

**MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA**

---

# **DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO**

**La Armonización Tributaria  
en el Sistema Andino de Integración**

**1ª Edición**



BOGOTÁ • MÉXICO D.F. • BUENOS AIRES • SANTIAGO • CARACAS • LIMA

CL-5702

# ÍNDICE GENERAL

PRÓLOGO .....	xi
PRESENTACIÓN .....	xvii
INTRODUCCIÓN .....	1

PRIMERA PARTE  
**EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO  
DESDE LA PERSPECTIVA DEL PODER TRIBUTARIO  
Y DE LA CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS  
EN DIRECTOS E INDIRECTOS**

## CAPÍTULO I

### **Poder tributario, principio de reserva de ley de los tributos y derecho tributario comunitario**

SECCIÓN I:	PODER TRIBUTARIO Y PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY DE LOS TRIBUTOS NOCIONES GENERALES SOBRE EL PODER TRIBUTARIO .....	12
SECCIÓN II:	SOBERANÍA, PODER TRIBUTARIO Y SUPREMACÍA TRIBUTARIA DEL PARLAMENTO .....	21
SECCIÓN III:	PODER TRIBUTARIO, COMPETENCIA Y FUNCIÓN TRIBUTARIAS. LAS TESIS PROCEDIMENTALISTAS Y LA DISTINCIÓN ENTRE DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL Y FORMAL .....	31
SECCIÓN IV:	LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y EL PODER TRIBUTARIO DEL JEFE DE ESTADO, DEL PARLAMENTO Y DE LOS ORGANISMOS COMUNITARIOS ....	47
SUBSECCIÓN I:	EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA LOS ACUERDOS DE LIBRE COMERCIO EN COLOMBIA .....	49
	1. El comercio internacional y la economía global – Los bloques económicos .....	52
	2. Los acuerdos de libre comercio – Referencia al caso colombiano .....	53

SUBSECCIÓN II: EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LAS CONSTITUCIONES DE LOS PAÍSES ANDINOS PODER TRIBUTARIO DEL JEFE DEL ESTADO A TRAVÉS DE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS – REFERENCIA A LA CONSTITUCIÓN DE COLOMBIA .....	58
1. El sistema colombiano de aprobación y control constitucional de los tratados internacionales .....	58
a) <i>Nociones generales—La aprobación del tratado por el Congreso garantiza en teoría el respeto del principio nullum tributum sine lege</i> .....	58
b) <i>La aplicación provisional de los tratados—Ejercicio excepcional del poder tributario, con alcance transitorio, por el presidente de la república</i> .....	61
2. Reglas constitucionales de Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela en materia de aprobación de tratados internacionales sobre tributos .....	62
a) <i>La Constitución de Bolivia</i> .....	62
b) <i>La Constitución de Ecuador</i> .....	62
c) <i>La Constitución de Perú</i> .....	63
d) <i>La Constitución de Venezuela</i> .....	63
SUBSECCIÓN III: EL PODER TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO, SUPRANACIONAL O DE LA INTEGRACIÓN EL PRINCIPIO NULLUM SINE LEGE EN EL ORDEN COMUNITARIO .....	64
1. Fases o etapas de los procesos de integración .....	67
a) <i>La zona de libre comercio</i> .....	67
b) <i>La unión aduanera</i> .....	68
c) <i>El mercado interior o mercado común</i> .....	70
d) <i>La comunidad económica</i> .....	71
2. Integración económica, derecho comunitario y derecho tributario comunitario - El derecho comunitario no niega la soberanía popular sino que se fundamenta en ella y parte de la base de la concurrencia de soberanías nacionales que le sirven de sustento - La supranacionalidad y las constituciones de los países andinos .....	72

## CAPÍTULO II

### **La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario**

SECCIÓN I: ASPECTOS GENERALES DE LA CLASIFICACIÓN TRADICIONAL DE LOS IMPUESTOS EN DIRECTOS E INDIRECTOS .....	87
---	----

SECCIÓN II:	CRITERIOS DE DISTINCIÓN ENTRE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS .	91
	1. Distinciones científicas entre impuestos directos e indirectos ....	91
	a) <i>El criterio de la incidencia – La incidencia pretendida por el legislador</i> .....	92
	b) <i>El criterio de la situación estática o dinámica de existencia o de empleo de la riqueza afectada por el impuesto</i> .....	97
	c) <i>El criterio de la exteriorización de la capacidad contributiva</i> .....	99
	2. Distinción entre impuestos directos e indirectos desde el punto de vista jurídico administrativo .....	101
SECCIÓN III:	A MANERA DE CONCLUSIÓN: NO HAY UN CRITERIO ÚNICO QUE PUEDA SERVIR DE REFERENCIA, EN TODOS LOS CASOS, PARA LA CALIFICACIÓN DE UN IMPUESTO COMO DIRECTO O INDIRECTO .....	102
SECCIÓN IV:	UNA CONTROVERSI PERMANENTE: SISTEMA TRIBUTARIO E IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS .....	104
SECCIÓN V:	LA CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN DIRECTOS E INDIRECTOS Y EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO .....	109

~ SEGUNDA PARTE

**LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE IMPUESTOS INDIRECTOS – EL LEGADO DE EUROPA Y LA EVOLUCIÓN Y LAS PERSPECTIVAS DE LA ARMONIZACIÓN EN LA COMUNIDAD ANDINA**

CAPÍTULO I

**Nociones generales sobre la armonización tributaria y la supremacía del derecho comunitario sobre las normas nacionales**

SECCIÓN I:	NOCIONES GENERALES SOBRE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA .....	119
	1. La armonización implica una decidida conciencia comunitaria ....	123
	2. La armonización jurídica tiene un alcance eminentemente normativo y debe corresponder a la fase de integración económica de que se trate .....	124
	3. Los métodos y planes para la armonización deben tener en cuenta las condiciones de la integración económica .....	127

4.	La armonización debe ser expresión de las fases correspondiente a la integración comunitaria – Progresividad y etapas de la armonización .....	127
5.	La armonización es tarea conjunta de los organismos supranacionales y de los Estados miembros .....	128
6.	La armonización tributaria parte del supuesto de la existencia de normativas nacionales independientes que deben ser materia de aproximación .....	130
7.	Dada la función eminentemente instrumental de la armonización tributaria, su concepción y desarrollo deben tener siempre presentes los objetivos de la integración económica .....	131
SECCIÓN II:	EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DEL DERECHO COMUNITARIO Y LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMATIVAS NACIONALES .....	133
1.	Breve referencia a la jurisprudencia sobre el principio de supremacía .....	134
2.	El efecto directo y la aplicación directa de las normas de derecho comunitario y su relación con el principio de supremacía y con la armonización tributaria .....	144
SECCIÓN III:	NECESIDAD DE UN MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO SUBREGIONAL Y DE CÓDIGOS TRIBUTARIOS NACIONALES COMO INSTRUMENTOS EFICACES PARA LA ARMONIZACIÓN .....	148
1.	Algunas apreciaciones generales sobre el significado de la codificación tributaria y la importancia que se le ha reconocido en la breve historia del derecho tributario – Los dos sistemas de codificación (de “principios y normas básicas” o de “regulación integral de los tributos con normas generales y especiales”) .....	148
2.	Los pronunciamientos de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario sobre la importancia y la necesidad de la adopción de Códigos Tributarios Nacionales .....	150
A.	EN LAS PRIMERAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE MONTEVIDEO (1956) .....	150
B.	EN LAS SEGUNDAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE MÉXICO (1958) .....	151
C.	EN LAS SEXTAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE PUNTA DEL ESTE (1970) .....	152
D.	DE LAS VIGÉSIMAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE SALVADOR –BAHÍA (BRASIL - 2000) .....	153

3.	El sentido y el alcance de los códigos en el derecho tributario .....	158
4.	El Código Tributario y la armonización tributaria en el sistema de integración andino – Descripción del Modelo de Código Tributario para América Latina .....	160
SECCIÓN IV: LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMATIVAS NACIONALES SOBRE IMPUESTOS INDIRECTOS EN EUROPA .....		
A.	LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA INTEGRACIÓN EN EUROPA .....	165
B.	EL ENTORNO INSTITUCIONAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS .....	167
1.	La Comisión .....	167
2.	El Consejo .....	168
3.	El Parlamento .....	169
4.	El Tribunal de Justicia .....	170
C.	EL SISTEMA DE NORMAS EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA .....	172
1.	Principales normas de “derecho comunitario originario” que han servido de base para la armonización tributaria en Europa .....	174
2.	Marco normativo del “derecho comunitario derivado” a través del cual ha sido posible la armonización tributaria en Europa .....	179
a)	<i>Los “reglamentos” comunitarios como instrumento normativo de armonización tributaria .....</i>	180
b)	<i>Las directivas del Consejo como instrumento fundamental de armonización en el IVA y en general en tributos diferentes de los aduaneros .....</i>	180
D.	LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL IVA EUROPEO .....	187
1.	Primera etapa: La eliminación de los impuestos “acumulativos” o “en cascada” y los primeros pasos para su sustitución por el “impuesto sobre el valor agregado” (IVA) .....	187
2.	Segunda etapa: Consolidación del sistema del IVA en Europa – La importancia de la VI directiva comunitaria sobre el IVA .....	192
3.	Tercera etapa: El sistema transitorio de “imposición en el destino” para el IVA correspondiente a las operaciones intracomunitarias y el “mercado interior” .....	198
3.1.	<i>El régimen transitorio de entregas exentas y adquisiciones gravadas en el orden intracomunitario europeo .....</i>	200

	a) Marco normativo comunitario del “régimen transitorio” ..	201
	b) Objetivos del “régimen transitorio” .....	201
	c) Ámbito material del “régimen transitorio” .....	202
	c.1. Creación del hecho generador constituido por las adquisiciones intracomunitarias .....	202
	c.2. Establecimiento del régimen de “entregas intracomunitarias exentas” .....	204
	c.3. Adopción del régimen de “imposición en origen” para algunos casos .....	206
	c.4. Establecimiento de obligaciones formales que faciliten el control de las operaciones intracomunitarias .....	206
	d) Duración del “régimen transitorio” .....	206
	4. El esperado sistema de “imposición en origen” como fase final del “mercado interior” en lo que concierne al IVA europeo .....	207
SECCIÓN V:	CONDICIONES DE INCORPORACIÓN DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LOS ORDENAMIENTOS ANDINOS – EL PRINCIPIO NULLUM SINE LEGE Y LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA .....	210
	1. Breve reseña de la integración andina: De la “zona de libre comercio” a la “unión aduanera” .....	210
	2. El entorno institucional del Acuerdo de Integración Subregional Andino .....	214
	a) El Consejo Presidencial Andino (CPA) .....	216
	b) El Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (Camre) .....	217
	c) La Comisión de la Comunidad Andina (CCA) .....	218
	d) La Secretaría General de la Comunidad Andina (SGCA) .....	219
	e) El Parlamento Andino (PA) .....	220
	f) El Tribunal Andino de Justicia y sus funciones .....	223
	1) Proferir fallos de nulidad .....	224
	2) Proferir fallos por incumplimiento del ordenamiento comunitario .....	224
	3) Efectuar la “interpretación prejudicial” de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena .....	225
	4) Resolver los “recursos por omisión o inactividad de los órganos comunitarios” .....	225
	5) Obrar como árbitro para dirimir controversias ....	225

6)	<i>Resolver los asuntos de orden laboral que se relacionen con el Sistema Andino de Integración...</i>	226
3.	La estructura normativa del sistema andino de integración y su incidencia en la armonización tributaria .....	226
4.	El derecho tributario nacional y la aplicación directa, sin necesidad de acto de incorporación de las normas de derecho comunitario derivado .....	228
5.	Normas de "derecho originario" que han incidido o inciden en la "armonización tributaria" andina .....	236
a)	<i>El Tratado Constitutivo del Acuerdo de Cartagena</i> ....	236
b)	<i>Instrumento adicional del 13 de febrero de 1973</i> .....	239
c)	<i>El Protocolo de Lima, del 30 de octubre de 1976</i> .....	239
d)	<i>El Protocolo de Arequipa, del 21 de abril de 1978</i> .....	239
e)	<i>El Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia, de 1979</i> .....	239
f)	<i>El Tratado Constitutivo del Parlamento Andino de 1979</i> ...	240
g)	<i>El Protocolo de Quito del 12 de mayo de 1987</i> .....	241
h)	<i>El Protocolo de Trujillo del 10 de marzo de 1996</i> .....	241
i)	<i>El Protocolo de Cochabamba del 28 de mayo de 1996</i> .....	242
j)	<i>El Protocolo Modificador del Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, suscrito en Sucre el 23 de abril de 1997</i> .....	242
k)	<i>El Protocolo de Sucre del 25 de junio de 1997</i> .....	243
6.	El ordenamiento tributario comunitario andino derivado - Reglas relacionadas con la imposición indirecta en general y con el IVA en particular .....	244

## CAPÍTULO II

### Aspectos normativos comunitarios

#### -Antecedentes de la armonización de las normativas andinas en materia de impuestos indirectos y medidas al respecto

SECCIÓN I:	CONDICIONES MÍNIMAS DE CERTEZA Y SEGURIDAD JURÍDICA REVISIÓN DE LA PRÁCTICA QUE DEJA AL ARBITRIO DE LA RAMA EJECUTIVA DEL PODER PÚBLICO LA DEFINICIÓN DE ASPECTOS BÁSICOS DE LOS IMPUESTOS. UNIFICACIÓN DE TÉRMINOS EN LAS NORMATIVAS .....	255
1.	El poder tributario y la potestad reglamentaria tributaria ....	255
2.	Necesidad de unificación de términos y armonización tributaria .....	256

	a) <i>En lo relacionado con el “aspecto personal del hecho generador”</i> .....	257
	b) <i>En lo relacionado con el “aspecto temporal del hecho generador”</i> .....	257
	c) <i>En relación con el “aspecto material del hecho generador”</i> .....	258
	d) <i>En relación con los “créditos fiscales”</i> .....	259
	e) <i>En lo relacionado con las “exoneraciones de bienes y servicios”</i> .....	259
SECCIÓN II:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE CRÉDITOS FISCALES O IMPUESTOS DESCONTABLES EN EL IVA .....	259
	1. Descuento del IVA repercutido sin ninguna limitación .....	262
	2. Crédito fiscal por IVA repercutido en compras de activos fijos y bienes de capital - El régimen colombiano .....	263
	3. Sistemas de prorrateo y proporcionalidad más acordes con la realidad para establecer el importe de los impuestos descontables .....	265
	4. Aspecto personal del derecho a los créditos fiscales — Sujetos que pueden solicitar impuestos descontables .....	268
SECCIÓN III:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE FORMAS DE EXONERACIÓN EN EL IVA. EXONERACIÓN PERFECTA (TIPO TASA CERO) Y EXONERACIÓN IMPERFECTA (NO SUJECCIÓN) O “EXENCIÓN PERFECTA” O “COMPLETA” E “IMPERFECTA” O “PARCIAL” .....	269
	1. Unificación de términos y sistemas más adecuados de exoneración .....	270
	2. Las exenciones en el IVA como forma más apropiada de exoneración .....	273
	3. El sistema de “no sujeción” como mecanismo imperfecto de exoneración que debe ser desechado .....	276
	4. Recomendaciones en materia de “políticas de exoneración” ...	279
	a) <i>Revisión minuciosa de la lista de bienes y servicios susceptibles de exención</i> .....	280
	b) <i>Adopción del arancel como sistema de clasificación e identificación de los bienes exentos</i> .....	280
	c) <i>Políticas de exoneración</i> .....	280
	1) <i>Razones de progresividad del tributo - Desgravación de los productos que consumen las personas de menores recursos</i> .....	281

	2) <i>Una consideración especial sobre los bienes susceptibles de contrabando</i> .....	281
	3) <i>Regímenes especiales de exoneración por el destino de los bienes o servicios a la exportación</i> .....	282
SECCIÓN IV:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE DEVOLUCIONES EN EL IVA. LAS DECISIONES DE LA COMISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA (HOY COMUNIDAD ANDINA) SOBRE LA MATERIA .....	283
SECCIÓN V:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DEL ASPECTO TEMPORAL DEL HECHO GENERADOR DEL IVA .....	288
SECCIÓN VI:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DEL ASPECTO ESPACIAL DEL HECHO GENERADOR - TERRITORIALIDAD DEL IVA .....	293
	1. Aspectos generales de la territorialidad de la Ley del IVA ...	294
	2. Ley del IVA aplicable en el caso de los bienes sometidos a la formalidad del registro .....	295
	3. El IVA en las importaciones de bienes y servicios .....	295
	4. El IVA en las exportaciones de servicios .....	297
	5. El IVA en el servicio de transporte internacional .....	299
	6. Los sistemas de “imposición en el destino” e “imposición en el origen” en el orden andino .....	300
SECCIÓN VII:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DEL ASPECTO PERSONAL DEL HECHO GENERADOR DEL IVA - SUJETOS PASIVOS DEL IVA .....	301
	1. Comentarios y recomendaciones sobre la identificación normativa del “deudor del IVA” como un “sustituto del contribuyente” .....	305
	2. Comentarios y recomendaciones sobre la sujeción pasiva de los “conjuntos económicos” que no ostentan personalidad jurídica .....	307
	3. Comentarios y recomendaciones sobre los regímenes de responsabilidad solidaria y subsidiaria .....	309
	a) <i>Responsabilidad solidaria</i> .....	309
	b) <i>Responsabilidad subsidiaria</i> .....	310
SECCIÓN VIII:	ARMONIZACIÓN EN LO RELACIONADO CON EL ASPECTO MATERIAL DEL HECHO GENERADOR - ACTIVIDADES GRAVADAS CON EL IVA .....	311
	1. La venta de activos fijos .....	313
	2. Las “reorganizaciones empresariales” (aportes a sociedades, fusiones, escisiones, adjudicación en liquidaciones, ventas de negocios y establecimientos de comercio, etc.) .....	315

	a) <i>Las fusiones o escisiones de sociedades</i> .....	316
	b) <i>Los aportes a sociedades o a consorcios, joint ventures o asociaciones que no tengan personalidad jurídica según el derecho común y tengan la condición de sujetos pasivos del IVA</i> .....	316
	c) <i>La conformación de patrimonios autónomos con motivo de la celebración de contratos de fiducia mercantil</i> .....	316
	d) <i>Las transformaciones de sociedades</i> .....	316
	e) <i>Las ventas de establecimientos de comercio efectuadas “en bloque”</i> .....	316
	f) <i>Las adjudicaciones de bienes en sucesiones por causa de muerte</i> .....	317
	3. El requisito de la habitualidad .....	317
	4. Las incorporaciones y transformaciones de bienes .....	317
	5. Las entregas a título gratuito y los retiros .....	318
SECCIÓN IX:	ARMONIZACIÓN EN LO RELACIONADO CON LOS ELEMENTOS Y EL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPORTE POR PAGAR EN EL IVA Y SU RECAUDACIÓN .....	320
SUBSECCIÓN I:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE BASE GRAVABLE DEL IVA .....	320
SUBSECCIÓN II:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE TARIFAS .....	324
	1. Diferencias fundamentales en las normativas internas en materia de tarifas .....	326
	2. Comentarios acerca de la forma de liquidación del IVA (IGV) en el Perú cuando en la operación de que se trate se causa el “impuesto selectivo al consumo” .....	329
	3. Comentarios sobre los sistemas de modificación de tarifas vigentes en las normativas de Venezuela y Perú .....	330
	4. Recomendaciones para la armonización tributaria andina en materia de tarifas .....	331
SUBSECCIÓN III:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE ADMINISTRACIÓN DEL IVA: RETENCIONES, PERÍODO DE DECLARACIÓN Y FORMALIDADES .....	332
SECCIÓN X:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE RÉGIMENES ESPECIALES Y ZONAS DE INMUNIDAD FISCAL EN EL IVA .....	335
	1. Zonas de inmunidad fiscal por razones de comercio exterior .....	337

2.	Zonas de inmunidad fiscal por razones de tipo económico o social .....	337
3.	El régimen de inmunidad fiscal debe ser el mismo en los países andinos .....	338
SECCIÓN XI:	ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS .....	338
1.	Naturaleza jurídica .....	339
2.	El impuesto a las transacciones financieras desde el punto de vista de los principios de la tributación .....	341
3.	Tarifa del impuesto a las transacciones financieras .....	343
4.	El impuesto a las transacciones financieras y la evasión fiscal .....	343
5.	Medidas de armonización de las normativas internas sobre el "impuesto a las transacciones financieras" .....	344
SECCIÓN XII:	ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO Y COMPLEMENTARIOS DEL IVA .....	346
1.	Comentarios generales - Necesidad de los "impuestos selectivos al consumo" y "complementarios del IVA" .....	347
2.	Los diferentes "aspectos" o "elementos" de los "impuestos selectivos al consumo" o "complementarios del IVA" en los países andinos .....	349
a)	<i>La materia imponible</i> .....	350
1)	<i>Lo que actualmente se encuentra gravado</i> .....	350
2)	<i>Lo que se puede llegar a gravar</i> .....	352
b)	<i>El hecho generador</i> .....	352
c)	<i>Los sujetos pasivos</i> .....	353
d)	<i>La "base gravable"</i> .....	354
e)	<i>La tarifa</i> .....	354
f)	<i>Propuestas y recomendaciones para la armonización en materia de impuestos "selectivos al consumo" y "complementarios del IVA"</i> .....	356
CONCLUSIONES	.....	357
ÍNDICE ANALÍTICO	.....	365
BIBLIOGRAFÍA	.....	375