en los artículos 154 y 157 de la Constitución Política, habida cuenta de que los Proyectos de Ley relativos a las relaciones internacionales deben iniciar su trámite en el Senado.

---

4 Por medio de la cual se decide sobre la exequibilidad del “Acuerdo de cooperación para la prevención, control y represión del lavado de activos derivados de cualquier actividad ilícita entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República del Perú”.

### **3.1.4. Primer debate en la Comisión Segunda del Senado de la República**

Se presentó ponencia para el primer debate del Proyecto de Ley 154 de 2012 ante la Comisión Segunda Constitucional por parte del Senador Edgar Gómez Román, la cual fue publicada en la Gaceta del Congreso No. 230 de 2013. En la Ponencia se propone a los honorables senadores dar primer debate favorable al Proyecto de Ley, en los términos presentados en el texto originalmente radicado.

El primer debate tuvo lugar en sesión ordinaria de la Comisión Segunda el 7 de mayo de 2013, dando como resultado la aprobación sin modificaciones del texto propuesto en la ponencia.

### **3.1.5. Segundo debate en la plenaria del Senado de la República**

En la Gaceta del Congreso No. 380 de 2013 fue publicado el informe de ponencia para el segundo debate en el Senado del Proyecto de Ley 154 de 2012.

El día 12 de junio de 2013 fue debatido y aprobado en la plenaria del Senado de la República el texto propuesto sin modificaciones. La publicación de la aprobación consta en la Gaceta del Congreso No. 495 del 12 de julio de 2013.

### **3.1.6. Primer debate en la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes**

Una vez aprobado el texto del Acuerdo en los dos debates en el Senado, comenzó su trámite en la Cámara de Representantes iniciando en la Comisión Segunda Constitucional de esa corporación, como Proyecto de Ley No. 330 de 2013- Cámara.

La Ponencia para el primer debate fue realizada por los Representantes Óscar de Jesús Marín y Telésforo Pedraza Ortega, como consta en la Gaceta del Congreso No. 635 del 21 de agosto de 2013.

El texto de la Ponencia fue aprobado sin modificaciones el 3 de septiembre de 2013, tal y como consta en el Acta 8ª de la Comisión

### **3.1.7. Segundo debate en la Cámara de Representantes: Plenaria**

El Informe de Ponencia para el segundo debate en la Cámara del Proyecto de Ley 330 Cámara, 154 Senado, se encuentra publicado en la Gaceta del Congreso 780 del 30 de septiembre de 2013.

En Sesión Plenaria del día 19 de noviembre de 2013, fue aprobado en segundo debate el texto definitivo sin modificaciones del Proyecto de Ley 330 Cámara y 154 Senado.

El texto aprobado se encuentra consignado en la Gaceta del Congreso No. 949 del 22 de noviembre de 2013.

### **3.1.8. Sanción presidencial y remisión a la Corte Constitucional**

La sanción de la Ley 1690 de 2013 fue realizada el día 17 de diciembre de 2013 por el Presidente de la República y sus Ministros de Relaciones Exteriores y Hacienda.

Mediante oficio recibido el 18 de diciembre de 2013, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió a la Corte Constitucional copia auténtica de la Ley 1690 de 2013, dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 241, numeral 10º, de la Constitución Política.

## **3.2. Revisión de la constitucionalidad de objetivos del Acuerdo**

La doctrina internacional, la exposición de motivos del Acuerdo y la jurisprudencia reiterada de la Corte, coinciden en torno a los objetivos sobre los que gira la suscripción de este tipo de convenios.

Por un lado, la doctrina precisa que la suscripción de convenios como el Acuerdo, tiene como objetivo fundamental la eliminación del efecto negativo derivado de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, y en el movimiento de capital, tecnología y de personas<sup>5</sup>. Así, a través de este tipo de instrumentos se busca el “establecimiento de reglas que permitan que, a pesar de la dualidad tributaria de una jurisdicción (residencia o fuente), un contribuyente no sea sujeto de doble imposición ni, consecuentemente, de una tributación excesiva”<sup>6</sup>. Adicionalmente, de acuerdo con la doctrina, este tipo de tratados busca “eliminar la evasión fiscal internacional estableciendo reglas para la asignación de ingresos y deducciones entre partes relacionadas, el intercambio de información y la asistencia mutua entre autoridades para el recaudo de tributos; y proveer reglas de procedimiento para la resolución de diferencias fiscales e inconsistencias (“procedimiento de acuerdo mutuo”)<sup>7</sup>.

La exposición de motivos de la ley aprobatoria del Acuerdo, por su parte, expresamente señala que éste se suscribe sobre la base de evitar la doble tributación respecto de sujetos involucrados en operaciones transfronterizas, y mitigar

5 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Model Tax Convention non Income and on Capital* (2010).

6 Traducción libre. El texto original está escrito en inglés. Rosenbloom, H. David. *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues. Law and Policy in International Business*. Vol. 15, 3ª Edición, 1983. Pág. 766.

7 Traducción libre. El texto original está escrito en inglés. Deutsch, Robert. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*. BNA International Inc., London: 2008, Pág. 3.

los riesgos de subimposición, promoviendo la cooperación y el intercambio de información entre estados<sup>8</sup>.

La Corte, al analizar la constitucionalidad de los demás convenios de doble imposición suscritos por Colombia, concuerda señalando que este tipo de convenios, “tiene como objetivos principales: (i) prevenir de manera efectiva conflictos de sobreimposición, los cuales afectan a personas que, simultáneamente, mantienen vínculos personales, laborales o de otro tipo con dos Estados diferentes; y, a su vez, (ii) pretende reforzar la colaboración entre las autoridades tributarias competentes de ambos países, reconciliando sistemas tributarios entre los Estados Contratantes, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en consecuencia, el fortalecimiento de los instrumentos para evitar la evasión y la elusión en el tráfico internacional”<sup>9</sup>.

En este sentido, y siguiendo la lógica de los pronunciamientos previos de la Corte Constitucional, sobre normas de similar naturaleza a la del Acuerdo, considera el Instituto que los objetivos generales del Acuerdo se ajustan a la Constitución, pues no son contrarios a ninguna de las disposiciones constitucionales relevantes atinentes al sistema tributario colombiano, en particular, los artículos 338, 345 y 363 de la Carta.

#### 4. Contenido del Acuerdo

El Acuerdo, en términos generales, se enmarca dentro del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), al igual que los otros cinco convenios suscritos por Colombia, sobre los que ya se ha pronunciado la Corte Constitucional<sup>10</sup>. En este caso particular, y de acuerdo con la exposición de motivos, el Gobierno, “inspirado en los modelos de la OCDE y la ONU y sus comentarios oficiales, (...) elaboró una propuesta de ADT que incluye algunas variaciones con el fin de responder adecuadamente a los intereses y al sistema tributario colombiano, texto que (...) sirvió de base para negociar el ADT con la República Checa”.

Llama la atención que el Acuerdo no contenga disposiciones relacionadas con la tributación del patrimonio, como sí lo tienen los convenios suscritos por Colombia con España, Chile, Suiza, Canadá y México<sup>11</sup>. Igualmente, resulta oportuno mencionar que el Acuerdo no tiene protocolo, como sí lo tienen los demás

8 Exposición de motivos, Proyecto de Ley 154 de 2012 Senado. Gaceta 776/12.

9 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-295 de 2012 (CDI Colombia-Canadá).

10 Al respecto ver las sentencias C-383/08 (CDI Colombia-España), C-577/09 (CDI Colombia-Chile), C-460/10 (CDI Colombia-Suiza), C-295/12 (CDI Colombia-Canadá), C-221/13 (CDI Colombia-México).

11 El Convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y la República de Corea, cuya constitucionalidad está siendo revisada por la Corte Constitucional (Expediente LAT-421), tampoco regula el patrimonio.

convenios de doble imposición vigentes. A juicio del Instituto, ninguna de estas circunstancias afecta la constitucionalidad del Acuerdo.

Con el objeto de facilitar la revisión constitucional del articulado, se divide su contenido en nueve bloques normativos, sobre los cuales se expresará la opinión de constitucionalidad del Instituto.

Bloque normativo	Identificación del artículo	Art.
Ámbito de aplicación del Acuerdo	Personas comprendidas	1
	Impuestos comprendidos	2
Definiciones	Definiciones generales	3
	Residente	4
	Establecimiento permanente	5
Imposición de rentas	Rentas de bienes inmuebles	6
	Utilidades empresariales	7
	Transporte Marítimo y Aéreo	8
	Empresas asociadas	9
	Dividendos	10
	Intereses	11
	Regalías	12
	Ganancias de capital	13
	Rentas de un empleo	14
	Remuneración de directores	15
	Artistas y deportistas	16
	Pensiones	17
	Funciones públicas	18
	Estudiantes	19
Otras rentas	20	
Métodos para evitar la doble imposición	Eliminación de la doble imposición	21
No discriminación	No discriminación	22
Colaboración entre autoridades	Procedimiento amistoso	23
	Intercambio de información	24
Cláusula anti abuso	Limitación de beneficios	25
Disposición especial para diplomáticos	Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares	26
Aplicación en el tiempo	Entrada en vigor	27
	Denuncia	28

## 5. Análisis constitucional de los artículos del Acuerdo

El análisis de constitucionalidad de los artículos de este Acuerdo, se realizará teniendo en cuenta los principios constitucionales que deben guiar las relaciones internacionales de Colombia (equidad y reciprocidad) y los principios puntuales que guían el sistema tributario colombiano.

Debe anotarse que el presente análisis se hace teniendo en cuenta el precedente jurisprudencial, según el cual “la Corte determinó que los Acuerdos de Doble Tributación (ADT) no reconocen beneficios tributarios a favor de determinados contribuyentes y como consecuencia de ello, no debía cumplirse con el requisito de la ley 819 de 2003 (*análisis del impacto fiscal de las normas - Marco Fiscal de Mediano Plazo*) al momento de ser aprobados por el Congreso de la República”<sup>12</sup>.

En ese orden de ideas, la opinión del Instituto sobre el contenido constitucional del Acuerdo es la siguiente:

- a. Ámbito de aplicación del Acuerdo (Artículos 1 y 2): No observa el Instituto ningún reparo de constitucionalidad. Los artículos 1 y 2 son acordes con el principio de reciprocidad consagrado en el artículo 9 de la Constitución puesto que, como se desprende de la lectura de estas disposiciones, ambas le son aplicables a los residentes de ambos Estados.

Al referirse el Acuerdo a un impuesto nacional (Impuesto Sobre la Renta), no se vulnera el artículo 294 de la Constitución, que prohíbe conceder por medio de ley exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

- b. Definiciones (Artículos 3, 4 y 5): No observa el Instituto ningún reparo de constitucionalidad. Se trata simplemente de enunciados que intentan aclarar los términos incluidos en el Acuerdo.

En el caso de la definición de *establecimiento permanente*, el Instituto había insistido en las dificultades de aplicación de este concepto, en la medida en que no existía una reglamentación de esta figura en el régimen interno. Ahora que el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012 contiene la regulación interna del establecimiento permanente, el Instituto llama la atención de la Corte en cuanto a la existencia de significativas diferencias entre la regulación aplicable a la luz del Acuerdo y la legislación interna.

---

12 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-221 de 2013 (CDI Colombia-México).

La existencia de estas diferencias entre Acuerdo y régimen interno no resultan contrarias per se a la Constitución. No obstante, resulta conveniente mencionar la diferencia existente en el tema específico de atribución de rentas a los establecimientos permanentes prevista en el Acuerdo, y en los demás convenios suscritos por Colombia, frente a la norma interna, que solamente exige la atribución de rentas de fuente nacional. Aunque dicha diferencia no adolece de inconstitucionalidad a juicio del Instituto, sí podría generar inconvenientes en su aplicación práctica.

- c. Imposición de rentas (Artículos 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, y 20): Estas disposiciones, en opinión del Instituto, no merecen reparo de constitucionalidad, toda vez que se dedican a limitar –de manera recíproca– la potestad tributaria de los Estados contratantes respecto de las rentas activas y pasivas allí comprendidas.

Adicionalmente, estas disposiciones facilitan el ejercicio de diferentes actividades comerciales, laborales y culturales realizadas en ambos Estados, de manera que las mismas no sean sometidas a una doble imposición.

- d. Métodos para evitar la doble imposición (Artículo 21): No observa el Instituto reparo constitucional alguno. Los métodos descritos en este artículo se encuentran ajustados a la Carta en virtud de los principios de reciprocidad y equidad.

Los créditos fiscales son plenamente constitucionales.

- e. No discriminación (Artículo 22): El Instituto no observa ningún reparo de constitucionalidad. En virtud de este principio, “los nacionales de uno de los Estados contratantes, no pueden estar sometidos a impuesto u obligación en el otro Estado contratante que sean menos favorables o más gravosas que los que aplican los nacionales de ese otro Estado, siempre y cuando se trate de nacionales de ambos Estados que se encuentran en las mismas condiciones”<sup>13</sup>.

Sobre el particular, la Corte ha señalado que esta norma “no transgrede ningún precepto constitucional. Por el contrario, su texto respeta cabalmente el principio de reciprocidad”, en tanto la obligación de no discriminación resulta exigible para ambos Estados.

13 Benjamín Cubides. Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto de Renta y en el Impuesto al Patrimonio en Colombia. Medellín: CETA, 2010. Pág. 132. Citado por la Sentencia C-460/10 (CDI Colombia-Suiza).

- f. Colaboración entre autoridades (Artículos 23 y 24): El Instituto no observa reparo de constitucionalidad alguno. Estas disposiciones se ajustan a la Constitución, por cuanto sencillamente regulan mecanismos de aplicación del Acuerdo, de manera recíproca entre los Estados, y que por lo tanto se ajustan al artículo 9 de la Constitución.

Este tipo de convenios contienen disposiciones especiales que permiten a las autoridades competentes de los Estados contratantes resolver sus diferencias en materia de tributación internacional. Controversias que pueden surgir de “una interpretación disímil de los términos fiscales, posiciones fiscales inconsistentes en torno a transacciones puntuales o el status del contribuyente, o por un intento de uno de los Estados contratantes de recuperar una porción excesiva de ingresos fiscales”<sup>14</sup>. No obstante, el mecanismo previsto en el Acuerdo no exige a las jurisdicciones tributarias en conflicto llegar a una solución definitiva.

En cuanto al intercambio de información, observamos que es precisamente un mecanismo dirigido a garantizar el cumplimiento de los objetivos del Acuerdo, estudiados previamente.

- g. Cláusula anti abuso (Artículo 25): El Instituto no observa reparo constitucional. Se respeta el principio de reciprocidad y de equidad a través de esta disposición.

De acuerdo con el profesor Rosenbloom, el objetivo de esta disposición es “en forma general, la obstrucción a la obtención de beneficios fiscales en el país de la fuente de un ingreso, por parte de personas que carezcan de un nexo fiscal substancial con el país de residencia. Este objetivo tiene dos componentes. Uno que se refiere a entidades que son poseídas de alguna manera por personas que son extranjeras al país del cual la respectiva entidad es residente; y el otro que atiende a la doble no imposición que puede ocurrir cuando el ingreso beneficiado con la aplicación del tratado, por cualquier tipo de contribuyente, no es gravado en el país de residencia”<sup>15</sup>.

- h. Disposición especial para diplomáticos (Artículo 26): No se observa reparo de constitucionalidad alguno. Esta disposición se ajusta a los dictados del artículo 9 de la Constitución, en cuanto garantiza la vigencia de los privilegios que Colombia ha reconocido a los diplomáticos de otros estados, ya por vía de tratados o por vía consuetudinaria.

14 Traducción libre. El texto original está escrito en inglés. Rohatgi, Roy. Basic International Taxation, Taxmann, New Delhi: 2007, Pág. 3.

15 Traducción libre. Op. Cit. Rosenbloom, H. David. Pág. 816.

- i. Aplicación en el tiempo (Artículos 27 y 28): No se observa reparo de constitucionalidad alguno. Estos artículos, referentes a la denuncia y entrada en vigor del tratado se ajustan, igualmente, a la Constitución, por cuanto se trata de previsiones conformes con la práctica de los Estados en materia de instrumentos internacionales.

## 6. Conclusiones

Por lo expuesto, consideramos que la Ley 1690 de 2013, es **EXEQUIBLE**.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

(Fdo.) **Catalina Hoyos Jiménez**

Presidente

**Nota del editor:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-049 de 2015**. Por medio del Comunicado No. 04, la Corte Constitucional dijo que se resolvió:

Primero.- Declarar EXEQUIBLE el “Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta”, suscrito en Bogotá D. C. el 22 de marzo de 2012.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, “Por medio de la cual se aprueba el ‘Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta’, suscrito en Bogotá D. C. el 22 de marzo de 2012”.

## TEMA

# Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables

SUBTEMA: Inexistencia de cosa juzgada frente al tema de empresas de intermediación bancaria y de servicios financieros (antes casas de cambio) y compraventas con pacto de retroventa

VICENTE AMAYA MANTILLA

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D-10234. Magistrado Sustanciador: Dr. Alberto Rojas Ríos. Magistrada Ponente: Dra. Martha Victoria SÁCHICA Méndez. Actor: Carlos Alberto López Cadena. Concepto del 4 de agosto de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 771-5.

En respuesta a la invitación de la H. Corte al INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO para que opine sobre la demanda del proceso en referencia, enviada con Oficio No. 1896 de 14 de julio de 2014, transcribimos a continuación el concepto que el Consejo Directivo aprobó en su sesión del 29 de julio del presente año.

Lo hizo sobre ponencia del doctor VICENTE AMAYA MANTILLA, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la sesión, doctores Catalina Hoyos Jiménez, Juan Rafael Bravo Arteaga, Lucy Cruz de Quiñones, Cecilia Montero Rodríguez, Juan Camilo Restrepo Salazar, Juan de Dios Bravo González, Mauricio Marín Elizalde, Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Esperanza Buitrago Díaz, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Roza Gutiérrez, Horacio Ayala Vela, Jesús Orlando Corredor Alejo, Rogelio Perilla Gutiérrez, Ramiro Araujo Segovia, Juan Manuel Camargo González. Actuó como secretario Eliana Garcés Valencia.

La opinión es eminentemente académica, y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. Norma acusada

Su texto es el siguiente:

**ARTÍCULO 26.** *Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

*Artículo 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional. (Lo subrayado y las negrillas están fuera de texto, y es la parte que se demanda por considerarla inconstitucional)*

*Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.*

*Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el Artículo 8o de la Ley 31 de 1992.*

**PARÁGRAFO.** Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

-En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

-En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

-En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

- A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014. (Lo subrayado y las negrillas están fuera de texto, y es la parte que se demanda por considerarla inconstitucional)

## 2. Fundamentos de la demanda

El demandante centra su acción en los siguientes puntos, previa consideración de que la exigencia de efectuar los pagos de obligaciones mediante la red bancaria (“bancarización”) como requisito para el reconocimiento tributario de los costos y deducciones, pasivos o impuestos descontables en el régimen del Impuesto Sobre la Renta y complementarios, afecta los extremos de la relación obligacional que, según el Código Civil (arts. 1626, 1625, 1630 y 1634) se extingue por el “pago”.

- i) Vulneración del derecho a la libertad de empresa, consagrado en el artículo 333 de la Constitución Política, que supuestamente son transgredidos por el inciso primero y el parágrafo del artículo 26 de la Ley 1430;
- ii) Vulneración del principio de la confianza legítima, amparado por el artículo 83 de la Carta Constitucional, corolario del principio de la buena fe, por causa de la alteración súbita de las reglas de juego de las relaciones particulares, sin un período de transición, que afecta las expectativas válidas de los particulares hechas sobre las acciones u omisiones estatales, que impide tomar las medidas para mitigar los efectos del impacto de la nueva regulación;
- iii) Violación del derecho fundamental a la libertad de escoger profesión u oficio consagrado en el artículo 26 de la Carta;
- iv) Vulneración del derecho a la igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución, para aquellas empresas que se ven obligadas a efectuar sus transacciones en efectivo, en especial las que desarrollan la actividad de ventas con pacto de retroventa.

Los cargos referentes a la vulneración a la libertad para escoger profesión u oficio (art. 26 de la Constitución) y a la libertad de empresa (art. 333 ibídem), fueron inadmitidos en principio a través del auto de 9 de junio de 2014; posteriormente admitidos mediante auto de 3 de julio de 2014, con base en la corrección presentada por el demandante el día 13 de junio de 2014, la cual no fue remitida al ICDT, razón por la cual el Instituto no podrá abordar su conocimiento para efectos de este concepto.

En consecuencia, este se limitará a los cargos relacionados con la violación del principio de confianza legítima (artículo 83) y del derecho a la igualdad (artículo 13).

### 3. Consideraciones del Instituto

Para atender la honrosa solicitud de la H. Corte Constitucional, el Instituto se remite a la materia desarrollada en las sentencias proferidas por esa H. Corporación con ocasión de demandas entabladas en contra de la norma objeto del subexamine, en aras de establecer si las razones aducidas por el demandante, coinciden con la materia que ya ha sido objeto de decisión con el carácter de “cosa juzgada”.

Precisamente, en el auto de 9 de junio de 2014, la H. Corte Constitucional estimó que la vulneración al principio de libertad de empresa fue absuelto en las sentencias C-249 y C-264 de 2013, razón por la cual inadmitió en principio la demanda relacionada con este cargo, como se ha expuesto.

Por consiguiente, ante el desconocimiento por parte del Instituto de la corrección que probablemente presentó el demandante y que habilitó el conocimiento de este cargo y el atinente a la violación del derecho a escoger profesión u oficio, el presente análisis se remite a las presuntas violaciones de los artículos 83 (confianza legítima) y 13 (igualdad).

i) Con relación al principio de la confianza legítima, corolario del principio de la buena fe, el demandante cita sentencias de la H. Corte Constitucional, que precisan su alcance, en el sentido de que los cambios en las reglas de juego no deben hacerse arbitraria y súbitamente que afecten las expectativas serias y fundadas, basadas en actuaciones precedentes de la administración que han generado convicción de estabilidad, que exigen la adopción de medidas para que el cambio ocurra de manera menos traumática para el afectado.<sup>1</sup>

Concreta sus cargos a que la norma acusada indirectamente establece una prohibición sobre los pagos en efectivo, imponiendo la “bancarización” para los sujetos de la relación contractual: el contribuyente y el acreedor, sin que se hayan establecido medidas para mitigar esa afectación drástica de las expectativas existentes, fundadas en la regulación del modo “pago” para la extinción de las obligaciones por el Código Civil (arts. 1626, 1625, 1630 y 1634).

Indica que la gradualidad en la aplicación de la medida no pone a salvo la confianza legítima para las empresas de intermediación bancaria y de servicios

---

1 Corte Constitucional, sentencias C-131-04, T-527-11, T-210-10, C-432-10, C-007-02, C-130-04, T-717-12

financieros (antes casas de cambio) y las compraventas con pacto de retroventa que realizan transacciones en efectivo, en las operaciones de cambio de moneda extranjera, y están autorizadas para efectuar pagos, recaudos, giros y transferencias nacionales en moneda nacional, presentando una ejemplificación del manejo contable de sus diversas operaciones en las cuales obtienen y pagan comisiones con corresponsales del exterior, y se presentan diferencias en cambio que pueden constituir ingresos o costos según el comportamiento de la moneda.

Expresa que los giros recibidos del exterior se pagan en efectivo por ventanilla y excepcionalmente en cheque, mientras las diferencias en cambio se contabilizan en las cuentas de costos y gastos sin que se hayan realizado por los medios de pago exigidos por la norma, de suerte que al no admitirse su deducibilidad se liquidaría un impuesto “desproporcionado” con respecto a la utilidad real, que lo haría confiscatorio e impediría la continuación de la actividad, lo cual hace la medida “innecesaria” e inadecuada al fin perseguido de competitividad y control a la evasión, al tiempo que no supera la “proporcionalidad en sentido estricto” pues los establecimientos dedicados a la compraventa con pacto de retroventa desaparecerían.

De esta suerte, el Legislador ha debido buscar para este tipo de empresas “alternativas progresivas para contrarrestar la afectación”, según la Corte, para estas empresas que no pueden cambiar su forma de actuar.

ii) Con respecto al “derecho a la igualdad” también se extiende el demandante sobre los antecedentes jurisprudenciales emanados de las decisiones de la H. Corte Constitucional que giran bajo la premisa “hay que tratar igual a lo igual y desigual a los desigual” y que el tratamiento distinto “debe justificarse con argumentos de razonabilidad y proporcionalidad”<sup>2</sup>.

Hace, en consecuencia, un traslado de tales conceptos a la circunstancia de las empresas que se ven obligadas a realizar sus transacciones en efectivo (las dedicadas a contratos de venta con pacto de retroventa), para quienes la norma demandada no es proporcional, pues no aplica un tratamiento idéntico para personas en condiciones idénticas, sino que debió aplicarse un trato diferenciado, dado que las diferencias son de mayor relevancia, pues dichas empresas desaparecerían al exigírseles realizar sus pagos a través de la red bancaria.

Expone que la disposición acusada no sobrepasa el escrutinio impuesto por el subprincipio de necesidad (adecuación) para lograr el fin buscado de competitividad y control a la evasión, pues existen otras vías para lograrlo, mientras se

---

2 Sent. C-371-00

violan los principios de protección y promoción de los grupos vulnerables de los incisos 2 y 3 del artículo 13 CN.

Con respecto a ambos cargos, el Instituto se ha pronunciado reiteradamente, en el sentido de reprochar la utilización de un instrumento de índole eminentemente tributaria, como lo es el efecto de desconocimientos de factores de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta por el no uso de los instrumentos de pago a través de la red bancaria. Esto en pro de objetivos institucionales distintos, como, v.gr. lo hizo en su comunicación expresada dentro del Expediente D-9297, en que ha puesto de presente que no pueden desconocerse los índices de informalidad de nuestra economía, para los cuales no se ha diseñado una política seria que permita superarlos, mientras subsisten en nuestro ordenamiento gravámenes sobre ingresos brutos (ICA) o sobre “no ingresos” como el Gravamen a los Movimientos Financieros, cuya desaparición está lejos de hacerse realidad pues, como se debate nuevamente, se pretende extender su vigencia por nuevos períodos, tal vez indefinidamente en una próxima reforma tributaria, mientras su trasunto institucional demuestra que su objetivo inicial, dirigido a proteger la banca y los usuarios del sistema financiero de un colapso debido a su mal manejo, ha venido redirigiéndose a otras finalidades relacionadas con la seguridad del estado.

Aspectos tales como la incapacidad para lograr que toda la población tenga acceso a la banca en condiciones de igualdad y con costos acordes con su capacidad económica, hacen la medida particularmente gravosa y hacen que la norma sea inequitativa y desproporcionada.

No obstante, la H. Corte Constitucional ha calificado reiteradamente la constitucionalidad de la disposición legal, la cual entra en aplicación a partir de la presente vigencia, de suerte que, aunque pueda demostrarse que el cubrimiento de la red bancaria es aún insuficiente para todo el territorio nacional, como lo admite la propia entidad que las aglutina, y que sus servicios son especialmente onerosos particularmente para los sectores menos pudientes, e incluso ineficientes, y, como se ha dicho, no pareciera que una medida tributaria fuera el instrumento más idóneo para lograr la competitividad del país, y pese a que algunos de los argumentos para mantener la viabilidad constitucional de la medida parecen perder vigencia, en especial la desaparición del GMF, ante la posibilidad de que se mantenga la misma decisión por parte de esa H. Corporación, el Instituto se permite respetuosamente sostener su opinión en pro de la inconstitucionalidad del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, bajo las premisas expuestas en sus intervenciones dentro del mencionado Expediente D-9297 correspondiente a la sentencia C-249-13, a saber:

- Los elevados índices de “desbancarización” del país.
- La preexistencia de situaciones de hecho de sectores que desarrollan sus actividades de manera diferente, distinta, usualmente mediante la

utilización del efectivo como medio de pago, ejemplo de lo cual son las actividades de las empresas de intermediación bancaria y de servicios financieros (antes casas de cambio) y las compraventas con pacto de retroventa que realizan transacciones en efectivo, así como las operaciones de cambio de moneda extranjera, y, como se ha analizado en las demandas anteriores sobre esta misma materia, las que se desarrollan en el sector agropecuario y en regiones distantes y apartadas del territorio nacional, que no cuentan con instrumentos bancarios eficientes, suficientes y a costos razonables para efectuar sus transacciones, de modo que aún persisten los índices de informalidad de la economía nacional.

- El desconocimiento de las circunstancias anteriores y la imposición de la “bancarización” forzada mediante el instrumento tributario analizado, deviene necesariamente en detrimento del **curso forzoso de la moneda**, que le atribuye a esta su poder liberatorio de las obligaciones, toda vez que, siendo la **moneda de curso legal, moneda corriente** o unidad monetaria la forma de pago definida por la ley, que se ha declarado aceptable como medio de cambio y forma legal de cancelar las deudas en el país, imponiendo así un monopolio monetario desde cuando el Gobierno expidió el Decreto Legislativo 7 de 1905, por el cual se daban autorizaciones para la fundación de un banco de emisión y la conversión y amortización del papel moneda, el pretexto de negarle dicha virtualidad legal a los pagos realizados en efectivo, so pretexto de negarles consecuencias tributarias, se erige en un desconocimiento de la realidad económica del país y de la misma normatividad que, para ordenar las finanzas públicas, impuso el peso colombiano como medio de pago obligatorio.
- La subsistencia de impuestos sobre ingresos brutos y el GMF que se pretende mantener, expensa que no se amortiza por su deducibilidad de la renta, pues el beneficio equivale solamente al porcentaje de impuesto disminuido, que, además, no pueden solicitar todos los contribuyentes, pues las personas naturales clasificables dentro de la categoría de “empleados” no gozan de estas deducciones, por virtud de un defecto técnico de la Ley 1607 de 2012 que asimila a tales contribuyentes a otros muchos que no son asalariados.
- La existencia de tributos territoriales que afectan la capacidad económica sobre sectores para los cuales la búsqueda de la formalidad puede acarrear la pérdida de sus ganancias.
- La falta de políticas serias del Estado para lograr que toda la población tenga acceso a la banca en condiciones de igualdad y con costos acordes con su capacidad económica.

- Los requisitos implícitos en los deberes y obligaciones formales que implica la normatividad tributaria, consagrados principalmente en el Título II del Libro V del estatuto Tributario, para el control de los sujetos pasivos de los impuestos, tales como la obtención del NIT, el diligenciamiento del RUT, la expedición de la factura, el llevar contabilidad mercantil, el envío de informaciones, su conservación, la presentación de declaraciones, las sanciones derivadas de su inoportunidad, exactitud, la irregularidad en los documentos de contabilidad que las soportan, etc., y las severas sanciones que puede irrogar el incumplimiento de los deberes meramente formales tributarios.

Dicho lo anterior, consideramos que la H. Corte Constitucional debe hacer un examen específico de la norma demandada, atendiendo las características especiales de las empresas a las que se refiere la demanda, concretamente las empresas de intermediación bancaria y de servicios financieros (antes casas de cambio) y las compraventas con pacto de retroventa.

Estas dos clases de empresas no solo constituyen ejercicios válidos y lícitos de la actividad empresarial, sino que su actividad es regulada por la ley e incluso (en el caso de las antes llamadas casas de cambio) vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Las características esenciales y naturales de estos dos tipos de negocio se basan en el manejo de efectivo. El uso de instrumentos bancarios en el giro de remesas podría considerarse teóricamente posible, pero desnaturaliza el negocio de las casas de cambio y lo lleva a asimilarlo al negocio bancario propiamente dicho. Nadie discute, en efecto, que se puede enviar dinero de un país a otro a través de cuentas bancarias, pero justamente las antes llamadas casas de cambio se crearon y desarrollaron para generar una alternativa eficiente y económica a los mecanismos tradicionales, que se basaban en la práctica bancaria. Con esto en mente, se comprende que una regulación tributaria que niegue ciertos tratamientos tributarios al manejo en efectivo de este tipo de empresas, llevará sin duda a una falta de estímulo de la actividad, lo que sí constituye una violación al principio de igualdad tributaria y al derecho de libertad de empresa.

Cosa similar sucede con las compraventas, que basan su actividad en ventas con pacto de retroventa. Aunque es concebible que esos negocios se adelanten con el uso de tarjetas de crédito o cuentas bancarias, la verdad es que histórica y naturalmente este tipo de negocios subsiste porque son una alternativa al negocio bancario. De tal manera que obligar a las compraventas a usar instrumentos bancarios equivale a desnaturalizar su negocio y a acabarlas. Por supuesto que la norma demandada tiene una redacción que no contempla expresamente un ataque a ningún tipo de negocio, pero el efecto finalmente es el mismo, ya que os-

tensiblemente se busca presionar al comercio para usar instrumentos bancarios, y se deja en una situación menos favorable tributariamente a quien no los use.

Para finalizar estas consideraciones, hacemos notar que los dos tipos de negocios a que nos referimos se basan en márgenes pequeños, y que son útiles a la comunidad justamente porque sus costos son bajos. Una desmejora tributaria de su situación, basada en el uso de efectivo, no solo desnaturaliza estas actividades sino que podría sacarlas del mercado, lo que ciertamente no puede ser un objetivo válido de una norma fiscal

#### **4. Conclusión**

Para el Instituto el artículo 26 de la ley 1430 del 29 de diciembre de 2010, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 771-5, contiene los elementos necesarios para ser declarada inexecutable.

Respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario  
(Fdo.) **Catalina Hoyos Jiménez**

Presidente

**Nota del editor:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-932 del 3 de diciembre de 2014**, por medio de la cual se resolvió:

Declarar EXEQUIBLE por los cargos analizados, el artículo 26 de la Ley 1430 de 2010.



## TEMA

# Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total

SUBTEMA: No producen efecto las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin necesidad de acto administrativo que así lo declare

RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D-10349. Magistrada Ponente: Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado. Actor: Norbey de J, Vargas Ricardo. Concepto del 29 de septiembre de 2014.**

Demandada de inconstitucionalidad contra el artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 2353, transcribimos a continuación el concepto del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 23 de septiembre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente la doctora RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Catalina Hoyos Jiménez, Benjamín Cubides Pinto, Juan Rafael Bravo Arteaga, Bernardo Carreño Varela, Lucy Cruz de Quiñones, Juan Camilo Restrepo Salazar, Juan De Dios Bravo González, Luis Miguel Gómez S., Ruth Yamile Salcedo Younes, Mauricio Marín Elizalde, José Andrés Romero Tarazona, Harold Ferney Parra Ortiz, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Roza Gutiérrez, Jaime H. Monclou Pedraza, Luz María Jaramillo Mejía, Ramiro Araujo Segovia, actuó como secretario de la reunión Silvio Efraín Benavides Rosero.

El concepto emitido contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma objeto de control automático, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. La norma acusada

Corresponde al aparte en subrayas del Artículo 580-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que se transcribe a continuación:

*“Artículo 15. **Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.** Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

*“Artículo 580-1. **Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.** Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.*

*Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.*

*El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.*

*Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.*

*La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago de la retención se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.*

*Parágrafo transitorio...”*

## 2. Fundamentos de la demanda

El actor cita como violados los artículos constitucionales 29 (derecho de defensa), 363 (principios de equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario) y 83

(buena fe), bajo los siguientes argumentos referidos a las dos primeras normas citadas:

- 1) La ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario significa que independientemente de haberse cancelado cualquier suma, “el contribuyente” se ve obligado a presentar de nuevo la declaración de retención en la fuente, liquidando las sanciones por extemporaneidad e intereses. Esto deriva en la imposición de una sanción de carácter objetivo, sin que se permita el ejercicio del derecho de defensa, al no existir manifestación alguna de la administración que contenga la motivación respectiva.

Ello conlleva la violación del debido proceso, del acceso a la administración de justicia e incluso de los principios de “igualdad, imparcialidad, publicidad, moralidad y contradicción que gobiernan la actividad administrativa”.

Hace notar la diferencia que surge con el artículo 580 lb., en el sentido que para los casos allí previstos –declaraciones que se tienen por no presentadas– sí se requiere la notificación del “auto declarativo” que permita la aplicación del derecho de defensa en vía gubernativa y judicial.

- 2) El hecho de consagrarse en la norma demandada una responsabilidad objetiva implica la existencia de “una especie de presunción de derecho de orden sancionatorio” que genera consecuencias jurídicas, como es la de tener la declaración como no presentada, pero sin un acto administrativo que, debidamente motivado, permita el ejercicio del derecho de defensa. Al efecto, debe tenerse en cuenta que la motivación constituye uno de “los elementos de validez” de los actos administrativos, lo cual impide la arbitrariedad de los funcionarios administrativos, sin que puedan aducirse como aplicables los principios de economía, celeridad y eficiencia para la omisión de la expedición del acto declarativo.
- 3) Por último, se aduce que el hecho de no considerarse el monto cancelado oportunamente hace que no se apliquen los principios que orientan la imposición de sanciones y que se encuentran en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Ello conlleva a su vez la vulneración de los principios de equidad y progresividad establecidos en el artículo 363 de la Constitución Política, puesto que deja de aplicarse la gradualidad prevista en el artículo 197 en mención, con lo cual la sanción no se encuentra ajustada al daño causado.

### 3. Consideraciones del Instituto

#### 3.1. Antecedentes de la norma acusada

El artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 adicionó el literal e) al artículo 580 del estatuto tributario para incluir, dentro de las declaraciones que se tienen por no presentadas, las de retención en la fuente presentadas sin pago. Dicho literal fue derogado expresamente por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010, cuyo artículo 15 adicionó el artículo 580-1 al estatuto tributario, estableciendo de manera independiente “la ineficacia de las declaraciones de retención presentadas sin pago total”, excepto para el evento en que el agente retenedor sea titular de un saldo igual o superior a 82.000 UVT susceptible de compensar.

Revisada la exposición de motivos de esta última norma se observa que el objetivo de la medida fue que la ineficacia de la declaración sin pago operara de pleno derecho; esto es, sin que estuviera “... *supeditada a un pronunciamiento previo de la administración tributaria*”, con lo cual se perseguía “*disminuir los costos asociados al manejo de procesos innecesarios que dificultan la acción fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*” (Gaceta del Congreso No. 779 de 15 de octubre de 2010, págs. 6 y 7).

#### 3.2. Antecedentes jurisprudenciales

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-883 de 2011, declaró la exequibilidad del aparte de la norma referido a tener la declaración de retención por presentada cuando el agente retenedor sea titular de un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT. Sin embargo, en dicha sentencia no se hizo pronunciamiento alguno respecto al primer inciso de la norma, que es el que ahora se demanda.

Previamente, mediante la Sentencia C-844 de 1999, la Corte Constitucional se había pronunciado sobre la exequibilidad de los literales b) y c) del artículo 580 del estatuto tributario, que consagran que no se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria cuando no se suministre la información del declarante o se haga en forma equivocada o cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables. En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró exequibles los literales demandados del artículo 580 Ib., precisando en su parte considerativa que: “*cuando las omisiones y vicios señalados en las normas acusadas, que se declaran exequibles, impliquen la no presentación oportuna de la declaración y acarreen las sanciones correspondientes es necesario la actuación administrativa sujeta al principio de la legalidad y a las reglas del debido proceso, para oír en descargos al contribuyente y garantizar el derecho de defensa.*”

### **3.3. Análisis de constitucionalidad del aparte de la norma demandada**

Este análisis debe cubrir varios aspectos relevantes como son los efectos que produce la aplicación de la norma demandada, el tipo de declaración a la que la misma se refiere, la aplicación de la responsabilidad objetiva que surge del texto demandado, la debida correspondencia entre los principios constitucionales del derecho de defensa y de la eficiencia tributaria, así como el de equidad tributaria; y la gradualidad de sanciones.

#### **3.3.1. Efectos que produce la aplicación de la norma**

El hecho de tener la declaración de retención en la fuente como no presentada implica que independientemente del pago que se hubiere realizado antes de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, surge la obligación para el obligado tributario de volver a presentar la declaración liquidando la sanción de extemporaneidad y los intereses moratorios sobre las retenciones liquidadas, así como la de pagar estas sumas y el capital adeudado.

Por su parte, la autoridad tributaria cuenta con un término de 5 años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar (artículos 638 y 717 del estatuto tributario), para ejercer su función de fiscalización y proferir un emplazamiento para declarar y posteriormente la liquidación oficial de aforo, en la cual puede liquidar la sanción por no declarar. De igual manera puede imponer la sanción indicada, mediante liquidación independiente.

En tanto que, si existiera la obligación de la autoridad tributaria de expedir un acto declarativo que tenga la declaración de retención como no presentada, ello podría hacerse solo dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la declaración, vencido lo cual el agente retenedor solo estaría obligado al pago del capital e intereses adeudados, sin que deba liquidarse sanción de extemporaneidad. En el transcurso de los 2 años antedichos, sí procedería la liquidación de la sanción de extemporaneidad por el obligado tributario o la imposición de la sanción por no declarar, por parte de la autoridad tributaria.

Por último, en el evento en que la declaración se tuviera como presentada, aunque no se haya procedido a su pago total; esto es, si la norma no previera la circunstancia de su no presentación, el contribuyente solo estaría obligado a pagar las sumas adeudadas y los intereses correspondientes.

#### **3.3.2. Importancia de la declaración de retención en la fuente**

La norma cuya inconstitucionalidad se acusa va dirigida a un tipo de declaración específica, la de retenciones en la fuente, declaración a través de la cual los agen-

tes retenedores reportan al Estado las sumas retenidas a terceros por concepto de la retención de que se trate (renta, IVA) y las autorretenciones, las cuales no se recaudan de terceros. La obligación de pagar las sumas retenidas y liquidadas se vence el día previsto para el vencimiento de la obligación formal de declarar.

Resulta de toda importancia tener en cuenta que la obligación de retener en la fuente surge no siempre con el pago, sino con el abono en cuenta (artículo 392 del estatuto tributario) y, en eventos especiales indicados en la normativa, por los ingresos causados a favor del agente retenedor (en cuyo caso se trata de una “autorretención”). Por ende, solo en el evento que efectivamente se haya efectuado un pago a un tercero y se haya practicado la retención en la fuente, el agente retenedor tendrá en su poder unos recursos que no han sido transferidos al Estado, presentándose una apropiación indebida, la cual no surge cuando la retención no se ha podido practicar porque se ha presentado una simple causación contable sin que haya habido un efectivo ingreso de recursos (caso de autorretenciones) o un pago efectivo a terceros.

Por su parte, el artículo 402 del Código Penal consagra como delito la “omisión del agente retenedor o recaudador”, estableciéndose penas privativas de la libertad y multas para quienes incumplan la obligación de trasladar al Estado las sumas recaudadas<sup>1</sup>.

Por ende, las declaraciones de retención en la fuente cuentan con una protección especial del Estado, no solo de carácter tributario, sino de tipo penal, lo cual se constituye en un elemento adicional a tener en cuenta en el análisis de la inconstitucionalidad demandada, puesto que la sanción establecida en la norma objeto de la demanda de inexecutable para estas declaraciones no es la misma que para otras que no implican traslados de sumas recaudadas (v gr. la declaración de renta), ni los efectos que conlleva la no transferencia de los recursos es la misma, dado que en el caso de las retenciones en la fuente, el hecho de su no transferencia al acreedor tributario constituye una apropiación indebida de los recursos, pero solo en el evento en que efectivamente haya existido un pago o un ingreso de recursos sobre los cuales se haya cumplido la obligación de retener; y no solo en los eventos de causaciones contables de costos o gastos o de ingresos que no conlleven a que el agente retenedor tenga efectivamente en su poder las sumas correspondientes a la retención en la fuente.

---

1 Dispone el artículo 402 del Código Penal: “*Omisión del agente retenedor o recaudador.* El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes....”

### 3.4. Sobre la responsabilidad objetiva

Procede analizar si la ineficacia de las declaraciones de retención sin pago total, evidenciada en el hecho de que no producen efecto alguno, constituye por sí misma una sanción que conlleva los efectos patrimoniales y penales ya anotados. Al respecto, si bien es cierto existen opiniones encontradas respecto a si efectivamente esta circunstancia puede calificarse como sanción o como una condición prevista por el legislador como requisito para tener la declaración como presentada, lo cierto es que bien como sanción, bien como condición mínima, la circunstancia de que se aplique de plano, sin que se adelante actuación administrativa alguna, constituye una clara aplicación de la responsabilidad objetiva; esto es, medida por el resultado, sin considerar la conducta del agente.

En materia tributaria, la jurisprudencia del Consejo de Estado de la Sección Cuarta ha prohijado reiteradamente la tesis de la responsabilidad objetiva en la imposición de sanciones de este orden, en tanto que la Corte Constitucional ha proferido sentencias donde se ha limitado de alguna manera este tipo de responsabilidad.

Al efecto, la línea jurisprudencial de la Corte se resume en (i) la prescripción en general de la responsabilidad objetiva<sup>2</sup>; (ii) la aplicación del principio del debido proceso y de la presunción de inocencia<sup>3</sup>; (iii) la aplicación atenuada de los principios que rigen el derecho penal<sup>4</sup>; (iv) la presunción de la culpabilidad del agente frente a la evidencia del incumplimiento de la obligación tributaria<sup>5</sup>.

2 En torno a la culpabilidad del agente y de cara al carácter y finalidad de las obligaciones de orden tributario, es del caso tener en consideración que el artículo 23 del Código Penal declara que "la conducta es culposa cuando el resultado típico es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo".

3 En la sentencia C-690 de 1996, la Corte Constitucional precisó que:  
"... la posibilidad de la responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional, pues en reiterada jurisprudencia esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado. En efecto, por expreso mandato constitucional (C.P. art. 29), las actuaciones administrativas sancionatorias deben regirse bajo los parámetros del debido proceso, por consiguiente, las garantías individuales mínimas que de este derecho se derivan deben aplicarse en el ámbito del poder tributario. Por ello la infracción administrativa tributaria requiere de la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, de la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta. Igualmente, en materia penal, y en general en el campo sancionatorio, la Corte ha reconocido también, en varias providencias..., que el debido proceso implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es "incompatible con el principio de la dignidad humana" y con el principio de culpabilidad acogido por la Carta en su artículo 29..."

4 Entre otras, las siguientes sentencias se han pronunciado en este sentido: C-195 de 1993, C-244 de 1996, C- 674 de 1999, C- 506 de 2002, C- 231 de 2003.

5 Esta presunción resulta muy discutible, puesto que no existe norma alguna que la establezca. Al respecto, en la sentencia C-690 de 1996, se indica que: "..., teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no

### 3.5. Principio de eficiencia tributaria versus principio de derecho de defensa

El debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Carta Política, pilar del estado de derecho, constituye uno de los cánones constitucionales de mayor envergadura, dado su carácter de principio fundamental, aplicable tanto actuaciones judiciales como administrativas. Por ende, la actividad sancionatoria del Estado, en cualquiera de sus campos, debe someterse a la aplicación del derecho de defensa, el cual surge directamente del principio del debido proceso.

Por su parte, el principio de eficiencia, también de raigambre constitucional, se consagra especialmente para el sistema tributario<sup>6</sup>. En esencia, la eficiencia del recaudo “*pretende medir la idoneidad de los medios utilizados para asegurar el cobro del tributo*” y busca que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente<sup>7</sup>. La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reconocido el amplio poder de configuración en asuntos tributarios que corresponde al Congreso, no solo en materia de la obligación tributaria sustancial, sino de las obligaciones de orden formal y de la manera de asegurar su recaudo.

De esta forma, el análisis de constitucionalidad que nos ocupa debe cubrir la debida ponderación y correspondencia entre los principios de eficiencia y del debido proceso, puesto que, de una parte, resulta claro que el objetivo declarado de la norma demandada es el de lograr la eficiencia tributaria en materia del recaudo proveniente de unas declaraciones especiales, las de retención en la fuente; en tanto que la ineficacia de plano de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total procede sin acto administrativo que así lo declare, con lo cual no se iniciará ni notificará el inicio de actuación administrativa alguna referida a esta declaración que permita al administrado presentar los motivos de inconformidad contra la actuación administrativa.

En concepto del Instituto, la tensión entre estos dos principios debe resolverse a favor del principio del debido proceso, dada su importancia dentro del marco del estado de derecho, como orientador de todas las actuaciones judiciales y administrativas, de la seguridad jurídica, de los principios de publicidad, libertad probatoria y de contradicción; y especialmente de la presunción de inocencia.

En diferentes fallos, la Corte Constitucional ha reconocido la primacía del principio del debido proceso frente al de eficiencia. Se citan los siguientes:

---

ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible [sic] la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente”.

6 Señala el artículo 363 de la Constitución Política: “Principios del sistema tributario. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

7 Sentencias C y 543 de 2005 C-1714 de 2000.

- 1) Sentencia C-546 de 2005, mediante la cual se declaró la inexecutable del artículo 109 de la Ley 633 de 2000, que señalaba a los jueces, conciliadores y tribunales de arbitramento como agentes retenedores del impuesto de timbre por los documentos sujetos al impuesto, que obraran sin el pago del gravamen en los respectivos procesos y conciliaciones judiciales y extrajudiciales; y la sentencia C-1714 de 2000 que declaró la inexecutable de la norma que negaba el valor probatorio a los documentos sobre los cuales no se hubiera pagado el impuesto de timbre.

Se dijo en la primera de estas sentencias:

*“Al margen de la modalidad de eficiencia que se pretenda obtener por parte del legislador, la doctrina constitucional ha sido enfática en sostener que los principios superiores de razonabilidad y proporcionalidad resultan en todo caso plenamente exigibles. ...*

*De igual manera, en relación con la eficiencia del recaudo, esta Corporación en la citada sentencia C-1714 de 2000, al revisar la constitucionalidad de una norma que le negaba valor probatorio a los documentos que se presentasen ante las autoridades judiciales o administrativas, por el simple hecho de no haberse pagado el impuesto de timbre, las sanciones y los intereses correspondientes, determinó que la misma desconocía el ordenamiento Superior, al otorgarle un carácter superior a la eficiencia del recaudo del citado impuesto, como fin constitucional válido, frente a los derechos fundamentales que gozan en el Estado Social de Derecho de primacía constitucional (C.P. art. 5), tales como, los derechos al debido proceso y al acceso a la administración de justicia. ...”*

- 2) Sentencia C-1441 de 2000, mediante la cual se declaró la inexecutable del literal d) del artículo 122 del estatuto tributario, que obligaba a acreditar el pago de la respectiva liquidación privada para efectos de presentar el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión o de corrección aritmética. Se lee en dicha sentencia:

*“Considera la Corte, igualmente, que la condición a la que la norma acusada supe- dita la procedibilidad del recurso de reconsideración es irrazonable pues, por más loable que sea la finalidad de propiciar el efectivo recaudo en que se inspira, no se remite a duda que, en un Estado Social de Derecho, el recaudo de los tributos con los que cada ciudadano debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas, no puede, en modo alguno, obtenerse a costa del sacrificio de instituciones y valores supremos que son constitucionalmente prevalentes como ocurre con el derecho de defensa y el derecho de acceso a la administración de justicia para controvertir la acción ilegítima o ilegal del Estado o de sus autoridades”.*

De acuerdo con lo expuesto, la norma demandada resulta violatoria del artículo 29 de la Constitución Política, por violar el derecho de defensa del agente retenedor.

Al efecto, debe tenerse en cuenta que si bien existe jurisprudencia (sentencia C-844 de 1999) mediante la cual la Corte Constitucional declaró la executable de los

literales b) y c) del artículo 580 del ET, que consagran que la declaraciones se tienen por no presentadas cuando no se suministra la información del declarante o se hace en forma equivocada o cuando no contiene los factores necesarios para identificar las bases gravables, precisando que en todos los casos se requiere de una actuación administrativa que garantice el derecho de defensa; en el caso de la norma que ahora se demanda no resulta viable esta misma solución, puesto que la razón para tener las declaraciones como no presentadas no es la de incumplimiento de unos requisitos formales sino la de transferencia de unas sumas que en algunos eventos no constituyen ninguna apropiación indebida de sumas que pertenezcan al acreedor tributario.

De esta forma, considera el Instituto que la norma demandada también resulta violatoria del artículo 363 Ib., que consagra el principio de equidad tributaria, puesto que la sanción o circunstancia mínima establecida en la misma resulta desproporcionada e irracional, puesto que, de un lado, (i) la normativa consagra una acción penal por no trasladar al Estado las sumas recaudadas y (ii) de otro lado, la presentación de la declaración de retención sin pago no implica siempre que se haya procedido a la apropiación de una sumas que pertenecen al Estado, dadas la circunstancias ya expuestas referidas a que la obligación de retener surge por simples causaciones contables y no pagos efectivos.

Sobre el principio de razonabilidad, ha señalado la Corte Constitucional (Sentencia C-543 de 2005):

*“El principio constitucional de razonabilidad, en tanto límite a la actividad del legislador, implica la exclusión de toda decisión que este adopte y que resulte manifiestamente absurda, injustificada o insensata, vale decir, que se aparte por completo de los designios de la recta razón. En el asunto sub-judice existe una violación al citado principio, y por ende, a las normas constitucionales previamente reseñadas. ...”.*

## 4. Conclusión

Con fundamento en lo expuesto, el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO considera que el primer inciso del artículo 580-1 del estatuto tributario, que señala que “las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare” no se ajusta a los cánones constitucionales.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

(Fdo.) **Catalina Hoyos Jiménez**

Presidente ICDT

**Nota editorial:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

**TEMA**

# Contribuciones parafiscales y superioridad jerárquica de las leyes

SUBTEMA: Inclusión del importe de las contribuciones  
parafiscales en el Presupuesto General de la Nación

MAURICIO A. PLAZAS VEGA  
*Ponente del Concepto*

**Ref.: Expediente 10394. Magistrado Ponente: Dr. Mauricio González Cuervo. Actor: Carlos Augusto Cabrera Saavedra. Concepto del 3 de octubre de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 81 y 82 de la Ley 1687 de 2013, por la cual se aprueba el *Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2014*.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 2400, transcribimos a continuación el concepto del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 30 de septiembre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor MAURICIO A. PLAZAS VEGA quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Catalina Hoyos Jiménez, Benjamín Cubides Pinto, Juan Rafael Bravo Arteaga, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan De Dios Bravo González, Luis Miguel Gómez S., Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Roza Gutiérrez, Horacio E. Ayala Vela, Rogelio Perilla Gutiérrez, actuó como secretario de la reunión Anne Marie Graham Escobar.

El concepto emitido contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación

de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma objeto de control automático, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. La disposición acusada

Se trata de los artículos 81 y 82 de la Ley 1687 de 2013, los cuales versan sobre las siguientes materias:

A. El artículo 81, sobre subroga en su totalidad al artículo 12 de la Ley 179 de 1994, relacionada con la definición de las *contribuciones parafiscales* y se establecen las condiciones y fines de la inclusión de su importe en el *Presupuesto General de la Nación* o en los presupuestos independientes aprobados por el *Consejo Superior de Política Fiscal (CONFIS)*, cuando no se trata de entidades cobijadas por el presupuesto público.

Se establece, además, que el Ministro de Hacienda y Crédito Público debe presentar anualmente al Congreso de la Republica un informe anual sobre los presupuestos aprobados por el CONFIS. Y

B. El artículo 82, trata sobre el *presupuesto de gastos*, y en particular sobre su clasificación y su relación con el *servicio de la deuda*. La norma subroga en su totalidad al artículo 23 de la Ley 38 de 1989, norma codificada en el ordenamiento actual por decreto Ley 111 de 1996 o Estatuto Orgánico del Presupuesto Público.

## 2. Planteamientos de la demanda

El demandante considera que la norma acusada vulnera los artículos 1, 4, 6, 150, 151, 169, 342 y 352 de la Constitución Política y los artículos 1, 2, 11, 26 y 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto y aduce, como razones de su censura, las siguientes:

A. La naturaleza estrictamente temporal de la *ley anual de presupuesto público*, fruto de la cual no es posible que contenga normas que no tengan esa dimensión transitoria, (y en lo que concierne al presupuesto anual). En tal sentido, el demandante considera violado el artículo 150, numeral 12 de la Constitución Política relacionado con la *ley anual de presupuesto*, porque la temática de la aludida ley no puede ser otra que el *presupuesto público* y, por tanto, no debe incluir regla alguna relacionada con las contribuciones parafiscales ni con su administración. Sobre el particular repara el demandante en que las *disposiciones generales* que se incluyen en las leyes anuales de presupuesto por disposición de

la *ley orgánica* tiene una vigencia temporal, como el presupuesto, y solo se conciben para garantizar la debida ejecución e implementación de la prospectación de ingresos y la autorización de gasto que entraña el acto presupuestario. Sobre esa base, considera que las disposiciones acusadas no deberían haberse incluido en el conjunto de las comentadas *disposiciones generales*.

- B. La violación de los artículos 151 y 352 de la Carta Política, porque la Ley 179 de 1994, de la cual hace parte el artículo 12 subrogado (hoy codificado en el decreto Ley 111), es una *ley orgánica* que, como tal, tiene una entidad superior a las leyes ordinarias y no puede ser modificada ni derogada por esta última modalidad de leyes ni, en particular, por la *ley anual de presupuesto*.

### 3. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la disposición acusada debe ser declarada inexecutable porque se trata de una norma contenida en una ley ordinaria, como es la que contiene al *presupuesto público*; ley que, en su condición de tal, no puede derogar ni modificar, en ningún sentido, normas de ley orgánica como son las que subrogan los artículos 81 y 82 acusados.

Es temática pacífica, en nuestro derecho constitucional, la superioridad jerárquica de las *leyes orgánicas* respecto de las *leyes ordinarias*. Como lo han puntualizado la doctrina y la jurisprudencia, puede decirse que las *leyes orgánicas* se encuadran en una posición intermedia entre la Constitución Política y las *leyes ordinarias*. Desarrollan, de manera sistemática y completa, los principios y lineamientos básicos previstos en la Constitución para que, con fundamento en todo lo que disponen, siga su cauce la configuración del derecho positivo legislado, por parte del órgano de representación popular.

Sobre esa base, resulta claro que ninguna ley ordinaria puede estar en condiciones de modificar o abrogar lo que disponga la ley orgánica, porque tal pretensión indefectiblemente conlleva la vulneración de la Carta y, en particular, de los artículos 151 y 352 en los cuales se prevé, en su orden, lo que ha de ser materia de ley orgánica y lo que en particular atañe a la ley orgánica del presupuesto público.

Dada la anterior circunstancia y la ostensible violación de las aludidas disposiciones constitucionales, no parece necesario ahondar en este escrito en el controvertido asunto de la distinción entre la ley que contiene el presupuesto público y el presupuesto público, como tal. Es frecuente la tesis conforme a la cual

la ley que contiene el presupuesto público tiene como único y exclusivo ámbito temático tal presupuesto y no puede, por tanto, regular otras materias así tengan estrecha relación con las finanzas públicas y con la prospectación de ingresos y la autorización de gastos de que se trate. De hecho, se trata de un criterio acogido integralmente por la Corte Constitucional de Colombia en sentencias como la C-006 de 2012.

Pero también hay criterios conforme a los cuales la ley anual de presupuesto puede no limitarse al presupuesto sino incluir, en forma adicional, disposiciones con vocación de permanencia que deroguen, modifiquen o adicionen la normativa precedente en materia de finanzas públicas y, por tanto, tengan clara relación con el presupuesto. Todo ello, bueno es reiterarlo, en la medida en que no entrañen modificación ni adición alguna al ordenamiento propio de la *reserva de ley orgánica*.

Con todo, como ya se advirtió, no corresponde profundizar aquí en los aspectos académicos y prácticos de esa controversia porque la violación de los artículos 151 y 352, que denuncia el demandante, es notoria y protuberante y, en tal virtud, debe conducir al retiro de la disposición acusada del conjunto de nuestro ordenamiento jurídico.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

**Catalina Hoyos Jiménez**

Presidente ICDT

**Nota editorial:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

# TEMA

## Contribuciones parafiscales

SUBTEMA: Inclusión del importe de las contribuciones parafiscales en el Presupuesto General de la Nación

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente 10353. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Actor: Rafael Mejía López. Concepto del 10 de octubre de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 81 de la Ley 1687 de 2013, por la cual se aprueba el *Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2014*.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 2672 del 9 de octubre del presente año, transcribimos a continuación el concepto del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 30 de septiembre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor MAURICIO A. PLAZAS VEGA, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Catalina Hoyos Jiménez, Benjamín Cubides Pinto, Juan Rafael Bravo Arteaga, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan de Dios Bravo González, Luis Miguel Gómez S., Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Roza Gutiérrez, Horacio E. Ayala Vela, Rogelio Perilla Gutiérrez; actuó como secretario de la reunión Anne Marie Graham Escobar.

El concepto emitido contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma objeto de control automático, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. La disposición acusada

Se trata del artículo 81 de la Ley 1687 de 2013, por el cual se subroga en su totalidad al artículo 12 de la Ley 179 de 1994, relacionada con la definición de las *contribuciones parafiscales* y se establecen las condiciones y fines de la inclusión de su importe en el *Presupuesto General de la Nación* o en los presupuestos independientes aprobados por el *Consejo Superior de Política Fiscal (CONFIS)*, cuando no se trata de entidades cobijadas por el presupuesto público.

Se establece, además, que el Ministro de Hacienda y Crédito Público debe presentar anualmente al Congreso de la República un informe anual sobre los presupuestos aprobados por el CONFIS.

## 2. Planteamientos de la demanda

El demandante considera que la norma acusada vulnera los artículos 1, 4, 6, 150, 151, 169, 342 y 352 de la Constitución Política y los artículos 1, 2, 11, 26 y 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto y aduce, como razones de su censura, las siguientes:

- A. La violación de los artículos 151 y 352 de la Carta Política, porque la Ley 179 de 1994, de la cual hace parte el artículo 12 subrogado (hoy codificado en el decreto Ley 111), es una *ley orgánica* que, como tal, tiene una entidad superior a las leyes ordinarias y no puede ser modificada ni derogada por esta última modalidad de leyes ni, en particular, por la *ley anual de presupuesto*.
- B. La violación del artículo 150, numeral 12, de la Constitución Política, relacionado con la *Ley anual de presupuesto*, porque la temática de la aludida ley no puede ser otra que el *presupuesto público* y, por tanto, no debe incluir regla alguna relacionada con las contribuciones parafiscales ni con su administración.
- C. La violación del *principio de unidad de materia* debido a que, a juicio del demandante, la Ley anual de presupuesto no puede contener normas extrapresupuestarias, con vocación de permanencia, por su naturaleza esencialmente *temporal*.
- D. Una suerte de sustracción de materia porque el artículo 12 de la Ley 179 de 1994 (sobre su modificación versa el artículo 81 de la Ley 1687) demandado fue derogado tácitamente por la Ley 25 de 1995.

## 3. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la disposición acusada debe ser declarada inexecutable porque se trata de una norma contenida en una ley or-

dinaria, como es la que contiene al *presupuesto público*; ley que, en su condición de tal, no puede derogar ni modificar, en ningún sentido, una norma de ley orgánica, como es la que define a las *contribuciones parafiscales*.

Es temática pacífica, en nuestro derecho constitucional, la superioridad jerárquica de las *leyes orgánicas* respecto de las *leyes ordinarias*. Como lo ha puntualizado la doctrina y la jurisprudencia, puede decirse que las *leyes orgánicas* se encuadran en una posición intermedia entre la Constitución Política y las *leyes ordinarias*. Desarrollan, de manera sistemática y completa, los principios y lineamientos básicos previstos en la Constitución para que, con fundamento en todo lo que disponen, siga su cauce la configuración del derecho positivo legislado, por parte del órgano de representación popular.

Sobre esa base, resulta claro que ninguna ley ordinaria puede estar en condiciones de modificar o abrogar lo que disponga la ley orgánica, porque tal pretensión indefectiblemente conlleva a la vulneración de la Carta y, en particular, de los artículos 151 y 352 en los cuales se prevé, en su orden, lo que ha de ser materia de ley orgánica y lo que en particular atañe a la ley orgánica del presupuesto público.

Dada la anterior circunstancia y la ostensible violación de las aludidas disposiciones constitucionales, no parece necesario ahondar en este escrito en el controvertido asunto de la distinción entre la ley que contiene el presupuesto público y el presupuesto público, como tal. Es frecuente la tesis conforme a la cual la ley que contiene el presupuesto público tiene como único y exclusivo ámbito temático tal presupuesto y no puede, por tanto, regular otras materias. Lo anterior, así tengan estrecha relación con las finanzas públicas y con la prospectación de ingresos y la autorización de gastos de que se trate. De hecho, se trata de un criterio acogido integralmente por la Corte Constitucional de Colombia en sentencias como la C-006 de 2012.

Pero también hay criterios conforme a los cuales la Ley anual de presupuesto puede no limitarse al presupuesto sino incluir, en forma adicional, disposiciones con vocación de permanencia que deroguen, modifiquen o adicionen la normativa precedente en materia de finanzas públicas y, por tanto, tengan clara relación con el presupuesto. Todo ello, bueno es reiterarlo, en la medida en que no entrañen modificación ni adición alguna al ordenamiento propio de la *reserva de ley orgánica*.

Como ya se advirtió, no corresponde profundizar aquí en los aspectos académicos y prácticos de esa controversia porque la violación de los artículos 151 y 352, que denuncia el demandante, es notoria y protuberante y, en tal virtud, debe conducir al retiro de la disposición acusada del conjunto de nuestro ordenamiento jurídico.

No obstante las anteriores consideraciones, para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Corte Constitucional debería inhibirse para decidir de fondo por falta de legitimación del actor, como quiera que el doctor Mejía López obra en nombre y representación de la SOCIEDAD DE AGRICULTORES DE COLOMBIA –SAC-, agremiación agropecuaria de carácter nacional. Esta situación se opone a lo dispuesto por el numeral 6° del artículo 40 y el numeral 4° del artículo 241 de la Carta Política, en el sentido de que la acción pública de inconstitucionalidad solo puede ser ejercida por personas naturales y no jurídicas, como bien lo ha señalado la propia Corte Constitucional en su jurisprudencia.

Sobre el particular, la Alta Corporación manifestó en la sentencia C-827 de 2013:

*“Nuestra carta política estableció en su artículo 40-6, que “todo ciudadano tiene derecho a la conformación, ejercicio y control del poder público” para lo cual, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 241-6, puede “interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la Ley”. Por su parte, de acuerdo con el artículo 241-4 Superior, corresponde a la Corte decidir las demandas de inconstitucionalidad que presenten los “ciudadanos” contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios en su formación.*

**ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Exigencias que condicionan su ejercicio/DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisito de presentación personal/ CEDULA DE CIUDADANÍA-Finalidad/DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Exigencia del requisito del ejercicio pleno de derechos políticos/DERECHOS POLÍTICOS-Titularidad y ejercicio**

*Son titulares de esta acción las personas naturales nacionales que gozan de la ciudadanía. Al respecto, la jurisprudencia estableció que tres son las exigencias que condicionan el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad: (i) que el demandante sea una persona natural de nacionalidad colombiana, (ii) ostente la calidad de ciudadano y (iii) se halle en ejercicio de sus derechos políticos. En cuanto al primer requisito, esto es, acreditar la condición de persona natural de nacionalidad colombiana, la Corte ha sostenido que “las personas jurídicas, públicas o privadas, no pueden demandar la inexequibilidad de una determinada norma”, por cuanto “los derechos políticos son ejercidos únicamente por personas naturales, concretamente por aquellas cuyos derechos ciudadanos se encuentran vigentes (...)”.*

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

(Fdo.) **Catalina Hoyos Jiménez**

Presidente ICDT

**Nota del editor:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

**TEMA**

# Superintendencia de Puertos y Transporte – Cobro de tasa

SUBTEMA: Vulneración del principio de igualdad  
y equidad entre los nuevos y antiguos sujetos vigilados

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D-10445. Magistrada Sustanciadora: Dra. Martha Victoria Sáchica Méndez. Actores: Álvaro Andrés Díaz Palacios, Mauricio Piñeros Perdomo y Valentina Escalante Giraldo. Concepto del 21 de octubre de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 89 (parcial) de la Ley 1450 de 2011.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con Oficio No. 2612 del pasado 29 de septiembre de 2014, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 14 de octubre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente la doctora **LUCY CRUZ DE QUIÑONES**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Benjamín Cubides Pinto, Luis Miguel Gómez S., Ruth Yamile Salcedo Younes, Eleonora Lozano Rodríguez, Jesús Orlando Corredor Alejo, Jaime H. Monclou Pedraza, Rogelio Perilla Gutiérrez, Ramiro Araujo Segovia. Como Secretario de la reunión, Silvio Efraín Benavides Rosero.

Cabe señalar, además, que la opinión que se emite es eminentemente académica y no pretende abordar, en modo alguno, cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del Derecho Tributario y habida consideración de la obligante invitación de la Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen

de constitucionalidad de la norma impugnada. Lo que hace en los siguientes términos:

## 1. La Demanda

Los ciudadanos Álvaro Andrés Díaz Palacios, Mauricio Piñeros Perdomo y Valentina Escalante Giraldo instauraron acción de inconstitucionalidad contra del artículo 89 de la Ley 1450 de 2011, por violar los artículos 4, 13, 58,95-9, 243, 338 y 363 de la C.P.

## 2. Texto de la norma demandada

*Artículo 89. Superintendencia de Puertos y Transporte. Amplíese el cobro de la tasa establecida en el artículo 27, numeral 2 de la Ley 1ª de 1991, a la totalidad de los sujetos de vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, para cubrir los costos y gastos que ocasionen su funcionamiento y/o inversión.*

*Aquellos sujetos de los cuales se le han ampliado el cobro de la tasa a la cual hace referencia el presente artículo, pagarán por tal concepto una tasa por la parte proporcional que les corresponda según sus ingresos brutos, en los costos anuales de funcionamiento y la inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, la cual no podrá ser superior al 0,1% de los ingresos brutos de los vigilados.*

*Parágrafo. Facultase a la Superintendencia de Puertos y Transporte para que en un plazo de 15 meses expida la reglamentación de las características técnicas de los sistemas de seguridad documental que deberán implementar cada uno de los vigilados, para que se garantice la legitimidad de esos certificados y se proteja al usuario de la falsificación.*

## 3. Fundamentos jurídicos de la demanda

Seguidamente resumiremos los cargos siguiendo el orden planteado en el escrito de demanda.

**Primer cargo: Violación de los principios de igualdad y equidad contenidos en los artículos 13 y 363:** Los accionantes señalan que la norma acusada establece un trato diferenciado, injustificado, entre los sujetos vigilados, al distinguir entre los antiguos vigilados y los nuevos, ya que estos últimos, según la norma acusada sufragan los costos anuales de funcionamiento e inversión de la Superintendencia de Puertos y Transporte, mientras que los antiguos solo toman como referente para la base gravable, los costos anuales de funcionamiento; con

lo cual la carga de los nuevos es mayor que la de los antiguos, a pesar de que ambos grupos son receptores del mismo servicio de vigilancia. Con ello se viola el derecho a la igualdad de trato y la equidad propia del sistema tributario.

Cabe anotar que los antiguos sujetos, a la luz de la ley 1ª de 1991, artículo 27, eran las sociedades portuarias y operadores portuarios, mientras que los nuevos contribuyentes, considerados como tales en la ley demandada, son las concesiones viales, de tránsito y transporte y las empresas de transporte fluvial a quienes la ley sometió a la vigilancia que da origen al tributo.

Para probar la carencia de justificación de la diferencia de trato, la demanda acude a los antecedentes legislativos de la Ley 1450 de 2011 -Ley del Plan de Desarrollo- y cita apartes de la exposición de motivos de tal ley, especialmente aquellos que se refieren a “fortalecer técnica, institucional y financieramente a la Superintendencia” para *“1) detectar y corregir deficiencias producto de la insolventia económica de algunas concesiones, evitando atrasos y encarecimientos injustificados en las obras que se adelanten, 2) impulsar medidas encaminadas a que los puertos marítimos, fluviales y aéreos sean mucho más eficientes, y así generar mayores entendimientos en materia de comercio exterior, 3) promover la legalidad y el fortalecimiento del sector transporte, en todos los modos, lo que impacta en la disminución de los costos de bienes y servicios pudiendo así ser garante de la cadena logística que alimenta nuestra economía”* para lo cual se propone “otorgar la personería jurídica y garantizar sus sostenibilidad financiera a través del cobro de la cuota de vigilancia a todos los agentes vigilados”, sin que aparezca fundamento alguno de la diferenciación entre los dos regímenes de base, que en criterio de los accionantes resulta discriminatorio y arbitrario con los nuevos vigilados.

Para demostrar la diferencia en la base gravable, explica la demanda la noción de gastos de funcionamiento y la de gastos de inversión o de capital, siguiendo de cerca la clasificación que el Ministerio de Hacienda hace en sus instructivos para la programación del presupuesto de la Nación; y también acude a la jurisprudencia constitucional sentada en la sentencia C 151-1995, según la cual los primeros, o de funcionamiento, son gastos de consumo y los segundos, o de inversión son gastos productivos que generan riqueza y desarrollo, que se caracterizan por su retorno en términos del beneficio futuro, luego se trata de conceptos distintos, siendo más amplia la base de los nuevos contribuyentes.

Y, para argumentar que tal desigualdad de trato es inadmisibles, cita especialmente la sentencia C-1021 de 2012 (MP Jorge Iván Palacios) en cuanto reitera que existe una obligación para el legislador de dar *el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes* o supuestos en los que existan diferencias pero *sus similitudes sean más relevantes que sus diferencias*, mientras que reserva el trato des-

igual a aquellos eventos en los que existan suficientes razones para otorgar un trato diferenciado.

Sentada la desigualdad de trato, los accionantes pasan a exponer el instrumento utilizado por el constitucionalismo, denominado *test de igualdad* empleado también por la Corte Constitucional Colombiana (por ejemplo, en las sentencias C-183 de 1998 y 862 de 1998), argumentando en favor de emplear en este caso un *test de intensidad media*, que desarrollan así:

- 1) El fin que busca el legislador con la medida específica es el fortalecimiento de la Superintendencia.
- 2) El medio empleado para lograr tal fin no es efectivamente conducente, porque no incluyó las reglas de la nueva base (gastos de inversión) a los antiguos contribuyentes.
- 3) La relación entre medio y fin se podría haber logrado sin vulnerar la igualdad, de dos formas: extendiendo el trato a los antiguos sujetos pasivos o aplicando a los nuevos el mismo régimen antiguo.

De contera, consideran violados los artículos 4 y 243 de la Carta porque el legislador no tuvo en cuenta los precedentes vinculantes de la Corte Constitucional sobre las desigualdades en materia tributaria.

**Segundo cargo:** Respecto de la violación del artículo 95.9, la demanda afirma que es una “máxima de distribución de las cargas públicas” y, al mismo tiempo invoca una antigua regla legal que dice que “*el Estado no aspira a que el (sic) contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley quiere que contribuya a los gastos públicos*”.

Cita en apoyo de esta violación la sentencia C- 249 de 2013, que reitera que el deber de contribuir se enmarca en “criterios de justicia y equidad” a los que serían contrarios las discriminaciones denunciadas.

**Tercer Cargo:** Respecto de la violación de los artículos 58 y 338, aduce que los tributos de la especie tasa, constitucionalmente, a la luz del 338, se caracterizan por la “*recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación de los beneficios que les proporcionen*” noción que se desnaturalizaría porque además de los gastos de funcionamiento que son los que verdaderamente representan los costos del servicio prestado, se incluyen los gastos de inversión en la entidad, con lo cual se trastornaría la tasa que pasaría a asemejarse a un impuesto, que, de otro lado, beneficiaría también a los antiguos vigilados. Como considera que esa carga es injustificada la asimila a una expropiación *de facto* que viola el 58. En resumen, esta parte de la demanda se funda en que el concepto de tasa tiene como causa la prestación de una actividad o servicio cuyo

costo se puede recuperar de los usuarios, pero esa premisa no se compadece con la inclusión de gastos de inversión futuros.

## 4. Concepto del ICDT

Aunque la demanda aborda en primer lugar la noción de justicia y equidad en la diferenciación, el ICDT considera que el cargo de inequidad está estrechamente ligado con el fin y la estructura misma del tributo, razón por la cual destinará su primer análisis al tipo de tributo establecido como tasa y sus características, que también constituyen un cargo de la demanda, para luego penetrar en la justicia y equidad. Esta primera parte del concepto se circunscribe a una interpretación textual de la norma (I). Sin embargo, resulta admisible abordar el estudio de la norma demandada bajo la luz de una interpretación correctora, teniendo en cuenta la reglamentación proferida por la autoridad portuaria al respecto. Esta interpretación será desarrollada en la segunda parte de este concepto (II).

## 5. Primera parte: interpretación textual de la norma

### 5.1. La noción constitucional de tasa y el límite del costo del servicio

Con fundamento en la justicia en el reparto de las cargas públicas, que no puede ser ajena al hecho de que ciertos servicios se reciben con mayor intensidad por algunos de los miembros de la colectividad, se ha concluido por la doctrina que quienes reciben esos servicios son quienes están llamados a contribuir con su financiación. De allí que se haya sostenido que —a diferencia de los impuestos— se fundan en el principio **del beneficio**, por *“la necesaria correspondencia entre la tributación y la utilidad derivada del gasto público singularizado”*. Se ha repetido que sería un atentado contra el principio de equidad en el sostenimiento de las cargas públicas que todas las personas resultaran contribuyentes de tasas o de contribuciones sin sopesar el beneficio especial que reciben por la función, actividad u obra pública, puesto que precisamente, si una persona recibe un beneficio por la actividad pública, en mayor medida que los demás, es lógico que sea llamado a contribuir de manera especial. Así, el reconocimiento de un beneficio especial y comprobable, recibido por algunas personas que eligen el servicio o aún sin elegirlo voluntariamente, aparecen como legalmente obligadas a recibirlo, se constituye en la causa de la existencia de este tipo de gravámenes.

Establecido el sujeto como el usuario beneficiado por el presupuesto objetivo del tributo, llámese servicio, función pública u obra, e identificada la causa como el beneficio divisible en cabeza de cada contribuyente, es necesario pensar

en cómo y hasta dónde se puede trasladar el costo de la función, el servicio o la obra.

Como la tasa se exige por un servicio público, que además de beneficiar al usuario interesa a toda la sociedad, parte de su costo es sufragado por la comunidad, puesto que la tasa no es más que un “copago” de un servicio público individualizable en el sujeto por la porción que lo beneficia especialmente. El gran catedrático de Navarra, Eugenio Simón Acosta en la misma línea, dice “Junto al interés general que conlleva todo servicio público cabe contemplar algunas veces una ventaja particular que es objeto de gravamen mediante una tasa. Precisamente, el interés general solapado al beneficio particular es lo que justifica la articulación de un gravamen, exigiéndose únicamente una contribución **por la ventaja particular obtenida y no una retribución que tienda a recuperar todo el gasto ocasionado en la prestación del servicio**, ya que en el confluyen un interés general y uno individual”<sup>1</sup>. Con esta línea de pensamiento que el ICDT comparte, se recuerda que las tasas tienen un límite intrínseco, de manera que la cuantía de la prestación exigida no resulte exagerada en relación con el valor del servicio recibido, porque las tasas no trasladan al usuario todo el impacto económico presupuestal del servicio.

La Corte Constitucional, al examinar las tasas por la inspección y vigilancia de la Superintendencia de Salud, de acuerdo con el concepto de este Instituto, consideró que se trataba de una **tasa** y no de un impuesto o contribución destinado a financiar la inspección y vigilancia que compete al Ejecutivo, como suprema autoridad administrativa así: *“La tasa a la que alude la norma acusada resulta ser el mecanismo apropiado para obtener que las entidades vigiladas, en este caso las empresas promotoras de salud y las de medicina prepagada reintegren el costo que demanda para la Superintendencia su vigilancia y Control- Ningún otro tributo resulta idóneo para el logro del referido propósito pues el impuesto constituye un gravamen general y por ello no responde a una contraprestación y la contribución porque al contribuyente se le exige en razón de los beneficios que recibió de una acción del Estado que le proporcionó una plusvalía patrimonial”*<sup>2</sup>.

Por su parte, el Consejo de Estado ha considerado en reiterada jurisprudencia que los tributos que pagan las entidades sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, a la Superintendencia Financiera, a la de Servicios Públicos y a la CREG, son verdaderas contribuciones “para los gastos de funcionamiento” de la entidad, con el fin de suministrar a los propios aportantes sus servicios y apoyo al sector sometido a control.

1 Simón Acosta, Eugenio, CREDF N° 51,1086. Pág. 339.

2 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-731 del2000.

En todo caso, el valor de las inversiones futuras no encuentra cabida técnica tributaria en las tasas, pero sí en las contribuciones, de manera que, dada la denominación de la tasa de la Superintendencia de Puertos, parecería que la extensión al financiamiento presupuestal de las inversiones de esta Superintendencia no forma parte de la noción legal y doctrinaria de la tasa pero podría admitirse en la de contribución. Justamente, la norma constitucional contenida en el artículo 338 se refiere a los costos de los servicios para el caso de las tasas y a los beneficios que proporcionen a los contribuyentes en el caso de las contribuciones<sup>3</sup>.

La importancia de sancionar esa opción legal con la inexecutableidad, después de la Constitución de 1991, reside en que la tasa solo podrá cobrarse a **quienes reciban el servicio y en relación con su costo**, y no como arbitrio rentístico para cubrir déficit de los presupuestos. Para ese propósito, la Constitución prevé los impuestos, que diferencia nítidamente de las tasas por la prestación de servicios, según tipología del tributo dividida en tres especies, elevada a rango constitucional. Además, las categorías tributarias de impuesto y tasa se excluyen recíprocamente ya que el primero, por definición, no da derecho a exigir determinada prestación, actividad o servicio público, mientras que el segundo al recaer exclusivamente sobre el usuario o beneficiario del servicio, lo legitima para reclamar la efectiva prestación del servicio que financia.

## 5.2. La diferenciación de base entre sujetos

El núcleo de la acción radica en el trato desigual, y por ende inequitativo entre vigilados. El ICDT advierte que las tasas pueden incluir aspectos diferenciadores cuando la capacidad contributiva o la frecuencia en el uso del servicio, que permiten responder con una norma de base o de tarifa que logre desarrollar los principios de progresividad o de equidad. Pero ese, evidentemente no es el caso en análisis porque las diferencias se construyeron a partir del presupuesto de la entidad que se financia por esta vía y no en función de las diferencias de los sujetos, que no se abordan ni se mencionan siquiera en la ley.

3 Artículo 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.*

*Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

La Corte, siguiendo de cerca la doctrina tributaria nacional, ha admitido que “*el principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello **proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual***” (Sentencia C- 426 de 2005).

Sobre la equidad tributaria, en sentencia C-734 de septiembre 10 de 2002, con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte indicó:

*En efecto, ‘la Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. **En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil**’.*

(...)

3.3.4. La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la exequibilidad de normas tributarias y ha analizado si éstas son razonables a la luz del principio de la equidad, de acuerdo con las normas constitucionales pertinentes a las que se ha hecho mención.

3.3.4.1. Así, por ejemplo, esta Corporación ha sostenido que ‘el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado [...], debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 9), para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación de los sujetos obligados desventajosa o gravosa’.

Tanto para el derecho comparado como para el derecho nacional, la introducción de un elemento diferenciador **arbitrario y carente de fundamento racional** se considera inconstitucional. Puede existir un trato diferenciado para una misma situación solo si se satisface el test de proporcionalidad, herramienta que ha sido elaborada por los teóricos para establecer la relación de precedencia en la ponderación de principios en tensión con el fin de hacer prevalecer uno de ellos. Como dice Alexy “*cuanto mayor es el grado de insatisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción*

*del otro*<sup>4</sup>. El sacrificio que se impone a un principio como el de igualdad ante la ley en aras de la satisfacción de un deber fundamental (como es el de contribuir) solo está justificado si existe detrás de la medida un objetivo distinto y superior al simple recaudo, que debe ser revelado con miras al control.

Así las cosas, verificado el trato desigual, procede desentrañar la racionalidad de la diferencia con los elementos legales y los trabajos legislativos puestos a disposición por los actores.

- (i) Legitimidad del fin perseguido: un fin legítimo de una medida diferenciadora debe entenderse como un objetivo distinto al mero fin de recaudación que no se considera suficiente para afectar los derechos de los contribuyentes. Es decir, el desincentivo debe justificarse constitucionalmente en otro valor social, que aquí no se percibe en el caso de un grupo de vigilados por la misma Superintendencia.
- (ii) Impacto mínimo necesario: la medida tributaria debe cumplir el fin legítimo ya establecido, limitando la afectación de los derechos del contribuyente al mínimo estrictamente necesario para que el objetivo pueda satisfacerse. La ponderación de la intervención se resuelve en contra de una base superior para cierto grupo de vigilados, tal como está diseñada, porque se afecta el derecho básico a la igualdad entre igualmente sometidos al control y vigilancia.
- (iii) Proporcionalidad propiamente dicha, cuanto más intensiva es una intervención en un derecho fundamental, cuanto más graves deben ser las razones que la justifican. La intensidad de la intervención que en este caso se da en contra de una actividad que tiene alto impacto en el desarrollo del país, no mereció la más mínima deliberación por parte del legislador ni justificación por parte del ejecutivo, pese a la lesión del derecho de igualdad.

## 6. Segunda parte: interpretación correctora del texto de la norma

Teniendo en cuenta la reglamentación de la Superintendencia de Puertos y Transporte en relación con la “tasa de vigilancia” objeto de estudio<sup>5</sup> es posible entender que esa autoridad, haciendo uso de una interpretación correctora de la norma dentro del contexto igualitario del inciso primero de la norma acusada, concibe la

4 Robert Alexy. Teoría de los derechos fundamentales. Pág. 161. Ed. CEC. (1993).

5 Resoluciones 15925 y 15372 de 2013 [Superintendencia de Puertos y Transporte]. Resoluciones 9090, 8551, 7574, 7375, 7376, 131 y 039 de 2012 [Superintendencia de Puertos y Transporte].

ampliación del cobro de la tasa establecida en el numeral 2º del Art. 27 de la Ley 1ª de 1991 para el conjunto de la **totalidad de los sujetos vigilados** (que está conformado por el subconjunto de los antiguos vigilados y por el subconjunto de los nuevos vigilados), sin discriminar la aplicación de la tasa a uno u otro subconjunto. Puede entenderse que tal interpretación corresponde a la finalidad de la misma ley, que sugiere una ampliación de los sujetos vigilados sin que se advierta que tenía algún motivo para diferenciarlos.

En tal sentido, podría entenderse – como lo hace la propia Superintendencia – que el inciso segundo del artículo 89 de la Ley 1450 de 2011, cuando se refiere a “aquellos sujetos”, hace alusión al conjunto de la totalidad de sujetos vigilados, es decir tanto a los antiguos como a los nuevos vigilados, sin hacer distinción cuantitativa o de base gravable entre unos y otros.

Este entendimiento interpretativo de la norma permitiría superar el problema de la discriminación entre antiguos vigilados y nuevos vigilados, pues solo habría un único conjunto que comprende la totalidad de los sujetos vigilados, quienes deberán pagar una tasa “por la parte proporcional que les corresponda según sus ingresos brutos, en los costos anuales **de funcionamiento y la inversión** de la Superintendencia de Puertos y Transporte (...)”. De esta forma, si y solo si la norma se interpreta en el sentido de abarcar todo el conjunto de los obligados, no habría causa de inconstitucionalidad, sino una interpretación correctora que elimine la interpretación discriminatoria.

El ICDT, con fundamento en lo expuesto, concluye entonces que la norma acusada es inconstitucional en relación con los cargos examinados.

Cordialmente,

(Fdo.) **Benjamín Cubides Pinto**

Vicepresidente ICDT

**Nota editorial:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

# TEMA

## Inversiones programa de saneamiento del río Bogotá

SUBTEMA: Intereses y sanciones destinadas  
para la financiación de proyectos de saneamiento

JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D – 10484. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.  
Actor: Luisa Milena González Rojas. Concepto del 26 de noviembre de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 102 (Parcial) de la Ley 1687 de 2013, por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiaaciones para la vigencia fiscal del 1o de enero al 31 de diciembre de 2014.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida mediante oficio No. 3031 de fecha 12 de noviembre último, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 25 de noviembre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor **JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores: Juan Rafael Bravo Arteaga, Alberto Múnera Cabas, Juan Camilo Restrepo Salazar, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Mauricio Marín Elizalde, Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Harold Ferney Parra Ortiz, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Roza Gutiérrez, Jesús Orlando Corredor Alejo, Jaime H. Monclou Pedraza, Luz María Jaramillo Mejía, Rogelio Perilla Gutiérrez, Ramiro Araujo Segovia, Juan Manuel Camargo e Ingrid Magnolia Díaz Rincón. Como Secretario de la reunión, Silvio Efraín Benavides Rosero.

### 1. Norma acusada

La demanda que se estudia está dirigida contra el artículo 102 de la Ley 1687 de 2013 en la parte subrayada y resaltada, que dice lo siguiente:

“ARTÍCULO 102. INVERSIONES PROGRAMA DE SANEAMIENTO DEL RÍO BOGOTÁ. Para el caso de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, el 50% de los recursos que, conforme a lo señalado por el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, sean producto del recaudo del porcentaje o de la sobretasa ambiental al impuesto predial y de otros gravámenes sobre la propiedad inmueble de Bogotá D. C., incluidos sus intereses y sanciones se destinarán para la financiación de los proyectos de adecuación hidráulica, ampliación de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales de Salitre y construcción de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales de Canoas u otros proyectos a desarrollar sobre el área o áreas ubicadas en cualquiera de las cuencas integrantes del río Bogotá, en jurisdicción de la CAR Cundinamarca”.

## 2. Fundamentos de la demanda

1º. La demanda invoca como violado el artículo 346 de la Constitución Política, que dice lo siguiente:

**“Artículo 346 de la Constitución Política:** “El Gobierno formulará anualmente el presupuesto de rentas y Ley de Apropriaciones, que será presentado al Congreso dentro de los primeros diez días de cada legislatura.

El presupuesto de rentas y Ley de Apropriaciones deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al Plan Nacional de Desarrollo. En la Ley de Apropriaciones no podrá incluirse partida alguna que no corresponda a un crédito judicialmente reconocido, o a un gasto decretado conforme a ley anterior, o a uno propuesto por el Gobierno para atender debidamente el funcionamiento de las ramas del poder público, o al servicio de la deuda, o destinado a dar cumplimiento al Plan Nacional de Desarrollo.

Las comisiones de asuntos económicos de las dos cámaras deliberarán en forma conjunta para dar primer debate al proyecto de presupuesto de rentas y Ley de Apropriaciones”.

2º. El actor explica los motivos de la violación de la siguiente manera:

- a) “La expresión incluidos sus intereses y sanciones, contenida en el artículo 102 de la Ley 1687 de 2013, no corresponde a lo aprobado en el Plan Nacional de Desarrollo (Ley 1450 de 2011), sobre dicha temática”.
- b) “La regla contenida en el artículo 346 superior es clara, en el sentido de indicar que el presupuesto de rentas y la Ley de Apropriaciones deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al Plan Nacional de Desarrollo”.
- c) “La expresión a la cual se eleva el juicio de constitucionalidad, pertenece al artículo 102 de la Ley 1687 de 2013, por medio de la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2014”.

### 3. Consideraciones del Instituto

El Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario se permite hacer las siguientes consideraciones:

#### 3.1. Integración de unidad normativa

1°. La jurisprudencia constitucional se ha pronunciado respecto de la naturaleza de la Ley Anual del Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones.

2°. Al respecto, en Sentencia C-006 de 2012 dijo:

“La jurisprudencia constitucional, en síntesis, ha asumido dos posiciones con respecto al juicio de unidad de materia de la Ley Anual del Presupuesto. La primera es la ‘estricta’, defendida en la jurisprudencia inicial de la Corte, según la cual se viola el principio de unidad de materia cuando se incluye una norma que no tenga un contenido estricta y eminentemente presupuestal, esto es, una norma cuyo objeto de regulación sea el presupuesto en un sentido restringido. La segunda posición, la ‘ponderada’ es la que fijó la Corte en sentencias como la C-177 de 2002 y la C-1124 de 2008 según la cual: se viola el principio de unidad de materia cuando se incluye una norma cuyo objeto no tenga ninguna conexión con la materia presupuestaria (mínima conexión temática), no busque lograr una cabal ejecución del presupuesto (mínima conexión teleológica) y que supere las limitaciones de tiempo de tales normas (mínima conexión temporal)”.

3°. En este caso, no se podría afirmar en forma categórica que la disposición acusada no tiene nada que ver con materias presupuestarias, pues incide en las finanzas de las entidades encargadas de proteger el medio ambiente, en este caso la CAR y, además, está en consonancia con el artículo 131 de la Ley 1450 de 2011 (Plan Nacional de Desarrollo).

4°. De otra parte, el artículo demandado está adicionando, para el caso del Distrito Capital y la CAR, el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, ya que este no contemplaba la transferencia de recursos a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales de los **intereses y sanciones** derivados del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo.

5°. En efecto, el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, le otorga a los municipios dos opciones en relación con las transferencias a las entidades encargadas de la conservación del medio ambiente:

- a) Un porcentaje del recaudo del impuesto predial, que oscila entre el 15% y el 25,9% o
- b) Una sobretasa sobre la base gravable del impuesto predial, entre el 1,5 por mil y el 2,5 por mil.

6°. El Plan Nacional de Desarrollo para el quinquenio de 2010 al 2014, fue expedido por la Ley 1450 de 2011, el cual, en el artículo 131, dispuso que el 50% de los recursos recaudados en el Distrito Capital de Bogotá, por concepto del porcentaje o de la sobretasa del impuesto predial y demás gravámenes sobre la propiedad inmueble, se destinara para las plantas de tratamiento de aguas residuales del Salitre y de Canoas.

Sin embargo, cabe anotar que esta disposición no dijo nada respecto de las sanciones e intereses.

7°. La norma constitucional que autoriza a la ley para destinar un porcentaje del recaudo del impuesto predial y de la contribución de valorización con destino a las entidades encargadas de preservar el medio ambiente, es el artículo 317 de la Constitución Política de Colombia, el cual no fue objeto de mención por parte de la demandante, por lo cual resulta necesario integrarla para poder estudiar la eventual violación de esta norma superior, tal como lo ha dicho la Corte Constitucional, entre otras, en Sentencia C-634 de 2011, en donde dijo:

“De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la integración de la unidad normativa por parte de la Corte es un mecanismo excepcional, que opera “... cuando ella es necesaria para evitar que un fallo sea inocuo, o cuando ella es absolutamente indispensable para pronunciarse de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano. En este último caso, es procedente que la sentencia integre la proposición normativa y se extienda a aquellos otros aspectos normativos que sean de forzoso análisis para que la Corporación pueda decidir de fondo el problema planteado”. A partir de esta regla, la Corte ha diferenciado dos planos en que resulta aceptable la integración de la unidad normativa. El primero procede en los casos en que las expresiones acusadas no configuran en sí mismas una proposición jurídica autónoma, bien porque carecen de contenido deóntico claro o requieren ser complementadas con otras para precisar su alcance. El segundo es aplicable cuando, si bien lo demandado conforma una proposición normativa autónoma, tiene un vínculo inescindible con otros textos legales, de manera que si se omitiera la integración, la decisión que adopte la Corte resultaría inocua. Igual criterio es utilizado cuando dicho vínculo se predica de una norma *prima facie* inconstitucional”.

### 3.2. Análisis del artículo 317 de la Constitución Política

1°. El mencionado artículo dice:

“Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización”.

“La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con

los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción” (Resaltado y subrayado fuera de texto)”.

2°. Como se puede apreciar, el artículo 317 de la Constitución permite que a través de la ley se destine un porcentaje de los tributos de predial y de valorización a las entidades encargadas del manejo y conservación del medio ambiente, pero no dice nada respecto de los intereses y sanciones derivadas de su incumplimiento.

3°. Aunque en un primer acercamiento al tema, se pudiera pensar que los intereses y sanciones son accesorios a lo principal, que es el tributo, ello no corresponde a la realidad de la situación jurídica en el caso en estudio, si se tiene en cuenta lo siguiente:

- a) En el caso analizado surgen dos obligaciones jurídicas distintas, una, de carácter tributario, entre el municipio como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo y, otra, de carácter presupuestario, entre el municipio y la entidad encargada de proteger el medio ambiente, que consiste en un traslado de lo recaudado por concepto del tributo.
- b) En este último caso, si el municipio incurre en mora con la CAR, se podría generar unos intereses o indemnizaciones, las cuales son diferentes a las que se refiere la norma demandada, pues en esta última los intereses y sanciones son de cargo del sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria y a favor del municipio como sujeto activo o acreedor de la misma.
- c) Los intereses y sanciones como deberes tributarios tienen como finalidad que los sujetos pasivos de los impuestos cancelen, en debida forma y oportunamente, las obligaciones tributarias, por lo cual es una relación exclusiva entre los dos sujetos de la obligación tributaria, el sujeto activo y el sujeto pasivo.
- d) Una vez recaudado el tributo, es decir, una vez que el mismo ha entrado a las haciendas de los municipios y son de su propiedad, ya que tienen el derecho de crédito para su cobro, surge una obligación que no es de naturaleza tributaria entre el municipio y las entidades encargadas de preservar el medio ambiente.
- e) El artículo 317 de la Constitución Política de Colombia hace referencia exclusivamente a los tributos, en este caso al Impuesto Predial y a la contribución de valorización, pero no dice nada en relación con los intereses y sanciones, por lo cual la ley no podría disponer de unos recursos propios de las entidades territoriales, los cuales han sido asignados en este caso por la misma Constitución Política a los municipios, al es-

tablecer que “sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”, en concordancia con el artículo 362 de la misma en donde se establece que “los bienes y rentas tributarias y no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su exclusiva propiedad y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares”.

#### **4. Conclusión**

Por todo lo anterior, el Consejo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que la norma acusada, al efectuarse la integración de unidad normativa, viola el artículo 317 de la Constitución Política.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

(Fdo.) **Luis Miguel Gómez Sjöberg**

Presidente Ad-Hoc

**Nota editorial:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

# TEMA

## Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012

SUBTEMA: Impuesto sobre la renta para la equidad CREE - Hecho Generador CREE- Base Gravable CREE

JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA

*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D- 10473. Magistrada Sustanciadora: Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado. Actor: Diego Quiñones Cruz. Concepto del 26 de noviembre de 2014.**

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 (parcial) y 22 (parcial) de la Ley 1607 de 2012

Honorables Magistrados:

### 1. Introducción

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 2989 del pasado 11 de noviembre, transcribimos a continuación el concepto del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 25 de noviembre del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el Doctor JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores

El concepto emitido contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

## 2. Normas demandadas

A continuación se transcriben los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, destacando las partes que son objeto de la demanda:

**“Artículo 21.- Hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad.**

El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley,

“Para efectos de este artículo, el período gravable es de un año contado desde el 1 de enero al 31 de diciembre.

**“Artículo 22.- Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).**

La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, v 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

“Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario”.

## 3. Fundamentos de la demanda

lo.- Para resumir los argumentos de la demanda se toma en consideración el memorial presentado el 17 de octubre de 2014, por medio del cual se corrigió la demanda presentada en el mes de septiembre de 2014, teniendo en cuenta que, por auto del 9 de octubre del mismo año, la demanda fue inadmitida con el objeto de que se precisaran los cargos, dado que la acusación se fundaba en una omisión legislativa y el correspondiente escrito no desarrollaba “los requisitos que

exige la jurisprudencia de la Corte Constitucional cuando se plantea una omisión de este tipo”,

2.- El primer cargo se refiere a la violación del principio de legalidad, por falta de certeza y tipicidad en la determinación de la base gravable y el hecho gravado. Los cargos fundamentales se resumen en la siguiente forma:

a) Dice el demandante que “falta una norma expresa que autorice restar todos los costos y gastos que resulten necesarios para producir los citados ingresos, que fue lo que el legislador omitido dispuso claramente”.

b) Al definir el impuesto sobre la renta para la equidad CREE se dice que la obligación se origina en «la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio”, pero que “algo falta para completar la definición, porque lo que potencialmente puede estar llamado a enriquecer o aumentar el patrimonio del sujeto no es el ingreso bruto, sino lo que queda como disponible y por ello puede ser ahorrado o capitalizado, después de los costos de producción y los gastos de funcionamiento”.

c) Sostiene la demanda que el legislador, al establecer un impuesto sobre la renta, “no puede ignorar las pérdidas y los gastos reales que una empresa debe asumir”.

d) La demanda trae una lista de los artículos del Estatuto Tributario que fueron omitidos por el legislador en el artículo 22 de la Ley, al enumerar las deducciones aceptables en la determinación de la base gravable del impuesto para la renta CREE.

e) Como consecuencia de la omisión de varias deducciones que son aceptables para determinar la base gravable del impuesto ordinario de renta y no admitidas para la base gravable del impuesto de renta CREE, sostiene el demandante “que el tributo del CREE no es justo ni equitativo ni razonable, y no admite muchos gastos efectivamente realizados que afectan la capacidad contributiva del sujeto”.

f) Dice el demandante que la omisión relativa a la determinación de rentas especiales, como las rentas vitalicias y las de las compañías de seguros, no permite hacer una estructuración equitativa de la base gravable en los mencionados casos.

g) Dice el demandante que el establecimiento de una renta presuntiva del 3% del patrimonio líquido resulta confuso, dado que no se puede establecer “cuál es el patrimonio líquido, si el contable o el fiscal” y además “se echaría de menos que no se considere el caso de las empresas en liquidación, en concordato, las que están en período improductivo y otras que no pueden llegar a los niveles de productividad establecidos por la presunción”.

3o.- El segundo cargo se refiere a la violación del principio de equidad, por no tener en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente. Al respecto sostiene lo siguiente:

a) Dice el demandante que se quebraría el principio de equidad consagrado en los artículos 95, numeral 9o, y 363 de la Constitución “por implantar una doble tributación sobre la misma capacidad contributiva que está gravada y que se aumentaría inequitativamente”.

b) En cuanto a las tarifas efectivas del Impuesto de Renta a cargo de los contribuyentes, dice que “se generaría un incremento en la tarifa a un nivel del 36.5%, resultante del 25% del impuesto ordinario, adicionado con el 9% del CREE y el 2.5% adicional por no deducibilidad”. Dice también que, al tener en cuenta el 10% de ganancias ocasionales, la tributación puede llegar al 46.5% global.

#### 4. Concepto del Instituto

1.- Ante todo es preciso recordar que la H. Corte Constitucional ha dicho que, de acuerdo con la Constitución Nacional, el legislador goza de amplias facultades para la configuración de los elementos esenciales del tributo, entre los cuales están el hecho gravado, la base y la tarifa<sup>1</sup>:

2.- El Instituto no puede pasar por alto la falta de técnica legislativa en la expedición de las normas tributarias, como se observa en el artículo 21 acusado, el cual determina el hecho generador del impuesto en “la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley”. Si se tiene en cuenta que esta última disposición regula la conformación de la base gravable, habría que concluir que el hecho gravado queda condicionado por la determinación de la base gravable, lo cual es un absurdo, pues la base gravable es un elemento que depende del hecho gravado y no al contrario. Sin embargo, como el artículo 21 es susceptible de una interpretación acondicionadora, no se puede decir que es contrario a la Constitución.

3o.- En cuanto a los cargos formulados por violación del principio de legalidad, por falta de certeza en (a) determinación del hecho gravado y la base, se observa lo siguiente:

a) En cuanto a la falta de una norma que autorice restar todos los costos y gastos necesarios para producir los ingresos, se observa que el artículo-

1 Ver sentencias: C-925 - 2000, C-183 - 2003, C-527 - 2003, C-626 - 2003, C-717 - 2003, C-397 -2011 y C-615 - 2013.

lo 22 demandado ordena restar “el total de los costos, así como también las deducciones de que trata el artículo 107 del E.T.”, el cual permite deducir “las expensas realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad”. Entonces, se puede concluir que la norma acusada sí permite restar los costos y los gastos pertinentes.

b) En cuanto a la afirmación de que el verdadero enriquecimiento del patrimonio debe contemplar aquello que queda “después de los costos de producción y los gastos de funcionamiento”, se observa que el artículo 22 demandado contempla la facultad de restar de los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, las devoluciones, rebajas y descuentos, los costos y las expensas generales, así como algunas deducciones específicamente reguladas en el Estatuto Tributario para la determinación de la base gravable del impuesto ordinario de renta. Entonces, lo afirmado en este respecto en la demanda no conduce a la calificación de inconstitucionalidad.

c) La afirmación en el sentido de que el legislador «no puede ignorar las pérdidas», resulta digna de una consideración especial que más adelante se formulará.

d) En cuanto a la lista de los artículos del Estatuto Tributario que contemplan deducciones en el impuesto ordinario de renta y que fueron omitidos por el legislador en el artículo 22 impugnado, se observa que las deducciones a las que se hace referencia no consisten propiamente en gastos necesarios para la producción de la renta sometida al impuesto, sino en incentivos establecidos por el legislador para favorecer determinadas empresas o actividades, como es el caso de: las donaciones a favor de entidades no contribuyentes o de corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro, las donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D’Costa, las donaciones para fomentar los bosques naturales; las inversiones para el desarrollo científico y tecnológico, y las inversiones para el mejoramiento del medio ambiente. También la demanda enumera deducciones como las inversiones en el sector agropecuario que, aunque no sean deducibles en el año de su realización, por no estar incluida la norma correspondiente en el artículo 22 acusado, sí son susceptibles de amortización conforme a los artículos 142 y 143 incluidos en el artículo 22 acusado. Otras deducciones enumeradas han dejado de tener vigencia, como la relativa a la inversión en activos fijos reales productivos o las deducciones petroleras en explotaciones vigentes el 28 de octubre de 1974.

e) Sobre la afirmación de la demanda de que la norma demandada “no admite muchos gastos efectivamente realizados que afectan la capacidad contributiva del sujeto”, ya se ha observado que la norma acusada permite restar las devoluciones y descuentos, los costos de producción y las expensas relacionadas con la actividad productora de renta, así como otras deducciones específicamente consideradas, por lo cual la afirmación de la demanda resulta demasiado genérica para conducir a la calificación de inconstitucionalidad.

f) En cuanto a la afirmación por la cual se omitió la inclusión de las normas referentes a las rentas brutas especiales, como las que regulan la formación de la renta vitalicia y la renta de las compañías de seguros, se observa que tales normas, por referirse a procedimientos jurídico- contables para la determinación de las rentas en casos especiales, pueden ser aplicadas por analogía, ya que no son propiamente normas sustantivas sino procedimentales.

g) En cuanto a la afirmación de que la renta presuntiva para el impuesto de renta del CREE no contempla la exclusión de casos especiales, como las de empresas en liquidación, en concordato o en período improductivo, se observa lo siguiente: en cuanto al tema de las rentas vitalicias, se puede decir que carece de importancia en un impuesto que solamente afecta a personas jurídicas. En cuanto a la cuestión de las compañías de seguros, se pone de presente que el artículo 22 remite al artículo 189 del E.T., el cual excluye expresamente los bienes en período improductivo y permite ser interpretado en el sentido de que las empresas en liquidación o en concordato están afectadas por situaciones de fuerza mayor, como son las prohibiciones legales, que les impiden desarrollar completamente su objeto social. Se concluye así que tales normas pueden ser razonablemente interpretadas para respetar los derechos de los particulares.

4.- En cuanto a los cargos por violación del principio de equidad, se observa lo siguiente;

a) Ante todo es preciso llamar la atención sobre el principio de la no confiscatoriedad de los tributos, ya que tiene especial pertinencia al analizar los cargos formulados en la demanda.

b) En Colombia, la Corte Constitucional ha dicho que los tributos no pueden ser confiscatorios, pero reconoce que el umbral no se ha definido, pues la jurisprudencia solo puede dar cuenta de casos extremos, como destruir las fuentes de riqueza y del trabajo. Así ha dicho:

“Cierta tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado -particularmente de orden cuantitativo-, que la jurisprudencia anterior a la actual Constitu-

ción justificaba bajo la figura del «impuesto confiscatorio» o «expropiatorio», deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P. art. 95-9) y, de otra, en limitar el poder impositivo del Estado (C.P. art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal<sup>2</sup>.

c) Si bien es cierto que la renta de las sociedades y las entidades extranjeras declarantes del impuesto de renta puede estar gravada con el impuesto de renta ordinario y con el impuesto de renta CREE, no puede olvidarse que la Ley que creó el impuesto de renta CREE también disminuyó la tarifa del impuesto de renta ordinario, lo cual permite concluir que la combinación de éstos dos gravámenes no puede ser tachada de inconstitucional, por estar lejos de constituir una medida confiscatoria al patrimonio de los particulares.

d) La afirmación en el sentido de que los impuestos de renta de que se trata puedan llegar al 36.5% de la renta y, con el impuesto de ganancias ocasionales, al 46.5%, no conduce a una calificación de inconstitucionalidad de las normas, ya que no se puede decir que las tarifas resulten confiscatorias. Por otra parte, no se puede desconocer que el Impuesto de Ganancias Ocasionales bajó del 33% al 10%, lo cual aleja aún más a las mencionadas tarifas de la calificación de confiscatorias.

5.- Llama la atención especialmente que el artículo 22 acusado no incluye entre las deducciones aceptables la correspondiente al artículo 147 del E.T., según el cual:

“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes...”.

Esta omisión legislativa merece ser estudiada desde el punto de vista del principio de la equidad del sistema tributario, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, del principio de la igualdad, de que trata el artículo 13 de la misma

2 Sent. C-364/93.

y de la obligación del Estado de estimular el desarrollo empresarial según el artículo 333.

6.- Desde el punto de vista del principio de la equidad, se observa lo siguiente con respecto a su omisión en el artículo 22 acusado:

a) Según la definición clásica, el principio de la equidad exige que a cada cual se le conceda lo suyo (ius suum cuique tribuere).

b) La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta exige que de los ingresos susceptibles de enriquecer el patrimonio se resten, no solamente aquellas erogaciones constitutivas de costo y de expensas para el desarrollo de las actividades gravadas, sino también lo necesario para conservar las fuentes productoras de (a renta.

c) Algunas de las deducciones aceptadas expresamente en el artículo 22 acusado, se refieren precisamente a la conservación de las fuentes de la renta. En efecto;

- Los artículos 127 a 141 del E.T., se refieren a la deducción por depreciación, que tiene por objeto constituir recursos para la reposición de los activos fijos utilizados en la producción de la renta, que sufren desgaste en la mencionada operación.
- Los artículos 142 y 143 tratan de la amortización de las inversiones, cuyo objeto consiste en la obtención de los recursos necesarios para recuperar las erogaciones consistentes en inversiones intangibles para los fines de la actividad gravable y que son susceptibles de demérito, tales como inversiones en software, estudios de carácter económico, jurídico, financiero y otras erogaciones similares.
- Los artículos 145 y 146 tratan de deducciones para proteger las cuentas por cobrar que puedan resultar de dudoso recaudo y para recuperar la cartera a favor del contribuyente que se pueda considerar perdida.

d) En la misma forma como ocurre en los casos anteriormente reseñados, la posibilidad de compensar las pérdidas operacionales con utilidades de los años posteriores, a la que se refiere el artículo 147 del E.T., tiene por objeto permitirle al contribuyente recuperar las pérdidas operacionales, deduciendo de las rentas futuras lo necesario para equilibrar los valores positivos y negativos.

7.- La omisión referente a la compensación de pérdidas de operación debe también estudiarse a la luz del principio de la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución:

a) De la igualdad formal pregonada por el Estado Gendarme del siglo XIX, se ha Negado a la concepción de una igualdad real, que naturalmente tiene que concretarse en la práctica por la interacción de otros principios como el de la capacidad contributiva y la progresividad tributaria. La Corte Constitucional ha dicho que el Estado Social de Derecho, consagrado en nuestra Constitución, no se limita a reconocer y garantizar los derechos esenciales a la vida, la libertad y la propiedad, sino que está llamado a intervenir en la vida económica, social, política y cultural para “asegurar la vigencia de un orden justo” (art. 2 C.P. de C) y que “todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos” (art. 334 de la C.P. de Co)<sup>3</sup>.

b) El principio de la igualdad lleva no solo a tratar en forma igual a los iguales, sino también en forma desigual a los desiguales. Ahora bien, la diferencia en el tratamiento tributario de un contribuyente que ha tenido utilidades en un determinado ejercicio y el de un contribuyente que ha tenido pérdidas, no se debe limitar solamente a gravar al primero y no gravar al segundo, sino también en permitirle a éste último que, con base en las rentas futuras, pueda recuperar el capital perdido en un determinado ejercicio. Por esta razón la compensación de las pérdidas de operación con utilidades futuras constituye una exigencia del principio de la igualdad.

8.- La posibilidad de compensar las pérdidas operacionales con rentas de períodos posteriores se ajusta a la importancia de la empresa privada en las instituciones constitucionales. En efecto:

a) El inciso 3o del artículo 333 de la Constitución establece:

“La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial” (He subrayado).

b) Es un hecho de reconocimiento general que las empresas generalmente producen pérdidas en los primeros años de su funcionamiento y en los períodos de depresión económica. Por tales razones resulta indispensable para el debido desarrollo económico que el Estado le permita a las empresas recuperar las pérdidas operacionales sufridas con las rentas de los períodos de prosperidad. Una práctica universalmente reconocida para lograr tal finalidad, consiste en la posibilidad de compensar las pérdidas operativas con las rentas posteriores al establecer la base gravable del impuesto de renta.

3 Cfr. Sent. C-766 del 2 Sept/03.-Boletín ICDT No. 1646, pág. 488

c) Tal es el caso de la doctrina extranjera, especialmente italiana y española, sobre la capacidad contributiva, que concluye que «el poder tributario del Estado debe respetar la economía privada y velar por su mantenimiento, y su ejercicio no puede comprometer la subsistencia de la organización privada de los medios de producción»<sup>4</sup>.

9.- Tan evidente resulta la inconstitucionalidad de la omisión de la posibilidad de deducir las pérdidas fiscales de las rentas de períodos posteriores, que en el proyecto de reforma tributaria presentada por el Gobierno Nacional al Congreso, se propone un artículo que permite la compensación de pérdidas fiscales realizadas a partir del año gravable 2015, conforme al artículo 147 del E.T., para efectos del impuesto de renta CREE,

## 5. Conclusión

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que es inconstitucional el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en cuanto omitió incluir como deducción la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores.

De los Honorables Magistrados respetuosamente,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

**Luis Miguel Gómez Sjöberg**

Presidente Ad-Hoc

**Nota del editor:** A la fecha de cierre de edición no se ha proferido sentencia dentro del anterior proceso.

---

4 GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos. El Principio de la Capacidad Contributiva. Universidad Austral, Buenos Aires, 2004, pág. 488.

## Índice por autor

### **Juan de Dios Bravo González**

Concepto del 26 de noviembre de 2014, Expediente D-10484 ..... 269

### **Juan Guillermo Ruiz Hurtado**

Concepto del 28 de julio de 2014, Expediente LAT- 428..... 219

### **Juan Rafael Bravo Arteaga**

Concepto del 26 de noviembre de 2014, Expediente D- 10473 ..... 275

### **Lucy Cruz de Quiñones**

Concepto del 21 de octubre de 2014, Expediente D-10445..... 259

### **Mauricio A. Plazas Vega**

Concepto del 3 de octubre de 2014, Expediente 10394..... 251

### **Mauricio A. Plazas Vega**

Concepto del 10 de octubre de 2014, Expediente 10353..... 255

### **Paul Cahn-Speyer Wells**

Concepto del 2 de julio de 2014, Expediente D-10062 ..... 211

### **Ruth Yamile Salcedo Younes**

Concepto del 29 de septiembre de 2014, Expediente D-10349 ..... 241

### **Vicente Amaya Mantilla**

Concepto del 4 de agosto de 2014, Expediente D-10234 ..... 231

# Índice por norma acusada

<b>Ley 1430 de 2010, artículo 26 (parcial)</b> Concepto del 4 de agosto de 2014, Expediente D-10234 .....	231
<b>Ley 1430 de 2010, artículo 15 (parcial)</b> Concepto del 29 de septiembre de 2014, Expediente D-10349 .....	241
<b>Ley 1450 de 2011, artículo 89 (parcial)</b> Concepto del 21 de octubre de 2014, Expediente D-10445.....	259
<b>Ley 1607 de 2012, artículo 198</b> Concepto del 2 de julio de 2014, Expediente D-10062 .....	211
<b>Ley 1607 de 2012, artículos 21 y 22 (parcial)</b> Concepto del 26 de noviembre de 2014, Expediente D- 10473 .....	275
<b>Ley 1687 de 2013, artículos 81 y 82</b> Concepto del 3 de octubre de 2014, Expediente 10394.....	251
<b>Ley 1687 de 2013, artículo 81</b> Concepto del 10 de octubre de 2014, Expediente 10353.....	255
<b>Ley 1687 de 2013, artículo 102 (parcial)</b> Concepto del 26 de noviembre de 2014, Expediente D – 10484 ....	269
<b>Ley 1690 de 2013</b> Concepto del 28 de julio de 2014, Expediente LAT-428.....	219

# Índice temático alfabético

## **Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto Sobre la Renta**

Revisión de la constitucionalidad de los objetivos y del cumplimiento de los requisitos formales de aprobación del Acuerdo  
Concepto del 28 de julio de 2014, Expediente LAT-428  
Ponente: Juan Guillermo Ruiz Hurtado..... 219

## **Contribuciones parafiscales**

Inclusión del importe de las contribuciones parafiscales en el Presupuesto General de la Nación  
Concepto del 10 de octubre de 2014, Expediente 10353  
Ponente: Mauricio A. Plazas Vega ..... 255

## **Contribuciones parafiscales y superioridad jerárquica de las leyes**

Inclusión del importe de las contribuciones parafiscales en el Presupuesto General de la Nación  
Concepto del 3 de octubre de 2014, Expediente 10394  
Ponente: Mauricio A. Plazas Vega ..... 251

## **Derogatoria normativa – Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012**

El principio de unidad de materia en la derogatoria de normas  
Concepto del 2 de julio de 2014, Expediente D-10062  
Ponente: Paul Cahn-Speyer Wells..... 211

## **Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total**

No producen efecto las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin necesidad de acto administrativo que así lo declare  
Concepto del 29 de septiembre de 2014, Expediente D-10349  
Ponente: Ruth Yamile Salcedo Younes ..... 241

## **Inversiones programa de saneamiento del río Bogotá**

Intereses y sanciones destinadas para la financiación  
de proyectos de saneamiento

Concepto del 26 de noviembre de 2014,  
Expediente D – 10484

Ponente: Juan de Dios Bravo ..... 269

## **Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables**

Inexistencia de cosa juzgada frente al tema de empresas  
de intermediación bancaria y de servicios financieros  
(antes casas de cambio) y compraventas con pacto  
de retroventa

Concepto del 4 de agosto de 2014, Expediente D-10234

Ponente: Vicente Amaya Mantilla..... 231

## **Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012**

Impuesto sobre la renta para la equidad CREE -  
Hecho Generador CREE- Base Gravable CREE

Concepto del 26 de noviembre de 2014,  
Expediente D- 10473

Ponente: Juan Rafael Bravo Arteaga ..... 275

## **Superintendencia de Puertos y Transporte – Cobro de tasa**

Vulneración del principio de igualdad y equidad  
entre los nuevos y antiguos sujetos vigilados

Concepto del 21 de octubre de 2014, Expediente D-10445

Ponente: Lucy Cruz de Quiñones ..... 259

# Normas para la postulación de documentos a la revista

Esta publicación es una revista científica, por lo cual su objetivo es publicar resultados de investigación. En este sentido, el compromiso de los autores con el cumplimiento de estos lineamientos es fundamental para el cumplimiento de los calendarios editoriales, así como el posicionamiento de la publicación en el ámbito nacional e internacional, en beneficio de ellos y del Instituto. Las pautas editoriales y las directrices éticas orientan todas las publicaciones del ICDT. En caso de inquietudes pueden consultar al Editor Mayra Luna Gélvez y Coordinador del Centro de Investigaciones Diego Moreno Daza, a los correos electrónicos: editor@icdt.org.co - c.investigacion@icdt.org.co

La inobservancia de los términos aquí expuestos implica demoras, reprocesos y sobrecostos en los trámites editoriales. Cuando se especifican fechas de entrega de documentos, ellas son impostergables y el Editor dejará nota expresa de las fechas de entrega de textos por parte de los autores, y hará depósito de las versiones rechazadas de los textos presentados a trámite editorial, para asegurar que los autores no sometan el mismo texto a un nuevo trámite editorial.

La recepción de documentos no implica compromiso de publicación por parte del editor. Igualmente, no se admiten entregas parciales de documentos ni se aceptarán cambios de versiones una vez los procesos editoriales han iniciado. Los autores aceptan que los textos presentados sin el cumplimiento de los requisitos expuestos, no surtirán trámite alguno hasta tanto no sean debidamente cumplidos. Igualmente las entregas extemporáneas e incompletas por parte de los autores, facultan al editor a ejercer el rechazo automático de documentos.

La ausencia de respuesta del autor a los llamados y comunicaciones del Editor, se considera desistimiento del proceso editorial. A continuación nos referimos a las características generales de la obra y al manual de estilo:

## 1. Características generales:

- 1.1 La Revista del ICDT es una publicación arbitrada. Por esta razón, los escritos serán objeto de evaluación por pares académicos. Una vez remitida la revisión por pares, cada autor será notificado acerca de la decisión de publicación o no, del texto sometido a proceso editorial. Si la aprobación es condicionada a la realización de ajustes al documento, el autor cuenta con un período corto para efectuar los ajustes recomendados, y se revisará la incorporación de los mismos para decidir sobre la publicación definitiva.

- 1.2. La Revista es una de las principales publicaciones del ICDT y anualmente es candidatizada a reconocidos premios nacionales. Es necesario que el texto presentado por los autores, además de original e inédito, posea: *i)* originalidad de planteamiento y buena lógica del razonamiento *ii)* dominio de los antecedentes normativos, jurisprudenciales y doctrinales del tema, y comprensión de los aspectos básicos económicos, financieros y contables *iii)* uso de bibliografía especializada y actualizada sobre el tema; técnica en el manejo bibliográfico y econométrico si fuere el caso. Se recomienda a los autores una revisión de las directrices éticas de comunicación de la investigación: “*Responsible research publication: international standards for authors*”, disponibles en: <http://tinyurl.com/9fmnrnz>. Pida al Editor del ICDT una copia de estas directrices traducidas al español.

Adicionalmente, es preciso que cada autor en la entrega del respectivo documento, indique a cuál de las siguientes categorías corresponde el texto elaborado: *i) Artículo de investigación científica:* presenta de manera detallada los resultados originales de proyectos de investigación, en una estructura que contiene introducción, metodología, resultados y conclusiones, *ii) Artículo de reflexión:* presenta resultados de investigación desde una perspectiva analítica, interpretativa o crítica del autor, sobre un tema específico, recurriendo a fuentes originales *iii) Artículo de revisión:* resultado de una investigación donde se analizan, sistematizan e integran los resultados de investigaciones publicadas o no publicadas, con el fin de dar cuenta de los avances y las tendencias de desarrollo; hace una cuidadosa revisión bibliográfica de por lo menos 50 referencias.

## **2. Manual de estilo**

### **2.1. Extensión y formato**

El texto no excederá las 35 páginas y serán escritos en página tamaño carta, a espacio sencillo, con márgenes de 3 cm. en fuente Arial 11, formato Word, WordPerfect u otro procesador de textos.

### **2.2. Autoría**

A continuación del título del documento se indicará el nombre completo del autor, a renglón seguido su afiliación institucional, indicando país y ciudad. A pie de página el autor indicará en máximo dos líneas, el mayor grado académico alcanzado y un breve resumen de la hoja de vida. Finalmente incluirá datos de contacto, teléfono, correo electrónico y postal, a efectos de las comunicaciones editoriales con el Instituto. Los autores

harán mención de los reconocimientos por contribuciones de su trabajo, de acuerdo a lo estipulado en el punto seis (6) 'Autoría y reconocimiento adecuado' de las *'Directrices Éticas de Publicación Responsable de la Investigación'*.

Al enviar y someter a proceso editorial un artículo, el autor acepta expresamente la transferencia de los derechos patrimoniales de autor a la Revista para su publicación en versión impresa y electrónica, conservando sus derechos morales. Igualmente el autor acepta que su artículo puede ser procesado por sistemas de información en bases de datos de relevancia y prestigio científico, propias o de terceros, para una mayor visibilidad del trabajo publicado. La autorización para estos procedimientos se entiende prestada por el sólo hecho de postular los textos a la Revista.

### **2.3. Contenido**

Todo texto incluirá: i) título del documento en español ii) resumen en máximo 250 palabras iii) palabras clave iv), título en inglés v) *abstract* vi) *keywords*. Igualmente tendrán apartados específicos titulados: introducción, conclusiones y recomendaciones. Las notas a pie de página y la bibliografía se harán conforme al manual de estilo *The Bluebook: a uniform system of citation*. Todos los artículos deben incluir un aparte explícito denominado conclusiones, en el cual se fijen los puntos más relevantes del trabajo realizado desde una perspectiva analítica. Se acepta la postulación de ponencias y conferencias presentadas en eventos, siempre que las mismas sean originales e inéditas y cumplan los requisitos expuestos.

### **2.4. Estructura**

El documento seguirá una titulación consecutiva así:

- 1 *Título 1.*
  - 1.1. *Subtítulo 1.*
    - 1.1.1. *Subtítulo 2...*
2. *Título 2.*
  - 2.1. *Subtítulo 1...*
3. *Conclusiones.*
4. *Bibliografía*

### **2.5. Guía resumida del manual de estilo**

Use los siguientes formatos ejemplificados para la citación de las respectivas fuentes:

*Capítulo de libro:*

Edgar Andrés Quiroga Natale. «El control constitucional en Colombia: estructura y técnicas de aplicación», en *Derecho Procesal Constitucional, Memorias del Primer Congreso Colombiano de Derecho Procesal Constitucional*, VC Editores Ltda., Bogotá, 2010.

*Artículo de revista:*

Manuel José Cepeda Espinoza, *El derecho a la Constitución en Colombia. Entre la rebelión pacífica y la esperanza*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Revista Española de Derecho Constitucional No. 44, Madrid, 1995.

*Libro:*

Víctor García Toma, *La Defensoría del Pueblo en el Perú*, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2005.

## Índices retrospectivos

### Revistas Nº 69 y 70

ARTÍCULOS	AUTOR	AÑO	REV. No.	PÁGS
Una aproximación a las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012 al régimen de las personas jurídicas desde la perspectiva del principio constitucional de eficiencia	Camilo Francisco Caycedo Tribín (Colombia)	2014	70	17-44
Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia	Juan Pablo Godoy Fajardo & Luis Felipe Noreña Ospina (Colombia)	2014	70	47-76
La administración tributaria y aduanera: diferencias estructurales para mantener una unión administrativa	Germán Pardo Carrero (Colombia)	2014	70	79-109
El concepto de deuda tributaria en la propuesta de directiva de base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (Biccis)	Roberto Ignacio Fernández López (España)	2014	70	113-130
El principio de capacidad contributiva como criterio para sostener el hecho imponible en el tributo aduanero	Felipe Moreno Yebra (México)	2014	70	133-155
La relación entre la cosa juzgada penal de la cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía	Anna Rita Ciarcia (Italia)	2014	70	161-179
La discrecionalidad en la visita domiciliar de inspección tributaria	María de los Ángeles González Luna & Mirlo Matías de la Cruz (México)	2014	70	183-202

ARTÍCULOS	AUTOR	AÑO	REV. No.	PÁGS
Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos.	Serviliano Abache Carvajal (Venezuela)	2013	69	27-48
Los problemas actuales del Impuesto Predial Rural.	Cristina Díaz Díaz & Ada López Bayona (Colombia)	2013	69	53- 80
Foreign Account Compliance Act (FATCA) and Developing Countries.	Diego Quiñones Cruz (Colombia)	2013	69	83- 105
La ley de Impuesto sobre la Renta como instrumento de armonización y coordinación del sistema tributario.	Leonardo Palacios Márquez (Venezuela)	2013	69	107-156
Nota de actualidad tributaria – Colombia ya señaló los paraísos fiscales y suscribirá más tratados de intercambio de información.	Jaime Monclou Pedraza (Colombia)	2013	69	163-170
Nota de actualidad tributaria– ¿Hacia una nueva Reforma Tributaria?	Juan Camilo Restrepo Salazar (Colombia)	2013	69	171-172

La presente es una obra arbitrada por el Centro de Investigaciones en  
Tributación (CIT) del ICDT. Agradecemos a los pares académicos  
anónimos, la revisión de los textos aquí publicados.

Esta revista se editó en las oficinas del  
Instituto Colombiano de Derecho Tributario  
Calle 75 No. 8 - 29  
Bogotá, D.C. - Colombia

