

Percepciones fiscales de los contribuyentes a la luz de las Teorías de las Relaciones Tributarias*

Tax perceptions of taxpayers in light of the Theories of Tax Relations

Recibido: agosto 13 de 2019 - Evaluado: octubre 03 de 2019 - Aceptado: diciembre 04 de 2019

María Alejandra Mora Muñoz**

José Luís Villarreal***

Para citar este artículo / To cite this article

Mora Muñoz, M. A., & Villarreal, J. L. (2020). Percepciones fiscales de los contribuyentes a la luz de las Teorías de las Relaciones Tributarias. *Revista Academia & Derecho*, 11(20), 287-318.

Resumen: En este artículo se aborda el instituto del tributo como un fenómeno presente a lo largo de la historia de la humanidad, considerado además desde aquellas épocas como impopular y complejo por las implicaciones económicas, sociales, políticas y culturales que entraña. Sin embargo y sobre todo en la edad moderna, sin desconocer los aportes en la materia anteriores a este período, tratadistas y estudiosos han debelado los fundamentos teóricos, filosóficos y las concepciones que sobre los impuestos se plasman en el ordenamiento jurídico de los Estados de Derecho. La revisión teórica desarrollada en este documento tiene como propósito analizar, a la luz de las teorías modernas tributarias, las percepciones que sobre los impuestos tienen los contribuyentes de la ciudad de Pasto. Para tal cometido la investigación es de carácter cuantitativo y de tipo transeccional

* Artículo inédito. Artículo de resultados de investigación. Este documento es resultado del proyecto de investigación profesoral “Iniciativas de recaudo basadas en el cumplimiento voluntario que utiliza la DIAN de Pasto para el recaudo de los tributos a los contribuyentes del municipio de Pasto”. Universidad Mariana – Pasto.

** Contadora Pública de la Universidad del Valle – Colombia, Magister en Administración Educativa del Instituto Tecnológico de Monterrey – México, Docente Investigadora Especialización en Gerencia Tributaria Universidad Mariana. Correo: mamora@umariana.edu.co

*** Contador Público de la Universidad Mariana – Colombia, Magister en Gestión Empresarial Universidad Libre Seccional Cali, Docente Investigador Contaduría Pública Universidad Mariana. Correo: jvillarreal@umariana.edu.co

descriptivo. El instrumento de recolección usado fue la encuesta, aplicada a 281 personas naturales, contribuyentes del impuesto de renta, no obligados a llevar contabilidad. Las reflexiones sobre los resultados del estudio opiniones fiscales de los contribuyentes de la ciudad permitieron concluir que tan afín son los modelos teóricos y los sentires de los encuestados frente al fenómeno tributario. De acuerdo a su percepción, en el país la estructura impositiva está alineada con la teoría de la función tributaria, establecida por el poder de coacción que ejerce el Estado a la hora de hacer cumplir las obligaciones tributarias y por el deber de tributar.

Palabras clave: Sistema tributario, instituto del tributo, poder tributario, relación jurídica tributaria, función tributaria, opiniones fiscales.

Abstract: In this article, the tax institute is considered as a phenomenon that is presented throughout the history of humanity, considered also from those times as unpopular and complex due to the economic, social, political and cultural implications it entails. However, and especially in the modern age, without ignoring the contributions in the matter prior to this period, experts and scholars have revealed the theoretical, philosophical fundamentals and the conceptions that about taxes are incorporated in the legal system of the States of Law. The theoretical revision developed in this document has the purpose of analyzing, in the light of modern tax theories, the perceptions that about taxes have taxpayers in the city of Pasto (Colombia). For this purpose, the research is of quantitative nature and of descriptive cross sectional type. The collection instrument used was the survey, applied to 281 natural people, taxpayers of Income Tax, not required to keep accounts.

The reflections on the results of the Tax Opinions Study of the taxpayers of the city allowed to decide how similar are the theoretical models and the feelings of the surveyed about the tax phenomenon. According to its perception, in the country the tax structure is aligned with the theory of the tax function, established by the imposition power exercised by the State when enforcing tax obligations

Key words: Tax system, concept of tax, tax power, tax obligation relationship, tax function, tax opinions.

Resumo: Neste artigo, o instituto do tributo é abordado como um fenômeno presente ao longo da história da humanidade, também considerado desde então como impopular e complexo devido às implicações econômicas, sociais, políticas e culturais que implica. No entanto, e especialmente na era moderna, sem desconsiderar as contribuições à matéria anteriores a esse período, estudiosos e acadêmicos debateram os fundamentos teóricos, filosóficos e as concepções de que os impostos estão incorporados na ordem jurídica dos Estados de Direito. O objetivo da revisão teórica desenvolvida neste documento é analisar, à luz das teorias tributárias modernas, as percepções que os contribuintes da cidade de Pasto têm sobre impostos. Para esse fim, a pesquisa é quantitativa e de tipo transeccional descritivo. O instrumento de coleta utilizado foi a pesquisa, aplicada a 281 indivíduos, contribuintes, não obrigados a manter contas. Reflexões sobre os resultados do estudo das opiniões tributárias dos contribuintes da cidade permitiram concluir como os modelos teóricos e os sentimentos dos entrevistados são semelhantes ao fenômeno tributário.

Segundo ele, no país a estrutura tributária está alinhada com a teoria da função tributária, estabelecida pelo poder coercitivo exercido pelo Estado no cumprimento das obrigações tributárias e pelo dever de pagar impostos.

Palavras-chave: sistema tributário, instituto tributário, poder tributário, relação jurídica tributária, função tributária, pareceres tributários.

Résumé: Dans cet article, l'institut hommage est abordé comme un phénomène présent tout au long de l'histoire de l'humanité, également considéré à cette époque comme impopulaire et complexe en raison des implications économiques, sociales, politiques et culturelles qu'il implique. Cependant, et en particulier à l'époque moderne, sans ignorer les contributions en la matière avant cette période, les universitaires et les universitaires ont débattu des fondements théoriques et philosophiques et des conceptions selon lesquelles les impôts sont incorporés dans l'ordre juridique des États de droit. L'objectif de la revue théorique développée dans ce document est d'analyser, à la lumière des théories fiscales modernes, les perceptions qu'ont les contribuables de la ville de Pasto des impôts. A cet effet, la recherche est quantitative et de type transectionnel descriptif. L'instrument de collecte utilisé était l'enquête, appliquée à 281 particuliers, contribuables, non tenus de tenir des comptes. Des réflexions sur les résultats de l'étude des avis fiscaux des contribuables de la ville nous ont permis de conclure à la similitude des modèles théoriques et des sentiments des répondants avec le phénomène fiscal. Selon lui, dans le pays, la structure fiscale est alignée sur la théorie de la fonction fiscale, établie par le pouvoir coercitif exercé par l'État lors de l'exécution des obligations fiscales et par l'obligation de payer des impôts.

Mots-clés: système fiscal, institut fiscal, pouvoir fiscal, relation juridique fiscale, fonction fiscale, avis fiscaux.

SUMARIO: Introducción. – Problema de investigación. – Metodología. – Esquema de resolución. – 1. Concepciones pre modernas acerca del instituto del tributo. –2. Teorías modernas de la relación tributaria. –2.1. Teoría de la relación de poder –2.2. Teoría de la relación jurídica tributaria. –2.2.1. Teoría de la relación jurídica compleja. –2.3. Teoría de la función tributaria. –3. Análisis de la encuesta de opinión. – Conclusiones. – Referencias.

Introducción

Un Sistema Tributario, en general, está conformado por un conjunto de tributos iluminados por unos principios, que se convierte en un camino apto para que los ciudadanos cumplan con la obligación de tributar, contribuyendo al sostenimiento de los gastos del Estado y a la satisfacción de determinados fines constitucionales (García Dorantes, 2002). En tal sentido, se dice que la tributación es un elemento clave para alcanzar el desarrollo económico, porque tiene una función social muy importante en el proceso de redistribución de la riqueza de una sociedad democrática; por lo tanto, bajo esta premisa, el cumplimiento de las obligaciones

tributarias es crucial pues constituye la forma más activa de ejercer la ciudadanía. Así, la tributación, en el estado moderno, ya no es solo una expresión del poder estatal, sino una conquista de los ciudadanos, un escudo contra las arbitrariedades de los gobernantes, pues se instaura atendiendo a una finalidad pública y cobijada por principios como los de solidaridad y fraternidad (Domingues & González, 2013).

Se deduce entonces que, una característica esencial del sistema tributario es su coherencia interna que obliga que todos los tributos, sean cuales fueren, se originen con base en los mismos fundamentos, de manera que conformen un todo ordenado hacia un fin que no es otro que lograr un sistema justo. (Colombia, 1991).

Existen diversos estudios sobre el origen y avance de los impuestos, en el escrito presentado por Mora y Bernal se hace una revisión teórico-conceptual sobre el tema; afirman: “Al ritmo de los cambios producidos en la organización social, económica y política de los pueblos, los tributos han sufrido grandes transformaciones en su esencia, objeto, finalidad y formas y técnicas de recaudación” (Mora Muñoz & Bernal Ortiz, 2016, pág. 204). De igual forma, la evolución de los impuestos se la puede considerar desde un enfoque de cobertura de necesidades hasta fuente permanente para respaldar el gasto público y de medio financiero de la hacienda pública a instrumento para el logro de fines políticos como la redistribución de la riqueza y la promoción de actividades económicas (Gerloff, 1961).

Conviene entonces establecer que se entiende por tributo, señalando que definirlo no ha sido fácil al punto que no existe consenso al respecto, sin embargo, pueden mencionarse tres tendencias que contienen el mayor número de opiniones: i) tributo como obligación, ii) como prestación coactiva, iii) como norma jurídica. (Bravo Cucci, 2018).

En este trabajo se adopta la siguiente definición de tributo concebido como obligación: Los tributos son “aquellos (recursos) que el Estado obtiene mediante el ejercicio del poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos-individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan” (Jiménez González, 2002, pág. 60). De la definición, se colige la existencia de dos sujetos que participan en esta relación: Estado y contribuyente. El primero obtiene recursos para el cumplimiento de sus fines y el segundo es quien debe realizar la retribución pecuniaria a favor del Estado (Santos Ibarra, 2017). En síntesis, éstos son los que en la norma tributaria se designan como sujeto activo y sujeto pasivo.

En el contexto colombiano, al revisar la jurisprudencia, la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 20 de mayo de 1966, citada por Bravo, expone que “el impuesto se distingue por ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre solo por el hecho de pertenecer a una comunidad” (Bravo Arteaga, 1997, pág. 47), por ende, las normas

tributarias tienen carácter legal y se establecen con el propósito de financiar el gasto público. Así, en el campo de la Hacienda Pública, el logro de los objetivos estatales requiere ineludiblemente de la percepción de ingresos; ésta se justifica en el denominado poder tributario, el cual constituye la manifestación del poder estatal general aplicado estrictamente al ámbito de la imposición tributaria, así en el campo de la actividad financiera del Estado, se establecen los ingresos y gastos públicos.

De lo expuesto anteriormente y haciendo referencia a los impuestos se esbozan a continuación sus principales características: i) unilateralidad: los impuestos son un aporte económico que hacen los ciudadanos (sujetos pasivos) de manera unilateral, sin esperar una contraprestación particular y definida por parte del Estado; la retribución que se deriva de ellos es colectiva. ii) Obligatoriedad del impuesto: el tributo es obligatorio derivado del poder de imperio del Estado; el ciudadano está obligado a cumplir, de lo contrario la administración tributaria puede exigirlos de manera coactiva. iii) Los impuestos deben estar expresamente establecidos en la ley, ex lege, señalándose en la misma quienes están obligados al pago, cuáles son los supuestos que los causan, sobre qué cantidad se va a grabar, cuál es la tarifa a aplicar, la forma y la fecha de pago y las sanciones en caso de incumplimiento (Dorante Chávez & Gómez Marín, 2014); más aún

el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Se exige sin referencia a ninguna actividad administrativa: no tiene otro fundamento que la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público se modula según la capacidad económica (Gorospe Oviedo, 2012, pág. 51)

iv). Es una prestación que, por lo general se paga en dinero; con contadas excepciones en casos muy particulares, la administración de impuestos puede recibir un bien mueble o inmueble como pago de una deuda fiscal.

Así entonces, al fenómeno tributario le es inherente la relación Estado-contribuyente y en dependencia del despliegue de dicha relación se han formulado diversas teorías que son el fundamento de los desarrollos normativos, en materia tributaria, de los Estados. Al respecto es importante resaltar:

Las relaciones entre el Estado y los particulares, desde el punto de vista tributario, han servido de base para la construcción de diversos modelos teóricos que responden básicamente a la pregunta por la justificación de la imposición, pero permiten además explicar el sentido, funcionamiento y desarrollo de las relaciones entre las tres funciones estatales¹. (Tapia C, 2005, pág. 33).

¹ Las tres funciones estatales hacen referencia a la función elaboradora de normas, función de aplicación administrativa y función de aplicación judicial.

Así las cosas, en este estudio se esbozan los fundamentos de las principales teorías tributarias desarrolladas en el Estado moderno, son ellas: i) La teoría de la Relación de Poder; ii) la Teoría de la Relación Jurídica Tributaria y su variante, la teoría de la Relación Jurídica Compleja y finalmente iii) la Teoría de la Función Tributaria, no sin antes hacer referencia, por su importancia, a los postulados de Santo Tomás de Aquino y del barón de *Montesquieu*. El propósito de esta revisión es analizar, a la luz de este referente teórico, las percepciones que sobre los impuestos tienen los contribuyentes de la ciudad de Pasto, personas naturales, declarantes del impuesto de renta y decidir qué tan convergentes son los fundamentos teóricos con los sentires de los encuestados.

Problema de investigación

¿Cuáles son las percepciones sobre los impuestos que tienen los contribuyentes, personas naturales de la ciudad de Pasto a la luz de las teorías tributarias modernas?

Metodología

El paradigma cuantitativo analítico fue el utilizado para el análisis de las percepciones sobre los impuestos que tienen los contribuyentes, personas naturales de la ciudad de Pasto a la luz de las teorías tributarias. En ese sentido la investigación pretendió obtener una mayor comprensión acerca del objeto de estudio a través de la relación de variables percepciones y teoría tributaria, buscando generalizar y replicar los hallazgos (Creswell, 2009) para resolver el objetivo planteado.

El diseño de la investigación es transeccional descriptivo. Para Hernández, Fernández y Baptista, “su propósito es describir variables y analizar su incidencia en un momento dado” (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2010, pág. 151). Es así como el presente estudio buscó medir las percepciones y actitudes fiscales de ciudadanos contribuyentes del impuesto de renta, no obligados a llevar contabilidad de la ciudad de Pasto.

El instrumento de recolección de información fue la encuesta, tomada del informe de investigación profesoral denominado: Iniciativas de recaudo basadas en el cumplimiento voluntario que utiliza la DIAN de Pasto para el recaudo de los tributos a los contribuyentes del municipio de Pasto, elaborada por los docentes investigadores María Alejandra Mora Muñoz y Jairo Antonio Enríquez Martínez en la Universidad Mariana de Pasto.

El número de reactivos de la encuesta es de 27 y 20 de las preguntas se adoptaron y adaptaron de dos estudios españoles así: El barómetro fiscal, realizado en el año 2015, estudio que pretende anualmente indagar las opiniones y actitudes fiscales de los españoles. El estudio es aplicado por el Instituto de Estudios Fiscales de España (Área de Sociología Tributaria, 2015) y el Estudio No. 3105 opinión pública y política fiscal (XXXII) realizado en julio de 2015 por el Centro de Investigaciones Sociológicas de España. (Mora Muñoz & Enríquez Martínez, 2018, pág. 97)

Para el presente artículo, la encuesta se aplicó a 281 individuos personas naturales, declarantes del impuesto de renta, no obligados a llevar contabilidad con el fin de conocer sus opiniones y actitudes fiscales, durante el periodo comprendido entre julio de 2018 y enero de 2019.

El procesamiento de la información se hizo mediante el programa estadístico informático SPSS y Excel. En este documento se presenta el análisis a cinco preguntas, mediante figuras de elaboración propia, y se comparan las respuestas de los contribuyentes con las teorías de las relaciones tributarias, discutidas en los referentes teóricos. La validez de las preguntas se constató a través de la técnica del juicio de expertos. En su revisión se contó con la participación del Magister Luis Carlos Gonzáles Ariza, reconocido tributarista a nivel nacional; Magister Francisco Palacios, funcionario de la división de fiscalización de la DIAN de Pasto y el Especialista Diego David funcionario de la división de cobranzas de la DIAN de Pasto.

Esquema de resolución

Con el fin de dar solución objetivo planteado, que busca analizar las percepciones que sobre los impuestos tienen los contribuyentes de la ciudad de Pasto a la luz de teorías tributarias, se abordarán dentro de este artículo las siguientes temáticas: i) las concepciones premodernas acerca del instituto del tributo, ii) las teorías modernas del instituto del tributo, iii) presentación de resultados, y finalmente, iv) conclusiones.

1. Concepciones premodernas acerca del instituto del tributo.

Mucho antes de la aparición del Estado moderno se encuentran concepciones elaboradas sobre el instituto del tributo, entre ellas, se destacan las reflexiones que hace Santo Tomás de Aquino en su obra la “*Suma Teológica*” y las aportaciones del pensador francés *Charles-Louis de Secondat*, conocido como el barón de *Montesquieu*.

La Teoría Escolástica sobre los impuestos formulada por Santo Tomás de Aquino establece los fundamentos del impuesto justo en cuatro causas: final, eficiente, material y formal. Así entonces, los impuestos se justifican por el fin para el cual son establecidos, y ese fin no puede ser otro que la utilidad que de ellos derivan los ciudadanos, en consecuencia, los impuestos y la ley deben dirigirse hacia el bien común y no a los intereses particulares y personales de un pequeño grupo de privilegiados (Pérez de Ayala, 2003). Es decir, la causa final no es otra sino el bien común². Para Santo Tomás

si los príncipes exigen a los súbditos lo que según justicia (se refiere a la justicia legal) les deben pagar para conservar el bien común, aunque empleen violencia no es rapiña. Pero si los príncipes toman injustamente algo por la violencia es rapiña lo mismo que el latrocinio. (Pérez de Ayala, 2003, pág. 18).

Es decir, los impuestos se justifican en la medida en que ellos estén destinados al bien común, así se hayan obtenido por la fuerza, hay entonces en Aquino justificación de la coacción que el monarca puede ejercer sobre los súbditos incluso empleando métodos violentos. En esta concepción se presiente que el fin, que es un fin superior, justifica los medios, juicio superado en el estado democrático.

La causa formal en Santo Tomás de Aquino se revela cuando afirma que los súbditos deben concurrir con el pago de los tributos según la capacidad que tengan para ello, esto es la forma justa o causa formal y para ello tienen que seleccionarse adecuadamente las materias objeto de imposición, aquí entonces los tributos se justifican también por su causa material (Pérez de Ayala, 2003). Pero, además, Aquino bogaba por la generalidad de los impuestos, cuando reclamaba que deben ser cobrados a todos, constituyendo un gran avance para su época, puesto que en aquellos tiempos las cargas tributarias recaían en determinados grupos sociales (Soler Belda, 2015).

La Causa eficiente en Santo Tomás hace referencia a que los tributos sean impuestos por la autoridad competente y legítima (Gorospe Oviedo, 2012).

² Prevalencia del interés general establecido en la constitución política de Colombia de 1991. La Constitución Política de 1991, destaca como una de las funciones del Estado la prevalencia del interés general sobre el particular y la búsqueda del bien común: “**Artículo 2.** Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares” (Constitución Política de Colombia, 1991).

Por otra parte, las consideraciones tomistas relativas a que “la fuente tributaria debe operar solo en casos de absoluta necesidad son, al menos en el plano teórico, válidas, y no se ven aminoradas por el escaso volumen efectivo que representan los ingresos patrimoniales en el Estado moderno”. (Tapia C, 2005, pág. 334). De igual manera, la actuación del Estado debe estar dirigida a buscar el interés general de la sociedad y en esa dirección los tributos deben estar orientados sobre el mismo propósito, señalando con ello la pervivencia de algunos de los postulados del Aquinate.

Más adelante, en el siglo XVIII, el barón de *Montesquieu* en su obra “*El Espíritu de las leyes*”, dedica varios capítulos para desarrollar sus planteamientos referidos al ámbito tributario, ideas que como se verá en seguida tienen vigencia actual a pesar de que no todos los tributaristas tienden a darles el mismo valor (Pérez de Ayala, 2003). Aquí se presenta una síntesis de las mismas según el autor en comentario:

- a) La ley como fuente de la obligación tributaria: la regulación tributaria es uno de los principales aspectos que deben ser reservados al poder legislativo en la tripartición del poder. Y es necesario para la seguridad jurídica del contribuyente y para evitar los abusos de la administración real. Este principio en la doctrina tributaria actual se conoce como principio de la reserva de la ley, el cual es de rango constitucional (Pérez de Ayala, 2003).
- b) La distinción entre la legalidad y la justicia en el tributo: la justicia del tributo hay que buscarla en otras circunstancias como: i) el tributo que se recaude debe ser invertido en el bienestar general de la sociedad y de los ciudadanos; ii) debe ser exigible únicamente a aquellos contribuyentes que tienen capacidad para pagarlo; iii) el mecanismo para determinar el monto a pagar debe tener en cuenta únicamente la diferencia de capacidades de los contribuyentes. Es decir, el principio de reserva de la ley no determina si la obligación *ex lege* corresponde a criterios éticos o de justicia, significando con ello que la ley es, solo, la fuente de la obligación tributaria, pero no es la causa de la obligación, en el sentido técnico-jurídico del término (Pérez de Ayala, 2003).
- c) El principio de la vigencia temporal predeterminada de las leyes: el período de un año es el máximo periodo con que se deben establecer los impuestos; transcurrido éste el legislador debe prorrogar, modificar o derogar una ley tributaria. Se señala aquí que estas leyes no pueden tener vigencia indefinida, deben ser limitadas en el tiempo (Pérez de Ayala, 2003).
- d) La función de las leyes tributarias en orden a la justicia y libertad: las leyes tributarias deben limitar lo menos posible la libertad de los ciudadanos. Plantea *Montesquieu* que la libertad de los ciudadanos se ve limitada cuando

el Estado instituye tributos excesivos y que los impuestos que ahora se llaman directos son más perjudiciales para la libertad humana que los que son de carácter indirecto. (Pérez de Ayala, 2003).

Conviene ahora, traer a colación el concepto de impuestos que maneja Montesquieu, por las implicaciones que en la dogmática tributaria ha tenido dicha formulación: “*Montesquieu* afirmó que las rentas estatales son la proporción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de poder disfrutar del resto de sus rentas en forma tranquila” (Tapia C, 2005, pág. 333) A partir de esta formulación se desarrolló la teoría del impuesto como precio, según la cual se considera al impuesto como un fenómeno de cambio o de contraprestación por los servicios que se obtienen del Estado (Pérez de Ayala, 2003). Desde el punto de vista del contribuyente, este planteamiento significa que quienes se benefician más de los servicios que el Estado presta deben contribuir en mayor medida con las cargas fiscales (Tapia C, 2005); desde el punto de vista del Estado, si éste quiere recaudar más impuestos debe, en consecuencia, prestar más y mejores servicios, es decir, entre más eficiente sea el gobierno mayores recursos recaudará.

La teoría del precio o del beneficio es una teoría que surge del iusnaturalismo racionalista y del individualismo imperante desde mediados del siglo XVIII y desde esta concepción surge un criterio de justicia, a la hora de establecer las contribuciones, basado en la equivalencia o contraprestación por los servicios prestados (Pérez de Ayala, 2003). Así, entonces, existe correspondencia entre el deber de pagar impuestos con la obligación de ofrecer servicios y en consecuencia es la renta el indicador de la demanda de servicios públicos (Soler Belda, 2011). Al respecto, si bien en la actualidad la teoría del beneficio presenta grandes inconvenientes para el sector público no se le puede negar el aporte que la misma ha hecho al desarrollo teórico de la Hacienda Pública. (Dominguez Martínez, 2016).

A partir de esta concepción se desprenden otras que van en la misma dirección, así por ejemplo, aparece la teoría que considera a las cargas tributarias como primas de seguro, en este sentido, los impuestos personales se asimilan a un seguro por la protección de la vida y los impuestos patrimoniales se conciben como un seguro para la protección de los bienes, protección que el Estado debe a sus ciudadanos Schomölders citado por (Pérez de Ayala, 2003).

La teoría tributaria del beneficio ha sido superada por la doctrina moderna. Son varias las razones que permiten apartarse de esta concepción, entre ellas se destacan: i) no puede establecerse una equivalencia cuantitativa entre lo que el ciudadano paga como impuesto y los servicios que el estado le presta; ii) de ninguna manera puede colegirse que la relación entre el estado y los contribuyentes es una relación de cambio, el estado ofrece a sus ciudadanos una serie de servicios públicos sin

pensar cuál es el grado de utilidad o beneficio para un contribuyente en particular; iii) es finalidad del estado propiciar el bien común para todos sus ciudadanos contribuyentes o no y en consecuencia no se puede hablar de una contraprestación entre el estado y los ciudadanos; iv) en los estados sociales de derecho, uno de los principios constitucionales es la solidaridad, de aceptarse la teoría del cambio, ésta no sería posible por cuanto quienes más necesitan de la presencia del estado en el ofrecimiento de los servicios públicos son la personas que menos capacidad contributiva tienen, contrariando la teoría de cambio que señala una relación directa entre contribución y servicios públicos. (Tapia C, 2005).

Por otra parte, las consideraciones anteriores muestran que el criterio de justicia que se desprende de concebir los impuestos como precio no es dable, ya que no es posible cuantificar el grado de beneficio que obtiene el ciudadano, pero además la capacidad de pago como uno de los criterios de justicia adoptado en los estados modernos va en contravía de lo preceptuado por la teoría en comento.

Cabe anotar que para varios tratadistas *Montesquieu* es uno de los precursores de la teoría del tributo como precio; sin embargo, otros contradicen esta posición señalando que no se hace justicia con la profundidad de su planteamiento tributario (Pérez de Ayala, 2003) del cual algunos elementos se han esbozado en líneas anteriores.

La insuficiencia de la Teoría de cambio llevó a nuevos planteamientos buscando desentrañar la relación entre el Estado y los ciudadanos en el plano tributario, y es así que nacen las teorías de las relaciones tributarias que se abordan a continuación.

2. Teorías modernas de la relación tributaria.

El enfoque teórico de la doctrina tributaria se sustenta en la relación entre el Estado y los contribuyentes y en dependencia de la forma como se despliega dicha relación se han desarrollado diversos planteamientos que sirven de sustento a los sistemas tributarios de los países democráticos (Fernández Rodríguez (2005) y Ferreiro Lapatza (2010)). En la búsqueda de lograr el cumplimiento de los fines esenciales establecidos en la constitución y la ley

en el Estado contemporáneo se deben diseñar y ejecutar políticas, planes y programas para lograr un desarrollo armónico de las aspiraciones del ser humano. Pero, más allá de la simple declaración formal, se encuentra la efectiva realización de los derechos en la vida cotidiana de las personas, donde el Estado es interventor social por excelencia a través de la gestión estatal, hoy conocida como gobernanza democrática. (Bolaños Bolaños, 2017, pág. 56).

En este orden de ideas, en el Estado moderno (mediados del siglo XIX en adelante) son tres las teorías que buscan fortalecer la relación Estado-contribuyente y han servido de base para analizar desde distintas perspectivas el fenómeno impositivo. Estas son: a) La teoría de la Relación de poder, b) la Teoría de la relación jurídica tributaria y su variante, la teoría de la relación jurídica compleja y c) la Teoría de la función tributaria. (Tapia C, 2005).

2.1. Teoría de la relación de poder

Según esta teoría la relación entre el Estado y los contribuyentes es una relación de fuerza o de poder, por la cual el Estado impone a sus súbditos los tributos y éstos deben sujetarse llanamente a este poder. Esta teoría considera que el Estado, por el solo hecho de serlo, tiene el poder suficiente de imponer a sus ciudadanos contribuciones; en esta relación a los contribuyentes solo les asiste el cumplimiento cabal de las imposiciones tributarias mientras el Fisco está dotado de derechos y pretensiones (Montero Traibel, 1985).

El principal teórico de esta teoría anterior al Estado moderno, es Ziegler quien expuso sus fundamentos en su obra *De Iuribus Majestatis Tractatus Academicus* en 1681 (Pérez de Ayala, 2003); sin embargo, las raíces profundas de este pensamiento se encuentran en la edad media donde autores como Baldo afirman que la fuente del derecho de imposición radica en la soberanía del Estado (Tapia C, 2005). La relación de sujeción derivada de la soberanía que el Estado ejerce sobre los súbditos, los obliga a pagar los tributos en la forma que el Estado determine.

No obstante, el desarrollo de la teoría de la relación de poder se presenta en la Alemania del siglo XIX y tiene a Otto Mayer, entre otros, como uno de sus principales exponentes y se encuentra ligada a la concepción del Estado-Policía, anterior al Estado de Derecho. (Montero Traibel, 1985).

Según autores como Berliri (1971), Giuliani (1997), González (2003) el Estado cuenta con el poder de imponer obligaciones a los conciudadanos, como parte de su potestad de dictaminar leyes que generen obligaciones de pagar un impuesto. A Esto se suma, el fundamento del carácter irrenunciable y como un deber obligatorio como parte del poder del Estado con relevancia jurídica y de permanencia donde el Estado ejerce su poder mediante fuentes constitucionales y legales. (Amorós Rica, 1963); (Agudelo Ibáñez, 2015).

En ese orden de ideas, la finalidad de la existencia del Estado y de su actuación radica en la fuerza y la grandeza de la cosa pública; es el príncipe quien ostenta y ejerce el poder público sin cortapisas o limitaciones y es en su persona, encarnación ideal de la persona que representa, donde reside todo el poder, sus dictámenes son

de obligatorio cumplimiento (Pérez de Ayala, 2003). A los súbditos les corresponde únicamente cumplir la voluntad del soberano y aunque pueden recurrir dichos mandatos, es el criterio del monarca es el que finalmente se impone.

Continuando con su análisis Pérez de Ayala hace una diferencia entre lo que son las leyes de derecho civil y las leyes de policía; si bien las primeras son dictadas por el príncipe su aplicación corresponde a los jueces y son de obligatorio cumplimiento para el monarca; las segundas, en cambio, las dicta y aplica el príncipe apoyándose en sus funcionarios a quienes concede ciertas potestades incluso para no aplicarlas; el príncipe puede apartarse de la ley decidiendo por sí mismo. Las leyes de la economía y de la hacienda pública se enmarcan dentro de las leyes de policía y en consecuencia, en materia tributaria, la relación entre el príncipe y los súbditos es una *relación de poder*, el contribuyente está sujeto a la voluntad del gobernante. (Pérez de Ayala, 2003).

Tapia (2005) y Pérez de Ayala (2003) señalan a Meyer como el constructor metodológico de esta teoría. Los citados autores refieren que, para el tratadista alemán las normas o reglas de tributación no conceden derechos subjetivos, es decir los ciudadanos no tienen capacidad de decisión, ni pueden objetar la imposición de la tributación y por tanto dichas normas no tienen contenido jurídico, son únicamente de carácter administrativo. Pero el carácter administrativo que Meyer concede a las normas tributarias conduce a que la relación entre el Estado y los ciudadanos sea exclusivamente una relación de poder, por cuanto al no requerir la participación de los representantes del pueblo, es una actividad de la competencia natural del monarca. (Montero Traibel, 1985).

Si bien Meyer admite que el establecimiento y la definición de los tributos debían hacerse por una ley general, para la actividad administrativa tributaria lo acepta solo excepcionalmente:

Solo para ciertos objetos particularmente importantes se ha hecho de la ley (...) una condición indispensable de la actividad del Estado. Para todos los otros casos el poder ejecutivo queda libre, obra en virtud de su propia fuerza y no por la fuerza de la ley. (Pérez de Ayala, 2003, pág. 70).

Así entonces, Meyer concibe el poder tributario similar al poder de policía en el sentido que los dos son poderes existentes, diferenciándose por su finalidad: el primero, procura dotar al Estado de los recursos suficientes para el cumplimiento de sus propósitos, el segundo busca la protección y seguridad de sus ciudadanos (Tapia C, 2005). Esta concepción llevó a que las leyes tributarias no fueran consideradas como leyes de justicia, tornándose el poder tributario de carácter unilateral e ilimitado y a definir al tributo como “la manifestación del poder del Estado sobre el súbdito”. (Vanoni, 1961, pág. 144). Esa naturaleza ilimitada del Estado se presenta

ante los habitantes de una nación mediante los deberes, principios y derechos establecidos en su constitución política, de tal forma que los obliga a obedecer las leyes y a destinar recursos para el beneficio del interés general (Loewenstein, 2018).

Sin embargo, como respuesta a la potestad tributaria todopoderosa e ilimitada concedida al Estado, surge en la sociedad y en los individuos la necesidad de buscar mecanismos y medios para defenderse de la arbitrariedad y el abuso en el tema impositivo, dando nacimiento a una serie de principios de gran contenido moral que se constituyen en los pilares en que se debe cimentar el sistema tributario, entre ellos están: el principio de legalidad, el respeto a la propiedad privada y la igualdad (Tapia C, 2005).

La consolidación de unos principios constitucionales, con alto contenido político y moral, permearon la esencia misma del Estado, lo que delimitó la actuación del poder público al cumplimiento de las normas y principios constitucionales, siempre en busca del interés general y para la consecución de los fines esenciales del Estado. Estos principios, además, se convirtieron en criterios hermenéuticos para el ejercicio de la función judicial³, al servir como base en la interpretación y aplicación de las normas legales y constitucionales en la solución de los casos jurídicos concretos (Cárdenas Caycedo, 2016). La configuración de los principios constitucionales, más allá de meros criterios orientadores y heurísticos, permitió el paso de un Estado de Derecho fundado en el principio de legalidad, a un Estado moderno constitucional y democrático de Derecho, fundado en la supremacía de la Constitución.

Y es así, con el advenimiento del Estado moderno constitucional y democrático como el andamiaje en que se sustentó la teoría de la relación de poder, empieza a derrumbarse para dar paso a otra que quite las potestades omnímodas del estado y ofrezca garantías a los contribuyentes. El contenido de la nueva teoría se presenta en los párrafos siguientes.

2.2. Teoría de la relación jurídica tributaria

Esta teoría comienza a esbozarse a partir de la expedición de la Ordenanza General de los impuestos alemana en 1919. En ella se definió a la obligación tributaria como obligación *ex-lege* cuyo nacimiento estaba sujeto a la realización

³ De acuerdo con Cárdenas Caycedo (2016) “Es moneda común reconocer que el esquema de principios se constituye en una guía fundamental a la hora de aplicar el derecho (Dworkin, 1989) En esta lógica discursiva, algunos autores como (Ramírez Gómez, 1999) identifican unas funciones claras de los principios en el derecho” (Cárdenas Caycedo, 2016, pág. 269): una función creativa, una función hermenéutica y una función integradora.

del hecho imponible y reglamentó además todas aquellas cuestiones relacionadas con las competencias de la Administración, la liquidación y recaudación de los impuestos. (Pérez de Ayala, 2003).

Por otra parte, la conceptualización inicial de dicha teoría se debe a los tratadistas alemanes *Hensel* y *Nawiasky*, perfeccionada con posterioridad por la doctrina italiana, *Giannini*, *Berliri* y *Vanoni*; francesa, *Jeze*; española, Bujanda y latinoamericana, *Jarach*, Valdés Costa, Araujo Falcao y Montero. (Tapia C, 2005).

Antes de considerar los principales elementos de esta teoría, conviene definir el significado de Poder tributario: Para Berliri es:

el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario (Berliri, 1971, pág. 1968).

Para Calvo Ortega el Poder Tributario es

una posición jurídica abstracta y permanente que tiene diversas manifestaciones concretas y limitadas: establecimiento de tributos y un conjunto de potestades de naturaleza heterogénea: reglamentaria, de interpretación, de inspección (investigación), de organización, de decisión de pretensiones. (Calvo Ortega, 1997, pág. 128).

Como puede observarse la definición de Calvo Ortega incluye además de la potestad normativa, aquellas otras potestades de diversa índole, que por lo general corresponden a la administración tributaria con objeto de la recaudación de los tributos. Así entonces, la doctrina tributaria moderna distingue con claridad entre la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición, con el objeto de que cada una de las atribuciones en estas dos esferas sean asumidas por el órgano del Estado competente para ello, como son para el primer caso, el poder legislativo y en el segundo el ejecutivo.

En el mismo sentido que Calvo Ortega, Luchena Mozo considera que el poder tributario es tanto poder normativo como función administrativa en cuanto a la aplicación de la norma y la percepción de los tributos, tarea confiada a la Administración tributaria haciéndola titular de derechos y de obligaciones frente al contribuyente; pero los administrados son igualmente titulares de derechos y deberes frente a la Administración,

(...) lo que supone que entre ambos sujetos Administración financiera y administrado- se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídicas tributarias. (Luchena Mozo, 2006, pág. 1).

De lo anterior se colige, que la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes asume la forma de una relación jurídica, tal cual se concibe en el ámbito de las relaciones privadas, “es decir de contenido obligacional” (Tapia C, 2005, pág. 341). En consecuencia, el Estado es el acreedor, el ciudadano contribuyente es el deudor y el vínculo entre ellos está dado por la obligación tributaria cuya fuente es la ley. Dicho de otra manera, la relación jurídica entre el Estado y los administrados se establece cuando el primero haciendo uso de su poder tributario instituye un tributo, la ley que lo determina genera vínculos entre el Estado y las personas que deben cumplir con la obligación allí determinada (Mitre Bethancourt, 2013).

Es así como el punto común de los clásicos de la Teoría de la relación jurídica tributaria, es el sometimiento a la ley, significando con ello que el Estado es igual a los particulares y como ellos también está sometido a la ley, es entonces, sujeto de derechos y obligaciones como son los contribuyentes y por tanto no se puede hablar de una relación de poder, sino de una relación entre iguales unidos por un lazo obligacional (Montero Traibel, 1985).

Continuando con el análisis de esta relación, Pérez de Ayala (2003) y Tapia (2005) señalan que Hensel distingue tres fases en la vida del tributo: i) la existencia del tributo como institución, lo cual supone la creación del tributo con todos los elementos que le son característicos al igual que los procedimientos administrativos para aplicarlos, aspectos todos derivados de la ley; ii) la existencia del impuesto como una relación jurídica obligacional, etapa que se abre con la realización del hecho imponible produciendo el nacimiento de la obligación tributaria; iii) momento del tributo, donde el Estado a través de la administración tributaria busca hacer efectiva la pretensión del tributo. En esta fase, el acreedor (Administración tributaria) tiene una especie de superioridad frente al deudor (contribuyente), sin embargo, no se puede olvidar que todas las actuaciones administrativas están reguladas por la ley y en consecuencia las relaciones que se despliegan son de igualdad y no de predominio.

Por su parte, Luchena leyendo a Hensel afirma que el tratadista alemán tiene como foco central de su teoría “*el hecho imponible*”, entendido como “una situación descrita en la disposición legal, que al concretarse va a originar la obligación tributaria, y como consecuencia el efecto que la obligación persigue: el pago de una prestación pecuniaria” (Luchena Mozo, 2006, pág. 1). Este medio técnico-jurídico le permite sustentar que la relación Estado-contribuyente no es una relación de poder, habida cuenta de que su contenido se encuentra preestablecido en la ley y tanto la administración como el administrado están por igual sometidos a su imperio. La teoría de la relación jurídica tributaria ha permeado los estatutos tributarios de la mayoría de los países latinoamericanos, ello se debe a *Dino Jarach* con su magistral obra “*El hecho imponible*” (Montero Traibel, 1985).

No obstante, es preciso aclarar que con Jarach el eje de la teoría centrado en la obligación tributaria se desplaza hacia la realización de los presupuestos generadores de dicha obligación, es decir el peso de la relación debe estar puesto en las circunstancias que la originan. (Jarach, 1996) Sin embargo, las críticas al concepto de *hecho imponible* surgieron de diversas fuentes y en distintas épocas. Es así como se señala que no es exclusivamente la ocurrencia de un hecho el que da nacimiento a una obligación tributaria, sino que es indispensable la comprobación de otros antecedentes que en conjunto soportan tal obligación (Castro Hidalgo, 2017).

La teoría de la relación jurídico tributaria, también se vincula con su naturaleza jurisdiccional, al sustituirse la voluntad de los destinatarios directos y como una garantía de justicia en el procedimiento de determinación. (Bielsa, 1952).

2.2.1. Teoría de la relación jurídica compleja. Para autores como Giannini la Teoría de la relación jurídica tributaria de contenido obligacional es insuficiente para abarcar todo el conjunto de relaciones que se despliegan con la administración tributaria y que a su juicio deben ser incluidas; por ello llama a la relación jurídica tributaria de contenido complejo. (Luchena Mozo, 2006). Según Tapia estas obligaciones accesorias son de diversa índole:

(...) tales como obligaciones de recargo, obligaciones que tienen por objeto una prestación de hacer, de no hacer o de soportar, etc. Incluso algunos autores colocan como objeto de tal relación a las de naturaleza penal. Todo ello, en definitiva, confiere un carácter complejo a la relación tributaria. (Tapia C, 2005, pág. 342).

En la concepción de *Giannini* la esencia misma de su teoría está en la deuda tributaria originada en la ley y la equipara con la deuda civil (Montero Traibel, 1985), sin embargo, no se puede olvidar que “si bien es cierto, la obligación tributaria mantiene identidad estructural con la obligación del Derecho Civil, no le son aplicables todos los medios de extinción contenidos en el Código Civil”. (Aguayo López, 2014, pág. 254).

Entre los partidarios de esta teoría se encuentran *Giannini & Sainz de Bujanda*, *Berliri*, *Plugiessse*, *Blumenstein* entre otros. Sin embargo, algunos tratadistas consideran que la Teoría de la relación jurídica es en sí misma de contenido complejo, puestos que en ella están contenidas tanto la obligación tributaria principal como las demás accesorias, derivadas de la normatividad y que están en relación con aquella (Aguayo López, 2014) y en este sentido no habría necesidad de hacer distinciones entre una y otra. *Dino Jarach* comparte este criterio, para él en el fenómeno tributario solamente se da una única relación material, de la cual se desprende una serie de deberes ya sean formales, administrativos, procesales e incluso penales, cada uno de los cuales es una rama de dicho fenómeno (Tapia C, 2005).

En síntesis, las tres teorías anteriores, se las conoce como de *perspectiva estática* por cuanto centran el fenómeno tributario en un elemento fijo (obligación tributaria, hecho imponible) y han sido rebatidas o al menos consideradas insuficientes para una explicación satisfactoria del fenómeno, por cuanto con ellas no se pueden dar respuesta a toda una serie de relaciones tributarias que no tienen cabida en la obligación impositiva. Al respecto Montero señala que al tomar como fundamento de la teoría la deuda impositiva Giannini olvida que existen relaciones de contenido patrimonial entre la administración y el contribuyente que no necesariamente se desprenden de la obligación de dar (Montero Traibel, 1985).

Como consecuencia de los planteamientos anteriores, en la doctrina tributaria de finales de los años 60 del siglo pasado, se abre paso una nueva dogmática conocida como perspectiva dinámica del fenómeno tributario, cuyos principales fundamentos se presentan en seguida.

2.3. Teoría de la función tributaria

Los tributaristas italianos *Micheli*, *Mafezzoni*, *Fedele*, entre otros, comienzan a concebir el fenómeno tributario desde una óptica diferente a la de la relación jurídica; para ellos las explicaciones de las normas impositivas deben venir desde el derecho público y no del derecho intersubjetivo (derecho civil) como lo plantea la teoría que se critica (Tapia C, 2005). Así comienza a hablarse no ya de una obligación (acreedor-deudor) sino del ejercicio de un poder de imposición y la realización del mandato mediante el cumplimiento de deberes contemplados en la ley. (Montero Traibel, 1985).

En este orden de ideas, es *Micheli* quien desarrolla el concepto de poder de imposición, clave, desde la nueva óptica, para la comprensión teórica del fenómeno; el tratadista italiano señala la no coincidencia entre el ejercicio del poder de imposición con el ejercicio del derecho de crédito, pues para él no siempre, en el tema tributario, hay coincidencia entre crédito y deuda puesto que si bien algunos tributos pueden considerarse como obligación hay otros que se derivan del deber de contribución (*Micheli*, 1989).

En la obra de *Micheli* se divide el concepto de potestad tributaria en dos estamentos: potestad tributaria normativa y potestad de imposición (Lago Montero, 2002). La primera es la manifestación del poder del Estado en la regulación de las normas tributarias, y la segunda es la “potestad administrativa de carácter instrumental a través de cuyo procedimiento se determina si existe y que dimensiones tiene el presupuesto de hecho del tributo, si el sujeto pasivo ha cumplido correctamente, si junto a él se colocan otros sujetos obligados”. (González García, 1974, pág. 1562).

Así entonces, el análisis del instituto del tributo debe provenir desde la consideración de la finalidad de las normas tributarias iluminada por el derecho público; dicha finalidad está orientada hacia los intereses generales de la sociedad y es tarea de la administración tributaria tutelarlos y materializarlos.

En la teoría de la función tributaria, reitera Tapia, la administración actúa en la defensa del bien común, del interés general y en ese sentido corresponde al derecho público orientar dicha actuación (Tapia C, 2005). Entonces, no se trata aquí de que haya una norma que establezca dicha finalidad, sino de que se materialice más allá de la Constitución y se convierta en el pilar cardinal de la justicia social (Pulgarín Arias, Bustamante García, & Zapata Zuluaga, 2019)

Con la realización de esta teoría la administración se enfrenta a diversas situaciones jurídicas tales como exigir el pago del tributo, liquidar la deuda, realizar acciones de fiscalización, devolver los excedentes, orientar a los contribuyentes, resolver las inquietudes que éstos le presenten, etc. y para el administrado surgen las correlativas que correspondan. Como se puede observar no todas ellas pueden ser enmarcadas en el concepto estático de obligación, sino que es necesario tratar el fenómeno tributario desde un foco más amplio como es el de deber de contribución, sin negar claro está que en ocasiones se pueda utilizar la figura jurídica de obligación. (Tapia C, 2005).

Maffezzoni (1965) defensor de esta teoría, adopta como elemento central la noción de procedimiento tributario, y coincidiendo con *Mordeglia* (1994) lo conciben como el mecanismo más pertinente para relacionar los derechos y deberes tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes, el vínculo que los une no es ya de acreedor-deudor, sino la de sujetos de ese procedimiento, reflejándose con ello el dinamismo de la vida del tributo. Por su parte *Fedele* (1974), asegura que este procedimiento es un esquema utilizado para reconstruir y sistematizar el fenómeno tributario.

Continuando con el análisis de esta nueva concepción, el fenómeno tributario no se reduce a esa estática y eterna oposición acreedor-deudor, por el contrario, el fenómeno es dinámico por cuanto se asiste a un *procedimiento* donde administración y administrado tienen diversas posiciones y funciones; esto no supone abandonar completamente la teoría de la relación jurídica, sino de actualizar y adaptar los conceptos claves de la misma; así, por ejemplo, “el hecho imponible si bien deja de ser el centro, como fuente de obligación, se convierte en el único elemento que sirve para valorar la legitimidad del tributo”. (Montero Traibel, 1985, págs. 14-15).

Más aún, la concepción dinámica del instituto del tributo amplía el campo de acción de los contribuyentes y permite examinar las distintas fases por las cuales atraviesa el deber de contribuir; se aparta de la concepción rígida estática del modelo

“obligacional” generado por la realización del hecho imponible, para dar paso a una nueva forma de concebir y analizar todos los aspectos relacionados con las cargas tributarias. (Luchena Mozo, 2006).

Pero, además, la nueva concepción del tributo es una concepción más flexible, donde la relación jurídico-tributaria hace parte de una de mayor contenido que bajo categorías técnicas como potestad de imposición, función tributaria, procedimiento tributario ponen de relieve aspectos administrativos del tributo, ocultos en la concepción anterior, valorizándolos en su real dimensión. (Pérez de Ayala, 2003).

La doctrina expuesta en los párrafos que anteceden ha sido igualmente objeto de fuertes críticas, provenientes fundamentalmente de quienes defienden la teoría de la relación jurídica tributaria. Los principales argumentos esgrimidos hacen referencia a los siguientes aspectos: i) Señalar que el vínculo entre administración- administrado se deriva de una potestad de imposición es desandar el camino de la evolución teórica para regresar a las concepciones premodernas fuertemente asociadas con el Estado-policía, donde el soberano o monarca a su arbitrio imponía los tributos; en el estado moderno, subrayan, la relación es de igualdad puesto que es la ley la que regula la actuación tanto para la administración como para el contribuyente y cuando la teoría de la función, sobrevalora desmedidamente la actuación de la administración tributaria frente a los contribuyentes sustituye una relación de igualdad por una de supremacía de la administración. ii) La noción de procedimiento en la teoría de función es un concepto jurídico de mayor pertinencia para abarcar todas las situaciones jurídicas que se presentan en el fenómeno tributario reduciéndolas al esquema de la relación jurídica tributaria de contenido complejo y en consecuencia resulta inocuo hablar de una nueva perspectiva teórica.

3. Análisis de la encuesta de opinión

Como puede observarse, la discusión sobre la concepción teórica del instituto del tributo está lejos de ser resuelta, importantes tributaristas están en una u otra orilla. Así, la Teoría de la relación jurídica tributaria, que tiene en Hensel como su principal impulsor, con variantes como las de Giannini y de Jarach, entre otros, ha sido respetada y continúa vigente en varios países europeos como latinoamericanos (Tapia C, 2005); en el ordenamiento tributario colombiano se encuentran disposiciones que parecen indicar su inclinación sobre la teoría de la Relación jurídica tributaria. Baste observar como la Constitución Política en su artículo 338 establece implícitamente el Principio de Legalidad pilar fundamental de la citada teoría. Por otra parte, el Título Preliminar del Estatuto Tributario es sobre La obligación tributaria y en el artículo primero al referirse al origen de la

misma señala que ésta se produce con la realización de los presupuestos previstos en la ley, es decir con la generación del *hecho imponible*; tanto en el artículo 2º como en el artículo 792 se definen los *sujetos pasivos* de la obligación tributaria como aquellos contribuyentes respecto de los cuales se realiza el hecho generador de la obligación tributaria, vislumbrándose en ellos la influencia que por la época de expedición del Estatuto ejercía Dino Jarach en Latinoamérica, con su magistral obra “*El hecho imponible*”.

Pero también, en las constituciones de los estados sociales de derecho, Colombia es uno de ellos, se consagra el deber que les asiste a los ciudadanos de contribuir a financiar las actividades del estado; es así como el artículo 95 de la Carta Política colombiana al referirse a los deberes de los ciudadanos, en el numeral 9 estipula “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Se señala entonces, que en el fenómeno tributario está consagrado un deber de ciudadanía antes que una obligación de dar, visión adoptada por la teoría de la función tributaria.

Es más, la Corte Constitucional (2009) al referirse a los tributos señala: “son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su **poder de imperio**, para el cumplimiento de sus fines” (Sentencia C-134, 2009), (resaltado fuera del texto), mostrando así que la teoría de la función tributaria ha permeado la normatividad y la jurisprudencia constitucionales.

Conviene ahora examinar los resultados de la encuesta de opiniones fiscales aplicada entre julio de 2018 y enero de 2019, descrita con detalle en la metodología, a los contribuyentes del impuesto de renta, personales naturales del municipio de Pasto, departamento de Nariño, a la luz de los referentes teóricos expuestos en las líneas anteriores.

Al indagar a los encuestados sobre su percepción frente al uso que el Estado da a los impuestos, afirman que éstos son necesarios para la inversión social, figura 1, la respuesta sugiere que los ciudadanos son conscientes acerca de la tributación, la conciben como un deber cuya finalidad es el bien común y propende por los intereses generales de la sociedad, por esto la administración tributaria estatal actúa en la defensa del bien común; apreciación ésta concordante con la teoría de la función tributaria. Aunque el ciudadano del común esté ajeno a las reflexiones teóricas propias de los especialistas, la convivencia en comunidad y las necesidades específicas de su entorno social lo llevan al convencimiento de que los tributos deben servir para satisfacer las necesidades esenciales de la población. Es el deber ser de pagar los impuestos.

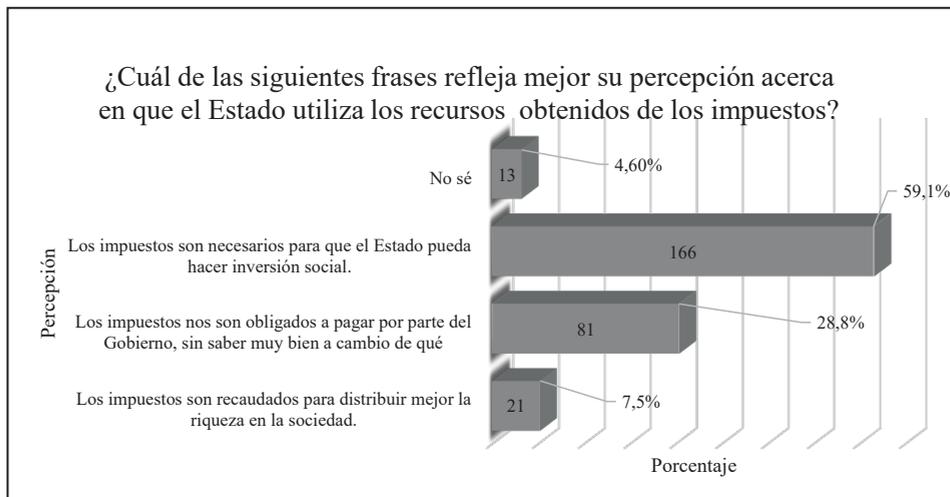


Figura 1. Finalidad de los impuestos

Fuente: elaboración propia

Al preguntarles a los contribuyentes su opinión sobre los recursos que el Estado invierte en servicios básicos (educación, servicios públicos, vivienda, vías, infraestructura, desempleo, transporte, investigación en ciencia y tecnología, entre otros), Figura 2, manifiestan que es muy poca la inversión estatal, mostrando como la finalidad de los tributos planteada por la teoría de la *función tributaria* no se cumple. Para el ciudadano contribuyente del impuesto de renta del Municipio de Pasto, el deber de tributar no está en relación armónica con la inversión social, situación que sin lugar a duda influye no solo en su conciencia y cultura tributarias, sino en el imaginario colectivo frente a los impuestos. Si bien el Estado es el administrador de los recursos que recauda a través de los tributos, a quien realmente pertenecen es a la población, por lo tanto, el Estado se los debe reintegrar en bienes y servicios públicos (Gómez Gallardo & Macedo Buleje, 2008).

Aunque, constitucionalmente Colombia es un Estado Social de Derecho dentro del cual debe prevalecer el bien común y el interés general⁴, y los impuestos son

⁴ Sobre la naturaleza del Estado Social de Derecho en Colombia y su relación con el interés general y la identidad constitucional, Agudelo (2015) señala: “En la construcción de la doctrina desde el año 2003 a la fecha, la Corte Constitucional ha señalado como elementos esenciales de la identidad constitucional, el sistema presidencial de gobierno, la separación del poder público, el sistema de frenos y contrapesos, el derecho de igualdad, el principio de meritocracia en la carrera administrativa, el principio de supremacía constitucional, la independencia y autonomía de la jueces de la república, el principio de alternación y

necesarios para que el Estado pueda cumplir con las tareas que benefician a la comunidad en general (Bravo Arteaga, 1997), en tanto “la Hacienda Pública cobra mayor relevancia, puesto que su objeto es el análisis de los objetivos del sector público a través de ingresos y gastos presupuestales, donde el Estado es receptor de recursos fiscales e inversor de estos” (Bolaños Bolaños, 2017, pág. 13) no obstante, por diversos factores, uno de ellos es, sin duda, el alto nivel de corrupción entronizado en el país, las inversiones estatales muchas veces se desvían hacia objetivos que no tienen que ver con la finalidad superior de propiciar el bienestar general.

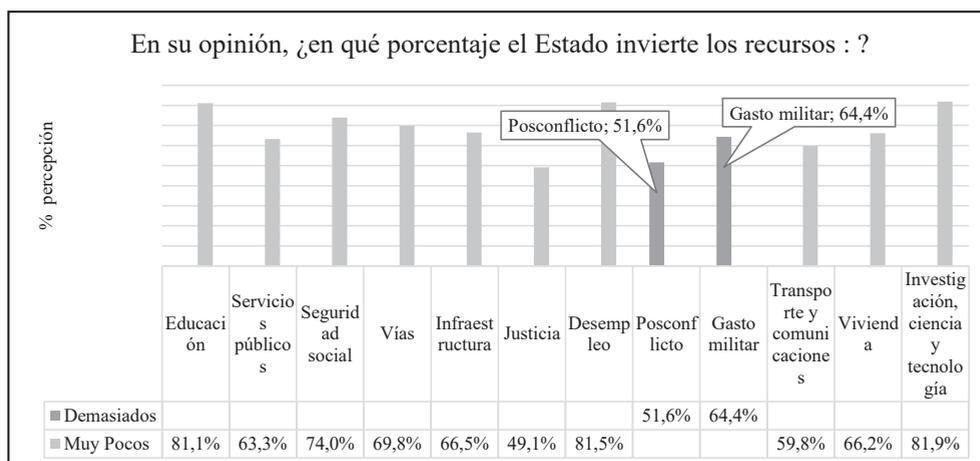


Figura 2. Inversión social del Estado

Fuente: elaboración propia

Cuando se interroga a los ciudadanos sobre cuánto se beneficia por el pago de sus impuestos, su respuesta es que el beneficio obtenido es poco (Figura 3) y en esa dirección, también afirman que la retribución que recibe del Estado es menor comparada con el monto de los impuestos que pagan (Figura 4).

períodos preestablecidos, el deber de los congresistas de actuar en todo momento consultando la justicia y el bien común, el principio de moralidad pública, el marco democrático participativo y el principio de Estado social y democrático de derecho. A estos elementos le ha dado diferentes denominaciones: principios definitorios de la constitución (C-1200 de 2003); principios y valores esenciales (C-551 de 2003); valores y principios medulares del Estado Constitucional de derecho (C-153 de 2007); aspectos definitorios de la identidad constitucional (C-588 de 2009); mandatos o principios constitucionales (C-153/07-C-310 de 2010); elementos y principios estructurantes (C-288-2012) y ejes definitorios de la identidad constitucional (C010/13, C-579 de 2013). Estos elementos definitorios de la Constitución Política son verdaderos límites materiales implícitos al poder constituido de reforma constitucional, quien no podría sustituir total ni parcialmente la Constitución”. (Agudelo Ibáñez, 2015, pág. 134),

Estas percepciones son consecuencia obvia de la apreciación que tienen los contribuyentes sobre la finalidad que deben tener los impuestos y la realidad que, desde su óptica, observan sobre el destino de los mismos. Como se conoce bien, con frecuencia la relación Estado - Ciudadanos entra en conflicto y requiere de un proceso de legitimación que posibilite el conocimiento y la confianza de los contribuyentes en la política fiscal del Estado. (Bedoya & Vásconez, 2010).

Sin embargo, hay que tener presente que la inversión social que haga el Estado con lleva explícito el beneficio que recibe el ciudadano cuando hace parte de un conglomerado social, aspecto vinculado con la teoría de función tributaria, donde la administración actúa en la defensa del bien común, del interés general y en ese sentido corresponde al derecho público orientar dicha actuación, situación afirmada en Colombia como lo señala con claridad meridiana la Corte Constitucional cuando afirma:

Los beneficios que representan para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna. (Sentencia T-532, 1992).

Así entonces, los contribuyentes al apreciar que sus impuestos no se destinan al bienestar general, piensan que como individuos tampoco obtienen favor alguno y en ese sentido, se puede afirmar que la finalidad planteada en la teoría de la función tributaria y establecida formalmente en el ordenamiento tributario del país en la realidad de estos contribuyentes no se percibe.

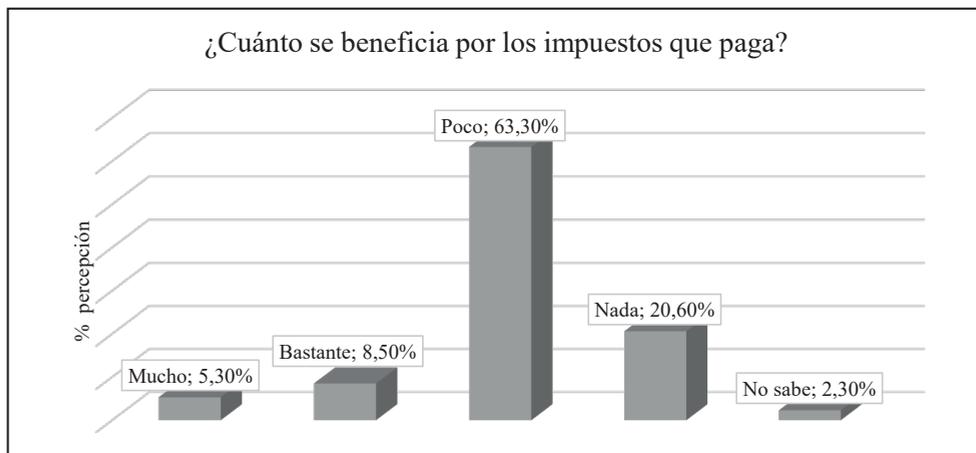


Figura 3. Beneficios por los impuestos que paga

Fuente: elaboración propia

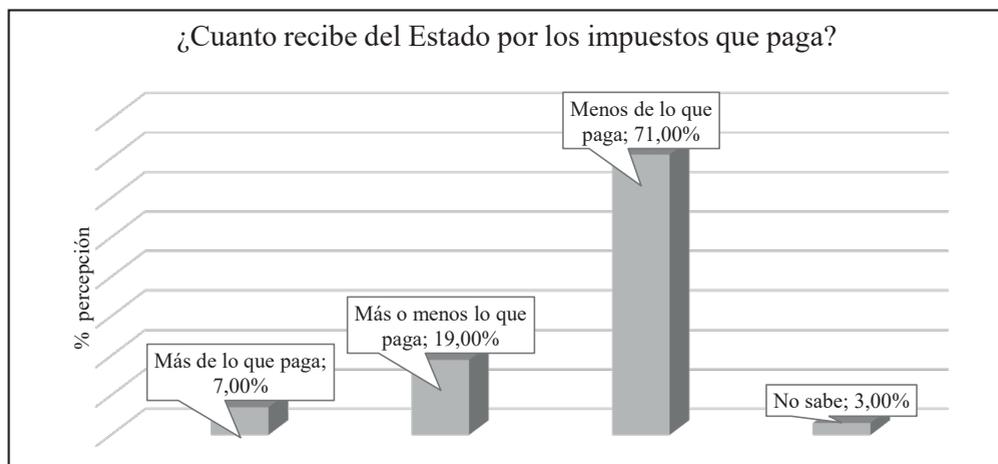


Figura 4. *Retribución del Estado hacia el contribuyente*

Fuente: elaboración propia

En los resultados de la encuesta se encuentra que los contribuyentes están de acuerdo y muy de acuerdo en que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN- les produce temor (Figura 5), esta afirmación muestra que para éstos su relación con el Estado en el tema de los impuestos no es una relación de igualdad a pesar de que la DIAN cumple su función con sujeción a las normas preexistentes que establecen deberes y derechos para unos y otros. Esto se relaciona con la teoría de la función tributaria donde el ciudadano del común mira al ente estatal desde una posición de inferioridad; donde el Estado tiene un conjunto de potestades de naturaleza heterogénea: reglamentaria, de interpretación, de inspección (investigación).

Así entonces, la doctrina tributaria moderna distingue con claridad entre la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición, el Estado representado en la DIAN está dotado de poderes y en cambio el contribuyente asiste con temor al cumplimiento de su obligación impositiva. La relación es percibida entonces, de “plano inclinado” donde el binomio oponente lo constituyen por un lado el poder de imposición y por el otro el deber de tributar (Tapia C, 2005), visión más acorde con la teoría de la función tributaria que con la de la relación jurídica tributaria.

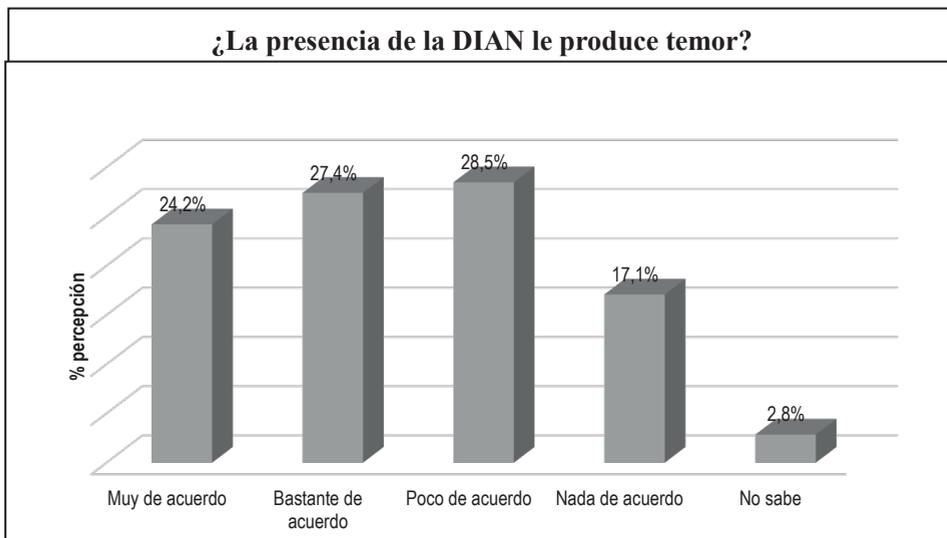


Figura 5. *Temor ante la presencia de la DIAN*

Fuente: elaboración propia

Finalmente, en la figura 6 se muestra otro de los resultados de la encuesta: Los contribuyentes mayoritariamente dicen que pagan los impuestos porque se ven obligados a ello, visión que deja entrever el poder de coacción que ejerce el Estado para lograr el cumplimiento de las obligaciones contributivas.

Para la Corte Constitucional Colombiana, ese poder de coacción varía según la naturaleza del tributo (Sentencia C-134, 2009) y en consecuencia, la pendiente del plano inclinado de la relación que se despliega en la teoría de la función tributaria está en dependencia del poder de coacción y del deber de tributar (Tapia C, 2005); en los impuestos, como el de renta, al decir de la propia Corte Constitucional en la sentencia referenciada en este párrafo es mayor que en otro tipo de contribuciones y así lo perciben los encuestados.



Fuente: elaboración propia

Conclusiones

El propósito de este documento fue analizar las percepciones que sobre los impuestos tienen los contribuyentes, personas naturales de la ciudad de Pasto a la luz de las teorías tributarias, siendo el impuesto una prestación pecuniaria que debe pagar el contribuyente por ser parte del país y cuyo recaudo y administración le corresponde al Estado colombiano para financiar el gasto público. En el documento se identificó que el juicio teórico acerca del instituto del tributo aún no está resuelto; por cuanto en este fenómeno es inherente la relación Estado-contribuyente y en dependencia de ella se han formulado diversas teorías que son el fundamento de los desarrollos legislativos y normativos, en materia tributaria, de los Estados.

Con respecto a los resultados presentados sobre la encuesta de opiniones fiscales aplicada a los contribuyentes del impuesto de renta entre el mes de julio de 2018 y enero de 2019, se muestra que las percepciones que éstos tienen frente al fenómeno tributario se inclinan hacia la teoría *de la función tributaria*, adoptada como un deber de ciudadanía, antes que a la teoría de la *relación jurídica*. Son varios elementos desprendidos de sus respuestas los que permiten hacer la aseveración anterior: i) el reconocimiento de que los impuestos cumplen una finalidad hacia el bien común; ii) la percepción de que los mismos no se dirigen a satisfacer las necesidades esenciales de la sociedad, incumpléndose el deber ser de los mismos; iii) la percepción de

la supremacía del Estado frente al ciudadano en el tema impositivo; iv) el poder de coacción que ejerce el Estado a la hora de hacer cumplir con las obligaciones tributarias. Estos elementos reafirman la teoría de la función tributaria en tanto el poder tributario es normativo y el Estado al ejercer su poder es titular de estipendios y obliga a los contribuyes al sometimiento, haciéndose titular de derechos.

También se puede afirmar que el adentrarse en las relaciones entre el Estado y los contribuyentes que se despliegan en el instituto del tributo es labor de expertos, sin embargo, los ciudadanos ajenos a las reflexiones teóricas sí pueden dar cuenta con sus percepciones de cuan acertadas son las conclusiones a que llegan los especialistas. Por su parte el Estado como administrador de los recursos tributarios debe desarrollar estrategias para su apropiado manejo y generar alternativas de solución frente a las dificultades que surjan en torno a la aplicación de las normas tributarias. Este estudio teórico y de carácter cuantitativo contribuye a generar cultura y sensibilización para el pago de impuestos, en tanto el Estado ejerce una supremacía frente a la ciudadanía y busca aportar a la tradición hermenéutica de las teorías tributarias plasmados en el ordenamiento jurídico de los Estados de Derecho.

Otro hallazgo del estudio demuestra que los contribuyentes manifiestan en sus respuestas los términos oponentes de la relación base de la teoría de la *función tributaria*: por un lado, el *Estado con su poder de imperio* y por otra *el ciudadano con su deber de tributar*. El primer elemento está implícito al señalar *su temor a la DIAN* a quien reconocen la facultad de hacer cumplir las leyes tributarias que el Estado expide y la fuerza de coacción que le asiste, el segundo elemento se vislumbra cuando señala la finalidad de los impuestos y en consecuencia el deber que como ciudadano tiene de tributar y pagar.

Referencias.

- Aguayo López, J. (2014). La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva- en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. *Revista Derecho & Sociedad*(43), 239-254. Recuperado el 30 de 4 de 2020, de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12573/13131>
- Agudelo Ibáñez, S. J. (2015). Identidad Constitucional: límite a la reforma constitucional en Alemania, Italia y la India. *Academia & Derecho*, 6(11), 123-154.
- Amorós Rica, N. (1963). *Derecho Tributario (explicaciones)*. Madrid: Derecho Financiero. Área de Sociología Tributaria. (2015). *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles. Doc. No. 25*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Bedoya, A., & Vásconez, B. (2010). Entendiendo la moral tributaria en Ecuador. *Fiscalidad. Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas*(5), 91-132. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10469/3873>
- Berliri, A. (1971). *Principios de Derecho Tributario* (Vol. 3). Madrid: Derecho Financiero.
- Bielsa, R. (1952). *Estudios de derecho público* (Vol. 3). Michigan: Universidad de Michigan.
- Bolaños Bolaños, L. d. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de derecho: División de Ciencias Jurídicas*, 54-81. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/851/85152301004.pdf>
- Bravo Arteaga, J. R. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario* (2 ed.). Bogotá: Ediciones Rosaristas.
- Bravo Cucci, J. (2018). *Fundamentos de Derecho Tributario* (6 ed.). Lima, Perú: Jorge Bravo Gucci. Obtenido de <https://www.peruebooks.com/ebook/0276229/fundamentos-de-derecho-tributario>
- Calvo Ortega, R. (1997). *Curso de Derecho Financiero Derecho Tributario (parte general)*. Madrid: S.L. Civitas Ediciones.
- Cárdenas Caycedo, O. A. (2016). Contratación electrónica en las transacciones con bitcoins en Colombia. *Academia & Derecho*, 7(13), 265-308.
- Castro Hidalgo, B. (2017). Evolución del concepto de hecho imponible y su aplicación en el sistema tributario chileno. Obtenido de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/147526/Castro%20Hidalgo%20B%20c3%a1rbara.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Centro de Investigaciones Sociológicas. (2015). *Opinión Pública y Política Fiscal (XXXII). Estudio No. 3105*. Madrid. Obtenido de http://datos.cis.es/pdf/Es3105mar_A.pdf
- Colombia, C. P. (4 de Julio de 1991). Bogotá D.C., Colombia: Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Constitución Política de Colombia. (1991). Artículo 4 [título I]. *Sda Ed. Legis*.
- Creswell, J. W. (2009). *Research Design. Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. (3 ed.). Thousand Oaks C.A.: Sage Publications, Inc.
- Domingues, J. M., & González, C. C. (Diciembre de 2013). Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España. *Direito GV [online]*, 9(2), 573-614. doi:<https://doi.org/10.1590/S1808-24322013000200009>
- Domínguez Martínez, J. (2016). La noción de progresividad impositiva : de la teoría a la praxis. *La noción de progresividad impositiva : de la teoría a la praxis*(5). (U. d. IAES-Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Recopilador) Madrid, España. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10017/26297>

- Dorante Chávez, L., & Gómez Marín, M. E. (2014). *Derecho Fiscal* (1 ed.). México D.F.: Grupo Editorial Patria.
- Fedele, A. (1974). La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1745.
- Fernández Rodríguez, C. (2005). La Constitución Financiera Europea. *Revista de Derecho de la Unión Europea*(8), 229-239. Obtenido de <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:19689/CfinEur.pdf>
- Ferreiro Lapatza, J. (2010). *Instituciones de Derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons.
- García Dorantes, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, S.L.
- Gerloff, W. (1961). Doctrina de la Economía Tributaria. En W. & Gerloff, *Tratado de Finanzas* (pág. 823). Buenos Aires: El Ateneo.
- Giannini, A., & Sàinz de Bujanda, F. (1957). *Instituciones de derecho tributario* (Vol. 1). Madrid: Editorial de Derecho financiero.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho Financiero* (6 ed., Vol. 3). Buenos Aires: De Palma.
- Gómez Gallardo, L. M., & Macedo Buleje, J. C. (2008). La difusión de la cultura tributaria y su influencia en el sistema educativo peruano. *Investigación Educativa*, 12(21), 143-153. Obtenido de http://200.62.146.19/bibvirtualdata/publicaciones/inv_educativa/2008_n21/a11v12n21.pdf
- González García, E. (1974). Los esquemas fundamentales de Derecho Tributario. *Derecho Financiero*(114), 1551 y ss.
- Gorospe Oviedo, J. (2012). *Derecho Financiero y Tributario (Esquemas y resúmenes)* (2 ed.). Madrid: Dykinson, S.L.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la Investigación* (5 ed.). Lima: El Comercio S.A.
- Jarach, D. (1996). *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo* (3 ed.). Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- Jiménez González, A. (2002). *Lecciones de Derecho Tributario*. México D.F.: Thomson.
- Lago Montero, J. M. (2002). El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, XXXV(103), 477-516. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/427/42710305.pdf>
- Loewenstein, K. (2018). *Teoría de la Constitución* (2 ed.). (A. Gallego Anabitarte, Trad.) Barcelona: Ariel. Obtenido de https://static0planetadelibrocom.cdnstatics.com/libros_contenido_extra/38/37625_Teoria_de_la_Constitucion.pdf

- Luchena Mozo, G. (2006). *La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*. Castilla - La Mancha: Universidad de Castilla-La Mancha. Obtenido de <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/06-La-relacin-juridico-tributaria.ashx>
- Maffezzoni, F. (1965). *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*. Napoli: Morano.
- Micheli, G. (1989). *Corso di Diritto tributario* (8 ed.). Roma: UTET.
- Mitre Bethancourt, J. A. (2013). La Relación Jurídica Tributaria: “El Hecho Imponible”. *La Relación Jurídica Tributaria: “El Hecho Imponible”*. Panamá. Obtenido de <https://studylib.es/doc/5155596/la-relaci%C3%B3n-jur%C3%ADdica-tributaria--%E2%80%9C-el-hecho-imponible%E2%80%9D>
- Montero Traibel, J. (27 de 5 de 1985). Las Doctrinas Tributarias: Su evolución y Estado Actual. Obtenido de http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev08_JPMT.pdf
- Mora Muñoz, M., & Bernal Ortiz, O. A. (2016). El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *UNIMAR*, 34(2), 201-219. Obtenido de <http://editorial.umariana.edu.co/revistas/index.php/unimar/article/view/1251>
- Mora Muñoz, M., & Enríquez Martínez, J. A. (2018). *Iniciativas de recaudo basadas en el cumplimiento voluntario que utiliza la DIAN de Pasto para el recaudo de los tributos a los contribuyentes del municipio de Pasto*. Investigación profesoral, Universidad Mariana, Pasto.
- Mordeglija, R. (1994). *Derecho administrativo y tributario. El poder de policía como punto de articulación*. Buenos Aires: Interoceánica S.A.
- Pérez de Ayala, J. L. (2003). Evolución del concepto jurídico del Tributo en el derecho positivo español. *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*(33), 454-473. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=784747>
- Pulgarín Arias, F. A., Bustamante García, H. C., & Zapata Zuluaga, L. M. (2019). Noción de interés público en las constituciones de Iberoamérica. *Contaduría Universidad de Antioquia*(75), 13-42. doi:<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n75a01>
- Santos Ibarra, J. M. (2017). Legislación vigente en materia tributaria del comercio electrónico (e-commerce) en Colombia y la necesidad de un pronunciamiento por parte del legislador. *Revista Academia & Derecho*(15), 85-110. Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/derecho/article/view/231/224>
- Sentencia C-134, 2. (25 de Febrero de 2009). Corte Constitucional. Sala Plena. *M.P. Mauricio González Cuervo*. Bogotá. Obtenido de <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-134-09.htm>
- Sentencia T-532, 1. (23 de Septiembre de 1992). Corte Constitucional. Sala segunda de revisión. *M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz*. Bogotá. Obtenido de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/t-532-92.htm>

- Soler Belda, R. (17 de 11 de 2011). La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario (Tesis Doctoral). *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*. Jaén, Andalucía, España: Universidad Jéan. Obtenido de <http://ruja.ujaen.es/bitstream/10953/552/1/9788484398493.pdf>
- Soler Belda, R. (2015). *La Progresividad en las reformas Triburarias*. Madrid, ESPAÑA: Dykinson, S.L. doi:10.2307/j.ctt1k232fk
- Tapia C, J. (2005). Bases para un Debido Proceso Tributario: Tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. *Revista Chilena de Derecho*, 32(2), 329-362. Obtenido de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=177021336006>
- Vanoni, E. (1961). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributaria*. (M. Queralt, Trad.) Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.