

Los principios rectores del derecho tributario

María Bibiana Hincapié Gómez*

Resumen: La necesidad de diseñar y coordinar la política fiscal del Estado, encuentra en el principio de legalidad un sólido fundamento constitucional, especialmente en cuanto tiene que ver con las competencias que puede atribuirse a las entidades territoriales, siempre bajo un criterio de “unidad económica”. Por lo anterior se planteó en Colombia la necesidad de que la propia Constitución definiera parámetros fundamentales para nuestro Sistema Tributario, reduciendo al máximo la posibilidad de las interpretaciones arbitrarias, sujetas a intereses particulares.

Palabras clave: Control fiscal. Estado, Unidad económica, sistema tributario.

Abstract: The need to design and coordinate fiscal policy of the state, in the rule of law a solid constitutional basis, especially as it relates to the powers that can be attributed to local authorities provided under a standard of “economic unit”. Therefore in Colombia raised the need for the Constitution to define basic parameters for our tax system, minimizing the possibility of arbitrary interpretations, subject to particular interests.

Key words: Fiscal control. State Economic Unity tax system.

1. Introducción

La obligación tributaria es la razón de ser de la justicia legal, llamada así porque es la que manda la ley cuando ordena a cada uno de los asociados hacia el bien común. El tributo es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego redistribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.

Los tributos son inherentes a la vida en sociedad, pero además el hombre es un ser social por naturaleza; lo que lleva a la perso-

na a abandonar ciertas libertades de las que dispondría en un estado de naturaleza (Hobbes, 1993) a cambio de que el gobernante le brinde ciertas condiciones y garantías que en forma individual no logra alcanzar.

Los Principios Constitucionales motivan la acción del Estado y de la sociedad; la carta de derechos, la nacionalidad, la participación ciudadana, la estructura del Estado, las funciones de los poderes, los mecanismos de control, las elecciones, la organización territorial y los mecanismos de reforma, se comprenden y justifican como transmisión instrumental de los principios y valores constitucionales. No es posible, entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto por la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios constitucionales y en los derechos fundamentales.

* Abogada U de A, Especialista en Derecho Constitucional de la U de A, aspirante a Magister en Derecho Pública de la Universidad de Constanza de Alemania y Universidad Santo Tomas de Bogotá. Docente de la Facultad de Derecho de la Institución Universitaria de Envigado

2. El principio de legalidad

2.1. Concepto

“No hay impuesto sin representación”. Este enunciado hace prever que en Colombia el Principio de Legalidad es parte fundamental de la seguridad jurídica, al lado de otros principios consagrados en la propia Carta Política, los cuales se traducen en la certeza y la no arbitrariedad de los gobernantes. La seguridad jurídica para el contribuyente comprende las garantías que respaldan a las personas, sus bienes y derechos objetivamente. Pero además da seguridad y confianza a la persona para actuar, invertir y proyectarse desde una perspectiva subjetiva.

Desde la famosa Magna Charta arrebatada al Rey Juan sin Tierra en Inglaterra en 1.215 se ha establecido como requisito cofundador del Estado de Derecho que “no habrá impuestos sin representación” y ello, como fue aclamado en aquel inmenso documento, significa que no es posible imponer cargas, gravámenes y contribuciones al ciudadano, sino previo un procedimiento deliberativo y de cara a la opinión pública, amén de refractado y siempre consensuado en el ámbito de las mayorías políticas.

Ha establecido el constituyente de 1.991 este importante principio tributario y ha definido el ámbito impositivo de los órganos constituidos en los siguientes términos:

- a) El Congreso no puede revestir *pro tempore* al Presidente de la República para que expida decretos extraordinarios sobre impuestos,
- b) En tiempos de paz, solamente el Congreso, las Asambleas departamentales y los Concejos municipales y distritales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales,
- c) Solo la Ley, las ordenanzas y los acuerdos, en su caso, podrán determinar los sujetos activos y pasivos, los hechos y

las bases gravables y las tarifas de los impuestos, pero estos dos últimos siempre con sujeción a una ley,

- d) Las normas tributarias no podrán iniciar su vigencia sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo,
- e) Muy excepcionalmente en un régimen presidencial como el nuestro, el Presidente puede decretar impuestos en los estados de excepción y en tal caso, tendrán la vigencia que limitadamente han establecido los artículos 212, 213 y 215 de la Constitución.

Del principio de legalidad se deriva a su vez la prohibición de los efectos retroactivos de la ley tributaria; certeza que se traduce en la confianza que el contribuyente tiene en las herramientas consagradas en la norma superior, para determinar sus obligaciones y hacer valer sus derechos. Pero, además, la certeza de que la norma será interpretada y aplicada adecuadamente a través de un sistema tributario transparente, donde los elementos fundamentales del tributo –sujeto activo y pasivo, base gravable, tarifa etc.- estén definidos de manera clara y precisa.

Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio es rígido porque exige a los cuerpos colegiados la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse o delegarse a una entidad administrativa (Constitución Política, Art. 338); de otra parte, los postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible, pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los encargados de fijar dichos elementos, por expreso mandamiento legal. Entonces, “la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya

que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido" (Sentencia C-084, 1995).

2.2. Consagración constitucional y jurisprudencia del principio de legalidad.

La Carta de 1991, no solo definió los principios constitucionales de los impuestos, sino que, además, determinó entre los "deberes de la persona y del ciudadano" el "... contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad" (Constitución Política, Art. 95). Según este precepto todas las personas, naturales o jurídicas, que se encuentren bajo los supuestos que determine una norma fiscal y que cuenten con capacidad económica suficiente, deben contribuir a los gastos del Estado, pagando los impuestos fijados en ejercicio de su potestad impositiva.

Sobre el asunto la Corte Constitucional, expuso que "la obligación tributaria es la razón de ser de la justicia legal, llamada así porque es la que manda la ley cuando ordena a cada uno de los asociados hacia el bien común. El tributo es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego distribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva" (Corte Constitucional, Sentencia C-228, 1993).

El principio de legalidad es de rango constitucional (Constitución Política, Art. 1), al cual el constituyente delegado le dio carác-

ter de norma de normas (Constitución Política, Art. 4), y precisa ella misma el contenido de los Principios Constitucionales, haciendo énfasis en el principio de la legalidad, como pilar fundamental del Estado Social de Derecho; pero además este principio ha sido objeto de ajustes y transformaciones históricas que demuestran la necesidad de establecer su alcance en un modelo de Estado Unitario pero descentralizado y con autonomía de sus entidades territoriales.

El artículo 363 de la Carta Fundamental (1991), define los principios en que se funda nuestro sistema tributario y consagra los elementos fundamentales de un sistema coherente y garante de los derechos de los contribuyentes. Correspondió a la Corte Constitucional como guardiana de la Constitución establecer por vía jurisprudencial los requisitos de legalidad para la creación de un tributo, determinando que éste "comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

La representación del tributo nace en el medioevo como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, porque:

La historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes (Sainz, 1975, p. 194).

Sin embargo, su nacimiento no fue aislado, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde:

El contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del poder era requisito indispensable

para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado [y a la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado] (Corte Constitucional, Sentencia C-22, 2002).

Una característica del principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual *una lex previa y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). Con ello se garantiza la representación popular, pero además brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica).

La necesidad de diseñar y coordinar la política fiscal del Estado, encuentra en el principio de legalidad un sólido fundamento constitucional, especialmente en cuanto tiene que ver con las competencias que puede atribuirse a las entidades territoriales, siempre bajo un criterio de “unidad económica”. Por lo anterior se planteó en Colombia la necesidad de que la propia Constitución definiera parámetros fundamentales para nuestro Sistema Tributario, reduciendo al máximo la posibilidad de las interpretaciones arbitrarias, sujetas a intereses particulares.

El principio de legalidad, aunque con diferente alcance, fue introducido al artículo 43 de la Constitución de 1886, mediante el acto legislativo No. 3 de 1910; ésta también facultaba al Congreso para hacer las leyes (Art. 76, 1886) y por medio de ellas podía “revestir pro tēpore, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias”, cuando “la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconsejen”. Norma que dio lugar a dos posiciones encontradas, la que admitía

que el Congreso pudiera delegar cualquiera de sus funciones al poder Ejecutivo y la que negaba tal posibilidad máxime si se trataba de asuntos tributarios, que por su carácter especialísimo y la necesidad de la llamada representatividad del tributo. Sin embargo la realidad de la delegación que el Congreso de Colombia hizo al poder ejecutivo fue ilimitada en cuanto al tiempo y la materia (incluida la posibilidad de regular asuntos tributarios y de expedir códigos).

En la Constitución de 1991 su consagración fue mucho más precisa; según voces del artículo 338 superior, en armonía con el artículo 150-12 *ibídem*. En este sentido el artículo 338 preservó el principio de legalidad del tributo señalando que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales.

No obstante tener una mayor precisión la nueva consagración constitucional, no podemos desconocer que dicha consagración en ambas constituciones adolece de técnica en su redacción cuando las define como “contribuciones fiscales y parafiscales”, pues la norma debió referirse al género *Tributo*, el cual incluye a los impuestos, las tasas y las contribuciones. A pesar del término utilizado por el constituyente delegado de 1910 y 1991 del análisis sistemático de los artículos 150, numerales 10 y 12; 313-4; y 300-4 de la norma superior, ineludiblemente se concluye que hace referencia al género tributo, el cual a su vez se divide en las especies: impuesto, tasa y contribución.

El principio de legalidad del tributo, fue consagrado en la Constitución de 1886, como un aspecto formal de competencia (Art. 43)¹, al no establecer límites de fondo a la potes-

¹ En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones.

tad del Estado, que definiera los principios rectores de los tributos. Los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, concedores del vacío constitucional, consagraron lo referente a los tributos en varios artículos que van desde la prohibición expresa al Congreso de la República de delegar sus funciones al ejecutivo, máxime en asuntos tributarios, por su carácter especialísimo y por la necesidad de la representatividad frente al impuesto.

La Constitución Política de 1991, corrigió en parte la indeterminación de su predecesora, es así como el artículo 150, establece las funciones del Congreso y en el numeral 12, se refiere a las contribuciones fiscales, excepcionalmente a contribuciones parafiscales, en las condiciones señaladas en la ley. Pero además determina (Art. 150 y 189) los objetivos y criterios a tener en cuenta por el gobierno y el congreso en el momento de presentar y aprobar una ley marco.

Bajo esta perspectiva el Congreso de la República aparece como el órgano soberano en materia impositiva. Vale decir, el Congreso a través de ley crea los tributos de estirpe nacional o territorial, pudiendo frente a estos últimos fijar unos parámetros que le permitan a las asambleas y concejos decretarlos dentro de sus respectivas jurisdicciones. Sin perjuicio, claro está de las facultades reglamentarias que con arreglo a la Constitución y la ley corresponda a las Asambleas y Concejos.

En relación con el Presidente de la República la Constitución también reivindica esa soberanía fiscal que informa la acción del Congreso, toda vez que en términos del artículo 150, superior el legislativo no le puede otorgar al presidente facultades extraordinarias para decretar impuestos.

3. El principio de equidad del tributo

Consagrado por primera vez en la Constitución de 1991, tiene declaración expresa en

el preámbulo y en los artículos 2º, 13º, 363 y en el artículo 95 numeral 9º, ya analizado en el presente proyecto. Este principio tiene doble dimensión, la horizontal y la vertical. La primera significa dar el mismo tratamiento tributario a quienes se hallan en igualdad de condiciones; se trata de una igualdad material. La vertical exige tratamiento diferente pero adecuado (no discriminatorio) a aquellos que se encuentren en situación diferente.

Este principio, aplicado al derecho tributario busca hacer efectiva la igualdad material en la elaboración y ejecución de la política fiscal, tratando de corregirse mediante desigualdades fiscales y lograr así una verdadera igualdad. El principio de equidad guarda una estrecha relación con valores constitucionales sobre la política de justicia y solidaridad del Estado Social de Derecho. Principio que se traduce en materia tributaria en la necesidad de dar un tratamiento diferente a individuos y regiones con necesidades y recursos diferentes; en la realidad colombiana tenemos que las poblaciones con más necesidades básicas por satisfacer son las que tienen menos recursos propios; situación que para hacer efectivo los derechos fundamentales debe traducirse en políticas de Estado tendientes a disminuir la brecha existente a través de satisfacción de estas insuficiencias en pro de mejorar la calidad de vida.

El principio de equidad tiene acuñado otro principio que constituye una verdadera garantía para los contribuyentes, se trata del principio de la capacidad contributiva, el cual busca que se consulte la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias.

El principio de equidad horizontal es confundido con el principio de neutralidad, este último sostiene que las rentas, aunque no provengan de distinto origen, deben ser gravadas a iguales tasas, lo que hace al impues-

to neutro frente a las relaciones económicas del mercado.

También el principio de capacidad contributiva en los asuntos fiscales, como desarrollo del derecho fundamental de igualdad (Constitución Política, art. 13); ha sido discutido por la guardiana de la Constitución, sobre lo cual se pronunció manifestando que “para que una medida impositiva sea equitativa y justa ha de respetar el principio de la igualdad de la carga entre los contribuyentes, es decir, que los mismos impuestos se paguen por todas las personas que se encuentren en idéntico supuesto de hecho” (Corte Constitucional, Sentencia C-467, 1993). En otra sentencia con ponencia del Doctor Hernando Herrera Vergara, la Corte Constitucional desarrolló el concepto de igualdad ante la ley, al hacer revisión de constitucionalidad del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, la cual estableció la exención de la retención en la fuente por parte de la Nación, a los pagos efectuados por concepto de cesantías. Argumenta el alto tribunal que dicha exención vulnera el principio y derecho fundamental de igualdad, al conceder prerrogativas injustificadas a algunos de los Servidores estatales de carácter Nacional, rompiendo el equilibrio entre éstos y los Servidores del orden territorial.

4. El principio de neutralidad del tributo

Igualmente es de raigambre constitucional (Constitución Política, Art, 2, 1991); con él se busca responder a la estructura de un Estado liberal, dentro del cual el mercado debe obedecer a sus ciclos normales, sin la intervención del poder central. El artículo 2° de la Carta Magna, señala como fin esencial del Estado facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica de la Nación; lo que se pretende con ello es que la estructura fiscal no interfiere en las decisiones del mercado.

5. El principio de progresividad del tributo

La Progresividad como principio tributario, consagrado en el artículo 383 de la norma superior, busca que el impacto del gravamen recaiga sobre aquellos que tienen una mayor capacidad económica, o sea sobre quienes tengan la capacidad necesaria para soportar la carga fiscal que le impone el Estado. Este principio hace referencia a la capacidad de pago; para determinar la capacidad de pago existe dos posiciones, la primera plantea que “la renta del contribuyente constituye la mejor expresión de la capacidad contributiva de los individuos”, la segunda sostiene que es un mejor parámetro de capacidad, el nivel de consumo de los sujetos, distinguiendo entre el consumo en materia de bienes primarios y bienes denominados suntuarios.

Este principio no ofrece dificultad al aplicarlo a los impuestos directos, pero en los impuestos indirectos resulta casi imposible darle aplicación, ya que no se tiene en cuenta ni el origen de la renta, ni la capacidad de pago del contribuyente.

No obstante haber hecho una mera enunciación de algunos de los principios que en materia tributaria consagro la Constitución Nacional, se hace imprescindible retomar el principio de legalidad, toda vez que este principio ofrece una mayor atención en la presente disertación, además está vinculado directamente con el estado de legalidad pilar fundamental del Estado Social de Derecho.

Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio es rígido porque exige a los cuerpos colegiados la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse o delegarse a una entidad administrativa (Constitución Política, Art. 338); pero según algunos, estos postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible,

pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los encargados de fijar dichos elementos, situación que será objeto de análisis en el desarrollo de la presente investigación. Entonces, la preterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución determina previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido (Corte Constitucional, Sentencia C-227, 2002); sobre el asunto expuso la Corte Constitucional que:

Así pues, de las anteriores conclusiones jurisprudenciales relativas a los principios de legalidad y certeza de la obligación tributaria, se extrae lo siguiente, que la Corte juzga relevante para la definición del problema jurídico que plantea la presente demanda: (i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues ésta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente *claridad y precisión* todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) sólo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad de las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella (Corte Constitucional, Sentencia C-1153 de 2008).

Referencias

- AAVV. (2012). *Derecho Tributario*, 2da Ed. Bogotá, D.C. : ICDT
- Amatucci, A. (2001). *La interpretación de la Ley Tributaria, en Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis
- Arciniegas, M. (1968). *Prehistoria General, Americana y de Colombia*. Medellín: Bedout S.A.
- Asorey, R. (2003). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea
- Atienza, M. (2010). *Interpretación Constitucional*. Bogotá D.C. : Universidad Libre
- Avellaneda, A. (1997). *La Ciencia Tributaria*. Bogotá. D.C.: Multiletras.
- Bernal, C. (2008). El Precedente en Colombia. En: *Revista. Derecho del Estado*, Nro. 21.
- Bravo. J. (2000). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. 3ª ed. Bogotá: Legis.
- Colombia. Consejo de Estado. (2008). Sentencia de Mayo 7. Radicado 25000-23-27-000-2003-01802-02 (15906), Magistrada Ponente María Inés Ortiz Barbosa.
- Colombia. Consejo de Estado (2008). Sentencia de agosto 21, Sala Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Radicado 0500123310002000001275 01. Magistrado Ponente Hector J. Romero
- Colombia. Consejo de Estado (2008). Sentencia de 8 de mayo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Magistrado Ponente Héctor Romero Díaz.
- Colombia. Consejo de Estado (2008). Sentencia de 19 de abril, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Magistrado Ponente Héctor Romero Díaz.
- Colombia. Corte Constitucional (1993). Sentencias C- 228. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (1993). Sentencias C-467. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (1995). Sentencias C- 084. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (1995). Sentencias C- 083. Bogotá

- Colombia. Corte Constitucional (1995). Sentencias C- 430. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (1998). Sentencias C- 495. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (1999). Sentencias C- 720. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2000). Sentencias C- 068. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2001). Sentencias C- 711. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2002). Sentencias C- 022. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2002). Sentencias C- 227. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2008). Sentencias C- 068. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2008). Sentencias C- 008. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2008). Sentencias C- 1153. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2011). Sentencias C- 084. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2011). Sentencias C- 539. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2011). Sentencias C- 818. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2011). Sentencias C- 836. Bogotá
- Colombia. Corte Constitucional (2011). Sentencias C- 084. Bogotá
- Cusguen. E. (1998). *Manual de derecho tributario: elementos sustanciales y procedimentales*. Bogotá: Grupo Editorial Leyer.
- Godoy, N. (1992). *Teoría general del derecho tributario: aspectos esenciales*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Insignares, R. (2000). *Estudios de derecho constitucional tributario*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Hallivis, M. (2007). *Teoría General de la interpretación*. México: Porrúa.
- Hobbes, T. (1993). Tratado sobre el ciudadano. Madrid: Debate, 1993, pág. Cáp. I, N. 2, pp. 14-15.
- Lewin, A. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá Editorial: Nomos.
- Ramírez Cardona, A. (1985). *Derecho Tributario*. Bogotá: Temis
- Recasens, L. (1959). *Filosofía del Derecho*. México: Porrúa
- Sainz de Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos de Madrid.
- Sánchez, M. (1980). *Bases constitucionales del derecho tributario colombiano*. Bogotá: Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario
- Varela, J. (1998). *Textos básicos de la Historia Constitucional comparada*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
- Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Temis, Bogotá.
- Zagrebelsky, G. (2003). *El Derecho Dúctil. Ley, derecho, justicia*. Madrid: Trotta.