

DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO



ELEMENTOS DEL TRIBUTO

desde la jurisprudencia

Javier Zuñiga Velasco

SELLO EDITORIAL UNIAUTÓNOMA DEL CAUCA

Corporación Universitaria Autónoma del Cauca · Escuela de Derecho



EDITORIAL
UNIAUTÓNOMA
Desplegamos Historias

Javier Zuñiga Velasco

Docente de la Escuela de Derecho de la Corporación Universitaria Autónoma del Cauca, Popayán. Esta obra hace parte del material docente del Programa de Derecho y recoge su trabajo de análisis jurisprudencial sobre los elementos estructurales de la obligación tributaria en el ordenamiento colombiano.

ELEMENTOS DEL TRIBUTO DESDE LA JURISPRUDENCIA

Javier Zuñiga Velasco

Corporación Universitaria Autónoma del Cauca
Escuela de Derecho
Programa de Derecho
2026



Zuñiga Velasco, Javier, Autor.

Elementos del tributo desde la jurisprudencia.

Javier Zuñiga Velasco, – Primer volumen en español.- Primera edición en español.- Popayán: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca, 2026

páginas. (Texto académico)

Incluye índice general – Incluye referencias bibliográficas.

ISBN 978-628-7691-97-1 (Digital)

Investigación, Elementos del tributo desde la jurisprudencia.

Autores I. Javier Zuñiga Velasco

© Corporación Universitaria Autónoma del Cauca, 2026

Javier Zuñiga Velasco

ISBN Digital: 978-628-7940-10-9

Primer volumen en español.-

Primera edición en español.-

Sello Editorial Uniautónoma del Cauca [Septiembre], 2026



Diagramación: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Corrección de estilo: Sello Editorial Uniautónoma del Cauca

Diseño de carátula: Ramsés López Santamaría

Sello Editorial Uniautónoma del Cauca Serie: Serie. Investigación

Calle 5 No. 3-85

Popayán, Colombia

Teléfono: PBX: 8213000- Fax:8214000

[Httpss://www.uniautonomia.edu.co/](http://www.uniautonomia.edu.co/)

Reservados todos los derechos. No se permite reproducir, almacenar en sistemas de recuperación de información, ni transmitir alguna parte de esta publicación, cualquiera que sea el medio empleado: electrónico, mecánico, fotocopia, etc., Sin permiso previo de los titulares de los derechos de la propiedad intelectual.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
1. EL SUJETO ACTIVO EN DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO.....	3
2. SUJETO PASIVO DESDE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.....	10
2.1. ¿Qué es el sujeto pasivo en el derecho tributario?.....	11
2.1.1. Clasificación del sujeto pasivo.....	11
2.1.2. Distinción conceptual fundamental.....	12
2.2. Análisis jurisprudencial.....	12
2.2.1. Primer caso: Impuesto predial. Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2012.....	12
2.2.2. Segundo caso: Impuesto al patrimonio. Consejo de Estado, Sentencia 00826 de 2018.....	14
2.2.3. Tercer caso: Impuesto a plásticos de un solo uso. Consejo de Estado, Sentencia 27616 de 2024.....	16
2.3. Principios interpretativos del sujeto pasivo.....	18
2.4. Conclusión.....	19
3. EL HECHO GENERADOR EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.....	21
3.1. Concepto y elementos del hecho generador.....	21
3.2. Doctrina y delimitación conceptual.....	22
3.2.1. Delimitación por la administración tributaria.....	22
3.3. Jurisprudencia.....	22
3.4. Aplicación del hecho generador a los tributos.....	23
3.5. Reflexiones sobre el hecho generador.....	24
3.6. Conclusión.....	24
4. BASE GRAVABLE EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.....	26
4.1. Base gravable en las contribuciones de valorización.....	26
4.2. Base gravable en Importaciones.....	27

4.3. Base gravable del ICA.....	28
4.4. Base gravable del Impuesto Predial.....	29
4.5. Base gravable del Impuesto de Renta.....	30
4.6. Sentencia Unificación: Base gravable.....	30
4.7. Conclusión.....	32
5. TARIFA EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.....	33
5.1. Objetivo general.....	33
5.2. Objetivos específicos.....	34
5.3. Concepto.....	34
5.4. Análisis jurisprudencial.....	35
5.4.1. Consejo de Estado, sentencia - radicado 85001-23-33-000-2022-00138-02 (28171) de 2024 (Asobancaria contra Municipio de Yopal).....	35
5.4.2. Consejo de Estado, sentencia - radicado 11001-03-27-000-2020-00001-00 (25115) de 2021	37
5.4.3. Corte Constitucional, sentencia C-144 de 1993.....	38
5.5. Conclusión.....	39
6. CONCLUSIÓN GENERAL.....	41
REFERENCIAS.....	43

INTRODUCCIÓN

Abordar el estudio de los tributos requiere inicialmente delimitar los elementos esenciales del tributo, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, constituye la estructura principal del derecho tributario colombiano. Cada componente no solo delimita la estructura jurídica de la obligación fiscal, sino que materializa principios constitucionales como la legalidad, la certeza, la capacidad contributiva y la equidad.

En jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado demuestran que los elementos no son simples categorías técnicas, son criterios rectores que protegen al contribuyente frente al poder impositivo del Estado y al mismo tiempo, optimizan el sistema tributario.

En Colombia, la jurisprudencia ha desarrollado estas categorías al mostrar que no se trata solo de identificar “quién cobra” o “quién paga”, sino de comprender cómo se equilibra la potestad tributaria del Estado con los derechos fundamentales de los administrados.

La DIAN, los municipios, los departamentos y otras autoridades ejercen funciones que impactan directamente la capacidad económica de los sujetos. Por eso, cada decisión judicial que delimita su actuación implica una reflexión sobre la legalidad y debida interpretación de las normas.

Se examina de manera sistemática cómo la doctrina, la legislación y la jurisprudencia han configurado los alcances de los elementos del tributo. Iniciando por la definición del sujeto activo entendido como “el acreedor de la obligación tributaria” según la DIAN, hasta la precisión del sujeto pasivo aplicado por ejemplo al impuesto predial, el impuesto al valor agregado IVA, evidenciando la interpretación desde la visión fiscal relacionándose con los derechos fundamentales del contribuyente.

Señala la Corte Constitucional (2012), “la capacidad contributiva no deriva exclusivamente de la titularidad formal del derecho de propiedad, sino del aprovechamiento económico real del bien inmueble” (Sentencia C-304/12) frase que, reflejada en el impuesto predial, indica la tendencia hacia una tributación en equidad a la realidad económica.

Asimismo, el análisis del hecho generador, la base gravable y la tarifa permite comprender cómo el legislador y la jurisdicción tanto administrativa como constitucional, han construido criterios para evitar la discrecionalidad del Estado y garantizar que la obligación tributaria nazca y se cuantifique conforme a parámetros objetivos.

La jurisprudencia sobre el ICA, el impuesto de renta, las contribuciones de valorización y los tributos territoriales muestra que la técnica legislativa y la interpretación judicial son indispensables para mantener la coherencia del sistema fiscal.

Este estudio ofrece una visión integral del tributo como institución jurídica compleja, donde cada elemento cumple una función específica dentro del equilibrio entre el interés público y los derechos del contribuyente.

Las presentes consideraciones recogen esa visión moderna y equilibrada del derecho tributario, como una disciplina que no está aislada por el derecho público, sino que encuentra su relación con las demás áreas jurídicas y la realidad de los administrados.

1. EL SUJETO ACTIVO EN DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO

En el ámbito del derecho tributario, el sujeto activo es quien tiene la facultad de cobrar el tributo cuando se produce el hecho generador. Según la doctrina administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2002), este se entiende como “*el acreedor de la obligación tributaria*”, es decir, la entidad que puede exigir el pago del impuesto al sujeto pasivo una vez ocurre el hecho que da origen a la obligación. En el caso de los impuestos nacionales, como el IVA, dicho sujeto activo corresponde a la DIAN.

Sujeto Activo: Es el acreedor de la obligación tributaria. El Estado como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se realiza el hecho generador; Para efectos de la administración del IVA está representado por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que es el sujeto activo de la obligación tributaria. (DIAN, 2002, título I, numeral 1.4)

Desde el Consejo de Estado (2014) amplía la idea del sujeto activo al mostrar que no se trata solo de quien cobra el impuesto, sino que existen distintos niveles de participación: desde la autoridad que crea el tributo, pasando por la entidad que lo recauda, hasta la que finalmente administra los recursos obtenidos. Estos niveles se articulan con los demás elementos esenciales del tributo —sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa—, dentro de los cuales el sujeto activo cumple una función propia.

El Consejo de Estado, ha definido el sujeto activo como “la entidad pública (la Nación u otra) o el particular facultado expresamente por la ley para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, independientemente de que se beneficie o no con los recursos percibidos” (Consejo de Estado, 2014, concepto 2199, rad. 11001-03-06-000-201400024-00).

En *Sentencia C-010/18*, la Corte Constitucional (2018) reitera la noción de sujeto activo desde una perspectiva tripartita. De acuerdo con la corporación, esta categoría comprende: (i) al titular de la potestad impositiva, facultado para crear y regular el tributo; (ii) al acreedor de la obligación, legitimado para exigir el cumplimiento de la

prestación económica; y (iii) al beneficiario final de los recursos, quien ostenta la facultad de disponer de los mismos.

Se puede tener en claro que existe una pregunta ¿a nivel nacional quien es el encargado de recaudar los tributos como sujeto activo?

A nivel nacional, no es el Presidente de la República quien recauda los impuestos, pues la Constitución no le atribuye esa función. Conforme al artículo 338 de la Constitución Política (1991), la potestad de crear tributos corresponde al legislador, mientras que la administración, fiscalización y recaudo de los impuestos nacionales se encuentra asignada por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad que actúa en representación de la Nación como titular del crédito fiscal.

De igual manera, las entidades territoriales por mandato constitucional. Los artículos 287, 300 y 313 de la Constitución reconocen a departamentos, distritos y municipios la competencia para administrar y recaudar sus propios tributos, dentro de los límites fijados por la ley. Así, cada ente territorial es sujeto activo de los impuestos de su jurisdicción —como el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), el predial o la sobretasa a la gasolina— y administran los recursos que recauden.

Identificar el sujeto activo es una expresión del diseño constitucional de la Hacienda Pública y de la distribución de competencias entre la Nación y las entidades territoriales.

Así mismo, la Hacienda Pública se entiende como el conjunto o sistema que integra los ingresos, los gastos y la deuda de cada nivel de gobierno. Que un impuesto sea nacional, departamental o municipal determina qué Hacienda es la beneficiaria (quién incorpora el ingreso y lo ejecuta presupuestalmente). Por eso, identificar el sujeto activo no es un formalismo: marca quién puede cobrar, a quién se paga y qué presupuesto alimenta. La Corte ha exigido, por el principio de certeza tributaria, que la ley fije con claridad los elementos esenciales del tributo —incluido el sujeto activo— para evitar ambigüedades (Corte Constitucional, 2012b).

El sujeto activo no es solo “quien cobra”; es una categoría tridimensional que comprende quién puede crear el tributo, quién lo exige y quién se beneficia presupuestalmente. Esa arquitectura conecta directamente con la Hacienda pública del nivel respectivo (Nación, departamento o municipio). Por eso, al estudiar cualquier impuesto, hay que verificar norma habilitante, entidad competente y destino del

recaudo: solo así se respeta la legalidad y se entiende el lugar del tributo dentro de las finanzas públicas (Corte Constitucional, 2012b).

En ese sentido en la sentencia de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado (2020b), radicada bajo el número 76001-23-33-000-2016-00539-01, la corporación en su redacción permite inferir el papel del Estado como sujeto activo, el cual ejerce su potestad a través de la DIAN. Este ente público tiene el derecho legal de administrar, recaudar, controlar y exigir el pago del tributo

Además, resalta que la DIAN actuó en ejercicio de sus facultades legales de fiscalización y determinación del impuesto sobre la renta, al revisar la declaración presentada por Carvajal Tecnología y Servicios S.A.S. y expedir una liquidación oficial de revisión a nivel nacional. La mencionada actuación representa el ejercicio de la potestad tributaria estatal. En esta sentencia se reconoce que el sujeto activo tiene la facultad no sólo de recaudar los impuestos, sino también de controlar su adecuada declaración y aplicación. En el fallo, el Consejo de Estado (2020b) explicó que la DIAN expidió el Requerimiento Especial, la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, evidenciando el ejercicio pleno de sus funciones de determinación tributaria y sanción. Dichos actos administrativos reflejan el poder coercitivo del Estado en materia fiscal, que le permite verificar las obligaciones del contribuyente y corregir los errores que afecten la base gravable o generen deducciones improcedentes.

Este tipo de decisiones judiciales permite reflexionar sobre el papel del sujeto activo como figura que no solo representa el poder de fiscalización del Estado, sino también su deber de actuar conforme a los principios constitucionales. La legitimidad del sujeto activo no se agota en su capacidad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que se fortalece en la medida en que respeta el debido proceso, garantiza respuestas claras a los contribuyentes y se somete a los límites legales establecidos. En ese sentido, el ejercicio de la potestad tributaria debe estar acompañado de transparencia, motivación suficiente y respeto por los derechos fundamentales, pues solo así se consolida una relación jurídico-tributaria equilibrada entre el Estado y el administrado.

No obstante, el sujeto activo ejerce una potestad sancionadora derivada de su posición de supremacía dentro de la relación tributaria. En el caso analizado de la mencionada sentencia de unificación la DIAN impuso una sanción por inexactitud con

fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, dado que el contribuyente incluyó deducciones inexistentes que generaron un mayor saldo a favor. Aunque el Consejo de Estado aplicó el principio de favorabilidad sancionatoria previsto en la Ley 1819 de 2016, reduciendo el monto de la sanción, reconoció que la Administración actuó dentro de su competencia legal al ejercer su poder sancionador.

Desde la perspectiva doctrinal, el sujeto activo es el titular del crédito fiscal y quien detenta la capacidad de crear, modificar o extinguir obligaciones tributarias mediante actos administrativos. En este sentido, el Consejo de Estado (2020b) sostuvo que la DIAN, en representación del Estado, actuó ajustada a derecho, al ejercer las funciones que le son propias en el proceso de determinación y control del impuesto sobre la renta, reafirmando su condición de sujeto activo en la relación jurídica.

Por consiguiente, el fallo no solo confirma la legitimación procesal de la DIAN como autoridad tributaria, sino que también refuerza la idea de que el sujeto activo es la manifestación institucional del poder tributario estatal. En otras palabras, la DIAN no actúa en nombre propio, sino como delegataria de la potestad fiscal del Estado, titular del tributo y garante del cumplimiento de las normas fiscales en beneficio del interés público.

En la sentencia con número de radicación 11001-03-15-000-2025-04129-00 (Consejo de Estado, 2025), se abordó la presunta vulneración del debido proceso por parte de la DIAN. El caso se originó cuando la entidad ordenó a un ciudadano declarar y pagar el IVA correspondiente al año 2017, a pesar de que este se encontraba inscrito en el régimen simplificado, el cual no lo hace responsable del impuesto sobre las ventas.

Ante la presente situación, el ciudadano presentó un derecho de petición ante la Presidencia de la República solicitando la eliminación del proceso. La Presidencia remitió la solicitud a la DIAN, que respondió de manera evasiva, sin ofrecer una solución clara ni de fondo. Esto evidenció una posible vulneración del derecho de petición y del debido proceso, al exigir el pago de un tributo no aplicable.

El Consejo de Estado resolvió que la acción de tutela interpuesta no era procedente, dado que el ciudadano había declarado voluntariamente el IVA en el año 2020, y contaba con otros mecanismos judiciales como la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. No obstante, el alto tribunal reconoció que la DIAN no respondió de manera clara y exhaustiva el derecho de petición, por lo que le ordenó hacerlo en un plazo de 48 horas contadas desde la notificación de la sentencia.

Este caso reafirma que el sujeto activo el Estado, representado por sus autoridades fiscales debe ejercer sus funciones dentro del marco de legalidad, respetando los derechos fundamentales del contribuyente. La Corte Constitucional ha sido enfática en señalar que el legislador debe identificar con precisión quién es el sujeto activo del tributo, pues de ello depende la certeza jurídica de la obligación tributaria: ¿quién puede exigir?, ¿a quién se paga?, ¿quién es titular del crédito fiscal? La *Sentencia C-322/22* refuerza esta exigencia, al establecer que la norma tributaria debe describir de manera expresa los elementos esenciales del tributo: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa (Corte Constitucional, 2022b). Esta claridad normativa garantiza el respeto al principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución. Cabe aclarar que, aunque comúnmente se identifica a la DIAN como sujeto activo, esta actúa como administradora y recaudadora de tributos nacionales. El verdadero titular del crédito fiscal es la Nación. En el caso de tributos territoriales, el sujeto activo es el ente territorial correspondiente —municipio, distrito o departamento que, por mandato legal, tiene la competencia para crear y exigir el impuesto. Un ejemplo clásico es el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), donde el sujeto activo es el municipio que lo establece y recauda.

Mencionado lo anterior de forma complementaria, conviene señalar que en la *Sentencia C-439/21*, la Corte Constitucional (2021) reiteró que los elementos esenciales de todo tributo entre ellos el sujeto activo no son simples formalidades, sino condiciones que aseguran que los ciudadanos conozcan de antemano quién tiene la facultad de recaudar. En esa decisión, el alto tribunal advirtió que no basta con establecer de manera implícita o general que será el Estado, sino que debe señalarse expresamente cuál es la entidad con legitimidad para ejercer ese poder de cobro.

Esto tiene un impacto directo en la relación tributaria: si no se identifica al sujeto activo, se rompe el equilibrio de la relación porque el contribuyente no sabría frente a quién está obligado ni bajo qué condiciones debe atender el pago. Para ilustrar este punto, basta pensar en un impuesto nacional al consumo: si la ley no precisara si es la DIAN o una gobernación la encargada de recaudar, se generaría un caos administrativo, con posibles cobros paralelos, duplicidad de pagos y conflictos de competencia. Por ello, el sujeto activo no es un dato accesorio, sino el eje que permite que la tributación funcione de manera ordenada, legítima y transparente.

Esta precisión en la identificación del sujeto activo también garantiza la vigencia del principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 338 de la Constitución Política. La Corte Constitucional (2022a), en la *Sentencia C-101/22*, resaltó que la ausencia de determinación sobre quién ostenta la facultad de recaudo puede traducirse en un vacío normativo que vulnera los derechos del contribuyente. El ejemplo es claro: si se establece una contribución ambiental para mitigar daños causados por proyectos extractivos, pero la norma no indica si la autoridad de recaudo es la ANLA, el Ministerio de Ambiente o la corporación autónoma regional, se fractura la certeza normativa y se arriesga la eficacia del tributo. En este sentido, el sujeto activo no es una categoría accesorio, sino la figura que otorga orden al sistema, orienta el flujo de recursos y hace viable el cumplimiento del deber ciudadano de contribuir.

Se logra evidenciar que desde el principio del texto se enfatiza la DIAN como sujeto activo del derecho tributario, pero se debe precisar de manera muy importante que la DIAN no es el único sujeto activo para recibir tributos, el Consejo de Estado (2014) en la sentencia con número de radicado 11001-03-06-000-2014-00024-00, establece que el sujeto activo tributario no le pertenece exclusiva y únicamente a la DIAN. A nivel departamental y municipal existen entidades del recaudo de impuestos desde sus respectivos territorios; un ejemplo claro es la Superintendencia de Puertos y Transporte, en la cual una de sus funciones es catalogarse como sujeto activo en el recaudo de tasas de vigilancia de las empresas de vigilancia. Esto permite identificar que el sujeto activo es tan amplio e importante debido a que no solo se queda en la DIAN como única entidad recaudadora del derecho tributario.

Por otra parte el Consejo de Estado (2015) en la sentencia 05517 enfatiza en gran medida que si bien el tributo está a cargo de la DIAN a nivel nacional, también existe el tributo a nivel territorial en cabeza de diferentes entidades como el impuesto de industria y comercio (ICA) entre otros el Consejo de Estado enfatizó lo que ha dicho la constitución que los entes territoriales también tienen la facultad de ser sujeto activo a nivel territorial para crear administrar y recaudar sus propios tributos.

De esta manera y para concluir, puede determinarse cómo el sujeto activo en materia tributaria representa mucho más que una figura encargada de recaudar impuestos: es la manifestación institucional del poder fiscal del Estado, con facultades para crear, exigir, fiscalizar y sancionar dentro del marco de la legalidad. A través del análisis jurisprudencial y doctrinal, se evidencia que su actuación debe estar siempre

respaldada por normas claras, motivaciones suficientes y respeto por los derechos fundamentales del contribuyente.

Así pues, la DIAN, como autoridad administrativa nacional, ejerce estas funciones en nombre de la Nación, pero no de manera ilimitada. Su legitimidad depende del cumplimiento estricto de los principios constitucionales, especialmente el de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 338 de la Constitución. Asimismo, el reconocimiento de los entes territoriales ya sea departamentales, regionales o municipales como sujetos activos en tributos locales refuerza la necesidad de identificar con precisión quién tiene la competencia para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en la manera de que el presente en derecho tributario es uno de los balances para que estos puedan “trabajar” de manera correcta.

Finalmente, se observa cómo el sujeto activo no solo debe ser entendido como el acreedor del tributo, sino como un garante del equilibrio entre el interés público y los derechos del contribuyente como se establece de manera anterior. Su actuación debe ser transparente, motivada y conforme a derecho, pues solo así se consolida un sistema tributario justo, eficiente y respetuoso del orden constitucional.

2. SUJETO PASIVO DESDE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

El sujeto pasivo tributario constituye un elemento estructural de la obligación tributaria que define quiénes están jurídicamente obligados frente al Estado en materia fiscal. Su correcta delimitación no representa únicamente una cuestión técnica, sino que materializa principios constitucionales fundamentales como la legalidad, la certeza jurídica y la equidad en la distribución de las cargas tributarias.

La determinación del sujeto pasivo debe estar expresamente establecida en la ley, sin que pueda quedar al arbitrio de las autoridades tributarias. Esta exigencia responde a la necesidad de proteger a los ciudadanos contra la arbitrariedad estatal y garantizar la seguridad jurídica en las relaciones tributarias.

La jurisprudencia colombiana ha desarrollado importantes criterios interpretativos sobre esta figura. El presente documento analiza tres pronunciamientos judiciales que han configurado el entendimiento actual del sujeto pasivo tributario en Colombia:

- La *Sentencia C-304/12* de la Corte Constitucional (2012a) trata sobre la determinación del sujeto pasivo en el impuesto predial.
- La *Sentencia 00826 de 2018* del Consejo de Estado (2018) se refiere a la exclusión de ciertos sujetos en el impuesto al patrimonio.
- La *Sentencia 27616 de 2024* del Consejo de Estado (2024a) aborda la delimitación del sujeto pasivo en el impuesto a los plásticos de un solo uso.

Estas decisiones ilustran la tensión permanente entre dos imperativos: garantizar recursos suficientes para el funcionamiento estatal y proteger los derechos de los contribuyentes mediante normas claras y justas.

2.1. ¿Qué es el sujeto pasivo en el derecho tributario?

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona natural o jurídica que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable. Esta figura es uno de los elementos esenciales del tributo y su determinación debe estar expresamente establecida en la ley.

2.1.1. Clasificación del sujeto pasivo

El ordenamiento jurídico colombiano reconoce dos categorías principales de sujeto pasivo:

2.1.1.1. El contribuyente.

Es la persona respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria, la cual se caracteriza por:

- Realizar directamente el hecho imponible previsto en la ley (manifestación de capacidad contributiva).
- Tener una relación directa y personal con el presupuesto de hecho del tributo.
- Soportar la carga económica del impuesto de manera definitiva.

Ejemplo: En el impuesto predial, el propietario del inmueble es contribuyente porque la propiedad conforma el hecho generador del tributo. Además, la titularidad del derecho real genera la obligación tributaria directa.

2.1.1.2. El responsable.

Es quien, sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste por disposición expresa de la ley. Sus características son:

- No realiza personalmente el hecho generador.

- La ley le atribuye deberes tributarios formales o sustanciales por su vinculación con el contribuyente o con la actividad gravada. Actúa como instrumento de recaudación o control tributario.

Ejemplo: El agente retenedor en el impuesto de renta. Una empresa que paga salarios debe retener en la fuente el impuesto de renta de sus empleados y trasladarlo a la DIAN. El empleado es el contribuyente (quien tiene la capacidad contributiva manifestada en su ingreso), pero el empleador es el responsable con la obligación legal de recaudar y trasladar el tributo. El agente retenedor responde solidariamente ante el fisco si no efectúa la retención.

2.1.2. Distinción conceptual fundamental

La diferencia entre contribuyente y responsable radica en la relación con el hecho generador: el contribuyente lo realiza directamente, mientras que el responsable sólo tiene deberes tributarios derivados por mandato legal, sin realizar él mismo el presupuesto de hecho del tributo.

Esta distinción resulta esencial para determinar la legitimidad de las pretensiones fiscales y garantizar que no se exijan obligaciones tributarias a personas sin mandato legal.

2.2. Análisis jurisprudencial

2.2.1. Primer caso: Impuesto predial. Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2012

Problema jurídico.

¿Vulnera la Constitución que la ley establezca como sujetos pasivos del impuesto predial y de la contribución de valorización no sólo a los propietarios, sino también a poseedores, usufructuarios y concesionarios de inmuebles?

Norma demandada.

Ley 44 de 1990, artículo 1° (parcial) y Ley 1430 de 2010, artículo 17 (parcial), que establecen con sujeción a lo dispuesto en la ley, los departamentos y municipios pueden gravar la propiedad raíz, con el impuesto predial unificado que incluye el impuesto de parques y arborización, y el impuesto de estratificación socioeconómica, cuya administración corresponderá al respectivo municipio. El impuesto predial unificado se causará sobre todos los bienes raíces ubicados en la jurisdicción del municipio, y su sujeto activo será el municipio donde se encuentre ubicado el predio.

Argumentos de la demanda.

Los demandantes sostenían que, solo el propietario puede ser sujeto pasivo del impuesto predial, por ser titular del derecho real de dominio. Gravar a poseedores, usufructuarios y concesionarios violaba el principio de legalidad. Se generaba potencial doble tributación al gravar el mismo bien respecto de diferentes personas.

Decisión de la Corte Constitucional.

La Corte declaró exequibles las normas demandadas, bajo el entendido de que el legislador puede válidamente establecer como sujetos pasivos del impuesto predial a diferentes titulares de derechos sobre el inmueble.

Fundamentos de la decisión.

Capacidad contributiva derivada del aprovechamiento económico: La Corte señaló que la capacidad contributiva no deriva exclusivamente de la titularidad formal del derecho de propiedad, sino del aprovechamiento económico real del bien inmueble. Quien explota económicamente un inmueble mediante posesión, usufructo o concesión, manifiesta capacidad de pago equiparable a la del propietario.

Interpretación de la realidad económica: El tributo debe responder a la realidad económica y no únicamente a formalismos jurídicos. Si una empresa minera tiene una concesión sobre terrenos públicos y obtiene utilidades millonarias de esa explotación, resulta razonable que tribute sobre ese inmueble, aunque no sea su propietaria.

Libertad de configuración legislativa: El Congreso tiene amplias facultades para definir los elementos del tributo, incluyendo la determinación del sujeto pasivo, siempre que respete los principios constitucionales.

No violación de la legalidad: La norma cumple el principio de legalidad al establecer expresamente quiénes pueden ser sujetos pasivos. No hay ambigüedad ni remisión a la discrecionalidad administrativa.

Aplicación práctica.

Caso del aeropuerto concesionado: Una empresa privada tiene la concesión de un aeropuerto construido sobre terrenos de propiedad estatal. La empresa obtiene ingresos significativos por tasas aeroportuarias, comercialización de espacios y servicios. Conforme a esta jurisprudencia, la empresa concesionaria es sujeto pasivo del impuesto predial porque:

- Tiene el aprovechamiento económico exclusivo del inmueble.
- Obtiene utilidades derivadas de esa infraestructura.
- Manifiesta capacidad contributiva vinculada al bien, a la concesión le otorga derechos de explotación equiparables, en términos tributarios, a los del propietario, el Estado propietario no pagaría el impuesto en este caso, pues no obtiene el beneficio económico directo del inmueble.

2.2.2. Segundo caso: Impuesto al patrimonio. Consejo de Estado, Sentencia 00826 de 2018

Problema jurídico.

¿Las sociedades sometidas a procesos de liquidación obligatoria, concordato o reestructuración empresarial son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio?

Marco normativo.

El artículo 297 del Estatuto Tributario y la Ley 863 de 2003 establecieron el impuesto al patrimonio. El artículo 297 definía como sujetos pasivos a las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta, pero el régimen especial de

reestructuración empresarial contemplaba exclusiones tributarias (Consejo de Estado, 2018).

Decisión del Consejo de Estado.

La Sección Cuarta declaró que las entidades en procesos de liquidación obligatoria, concordato o reestructuración no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio durante la vigencia de dichos procesos.

Fundamentos de la decisión.

Interpretación sistemática de las normas: El Consejo analizó conjuntamente las normas tributarias y las de reestructuración empresarial (Ley 550 de 1999, Ley 1116 de 2006), concluyendo que el legislador buscaba proteger la viabilidad de estas empresas mediante alivios tributarios.

Finalidad de los procesos de insolvencia: Estos mecanismos buscan la preservación de la empresa como unidad productiva, la protección del crédito y el empleo. Exigir el pago del impuesto al patrimonio podría frustrar estos objetivos al agravar la situación financiera de la empresa.

Razonabilidad de la exclusión: El Consejo consideró que resulta razonable excluir temporalmente de este gravamen a empresas que atraviesan crisis financiera, pues su capacidad contributiva está severamente comprometida.

Precedente jurisprudencial: El fallo se fundamentó en pronunciamientos previos que reconocían tratamiento tributario especial para empresas en reestructuración.

Aplicación práctica.

Caso de aerolínea en reestructuración: Una aerolínea nacional entra en proceso de reestructuración conforme a la Ley 1116 de 2006 después de acumular pérdidas operacionales por varios años. La empresa posee:

Flota de aeronaves valorada en miles de millones, Infraestructura aeroportuaria (hangares, oficinas), Inversiones financieras, A pesar de este patrimonio contable significativo, la empresa:

- Genera pérdidas mensuales.
- Tiene obligaciones superiores a sus activos corrientes.

- Debe reestructurar su operación para ser viable.

Según esta sentencia, durante el proceso de reestructuración, la aerolínea no está obligada a pagar el impuesto al patrimonio porque:

- Se encuentra en un régimen legal especial de protección.
- Su capacidad de pago está comprometida por la crisis financiera.
- Obligarla a pagar podría forzar la liquidación de activos esenciales.
- La preservación de la empresa genera mayor beneficio social que la recaudación inmediata del impuesto.
- Esta exclusión busca dar espacio para que la empresa se reorganice, pague a sus acreedores ordenadamente y preserve fuentes de empleo.

2.2.3. Tercer caso: Impuesto a plásticos de un solo uso. Consejo de Estado, Sentencia 27616 de 2024

Problema jurídico.

¿Quiénes son sujetos pasivos del impuesto nacional al consumo de bolsas y productos plásticos de un solo uso? ¿Pueden incluirse distribuidores y comercializadores como obligados tributarios?

Marco normativo.

La Ley 2277 de 2022 creó el impuesto nacional al consumo de productos plásticos de un solo uso, estableciendo en su artículo 51: “El sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda” (Congreso de la República de Colombia, 2022).

La DIAN, mediante conceptos administrativos, intentó ampliar el alcance del sujeto pasivo para incluir a distribuidores y comercializadores.

Decisión del Consejo de Estado.

El Consejo de Estado declaró que únicamente son sujetos pasivos del impuesto los productores e importadores expresamente mencionados en la ley. Los distribuidores y comercializadores finales no tienen esta calidad.

Fundamentos de la decisión.

Aplicación estricta del principio de legalidad: La Sección Cuarta reiteró que en materia tributaria no es posible la interpretación extensiva ni la aplicación analógica que amplíe el círculo de sujetos pasivos. Si la ley no menciona a los comercializadores, no pueden ser obligados.

Límites de las facultades administrativas: La DIAN carece de competencia para ampliar el ámbito subjetivo de los tributos. Esta es una facultad exclusiva del legislador. Los conceptos administrativos no pueden crear obligaciones no previstas en la ley.

Interpretación literal de normas tributarias: Tratándose de normas que establecen obligaciones, debe preferirse la interpretación literal y restrictiva. La claridad de la norma impide interpretaciones que la desnaturalizan.

Certeza jurídica para los contribuyentes: Los comercializadores tienen derecho a conocer con certeza si están o no obligados. La ambigüedad interpretativa no puede resolverse en contra del contribuyente.

Aplicación práctica.

Caso del supermercado: Una cadena de supermercados adquiere de sus proveedores:

- Vasos plásticos desechables
- Platos desechables
- Cubiertos plásticos
- Bolsas plásticas

El supermercado los vende al consumidor final. Según la posición inicial de la DIAN, el supermercado debería pagar el impuesto al momento de la venta final.

Sin embargo, conforme a la Sentencia 27616 de 2024:

- El fabricante nacional de estos productos sí es sujeto pasivo y debe pagar el impuesto sobre cada unidad producida.
- El importador que introduce estos productos al país sí es sujeto pasivo y debe pagarlo en la importación.
- El supermercado que solo comercializa estos productos NO es sujeto pasivo, pues la ley no lo incluyó expresamente.

El impuesto se causa en la etapa de producción o importación, no en la comercialización.

El supermercado simplemente traslada al precio de venta el costo del impuesto que ya pagó su proveedor.

Conclusión del caso: Si el legislador considera necesario gravar también la distribución y comercialización para ampliar el efecto ambiental del impuesto, debe modificar la ley expresamente. La interpretación administrativa no puede suplir esta decisión legislativa.

2.3. Principios interpretativos del sujeto pasivo

Del análisis de estas sentencias se extraen criterios hermenéuticos fundamentales:

1. Interpretación sistemática (Corte Constitucional, 2012, sentencia C-304/12; Consejo de Estado, 2018, sentencia 00826 de 2018).

Las normas tributarias no se interpretan aisladamente, sino en el contexto del ordenamiento jurídico completo. Debe considerarse:

- La finalidad del tributo.
- Los principios constitucionales aplicables.
- La coherencia con otras normas del sistema tributario.
- Las normas especiales que regulan situaciones particulares (como los procesos de insolvencia).

2. Certeza tributaria (Corte Constitucional, 2024, Sentencia C-036/24).

Establece que el principio de certeza tributaria no exige que todos los parámetros económicos estén inmersos en la ley, sino que los elementos del tributo estén definidos y que los criterios externos no generen indeterminación ni discrecionalidad al interprete. Ligando de manera específica los principios de legalidad y certeza tributaria.

3. Interpretación restrictiva de normas que crean obligaciones (Consejo de Estado, 2024a, sentencia 27616 de 2024).

Las normas que establecen sujetos pasivos son de interpretación restrictiva. No procede:

- La interpretación extensiva que incluye casos no previstos.
- La analogía para crear nuevos obligados.
- La interpretación "a favor del fisco" que amplíe cargas tributarias.

4. Primacía de la realidad económica (Corte Constitucional, 2012, sentencia C-304/12).

El sujeto pasivo se determina atendiendo a quién tiene la real capacidad contributiva, no solo a formalismos jurídicos. Importa más el aprovechamiento económico efectivo que la titularidad formal de derechos.

2.4. Conclusión

El análisis de la jurisprudencia colombiana sobre el sujeto pasivo tributario revela la evolución hacia un sistema que equilibra dos imperativos: la efectividad en la recaudación tributaria y la protección de los derechos de los contribuyentes.

Las tres sentencias examinadas muestran diferentes facetas de este equilibrio:

- La Sentencia C-304/12 de la Corte Constitucional (2012) representa una flexibilización justificada del concepto tradicional de sujeto pasivo, permitiendo gravar a quien realmente aprovecha económicamente un bien, más allá de formalismos de propiedad. Esta evolución acerca el derecho tributario a la justicia material y a la realidad económica.

- La Sentencia 00826 del Consejo de Estado (2018) muestra que el sistema tributario puede reconocer situaciones excepcionales donde el interés en la recuperación empresarial y la preservación del empleo justifica la exclusión temporal de ciertas obligaciones tributarias.

El derecho tributario no es absoluto y debe considerar efectos económicos y sociales.

- La Sentencia 27616 del Consejo de Estado (2024a) reafirma que, a pesar de la flexibilidad interpretativa, existe un límite infranqueable: el principio de legalidad. La administración tributaria no puede ampliar obligaciones más allá de lo expresamente previsto por el legislador. La certeza jurídica es garantía fundamental del contribuyente.

Estos pronunciamientos configuran un marco interpretativo que exige:

- Al legislador: claridad y precisión al definir los elementos del tributo, especialmente el sujeto pasivo.
- La administración tributaria: respeto estricto de los límites legales, sin interpretaciones extensivas que creen obligaciones no previstas.
- Los jueces: ponderación entre la efectividad tributaria y los derechos de los contribuyentes, con interpretación sistemática y razonable de las normas

El desafío futuro consiste en perfeccionar el diseño legislativo para que las normas tributarias sean técnicamente sólidas, socialmente justas y jurídicamente claras, minimizando la litigiosidad y fortaleciendo la certeza jurídica en las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

3. EL HECHO GENERADOR EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

El estudio del hecho generador constituye una de las bases fundamentales del derecho tributario colombiano. A partir de este elemento, se define cuándo nace la obligación tributaria y bajo qué circunstancias el contribuyente está llamado a cumplir con sus deberes fiscales.

El presente documento se busca exponer de manera ordenada y rigurosa el concepto, la doctrina, la jurisprudencia y la aplicación práctica del hecho generador en los principales tributos nacionales y territoriales. Asimismo, se consolida una visión integral que permite comprender la importancia de este elemento en la construcción de un sistema tributario justo, claro y eficiente.

3.1. Concepto y elementos del hecho generador

En el derecho tributario, el hecho generador constituye el presupuesto jurídico que, al realizarse, da origen a la obligación tributaria. Es la descripción abstracta del acto, hecho o situación que, al materializarse por parte del contribuyente, produce el nacimiento de la obligación de pagar un tributo.

Este concepto, fundamental en la delimitación del tributo, abarca tres aspectos que deben concurrir para establecer el nacimiento de la obligación tributaria:

- **Aspecto Material:** Hace referencia al acto o manifestación económica que el legislador ha seleccionado como base del gravamen.
- **Aspecto Espacial:** Indica el lugar donde se desarrolla el hecho gravado o donde la ley presume que ocurre.
- **Aspecto Temporal:** Señala el momento exacto en el que se configura el hecho gravado o en el que el legislador lo considera realizado (causación).

3.2. Doctrina y delimitación conceptual

La doctrina tributaria ha realizado importantes contribuciones para la comprensión y delimitación del hecho generador:

Diferenciación Conceptual: Autores como Fonseca Forero (2024) distingue entre hecho imponible (la descripción legal abstracta del presupuesto) y hecho generador (la materialización de ese presupuesto en la realidad), aclarando confusiones en la aplicación práctica.

Determinabilidad y Seguridad Jurídica: Romero Molina y Gómez Monterroza (2024) destacan la importancia de la determinabilidad del hecho generador para suplir vacíos normativos cuando la ley no describe taxativamente todos los elementos, fortaleciendo la seguridad jurídica.

3.2.1. Delimitación por la administración tributaria

La DIAN, a través de sus conceptos, ha precisado el alcance del hecho generador en impuestos específicos, siendo un aporte relevante para la claridad del sistema:

- **IVA:** El hecho generador se configura con la prestación de servicios gravados o la venta de bienes en el territorio nacional (DIAN, 2024b).
- **Impuesto de Timbre:** Se resalta la relevancia de identificar el momento exacto de causación de la obligación (DIAN, 2025).
- **Impuesto Nacional al Consumo (INC):** Se ha abordado la delimitación del hecho generador de este tributo en sus distintas modalidades (DIAN, 2024a).

3.3. Jurisprudencia

El Consejo de Estado (2020a, 2021b), Sección Cuarta, ha construido un marco jurisprudencial sólido sobre el hecho generador, ofreciendo la claridad que a menudo falta en la ley:

Impuesto de Alumbrado Público: Determinó que el hecho generador no es el consumo efectivo de energía, sino la calidad de usuario potencial del servicio. El

tributo se causa por el solo hecho de pertenecer a la colectividad beneficiada por la prestación del servicio. Las indicaciones de las sentencias son más amplias y precisan el criterio de territorialidad y el sujeto pasivo del gravamen (Consejo de Estado, 2020a).

Impuesto de Industria y Comercio (ICA): En una sentencia de unificación, precisó que el hecho generador no se limita al objeto social ni a la inscripción mercantil, sino a la efectiva obtención de ingresos derivados de la realización de actividades económicas en la jurisdicción del municipio correspondiente (Consejo de Estado, 2021b).

3.4. Aplicación del hecho generador a los tributos

El hecho generador debe ser definido de manera concreta y específica para cada tributo, evitando que la definición pueda ser aplicada a cualquier otro elemento de la obligación.

Tabla

1

Hecho generador a los tributos

Tributo	Hecho generador
Impuesto sobre la Renta	La percepción o causación de ingresos de fuente nacional o extranjera susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente durante el período fiscal (Presidencia de la República de Colombia, 1989, art. 26).
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	La venta o importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, o la prestación de servicios en el territorio nacional (Presidencia de la República de Colombia, 1989, art. 420). Naturaleza del hecho generador: realización de operaciones gravadas (ventas, servicios, importaciones, juegos de azar).
Impuesto de Industria y Comercio (ICA)	La obtención de ingresos brutos por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del municipio correspondiente (Congreso de la

	República de Colombia, 1983, art. 32).
Impuesto Predial Unificado	La existencia misma del predio (inmueble) en cabeza de un propietario o poseedor, constituyendo una manifestación de riqueza (Congreso de la República de Colombia, 1983, 1990).
Impuesto Nacional al Consumo (INC)	Se configura con la venta, importación o retiro para consumo propio de bienes específicos (ej., vehículos, y bienes suntuarios), o con la prestación de servicios de expendio de comidas y bebidas preparadas y servicios de telefonía móvil (Presidencia de la República de Colombia, 1989, art. 512-1).

Nota. Elaboración propia en base a la normatividad citada en la tabla.

3.5. Reflexiones sobre el hecho generador

Se considera que el hecho generador cumple un papel esencial en la aplicación del principio de legalidad tributaria. Su definición precisa otorga seguridad jurídica tanto al Estado como al contribuyente, evitando interpretaciones arbitrarias. No obstante, la técnica legislativa en materia tributaria debería ser más rigurosa para garantizar que cada tributo cuente con una delimitación inequívoca, pues en la práctica, el legislador deja zonas grises que requieren la intervención de la jurisprudencia o la doctrina para su aclaración.

El hecho generador no debe entenderse de manera aislada, sino en relación sistémica con los demás elementos esenciales del tributo. Un análisis integral permite comprender cómo se articula el sistema tributario en su conjunto, confirmando que la claridad en el hecho generador es un requisito para la debida exigibilidad de la obligación.

3.6. Conclusión

El hecho generador es un pilar del derecho tributario colombiano. Su correcta delimitación asegura el cumplimiento del principio de legalidad, evitando incertidumbres en la aplicación de los tributos. La doctrina, la jurisprudencia y la administración tributaria han coincidido en la necesidad de precisar sus alcances,

especialmente cuando el legislador no ha sido explícito. En consecuencia, el estudio del hecho generador fortalece la confianza en el sistema fiscal.

4. BASE GRAVABLE EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Tras una revisión documental sobre el tema a tratar, la base gravable se ha definido por la jurisprudencia, donde en *Sentencia C-155/03* la Corte Constitucional (2003) dispuso lo siguiente:

La base gravable se define como la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria. En otras palabras, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa.

Este elemento fundamental del tributo, visto desde un enfoque general es un concepto esencial ya que es el punto de partida para calcular el valor que se le impone a un contribuyente, realizando un proceso riguroso donde se toma un valor bruto inicial, y después, se hacen los ajustes pertinentes en cada impuesto donde versa la base gravable.

Para la realización de esta revisión documental se utilizaron determinados tributos tales como la base gravable en las contribuciones de valorización, la base gravable en importaciones, base gravable del ICA, base gravable del impuesto predial y la base gravable del impuesto renta, los cuales serán expuestos uno por uno a continuación.

4.1. Base gravable en las contribuciones de valorización

Definiendo lo que son las contribuciones de valorización, donde la Corte Constitucional (2003) en la *sentencia C-155/03*, lo define de la siguiente manera:

Es un gravamen especial que recae sobre la propiedad inmueble y que puede ser exigido no sólo por los municipios, sino por la Nación o cualquier otro organismo público que realice una obra de beneficio social y que redunde en un incremento de la propiedad inmueble.

No obstante, es importante aclarar que este gravamen no es aplicado a toda la población, sino a un sector que está compuesto por los propietarios de bienes

inmuebles quienes se estarían beneficiando de la construcción de esta obra pública. Por otra parte, en lo que concierne al interés del tema principal, la corte señala que para obtener este monto, se debe realizar ciertos procedimientos donde de forma inicial, se toma el costo de la obra, luego se agrega un porcentaje prudencial para gastos en imprevistos, acto seguido puede adicionarse hasta un treinta por ciento más para gastos de distribución y recaudo, denominados también gastos administrativos, sin embargo en algunos eventos pueden excluirse partes o proporciones del costo total de la obra y, finalmente, si el valor de los costos supera el del beneficio obtenido, aquel se debe reducir hasta llegar al valor de este último (Corte Constitucional, 2003).

4.2. Base gravable en Importaciones

La base gravable en estos casos está definida en el art. 459 del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

PARÁGRAFO. [Parágrafo modificado por el artículo 8 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:] Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas (IVA) en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados de manera definitiva o introducidos de manera definitiva, o con materia prima importada, será la establecida en el inciso primero de este artículo adicionando o incluyendo el valor de todos los costos y gastos de producción y descontando el valor de las materias prima y servicios sobre los que ya se haya pagado el IVA, de conformidad con el certificado de integración. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable de la declaración de importación será el valor de la factura más los aranceles.

Cuando los bienes producidos sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el Formulario de

Movimiento de Mercancías y el certificado de integración. Lo anterior sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana. (Presidencia de la República de Colombia, 1989, art. 459)

El artículo es muy claro en establecer los puntos sobre los cuales se debe generar la base gravable según el caso, como por ejemplo en los primeros inciso hace referencia a los productos importados terminados de producir en el exterior o zona franca con productos nacionales o con materia prima importada. Acorde con Mendoza Velilla (2021) “en el caso de bienes producidos en zona franca, al momento de presentar la correspondiente declaración de importación, el importador puede ser: (i) un tercero en el territorio aduanero nacional o, (ii) el mismo usuario industrial que los produce”.

Cuando el usuario industrial no ha vendido el producto a un tercero al momento de la importación, la base gravable debe tener en cuenta los valores de conformidad con lo dispuesto en el párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario.

Así, cuando es el caso contrario a lo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente, según fue expuesto en el Oficio 901412 de 2021, por la DIAN, donde aclara cómo se debe aplicar la base gravable cuando el producto/bien ya fue vendido por parte del usuario que lo produce al tercer:

Cuando el importador es un tercero en el territorio aduanero nacional, el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario es claro en indicar que la base gravable para el IVA es el valor de la factura más los aranceles. Téngase en cuenta, que en esta operación el bien ya fue vendido por parte del usuario industrial que lo produce, al tercero que presenta la declaración de importación, por lo cual, el valor de la factura es el valor del bien vendido al precio acordado. (Mendoza Velilla, 2021)

En conclusión, si se requiere obtener la base gravable de los productos importados y su correcta aplicación según el caso concreto frente al que se encuentre, es menester acudir al artículo 459 del Estatuto Tributario.

4.3. Base gravable del ICA

Teniendo en cuenta que el ICA es uno de los impuestos municipales más importantes, y es una fuente de ingreso significativa para cada territorio, el Consejo de Estado (2011) en sentencia con rad. 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413), lo definen de la siguiente manera: “el ICA es un tributo municipal, que grava exclusivamente los

ingresos originados por la ejecución de una o varias de éstas actividades, dentro del territorio de un determinado municipio”.

Ahora bien, es menester aclarar que el ICA se aplica a las industrias, establecimientos comercio, y a personas que presten servicios de un territorio específico, resumiendo un poco, es aplicable para todo aquello que realiza actividades comerciales, industriales y de servicios realizadas en las jurisdicciones municipales.

Por otro lado, el Consejo de Estado (2014) en la sentencia con rad. 76001-23-31-000-2007-00500-01(18781) suministra la información correspondiente de la base gravable para el cálculo del impuesto ICA, estableciendo lo siguiente:

La base gravable del impuesto de industria y comercio, deben reunir indispensablemente la condición de «ingreso» que, como se explicó, son solo aquellos que generan incrementos al patrimonio, es decir, lo constituye el valor efectivamente percibido en la venta de bienes o servicios, sin tener en cuenta los ingresos expresamente excluidos.

Ahora bien, respecto del punto en debate, en primer término, la Sala advierte que la acepción «descuento» representa una disminución generalizada en el precio de venta de los bienes o servicios ofrecidos, originada por condiciones o hechos que pueden ser concomitantes o posteriores a la operación o transacción. Los descuentos pueden ser (i) comerciales o a «pie de factura», o (ii) condicionados o financieros. (Consejo de Estado, 2014)

De esta forma, es notorio que dicho impuesto resulta estar involucrado en cualquier actividad comercial, destacando su alto recaudo para los Municipios en complemento del impuesto predial (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

4.4. Base gravable del Impuesto Predial

Este impuesto al igual que el ICA, representa un importante ingreso para los municipios colombianos, no se discute su importancia por ser indispensable para el desarrollo territorial, ahora bien, este se define como el pago que todo propietario, poseedor o quien disfrute del bien debe realizar sobre los bienes inmuebles o predios ubicados en cada municipio, y la forma en cómo se obtiene el impuesto predial se estableció de la siguiente manera: “la base gravable del Impuesto Predial Unificado será el avalúo catastral, o el autoevalúo cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado” (Congreso de la República de Colombia, 1990, art. 3).

Al final, este tributo materializa la idea de que quienes poseen bienes inmuebles deben aportar proporcionalmente al desarrollo y funcionamiento del territorio donde estos se encuentran, generando un círculo donde lo que se paga es devuelto en forma de mejoras que valorizan esas mismas propiedades (Ortega Dominguez, 2025).

4.5. Base gravable del Impuesto de Renta

El impuesto de renta es un impuesto que grava las rentas obtenidas por personas naturales, jurídicas, y otras entidades. En ese orden de ideas, el Consejo de Estado (2009) en sentencia con rad. 25000-23-27-000-2005-91061-01-16573 establece lo siguiente:

La base gravable del impuesto sobre la renta se establece así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

Finalmente, este tributo resulta ser una contribución directa y equitativa para ayudar al sostenimiento del estado, reflejando el principio de capacidad contributiva, donde quien gana más, aporta más.

4.6. Sentencia Unificación: Base gravable

La Sentencia de Unificación 25000-23-37-000-2013-00443-01 del 25 de junio de 2020, proferida por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, constituye un precedente de gran relevancia en materia tributaria, pues unificó la interpretación sobre los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas deducibles en el impuesto sobre la renta, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario (Consejo de Estado, 2020c).

En dicha providencia, el alto tribunal advirtió la existencia de criterios contradictorios entre diferentes secciones del propio Consejo de Estado y de tribunales administrativos, lo que generaba inseguridad jurídica en torno a qué gastos podrían considerarse deducibles y, por tanto, afectar la determinación de la base gravable. En

consecuencia, la Sala consideró necesario fijar una regla jurisprudencial uniforme que sirviera de guía para todos los operadores jurídicos.

De acuerdo con el texto de la sentencia, el Consejo de Estado (2020c) señaló expresamente que:

Se unifica la jurisprudencia de la Sección sobre el alcance de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, para la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta, *esto porque dichos conceptos son indeterminados para regular las expensas deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta* [énfasis añadido].

Este pronunciamiento tiene un carácter de unificación jurisprudencial porque fija un único criterio obligatorio frente a un tema que había sido interpretado de manera diversa, cumpliendo así con el propósito de la seguridad jurídica, la igualdad de trato y la coherencia del sistema tributario. A partir de esta decisión, los jueces y autoridades tributarias deben aplicar de manera uniforme los criterios definidos por el Consejo de Estado al evaluar la procedencia de deducciones en la determinación de la base gravable.

La relación de esta sentencia con la base gravable radica en que el monto del impuesto sobre la renta depende directamente de qué expensas pueden deducirse. La base gravable se obtiene al restar de los ingresos brutos las deducciones legalmente procedentes; por ello, al establecer los criterios para considerar una expensa como deducible, el Consejo de Estado precisó los elementos que inciden directamente en la cuantificación del impuesto.

En síntesis, esta sentencia de unificación consolidó la regla según la cual solo serán deducibles las expensas que:

- Tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta;
- Sean necesarias para la obtención del ingreso; y
- Resulten proporcionales al tamaño y naturaleza de la actividad económica.

De esta manera, el fallo no solo resuelve discrepancias interpretativas, sino que también clarifica cómo deben determinarse las deducciones que inciden en la base

gravable del impuesto sobre la renta, asegurando un tratamiento tributario más equitativo y previsible para todos los contribuyentes.

4.7. Conclusión

La base gravable trasciende su carácter meramente técnico para consolidarse como una figura jurídica que materializa la relación entre el poder tributario del Estado y los derechos fundamentales de los contribuyentes. Su configuración corresponde principalmente al legislador, quien conforme al principio de reserva consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, debe estructurarse dentro de las márgenes de equidad, justicia y capacidad contributiva. Sin embargo, la legitimidad de dicha configuración no se agota en el ámbito legislativo, la Corte Constitucional mediante el control de constitucionalidad, garantiza que las normas que determinan la base gravable se ajusten a los principios del Estado Social de Derecho y a los valores de razonabilidad y proporcionalidad que rigen la imposición fiscal, mientras que el Consejo de Estado, en su calidad de juez de lo contencioso administrativo, verifica que su aplicación concreta por parte de la administración tributaria se realice dentro de los límites legales y en respeto de los derechos del contribuyente.

De esta manera es como la articulación entre el legislador, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado permite que la base gravable funcione como un punto de equilibrio entre la potestad fiscal del Estado y las garantías propias de un sistema tributario justo, coherente y constitucionalmente legítimo.

5. TARIFA EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

El Impuesto de Industria y Comercio (ICA) ocupa un lugar central dentro de las finanzas municipales en Colombia, ya que recae sobre las actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras que se desarrollan en cada municipio o distrito.

Para las entidades territoriales, este tributo representa una de sus principales fuentes de ingresos, y por eso la ley les permite fijar las tarifas dentro de ciertos límites constitucionales y legales. Esta dinámica genera un punto de encuentro entre la autonomía local y el marco jurídico nacional, lo que obliga a buscar un equilibrio entre la libertad de los municipios para administrar sus recursos y las reglas que garantizan justicia y seguridad en materia tributaria.

Dentro de este impuesto, la tarifa cumple un papel decisivo pues, es el porcentaje que se aplica sobre los ingresos brutos del contribuyente y, en últimas, determina cuánto debe pagar. Analizarla permite entender hasta dónde pueden llegar los municipios al momento de fijarla o modificarla. Aunque cuentan con un margen de decisión, este no es absoluto. Toda actuación debe ajustarse al principio de legalidad y responder a las condiciones económicas reales del territorio; de lo contrario, podría afectar los derechos de los contribuyentes y generar diferencias injustificadas entre municipios.

En los últimos años, el Consejo de Estado ha sido determinante para precisar estos límites. Sus decisiones han orientado tanto a las autoridades locales como a los contribuyentes, y han contribuido a que la gestión del ICA sea más coherente y transparente. Por eso, estudiar la tarifa no solo implica revisar un aspecto técnico del impuesto, sino comprender cómo el derecho tributario intenta armonizar la autonomía territorial con principios como la equidad, la proporcionalidad y la seguridad jurídica.

5.1. Objetivo general

- Analizar la importancia de la tarifa en el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) a partir del estudio de su regulación legal, su

aplicación en los impuestos territoriales y su interpretación jurisprudencial.

5.2. Objetivos específicos

- Identificar el papel de la tarifa dentro de la estructura de los tributos, en relación con los principios de legalidad, equidad y capacidad contributiva.
- Estudiar la evolución jurisprudencial de la tarifa en Colombia, con énfasis en las decisiones de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

5.3. Concepto

La Constitución Política de Colombia (1991) permite que:

Las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. (art. 338)

De este modo, la tarifa no es un elemento accesorio, sino el componente que determina la carga económica concreta del tributo y, por tanto, materializa el principio de capacidad contributiva y proporcionalidad

Aunado a lo anterior, la DIAN (2003) establece en el Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas No. 00001 de 2003 que, la tarifa es uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, junto con el hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo y la base gravable.

Además, la tarifa, como componente estructural del tributo, materializa la cuantificación de la obligación fiscal, en tanto traduce en una medida porcentual o en un valor fijo la carga económica que el contribuyente debe asumir frente al Estado. Es,

por tanto, el elemento que determina el monto concreto del tributo, una vez definida la base gravable.

La tarifa dentro del sistema tributario constituye la materialización del principio de capacidad contributiva y la expresión concreta de la equidad fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución, las autoridades pueden fijar tarifas siempre que sigan los lineamientos definidos por la ley, lo cual garantiza transparencia, legalidad y justicia en la determinación de los tributos. Desde esta perspectiva, la tarifa se convierte en el elemento que traduce en términos económicos la obligación que cada contribuyente asume frente al Estado, reflejando así su participación en los costos y beneficios colectivos, y como un instrumento que equilibra la responsabilidad ciudadana con la posibilidad real de contribuir al bienestar común.

En ese sentido, la tarifa se configura como un componente esencial del tributo, pues permite cuantificar de manera justa y proporcional la carga fiscal que corresponde a cada parte. Por ello, su correcta definición y aplicación son fundamentales para mantener la confianza en el sistema tributario y para fortalecer los principios de justicia y solidaridad que sustentan la convivencia social.

5.4. Análisis jurisprudencial

5.4.1. Consejo de Estado, sentencia - radicado 85001-23-33-000-2022-00138-02 (28171) de 2024 (Asobancaria contra Municipio de Yopal)

En sentencia del 4 de julio de 2024, el Consejo de Estado (2024b) analizó la legalidad del artículo 18 del Acuerdo 022 de 2021, mediante el cual el Concejo de Yopal fijó en el 20 por mil la tarifa del ICA para bancos y demás entidades financieras. La demanda fue interpuesta por Asobancaria, quien alegó que la decisión desconocía los límites de la Ley 2082 de 2021, al exceder la tarifa vigente en Bogotá (14 por mil) y carecer de justificación en la realidad tributaria local.

Ahora bien, la sentencia del Consejo de Estado sobre la nulidad parcial del artículo 18 del Acuerdo Municipal 022 de 2021 de Yopal constituye un precedente relevante para delimitar el alcance de la autonomía tributaria de los entes territoriales frente al principio de legalidad de los tributos. El debate se centró en determinar si el municipio de Yopal podía fijar una tarifa del 20 por mil para el impuesto de Industria

y Comercio (ICA) aplicable a las entidades financieras, cuando en Bogotá cuyo régimen se pretendía adoptar la tarifa vigente era del 14 por mil. El Consejo de Estado concluyó que dicha adopción era improcedente, al considerar que el municipio no podía apoyarse en una norma general (como el Decreto 1421 de 1993) que solo establece un rango de tarifas, sino que debía atenerse a la disposición concreta que efectivamente rige en el Distrito Capital.

Esta decisión reafirma que la autonomía fiscal de los municipios no es absoluta, ya que, los entes territoriales pueden crear y administrar tributos locales, pero dentro de los márgenes fijados por la ley, la Constitución y la jurisprudencia han reiterado en que la autonomía tributaria no implica potestad para establecer impuestos ni para fijar tarifas sin sustento legal o técnico. Por otro lado, el fallo resalta la importancia de que las decisiones tributarias respondan a la realidad económica local. El municipio de Yopal justificó el aumento del impuesto en el crecimiento del sector financiero a nivel nacional, pero no aportó evidencia suficiente que reflejara las condiciones específicas de su territorio. En consecuencia, el Consejo de Estado consideró que el acuerdo municipal no cumplía con el requisito de adecuación a las “realidades tributarias de la ciudad capital”, exigido por el artículo 14 de la Ley 2082 de 2021.

Por lo anterior, se refuerza el principio de legalidad tributaria como pilar del Estado de derecho, al exigir que toda decisión fiscal tenga fundamento en una norma vigente y aplicable, asimismo fortalece la noción de descentralización responsable, en la que la autonomía territorial debe ejercerse con rigor técnico y jurídico, evitando decisiones absolutas que puedan generar inseguridad jurídica o desigualdad entre los contribuyentes.

En ese orden de ideas, se destaca el conflicto que existe entre autonomía y control. Mientras los municipios buscan recursos para atender sus necesidades, el orden jurídico nacional impone límites para garantizar un equilibrio entre la parte tributaria y la parte fiscal, protegiendo tanto la autonomía local como el respeto al marco normativo.

Por los antecedentes expuestos, se puede considerar que la autonomía de los Concejos Municipales no es absoluta frente a los temas tributarios, sino que se encuentra limitada legalmente. Por ello, es importante resaltar que, al establecer las tarifas, estas deben ser proporcionales y equitativas de manera que no excedan los límites establecidos en la norma.

En conclusión, la descentralización no equivale a independencia absoluta. La potestad tributaria de los municipios debe ejercerse dentro de los límites constitucionales y legales, con criterios de razonabilidad, proporcionalidad y coherencia normativa. Este caso demuestra que la eficiencia fiscal debe ir acompañada de legalidad y justificación técnica, condiciones indispensables para que las decisiones tributarias sean legítimas y sostenibles.

5.4.2. Consejo de Estado, sentencia - radicado 11001-03-27-000-2020-00001-00 (25115) de 2021

Nulidad numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019.

La providencia del 18 de noviembre de 2021, aborda la aplicación del impuesto complementario de normalización tributaria, establecido en la *Ley 1943 de 2018*. Este impuesto recae sobre contribuyentes con activos omitidos o pasivos inexistentes a partir del 1° de enero de 2019.

La discusión giró en torno a si la inclusión de dichos activos en el patrimonio implicaba la generación de una renta gravable por comparación patrimonial o la imposición de sanciones adicionales. El Consejo de Estado (2021a) precisó que la normalización es un mecanismo excepcional de saneamiento fiscal, cuyo único efecto es permitir que los activos y pasivos se incorporen en la declaración de renta, sin que ello genere consecuencias sancionatorias ni tributarias distintas a las previstas en la ley.

La providencia también aclaró que el impuesto se aplica únicamente a los activos diferentes a inventarios, de acuerdo con la clasificación establecida en el Estatuto Tributario, reforzando el principio de legalidad y seguridad jurídica en materia impositiva.

Ahora bien, en lo que respecta a los elementos del tributo, según la sentencia se determinan así:

- **Hecho generador:** La existencia de activos omitidos o pasivos inexistentes al 1° de enero de 2019, susceptibles de ser declarados dentro del mecanismo de normalización tributaria.

- **Sujetos pasivos:** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, tanto personas naturales como jurídicas, que posean dichos activos o pasivos.
- **Base gravable:** El costo fiscal histórico de los activos omitidos, o el autoavalúo comercial (el mayor de los dos), así como el valor de los pasivos inexistentes declarados.
- **Tarifa:** El 13 % sobre la base gravable determinada.

Así las cosas, debe indicarse que la providencia en mención reafirma que el impuesto complementario de normalización tributaria constituye un mecanismo de saneamiento patrimonial cuyo alcance está estrictamente delimitado por la ley, en especial en lo relativo a la **tarifa del 13%** sobre la base gravable. El Consejo de Estado precisó que dicha tarifa no puede ser objeto de variaciones discrecionales ni puede generar cargas adicionales diferentes a las previstas expresamente por el legislador. De esta forma, la providencia garantiza el principio de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, asegurando que la normalización se limite a la incorporación transparente de los activos omitidos o pasivos inexistentes, sin desnaturalizar la finalidad del tributo ni convertirlo en un instrumento sancionatorio.

5.4.3. Corte Constitucional, sentencia C-144 de 1993

En la sentencia C-144 del 20 de abril de 1993, la Corte Constitucional (1993) estudió la constitucionalidad de la **Ley 6 de 1992** en sus artículos 119 y 124, los cuales facultan al Gobierno Nacional para establecer las tarifas de ciertos tributos con respecto a la **propiedad industrial** y el **registro mercantil**.

El artículo 124 establece que El Gobierno Nacional también es el encargado de fijar cuánto deben pagar los comerciantes a las cámaras de comercio por trámites como la matrícula, su renovación, las inscripciones y los certificados del registro mercantil.

Para determinar estos valores, el Gobierno establece tarifas que varían según el tamaño del comerciante, especialmente teniendo en cuenta sus activos o patrimonio.

Finalmente, las cuotas anuales que las cámaras de comercio cobran a los comerciantes inscritos y afiliados tienen carácter parafiscal, es decir, funcionan como contribuciones obligatorias destinadas a un fin específico.

Se alegaba que dichas normas vulneran el artículo 338 constitucional, pues no definían lo suficiente el sistema y método de determinar valores de los servicios y la forma de hacer su reparto, requisito indispensable para permitir que una autoridad fijara tarifas en materia de tasas y contribuciones.

La Corte sostuvo que la tasa se centra en recuperar costos del servicio que el Estado presta al contribuyente, mientras que la contribución busca compensar el beneficio directo que el particular recibe de una obra o servicio público y también en la propiedad industrial, el Gobierno podría fijar *la tarifa* de las tasas, siempre que esta correspondiera a los costos de operación y de tecnificación del servicio, lo cual sí constituía un sistema y un método suficiente.

Respecto al registro mercantil, las Cámaras de Comercio (CC) son entes privados, con interés público y por tanto los cobros por matrícula e inscripciones podrían catalogarse como tasas. En este caso, la ley dispuso un sistema de tarifas diferenciales basado en los activos o patrimonio de los comerciantes, lo cual fue considerado un método válido y ajustado a la Constitución.

En ambos casos, la Corte declaró exequibles los artículos demandados, resaltando que la delegación al Gobierno para fijar tarifas no implicaba renuncia a la potestad tributaria del Congreso, pues este ya había determinado los criterios esenciales en la ley.

Este fallo es relevante porque delimita cómo debe entenderse la tarifa en tasas y contribuciones, donde la tarifa no puede ser arbitraria, sino que debe responder a los costos o beneficios del servicio y el Congreso conserva la potestad de fijar el sistema y método, mientras que los órganos administrativos solo pueden concretar la tarifa dentro de esos límites, además se reconoce que aún los servicios prestados por particulares pueden ser objeto de tasas, siempre que medie función pública y vigilancia estatal.

En conclusión, la sentencia C-144 de 1993 consolidó la interpretación del art 338 de la Constitución, determinando el principio de legalidad en temas tributarios y estableciendo que la tarifa es un elemento esencial del tributo que debe guardar correspondencia directa con los costos del servicio o los beneficios recibidos.

5.5. Conclusión

La tarifa del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) constituye un elemento esencial dentro del sistema tributario territorial colombiano, al definir la carga tributaria que deben soportar las actividades económicas que se desarrollan en los municipios y los distritos, además la tarifa debe estar regulada para garantizar la justicia fiscal, la proporcionalidad y la seguridad jurídica en la recaudación.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido fundamental para delimitar el margen de autonomía de los municipios y distritos en la fijación de tarifas del ICA, reiterando la necesidad de que cualquier modificación esté debidamente justificada en la realidad tributaria local, lo cual evita que se produzcan aumentos arbitrarios o desproporcionados que afecten la equidad tributaria y la competitividad económica.

La revisión de los elementos esenciales del impuesto hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa permite reafirmar el principio de legalidad tributaria que rige la gestión fiscal, en el cual la tarifa debe corresponder a criterios objetivos y transparentes.

6. CONCLUSIÓN GENERAL

El estudio del sujeto activo y del sujeto pasivo revela que la relación tributaria es mucho más que un mecanismo de recaudo es una expresión del poder impositivo del Estado y al mismo tiempo, un espacio donde deben protegerse los derechos de los contribuyentes.

La jurisprudencia muestra que estas categorías no son simples definiciones técnicas, sino herramienta que garantizan legalidad, certeza y equidad en la actuación de las autoridades hacendísticas.

La DIAN y los entes territoriales ejercen funciones esenciales dentro de esta estructura, soportando la legitimidad de actuar conforme a la Constitución, con motivaciones claras y respetando el debido proceso.

Las decisiones judiciales analizadas muestran al sujeto activo no solo como recaudador, sino que fiscaliza, sanciona y administra recursos, dentro de límites que evitan abusos y fortalecen la confianza en el sistema tributario.

De igual forma, delimitar el sujeto pasivo exige precisión normativa para evitar cargas injustas o exigencias sin fundamento legal.

El hecho generador, la base gravable y la tarifa completan la estructura del tributo y permiten que la obligación fiscal se determine conforme a parámetros objetivos. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido decisiva para corregir vacíos de interpretación, en busca de limitar actuaciones arbitrarias y fortalecer la coherencia del sistema tributario.

Casos como el ICA, el impuesto de renta y los tributos territoriales muestran cómo la técnica legislativa y la interpretación judicial son indispensables para mantener la seguridad jurídica y la equidad fiscal.

La Corte Constitucional y el Consejo de Estado han reiterado que la capacidad contributiva debe evaluarse desde la realidad económica y no desde el simple

procedimiento, garantizando que quienes realmente obtienen beneficios o manifestaciones de riqueza respondan acorde con el tributo.

En conclusión, el análisis doctrinal y jurisprudencial demuestra que los elementos del tributo conforman una arquitectura jurídica que busca armonizar el interés público con los derechos del administrado; comprender esta estructura permite visualizar el derecho tributario como una disciplina moderna y en permanente actualización donde cada actor, Estado y contribuyente, cumplen su respectivo papel dentro de un sistema fiscal cambiante.

REFERENCIAS

- Congreso de la República de Colombia. (1983, julio 06). Ley 14 de 1983. *Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.*
- Congreso de la República de Colombia. (1990, diciembre 18). Ley 44 de 1990. *Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias.*
- Congreso de la República de Colombia. (2022, diciembre 13). Ley 2277 de 2022. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.*
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. (2014, agosto 25). Concepto 2199 de 2014, radicado 11001-03-06-000-2014-00024-00 (Augusto Hernández Becerra, C. P.).
<https://www.consejodeestado.gov.co/wp-content/uploads/2018/09/sala.pdf>
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2009, agosto 13). Sentencia, radicado 25000-23-27-000-2005-91061-01-16573 (Héctor J. Romero Díaz, C. P.).
[https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/25000-23-27-000-2005-91061-01\(16573\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/25000-23-27-000-2005-91061-01(16573).pdf)
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2011, septiembre 29). Sentencia, radicado 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413) (Martha Teresa Briceño De Valencia, C. P.).
[https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/94/S4/25000-23-27-000-2009-00046-01\(18413\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/94/S4/25000-23-27-000-2009-00046-01(18413).pdf)
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2014, octubre 16). Sentencia, radicado 76001-23-31-000-2007-00500-01(18781) (Martha Teresa Briceño De Valencia, C. P.).
[https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/156/S4/76001-23-31-000-2007-00500-01\(18781\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/156/S4/76001-23-31-000-2007-00500-01(18781).pdf)

- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera. (2015, julio 29). Sentencia 05517 de 2015, radicado 76001-23-31-000-2004-05517-01(37390) (Hernan Andrade Rincon, C. P.).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2018, julio 5). Sentencia 00826 de 2018, radicado 25000-23-37-000-2014-00826-01 [22348] (Stella Jeannette Carvajal Basto, C. P.).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2020a, octubre 15). Sentencia, radicado 70001-23-31-000-2011-02166-01(24626) (Milton Chaves García, C. P.).
<https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/239/70001-23-31-000-2011-02166-01.pdf>
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2020b, octubre 29). Sentencia de Unificación 2020CE – SUJ-4-004, radicado 76001-23-33-000-2016-00539-01(24266) (Stella Jeannette Carvajal Basto, C. P.).
<https://www.consejodeestado.gov.co/sentenciasu/cuarta/9-76001-23-33-000-2016-00539-01%20%2824266%29SU.pdf?>
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2020c, noviembre 26). Sentencia de Unificación, radicado 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) (Julio Roberto Piza Rodríguez, C. P.).
<https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/237/25000-23-37-000-2013-00443-01.pdf>
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2021a, noviembre 18). Sentencia, radicado 11001-03-27-000-2020-00001-00(25115) (Stella Jeannette Carvajal Basto, C. P.).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2021b, diciembre 2). Sentencia de Unificación 2021CE-SUJ-4-002, radicado 25000-23-37-000-2013-01107-01(23424) (Julio Roberto Piza Rodríguez, C. P.).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2024, mayo 23). Sentencia, radicado 11001-03-27-000-2023-00014-00 (27616) (Milton Chaves García, C. P.).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (2024b, julio 4). Sentencia, radicado 85001-23-33-000-2022-00138-02 (28171) (Myriam Stella Gutiérrez Argüello, C. P.).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección segunda. (2025, agosto 8). Sentencia, radicado 11001-03-15-000-2025-04129-00 (Juan Camilo Morales Trujillo, C. P.).

Constitución Política de Colombia. (1991).

Corte Constitucional. (1993, abril 20). Sentencia C-144/93, Demandas D-157 y 158 acumuladas (Eduardo Cifuentes Muñoz, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-144-93.htm>

Corte Constitucional. (2003, febrero 26). Sentencia C-155/03, expediente D-4079 (Eduardo Montealegre Lynett, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-155-03.htm>

Corte Constitucional. (2012a, abril 25). Sentencia C-304/12, expediente D-8797 (María Victoria Calle Correa, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-304-12.htm>

Corte Constitucional. (2012b, octubre 31). Sentencia C-891/12, expediente D – 9063 (Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-891-12.htm>

Corte Constitucional. (2018, marzo 7). Sentencia C-010/18, expediente D-11769 (Gloria Stella Ortiz Delgado, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/c-010-18.htm>

Corte Constitucional. (2021, diciembre 9). Sentencia C-439/21, expediente OG-157 (Paola Andrea Meneses Mosquera, M. P.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/c-439-21.htm>

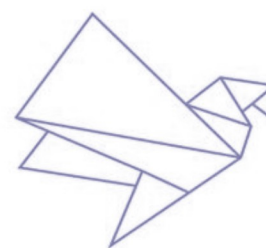
Corte Constitucional. (2022a, marzo 17). Sentencia C-101/22, expediente D-14341 (Gloria Stella Ortiz Delgado, M. S.).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/c-101-22.htm>

- Corte Constitucional. (2022b, septiembre 14). Sentencia C-322/22, Expediente D-14654 (Hernán Correa Cardozo, M. S.). <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/c-322-22.htm>
- Corte Constitucional. (2024, febrero 15). Sentencia C-036/24, expediente D-15.187 (Antonio José Lizarazo Ocampo, M. S.).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2002, julio 17). Concepto tributario 3 de 2002. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_dian_c000003_2002.htm?
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2003, junio 19). *Concepto unificado de impuesto sobre las ventas*. D. O. 45.229. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0000001_2003.htm?
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2024a, abril 5). Concepto 233(002293) sobre el Impuesto Nacional al Consumo.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2024b, abril 25). Concepto 295(002714) sobre el IVA.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2025). Concepto 493(004803) sobre el Impuesto de Timbre.
- Fonseca Forero, I. G. (2024). El hecho imponible y el hecho generador del tributo: Utilidad práctica y teórica de su escisión. *Revista de Derecho Fiscal*, (24), 107-127. <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.06>
- Mendoza Velilla, P. E. (2021, febrero 24). Oficio 901412 de 2021. DIAN. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_901412_2021.htm
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Viabilidad fiscal y territorial 2022*. https://www.minhacienda.gov.co/documents/d/portal/ivf_introduccion_2022
- Ortega Dominguez, M. N. (2025). *Impacto del impuesto predial en los presupuestos municipales de Colombia* [Trabajo de grado posgrado, Unidad Central del Valle

del Cauca]. Repositorio Institucional UCEVA.
<https://repositorio.uceva.edu.co/handle/20.500.12993/5118>

Presidencia de la República de Colombia. (1989, marzo 30). Decreto Ley 624 de 1989.
Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.

Romero Molina, C. A., & Gómez Monterroza, L. A. (2024). La configuración impositiva territorial colombiana desde la determinabilidad del hecho generador. *Revista de Derecho Fiscal*, (25), 135-151. <https://doi.org/10.18601/16926722.n25.05>



EDITORIAL
UNIAUTÓNOMA
Desplegamos Historias

¿Quién cobra, quién paga, por qué hecho, sobre cuánto y a qué tarifa? De esas cinco respuestas depende la validez de todo tributo.

Los elementos del tributo suelen enseñarse como una lista de categorías técnicas. Este libro demuestra que son algo muy distinto: criterios rectores que protegen al contribuyente frente al poder impositivo del Estado y que, mal delimitados, hacen inexigible la obligación fiscal.

La obra reconstruye cada elemento —sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa— a partir de lo que realmente han decidido la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. El lector encontrará el análisis de casos concretos y recientes: el impuesto predial y la capacidad contributiva, el impuesto al patrimonio, el tributo a los plásticos de un solo uso, la base gravable del ICA, del impuesto de renta y de las contribuciones de valorización, y las sentencias que han fijado los límites de la potestad tarifaria territorial.

Cada caso se cierra con su aplicación práctica, de modo que la jurisprudencia deja de ser cita de autoridad y se convierte en herramienta de trabajo. Una lectura indispensable para estudiantes de derecho, abogados litigantes, funcionarios de la administración tributaria y contribuyentes que necesitan saber hasta dónde llega el deber de tributar y dónde empiezan sus garantías.

Obra del material docente de la Escuela de Derecho de la Corporación Universitaria Autónoma del Cauca, Popayán.

SELLO EDITORIAL UNIAUTÓNOMA DEL CAUCA

ISBN Digital: 978-628-7940-10-9



EDITORIAL
UNIAUTÓNOMA
Desplegamos Historias