



LOS LIBERTADORES
FUNDACIÓN UNIVERSITARIA

El fisco municipal en Colombia

Análisis de algunos tributos
pintorescos

Mg. John Jairo Restrepo Lizcano
Mg. Blanca Lyda Bogotá Galarza
Mg. María Irene Díaz Castro



LOS LIBERTADORES
FUNDACIÓN UNIVERSITARIA

Catalogación en la Publicación Fundación Universitaria Los Libertadores

Restrepo Lizcano, John Jairo.

El fisco municipal en Colombia: análisis de algunos tributos pintorescos / John Jairo Restrepo Lizcano, Blanca Lyda Bogotá Galarza, María Irene Díaz Castro. Primera edición. -- Bogotá: Fundación Universitaria Los Libertadores, 2022

174 páginas; 17 cm

ISBN: 978-958-5478-57-2 (impreso)

ISBN: 978-958-5478-58-9 (digital)

1. Impuestos -- Colombia 2. Administración y procedimiento de Impuestos -- Colombia 3. Impuestos locales -- Colombia 4. Servicios públicos -- Colombia 5. Planificación tributaria -- Colombia I. Restrepo Lizcano, John Jairo, autor. II. Bogotá Galarza, Blanca Lyda, autor. III. Díaz Castro, María Irene, autor. IV. Fundación Universitaria Los Libertadores.

336.2 R436f --dc21

FULLBIBLIOTECA

Primera edición: Bogotá, julio de 2022

© Fundación Universitaria Los Libertadores
Bogotá, D.C., Colombia.

Cra. 16 No. 63A-68 / Tel.: 254 47 50
www.ulibertadores.edu.co

Juan Manuel Linares Venegas
Presidente del Claustro

Ángela María Merchan Basabe
Rectora

Vladimir Ballesteros Ballesteros
Vicerrector Académico

© *Mg. John Jairo Restrepo Lizcano*
Mg. Blanca Lyda Bogotá Galarza
Mg. María Irene Díaz Castro
Autores

Hernando Sierra
Corrección de estilo

Precolombi EU, David Reyes
Diagramación

Diego A. Martínez Cárdenas
Coordinador Editorial

Los autores declaran que esta investigación fue financiada por la Fundación Universitaria Los Libertadores en el marco de la Convocatoria de Investigaciones internas de la institución.

Los conceptos emitidos en esta publicación son responsabilidad expresa de sus autores y no comprometen de ninguna forma a la Institución. Se autoriza la reproducción del texto citando autor y fuente, únicamente con fines académicos. En caso distinto, se requiere solicitar autorización por escrito al editor.

Contenido

Prólogo	11
<i>Eleonora Lozano Rodríguez</i>	
Introducción	13
Justificación de la tributación desde la época de la República en Colombia	19
Justificación de una tributación en Estados modernos	29
El poder de tributación en Colombia	35
Principio de legalidad	38
Principio de reserva de ley	39
Hecho imponible	41
Hecho generador	42
Sujeto activo	43
Sujeto pasivo	44
Base gravable	45
Tarifa	45
El poder de tributación territorial en Colombia	47
El límite de tributar por transgredir el principio de reserva de ley en los impuestos territoriales	48
Tributos municipales con reserva de ley	55
Impuesto predial unificado	56

Sujeto pasivo	57
Base gravable	58
Tarifas	59
Impuesto de industria y comercio	60
Sujetos pasivos	60
Base gravable	60
Tarifas	62
Últimas regulaciones estructurales del impuesto	62
Impuesto de avisos y tableros	66
Impuesto de publicidad exterior visual	68
Impuesto de degüello de ganado menor	70
Sobretasa ambiental	72
Delineación urbana	73
Impuesto nacional de espectáculos públicos con destino al deporte	74
Contribución parafiscal cultural a la boletería de los espectáculos públicos de las artes escénicas	75
Participación en la plusvalía	76
Impuesto de circulación y tránsito de vehículos de servicio público	77
Impuesto de alumbrado público	78
Impuesto de transporte por oleoducto y gasoducto	80
Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM	80
Contribución de valorización	83
Sobretasa bomberil	84
Contribución especial sobre contratos de obra pública	84
Tasa del registro de caninos de manejo especial	85
Tributos municipales sin reserva de ley	87
Impuesto de pesas y medidas	89
Impuesto de nocturna	92
Impuesto sobre bailes de negocios	94
Impuesto extracción de arena, cascajo y piedra	95
Impuesto registro de patentes, marcas y herretes	96
Tasa por el uso de las instalaciones de plazas de mercado y matadero público	97
Derechos por publicación en la gaceta municipal o distrital	99
Coso municipal o distrital	100
Impuesto a la explotación de oro, plata, platino	100

Impuesto vehículos automotores con internación temporal	101
Plazas de ferias, corralaje y báscula	102
Tributos municipales relacionados con apuestas, chances y juegos de suerte y azar, sin reserva de ley	103
Impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas, apuestas y premios de las mismas	105
Impuesto sobre apuestas mutuas	106
“Impuesto de casinos” e “impuesto sobre concursos o apuestas hípicas o caninas”	107
Tributos municipales relacionados con la construcción, urbanismo y excavaciones, sin reserva de ley	109
Licencias y cargas urbanísticas	111
Roturas de vías, uso del suelo, subsuelo y escombreras	113
Conceptos de uso de suelo	115
Nomenclatura	115
Paramentos y niveles	116
Tasa contributiva para el servicio de estratificación	116
Tributos municipales relacionados con el <i>espacio público</i> que no tienen reserva de ley	117
Impuesto de ocupación de vías	120
Impuesto por aprovechamiento económico de los espacios públicos	121
Tributos municipales relacionados con facturación, certificaciones y paz y salvos, sin reserva de ley	123
Tributos municipales “pintorescos” sin reserva de ley	129
Impuesto de registro de marquillas	132
Transportes y acarreos de carnes, movilización de ganado y de pieles	133
Sobretasa al deporte	134
Tasa por prestación de servicios fúnebres	135
Tasa de dibujo vías obligadas	135
Impuesto de publicidad móvil (perifoneo)	136
Derechos de semaforización	136
Lotes sin cercar	137

Derechos de antenas	138
Impuesto de sonido	138
Movimiento de tierra	139
Contribución especial para seguridad social	139
Derechos de matrícula	140
Pasacalles o pasavías	141
Reflexiones, ideas y premisas	143
Justificación de una tributación municipal y sus límites	144
Reforma constitucional a principios y límites de la tributación territorial	146
Eliminar tributos legales que no son representativos en el recaudo	146
Eliminar tributos ilegales	147
Fusión de estampillas	148
Tributos con reserva de ley que los municipios desconocen	148
Contribución a las tarifas al usuario de parqueaderos fuera de vía o estacionamientos en vía	149
Peaje turístico	150
Sobretasa ambiental para proteger los humedales y sitios Ramsar	152
Tasa pro-deporte y recreación	153
Participación en la plusvalía	154
Conclusiones y recomendaciones	157
Referencias	165

Los autores

Mg. John Jairo Restrepo Lizcano*
Mg. Blanca Lyda Bogotá Galarza**
Mg. María Irene Díaz Castro***

Los autores declaran que esta investigación fue financiada por la Universidad de la Amazonia en convocatoria para semilleros de investigación con su proyecto “Exceso del poder impositivo en los municipios de Colombia” y “Caracterización de las contribuciones o derechos cobrados en la época de la República de Colombia entre 1821 y 1886”, del grupo de investigación Sinapsis. Asimismo, fue financiada por la Fundación Universitaria Los Libertadores en el marco de la convocatoria de investigaciones internas de la institución.

* Contador público, magíster en Derecho Tributario, doctorando en Humanidades, Humanismo y Persona, y docente de tiempo completo en la Universidad de la Amazonia, Colombia. Correo electrónico: jjairorestrepo@uniamazonia.edu.co

** Contador público, magíster en Derecho Tributario, doctorando en Administración; docente de tiempo completo en la Fundación Universitaria Los Libertadores. Correo electrónico: blbogota@hotmail.com

*** Contador público, Especialista en Gerencia Tributaria, Magíster en Tributación. Docente catedrática de la Universidad de la Amazonia, Colombia. Correo electrónico: mariairenedc@gmail.com

Prólogo

Con gran cariño recuerdo la primera vez que me llamó el profesor John Jairo Restrepo Lizcano para invitarme a participar en algunas actividades académicas de la Maestría en Tributación de la Universidad de la Amazonía que él dirigía. Me pareció interesante la existencia de un programa de tal naturaleza en temática tributarias en el ámbito territorial y me aventuré a conocer, además, una región inexplorada para mí. Me encontré con una maravillosa universidad, una vibrante comunidad académica —deseosa de conocimiento de calidad— y una exótica región con exuberante naturaleza. Desde aquel entonces nuestros nexos académicos han perdurado y se han fortalecido.

Nuevamente, la generosidad del profesor Restrepo me brinda la oportunidad de conocer esta cautivadora obra, *El fisco municipal en Colombia. Análisis de algunos tributos pintorescos*, escrita en coautoría con Blanca Lyda Bogotá Galarza y María Irene Díaz Castro. Los tres autores, egresados de la Maestría en Derecho Tributario, reflexionan sobre la vulneración del principio constitucional de legalidad en al menos 55 tributos (impuestos, tasas y contribuciones) vigentes en los estatutos tributarios locales, y creados con posterioridad a la Constitución de 1991. También encuentran los investigadores diecisiete figuras tributarias, denominadas por ellos “pintorescas”, que gravan “hechos, actividades y negocios que parecen creados a partir de la imaginación de sus cabildantes”.

Asimismo, confirman una hipótesis contenida en muchas de mis reflexiones académicas referente a las tensiones interpretativas derivadas de una inexistente consagración normativa de la tipología tributaria —conceptos de tributo, impuesto, tasa y contribución—, así como del indefinido alcance del poder tributario de las entidades territoriales. Todo lo anterior incrementa la

litigiosidad en sede judicial, constitucional y contenciosa-administrativa, y, por ende, la congestión judicial, preocupación última también constante en mis líneas de investigación.

Finalmente, proponen concretas y viables estrategias de mejora al sistema tributario subnacional, dentro de las cuales se encuentra la consagración normativa de disposiciones que precisen el alcance y los límites de la tributación territorial, así como el diseño de adecuados y “legales” regímenes normativos locales que permitan el recaudo necesario para satisfacer las necesidades sociales, en los que la premisa minimalista —menos es más— en el diseño normativo debe inspirar nuestro próximo futuro sistema tributario.

Recomiendo ampliamente a la comunidad académica del área tributaria, y a quienes deseen conocer las idiosincrasias propias de nuestro caótico sistema impositivo, la lectura de este libro. De igual forma, animo a los estudiantes y egresados de las universidades participantes en este esfuerzo académico a continuar realizando investigación con alto impacto social, como la que tienen delante de ustedes. ¡Enhorabuena!

Eleonora Lozano Rodríguez
Decana de la Facultad de Derecho
Universidad de los Andes

Introducción¹

Dos centenarios han transcurrido desde que Colombia se independizó del yugo español. Desde entonces, el sistema impositivo ha sufrido grandes cambios, en especial a causa de la justificación para crear contribuciones fiscales. De esa transición surgieron cambios políticos, económicos y sociales, al pasar de una relación del individuo con la “corona” a una perspectiva más amplia que incluye al Estado, la economía y la sociedad, y que representa tanto lo individual como lo colectivo. Algunos de los tributos municipales que se cobran actualmente vienen de esa transición, caracterizada por la intervención estatal en la vida de sus ciudadanos con su “bienestar” protegido por medio de servicios sociales organizados por el Estado, entre ellos, invertir

-
- 1 El presente libro es producto de los resultados de investigaciones adelantadas desde el 2015, denominadas “exceso del poder impositivo en los municipios de Colombia” y “Caracterización de las contribuciones o derechos cobrados en la época de la República de Colombia entre 1821 y 1886”, del grupo de investigación Sinapsis de la Universidad de la Amazonia, y el aporte del grupo de investigación Reflexión Económica, Administrativa y Contable (REAC) de la Fundación Universitaria Los Libertadores, que han permitido evaluar el sistema fiscal territorial, especialmente en los municipios de los departamentos del Caquetá, Huila, Putumayo, Risaralda, Caldas y Cundinamarca. Se apoyan con las cátedras de impuestos territoriales que sus docentes investigadores tienen en programas de posgrados en diversas universidades del país. La primera investigación tiene como objetivo principal analizar los principios de “legalidad” y de “reserva de ley” de los impuestos, tasas y contribuciones vigentes en los estatutos de rentas de los municipios en Colombia, es decir, cuáles tributos cumplen con el fundamento legal para ser adoptados y cobrados por los municipios de Colombia, en una muestra que abarca municipios de los departamentos mencionados. En la segunda investigación se trabajó en la reconstrucción del régimen tributario que rigió en la época de la República —siglo XIX—, entre las cuales se pudo evidenciar una serie de tributos que financiaban la vida en comunidad en los territorios, esto es, los recursos para las ciudades, las villas y las parroquias de Colombia.

en la construcción de cárceles y la alimentación de los encarcelados, el pago de los maestros, del vacunador, del médico y del cirujano, el embellecimiento del pueblo, el aseo y el adorno de sus calles, puentes, plazas, entradas públicas, así como en la reparación de las casas municipales, las carnicerías y los demás edificios públicos.

En razón a la necesidad de invertir en bienes públicos y el bienestar de los ciudadanos de la época fue aprobado el cobro de una contribución industrial o de patente —Ley de 1826— que gravaba a todos los comerciantes, profesionales o industriales; lo que hoy día se denomina “impuesto de industria y comercio”. Pero este no es el único tributo cobrado hace doscientos años, pues muchos de estos tributos persisten hoy en algunos estatutos tributarios locales, entre ellos los gravámenes al alumbrado, a los avisos, al coso y al corral, a los clubes, los espectáculos públicos, los expendios de licores, las galleras, los hoyos en vías públicas, el impuesto predial, los juegos permitidos, el matadero público, la ocupación de vías, las patentes de expendios nocturnos, las pesas y medidas, los perros, la plaza central, las placas numéricas, las rifas, y los vehículos.

Lo expuesto hasta aquí nos ha llevado a que se formulen los siguientes interrogantes: ¿cuánta y qué tipo de tributación se justifica en Colombia?, ¿existen límites a la tributación?, ¿cuál es el alcance del poder tributario de los entes territoriales?, ¿es legal que un municipio establezca un cobro por el aprovechamiento del espacio público?, ¿de los tributos creados y/o cobrados en los municipios cuáles tienen fundamento legal y cuáles son los que no cumplen con el principio de reserva de ley?

Los impuestos “pintorescos” referenciados en éste libro son aquellos cobrados por los municipios sin fundamento en una ley expedida por el Congreso de la República, los cuales, motivados por el desbalance de recursos que aminora su capacidad para invertir en los servicios públicos sociales, recurren a hechos gravados creados sobre hechos ficticios y sacados de aquellos tributos que operaban hace doscientos años y los aprobados en la Ley 97 de 1913; impuestos que para la época eran procedentes, pero en la nuestra ya no son válidos. Los impuestos “pintorescos” nos recuerdan aquellos tributos cobrados hace dos siglos —de una época naciente como consecuencia del proceso independentista, cuyas luchas requirieron de apoyo económico para financiar el aparato de guerra y el sostenimiento de un gobierno que atendiera mínimamente las necesidades de la población—, cuando era normal la creación de todo tipo de tributos y sobre cualquier tipo de hechos, negocios, actos o actividades.

El primer capítulo, “Justificación de la tributación desde la época de la República en Colombia”, se enfoca en la justificación de los impuestos como motor financiador en un Estado nuevo, producto de las luchas libertadoras del siglo XIX en Colombia: cuáles fueron sus propósitos, a quiénes iban dirigidos y su tipología. También se aborda la transición de una tributación territorial hacia la modernidad, con unos cobros diseñados para servir al financiamiento de los bienes públicos y satisfacer las necesidades básicas de una comunidad libre. En el segundo capítulo, “Justificación de una tributación moderna”, se presenta cómo, a diferencia de los propósitos de una tributación en la época de la República, un sistema económico liberal aparece como dinamizador de la economía colombiana. La aparición del Estado moderno “liberal” apoyado en el capitalismo industrial propicia una revolución en el derecho de propiedad, el capital, la mano de obra asalariada y el individuo. En el contexto de esta Modernidad, el movimiento “liberal” se nutre del sistema capitalista, en el que la economía se ocupa de personas reales, de su patrimonio y de la tecnociencia, de modo que convierte el “impuesto” a su forma práctica de financiación de los Estados. En este capítulo se evidencia que están presentes aspectos de intervención económica o de autodirección colectiva de la sociedad —incentivar ciertos tipos de conducta— que terminan por justificar los impuestos en esta época moderna.

En el tercer capítulo “El poder de tributación en Colombia” se realiza un recorrido de las disposiciones constitucionales que regulan el ejercicio del poder fiscal, en especial lo relacionado con el régimen económico y de la hacienda pública. De esta conceptualización es posible colegir los distintos principios que regulan la tributación en Colombia, especialmente por las diferencias entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, por los cuales se confieren poderes plenos al Congreso para crear contribuciones fiscales y parafiscales en tributos de linaje nacional, porque, de ser territorial, su poder es compartido con las asambleas y concejos. También se hace un breve recorrido en la obligación tributaria sustancial y los elementos estructurales para que un tributo sea válido en Colombia, esto es, sujetos de la obligación, el hecho imponible y la cuota tributaria.

A este poder en la creación de contribuciones fiscales y parafiscales se le denomina “poder tributario”, y su conceptualización, regulación y criterios diferenciadores entre el poder originario y el poder derivado de los entes territoriales se encuentra en el cuarto capítulo, “El poder de tributación territorial en Colombia”. Aquí se expone cómo este poder tributario en Colombia ha percibido desde diversas ópticas, al punto de creer que los concejos y las asambleas tienen las mismas posibilidades de crear tributos. En virtud del

ejercicio del poder tributario derivado que tienen los entes municipales, se presenta un análisis de aquellas contribuciones fiscales que tienen fundamento legal para ser cobrados en los municipios.

En el capítulo quinto, “Tributos municipales que tienen fundamento legal”, se examinan los impuestos legales desde la realidad local y su utilización por parte de los municipios. Se pone en evidencia que sólo dos tributos subsisten de la Ley 97 de 1913: el impuesto de delineación urbana, y el de avisos y tableros. Esta ley mantuvo sus impuestos municipales por más de setenta años y solo hasta la entrada de la Ley 14 de 1983 se modernizó la mayoría de los tributos que actualmente se cobran en el ámbito local. Hoy los mejores referentes jurídicos tributarios territoriales se encuentran en la Ley 14 de 1983, el Decreto Ley 1333 de 1986 y otras leyes de reforma tributaria en las que se establecen los impuestos territoriales de carácter municipal que gozan del principio de reserva de ley. Para la fecha de publicación del presente libro solo existen veintiocho tributos municipales que cumplen con los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley.

El sexto capítulo, “Tributos municipales que no tienen reserva de ley”, el séptimo “Tributos municipales relacionados con apuestas, chances, y juegos de suerte y azar”, el octavo “Tributos municipales relacionados con la construcción, el urbanismo, y las excavaciones”, así como el noveno, “Tributos municipales relacionados con el espacio público”, el décimo, “Tributos municipales relacionados con facturación, certificaciones y paz y salvos”, y el undécimo, “Tributos municipales pintorescos”, tienen un común denominador: no tienen reserva de ley. Son seis capítulos en los que se analizan 55 tributos que no cumplen con el principio de reserva de ley. En su análisis, se detectaron grupos homogéneos que llamaron la atención de los investigadores por cuanto predominaron cobros sobre los juegos de suerte y azar, los que gravan actividades urbanísticas, licencias y la construcción en general, el espacio público, los servicios administrativos (tales como paz y salvos, copias, certificaciones, facturación, permisos, conceptos y formularios), y, por último, se identificaron diecisiete tributos bastantes “pintorescos” que gravan hechos, actividades y negocios que parecen creados a partir de la imaginación de sus cabildantes.

A la par de su imaginación, también se concluye que los municipios no tienen claridad conceptual que permita diferenciar las categorías o tipologías de los tributos, pues es común que confundan la categoría de *impuesto* con la *tasa* y la *contribución*, así como la asignación de nombres de tributos distintos a los asignados por la ley. Por ejemplo, el impuesto que grava la venta de licores en horario nocturno lo denominan “patente nocturna” o “amanecida”;

el que grava la construcción y su tributo legal es el “impuesto de delineación urbana”, existen similares, pero con otro nombre: “impuesto por reparación y demolición o cargas urbanísticas”. Es frecuente encontrar en los estatutos tributarios de los municipios, al anteponer las expresiones “derechos”, “tarifas”, “sobretasas”, “importes”, “aprovechamientos”, “recargos”, “permisos”, “registros”, etc. En ocasiones esto se debe a que la misma jurisprudencia y la doctrina permite este tipo de errores en la clasificación tributaria, así como a la poca formación en tributación de los funcionarios públicos que administran impuestos y de los concejales que aprueban los tributos.

Por último, “Reflexiones, ideas y premisas”, expone algunas reflexiones que le permitirían al sistema fiscal territorial no solo el fortalecimiento institucional y el mejoramiento del recaudo tributario, sino, también, vislumbrar que es necesario replantear muchas de nuestras acciones y hacerlas más armónicas con la naturaleza. Incluso, cuestiona el papel del actual sistema fiscal, es decir, si los tributos hoy se ajustan al deber justo de tributar, ya que no satisfacen sus necesidades básicas, o no se financian los bienes públicos, lo que plantea serias dudas sobre la legitimidad en la determinación de políticas fiscales. Estas premisas se enfocan en: 1) la justificación de una tributación municipal y sus límites; 2) una reforma constitucional a los principios y límites de la tributación territorial; 3) eliminar tributos legales que no son representativos en el recaudo; 4) eliminar tributos ilegales de los acuerdos municipales; 5) fusionar el cobro de estampillas; y 6) proponer el cobro de tributos con reserva de ley que los municipios desconocen.

Justificación de la tributación desde la época de la República en Colombia

Para entender el sistema tributario territorial actual debemos mirar hacia los sistemas fiscales que rondaron la época de la República, como aquella que se enfrentó a cambios políticos, económicos y sociales, en una nueva dinámica distinta de la Colonia —relación del individuo con la corona—, a una perspectiva más amplia que incluye al Estado, la economía y la sociedad que representa tanto lo individual como lo colectivo.

A comienzos del siglo XIX y como consecuencia del proceso independentista del yugo español, el gobierno de la Nueva Granada se dio a la tarea de organizar todos los asuntos inherentes al manejo del Estado. Para la época, se presentaron profundos cambios en el aparato político y fiscal del país, en el que primó el Estado y se suprimió la administración adaptada por la Corona Española para establecer las administraciones de las nuevas repúblicas con el objetivo de obtener los recursos que permitieran convertir el Estado en un órgano capaz de controlar el monopolio fiscal y coactivo (Pinto, 2015). Para Viloria de la Hoz (2015), en este proceso descolonizador,

se requieren recursos para alimentar la tropa, comprar armas, curar a los heridos y sostener un gobierno que atendiera mínimamente las necesidades más sentidas de la población. Durante el período de Independencia, este flujo de recursos estaba estructurado por diferentes canales: los impuestos, los aportes voluntarios, los empréstitos nacionales e internacionales, la emisión de dinero (monedas y billetes), las cuotas obligatorias, la confiscación de bienes, y el corsarismo, entre otros mecanismos. (p. 57)

Muriel Laurent (2011), en su texto “Monopolios, aranceles y contrabando en nueva granada, 1821 a 1830”, analizó la pertinencia de un régimen fiscalista y proteccionista de una naciente República, y sostiene que, por esa razón,

se mantuvieron los principales estancos (tabaco y sal) y la prohibición de comercializar con libertad los metales preciosos. [...] No obstante, las necesidades presupuestales del Estado, endeudado por las guerras de independencia, apoyaron los argumentos de los discípulos del proteccionismo, implicando así una política comercial y aduanera cuyos fines eran fiscales. (p.88)

El Reglamento General de Contabilidad Publica de 1849 reguló todas las disposiciones que rigen en materia de contabilidad pública, de modo que reunió en orden metódico todas las disposiciones prescritas a los administradores y responsables de la recaudación. Sin embargo, si se realiza una comparación con nuestro actual sistema tributario, en aquella época los recaudos y los gastos públicos eran autorizados por ley de presupuesto nacional para ejercicios anuales. Asimismo, ningún impuesto podía ser establecido ni cobrado si no había sido ordenado por la ley, y la recaudación de los caudales y dineros del Estado era cobrada solo por un empleado responsable del tesoro nombrado para tal fin (Decreto del 24 de enero de 1849).

En una serie de artículos publicados en el *Diario Neo-Granadino* de 1850, el político, escritor y periodista Manuel Ancízar Basterra, en su artículo “Nuestro sistema tributario”, reflexiona sobre un sistema impositivo ideal para la época con las siguientes propuestas: una fiscalidad basada en el principio de corresponsabilidad de los contribuyentes, es decir, que su esfuerzo contributivo se vea reflejado en el servicio público social; fortalecer el vínculo entre los contribuyentes y los municipios y regiones a través de una tributación descentralizada. Asimismo, reconoce que “la independencia” no trajo cambios sustanciales en el sistema impositivo tradicional, y “la construcción de un sistema fiscal adecuado nuevo ha tardado décadas en diseñarse y todavía no se ha establecido correctamente debido a la permanencia de fuertes intereses particulares y la debilidad del Estado” (citado en Herrero, 2012, pp 280-281).

De las reflexiones de Manuel Ancízar Basterra, en las que se preocupa por una tributación que le trajera recursos para construir caminos y puentes a fin de mejorar el mercado interno, así como invertir en mejoras sociales (sanidad, educación), se aprecian las bases teóricas liberales en las que por esos mismos años se reformaban los cimientos tributarios en muchos países².

2 También tratados por Pérez Herrero en sus textos: “El tratamiento de la fiscalidad en las

Estas bases teóricas liberales condujeron a cambios de la cultura tributaria de la gente, al tener que acostumbrarse a la realidad de la democracia y al hecho de que la democracia no solo contiene derechos democráticos, sino también obligaciones. Para Pérez Herrero (2012, p. 271),

como lo manifestaron la mayoría de las constituciones de la región atlántica durante el siglo XIX los impuestos pasan a cobrarse a todos los ciudadanos de forma general sin que ello pudiera interpretarse como en el pasado como una contraprestación directa a un servicio u obra específica entregada por el Estado. Las tasas y contribuciones quedaron referidas a una prestación concreta cuantificable e individualizada del Estado, de modo que sólo las personas que se beneficiaban de ellas estaban obligadas a su pago.

En un informe del secretario de Hacienda y Fomento presentado al presidente de la República y que fuera entregado al Congreso de 1882, se reconoce que en las primeras décadas de la posindependencia las autoridades económicas de la Nueva Granada lograron reformar y mejorar de manera gradual, pero significativa, el sistema fiscal heredado de España.

Desde 1851 en adelante y por consecuencia de las grandes reformas sociales, políticas y económicas que acaban de efectuarse, entró el país decididamente en una senda de prosperidad, de la cual no han alcanzado a desviarlo ni aún las escalonadas y sangrientas guerras de 1854 y 1860. Pero de 1864 para acá es cuando se ha acentuado verdaderamente el progreso económico y fiscal; y la razón es clarísima: de entonces acá ha habido confianza en la paz; los grandes resultados de la desamortización se han hecho sentir en todos los ramos de la industria; el comercio exterior, antes reducido al oro y al tabaco, se ha extendido a otros productos, como el algodón, la quina y el café; el crédito se ha fundado sobre bases sólidas; el interés del dinero ha bajado; el sistema aduanero se ha perfeccionado bastante; y por último, el contrabando a la renta de aduanas ha disminuido considerablemente. (Informe de Hacienda, 1882)

Con respecto a los impuestos que financiaban la vida en comunidad en los territorios, es decir, los recursos para las ciudades, villas y parroquias de Colombia, buena parte de esos recursos eran invertidos en la construcción de cárceles o su mejora, así como en la alimentación de los encarcelados pobres. También se financiaban las fiestas nacionales y las festividades del Corpus Cristi, y del santo patrono de los pueblos, el pago de los maestros, del vacunador, del médico y del cirujano, el embellecimiento del pueblo, el aseo y

constituciones del mundo atlántico 1787-1830” (2010) y en “Fiscalidad y poder en Colombia 1819-1830” (2011).

adorno de sus calles, puentes, plazas, entradas públicas; también la reparación de las casas municipales, de las carnicerías y demás edificios públicos.

A diferencia de las contribuciones del orden nacional, el manejo y la administración de las rentas municipales de policía urbana y rural recaía en una junta especial y privativa denominada “Junta Administrativa Municipal” o de rentas municipales. La junta era conformada por el alcalde, el procurador municipal y el secretario de la municipalidad. Para pagar el sostenimiento de la policía urbana debían cobrar derechos exclusivos, a la tarifa más expedita y conveniente respecto a las prácticas y circunstancias locales, con destino al pago de gastos del despacho municipal, de la renta del administrador, del secretario y demás dependientes asalariado de la municipalidad.

Entre esos derechos que trajo la Ley de 11 de abril de 1825 sobre el establecimiento, la inversión y administración de rentas municipales, se gravaron los bienes y/o servicios que se enlistan a continuación.

- Los ganados, carnes y víveres que se consuman en cada pueblo.
- Los almacenes, las tiendas, las pulperías y las bodegas en que se vendan bebidas y comestibles.
- La uniformidad de la pesa, medida y marca señalada por la municipalidad.
- Las multas por tener pesas y medidas sin autorización con la marca referida.
- Los trucos, billares, galleras y otros juegos permitidos por la ley.
- Las aguas que se tomen de los acueductos públicos.
- Los censos, las tierras comunes y otros que pertenezcan legítimamente a cada ciudad, villa o parroquia.
- Los solares, yermos y desiertos que se hallen dentro del pueblo.
- Las multas que intendentes o gobernadores impongan por faltas o transgresiones.

Asimismo, para pagar el sostenimiento de la policía rural, las ciudades, villas y parroquias de Colombia establecían contribuciones que gravaban el paso por los puentes (pontazgo), el derecho a transitar por caminos (peajes) y el derecho por el tránsito fluvial (pasaje) por determinadas actividades, entre las cuales se encuentran:

- el de todas las cargas de comercio, de frutos y víveres, y el de caballerías que conduzcan por los caminos y puentes;

- el de todos los ganados que se conduzcan por dichos caminos y puentes para su venta y consumo;
- el pasaje de todos los ríos que necesite barqueta o cabuya;
- los molinos de trigo.

Uno de los tributos más representativos a nivel territorial tuvo que ver con la Contribución Industrial o de Patente. Se le llamó así para corregir inconvenientes en el recaudo de la contribución directa en la parte industrial cobrada a nivel nacional. Así, mediante la Ley de 11 de mayo de 1826 la Contribución Industrial o de Patente gravaba principalmente a toda persona natural o sociedad mercantil que en la República ejerciera el comercio, oficio, profesión o industria, mientras que, por definición, *patente* es la autorización anual otorgada por el Gobierno a los nacionales o extranjeros para que puedan ejercer la profesión o industria y a pagar el derecho causado en dicha ley.

Esta contribución del orden territorial se exigía a todo comerciante o comisionista cuya actividad era la compra o venta; la importación o exportación de productos nacionales o extranjeros, los cambistas o banqueros; los mercaderes que compran y venden al por mayor de todo género de manufacturas de seda, lana y algodón, joyería, drogas, ferreterías, y pieles; los pulperos que venden al por menor toda clase de comestibles, caldos, jabón, vinagres, velas, etc.; las fondas, los cafés y las botelleras; los establecimientos de imprenta; las tiendas que venden licores fermentados, pan de maíz o trigo, manteca, velas, carbón, leña, carnes y cigarros; relojeros, plateros, lapidarios y demás artífices que trabajan en piedras o metales finos; los cerrajeros, herreros; los ebanistas y carpinteros; los dueños de buques de quilla que navegan el mar, los bongos, canoas y demás buques costaneros de ríos y lagos; los molinos harineros; los sastres, los zapateros; las mesas de trucos públicos.

Claro que también se cobraba esta contribución a las personas asalariadas, así como a los prestadores de servicios profesionales y los mecánicos y artesanales, como, por ejemplo, a los empleados por el sueldo que reciben del tesoro, a los abogados, a los escribanos, a los procuradores, a los boticarios, médicos y cirujanos; a los arquitectos y albañiles, escultores, grabadores y pintores.

Este concepto de patente persistió hasta 1913 cuando el legislador colombiano facultó de manera expresa al Concejo de Bogotá —extendida, posteriormente, a los demás municipios del país³— para crear impuestos

3 Ley 84 de 1915.

y contribuciones, dentro de los cuales figura precisamente el *impuesto de patentes* y cuyo hecho gravado recaía sobre establecimientos industriales; esto es, sobre clubes, teatros, cafés, cinematógrafos, billares, circos, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase (Ley 97 de 1913, art. 1, lit. f).

Fue quizás con la Ley 97 de 1913 que Colombia mantuvo sus impuestos municipales por más de siete décadas y solo hasta la entrada de la Ley 14 de 1983 se modernizó la mayoría de los tributos que actualmente se cobra en el ámbito local. Se modificó el hecho gravado y la denominación que tenía el impuesto de patentes —ahora impuesto de industria y comercio—, pues ya no se grava solo con la apertura de un local comercial, sino que ahora se causa el impuesto por las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas en un lugar fijo, como también en forma ambulante, a través de agentes viajeros, etc. (Concepto DAF 025146, 2 de septiembre de 2008).

Desde entonces, uno a uno los tributos de la Ley 97 de 1913 fueron reformados o eliminados del ordenamiento fiscal en Colombia. Algunos de estos impuestos se enlistan y describen a continuación.

- *Impuesto de expendio a los consumidores de los licores destilados. Se exceptúa el alcohol desnaturalizado que se destine a objetos industriales.* Este impuesto fue creado mediante el literal a) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913. Esta norma fue modificada por la Ley 12 de 1923, Ley 88 de 1923, Ley 88 de 1928 y Ley 14 de 1983. Fue esta última la que consagró un nuevo régimen sobre el impuesto al consumo de licores y derogó expresamente las leyes anteriores. En el artículo 64 de la Ley 14 de 1983 señaló que el impuesto al consumo de licores es nacional, pero su producto se cede a los departamentos, intendencias y comisarías. Estas normas sobre el impuesto al consumo de licores fueron incorporadas en el Decreto Ley 1222 de 1986 “Código de Régimen Departamental” (arts. 121 y ss.).
- *Impuesto sobre el consumo de tabaco extranjero, en cualquier forma.* Este impuesto municipal fue creado mediante el literal b) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, y al igual que el de licores destilados sufrió varias modificaciones. Los decretos 1626 de 1951, 3258 de 1968, 214 de 1968, y 1095 de 1984, así como las leyes 4ª de 1963, 48 de 1968 y 14 de 1983 fueron decisivas para darle estructura a lo que hoy se conoce como “impuesto sobre el consumo de tabaco y cigarrillo”, cuyo sujeto activo son los departamentos, las intendencias y las comisarías exclusivamente sobre el tabaco elaborado y con

aplicación de tarifas fijadas para los cigarros, la picadura, el rapé o chinú de fabricación nacional. Finalmente, mediante el Decreto Ley 1222 de 1986 se incorporó el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco dentro del capítulo titulado “rentas de los departamentos”.

- *Impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de ríos y arroyos, dentro de los términos municipales, sin perjudicar el laboreo legítimo de las minas y el aprovechamiento legítimo de las aguas.* Este impuesto municipal, creado mediante el literal c) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, fue incorporado en el Decreto Ley 1333 de 1986, en adelante Código de Régimen Municipal. Sin embargo, en un estudio que hiciera la Corte Constitucional —mediante Sentencia C-221 de 1997— analizó que la explotación de los recursos naturales no renovables requieren de licencia ambiental, de acuerdo con las exigencias de la Ley 99 de 1993, y que en cumplimiento del deber impuesto por el artículo 360 de la Constitución, para esa fecha no existía el régimen de regalías de aquellos recursos naturales no renovables, cuya explotación aún no está sujeta al pago de la contraprestación exigida por la norma constitucional. Con la aprobación de la Ley 685 de 2001, por la cual se expide el Código de Minas y se dictan otras disposiciones, se elimina el cobro de este impuesto.
- *Impuesto sobre el barrido y la limpieza de las calles.* Impuesto municipal creado mediante el literal e) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, cuyos recursos debían financiar el servicio público domiciliario de aseo en los municipios. La Ley 142 de 1994 que reguló el servicio de recolección municipal de residuos, así como las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos, dispuso las fórmulas para fijar las tarifas que financien la recolección y los costos de disposición final de basuras y rellenos sanitarios. Sin embargo, fue el Consejo de Estado que en un estudio sobre la vigencia de este tributo concluyó que,

por la regulación íntegra del régimen aplicable a los servicios públicos domiciliarios, entre ellos el servicio de aseo, operó la derogatoria tácita de las leyes en virtud de las cuales se estableció el “impuesto sobre barrido” y en consecuencia carecía de facultades legales el Concejo Municipal de Buenaventura para regular lo concerniente a dicho impuesto, al desaparecer del orden jurídico la facultad consagrada en el literal e) del artículo 1º de las Ley 97 de 1913, para establecer el tributo. (Consejo de Estado, Sentencia 12665, 2002)

- *Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes.* Impuesto municipal creado por el literal g) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913. El Decreto 1333 de 1986 o Código de Régimen Municipal incluye este tributo dentro del acápite “Otros impuestos municipales” y señala como hecho generador del impuesto la construcción de edificaciones y refacción de las existentes. Este tributo es uno de los pocos que conserva su fuente legal en la Ley 97 de 1913, confirmado por el Consejo de Estado (Sentencia 20791, 2017) al analizar los elementos de este tributo.
- *Impuesto por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en estas.* El literal j) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, redacción retomada por el Decreto 1333 de 1986, incluyó este tributo dentro del acápite “Otros impuestos municipales”. Este impuesto fue derogado expresamente por el artículo 186 de la Ley 142 de 1994, “régimen de los servicios públicos domiciliarios”; en tal sentido, no hay facultad legal que otorgue a los concejos municipales para crear y organizar el cobro de ese tipo de impuesto.
- *Impuesto sobre carbón mineral, que transite o que se consuma dentro de los términos del respectivo municipio.* El impuesto municipal creado mediante el literal m) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 fue derogado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 al prohibir a las entidades territoriales el establecimiento de gravamen a la explotación de los recursos naturales. Asimismo, la Ley 756 de 2002, que modifica la Ley 141 de 1994, establece que el “impuesto estipulado en los contratos o licencias vigentes para la explotación de carbón será sustituido por una regalía cuyo monto equivaldrá al de dicho tributo, a cargo del contratista, concesionario o explotador” (Ley 756 de 2002, par. 6, art. 16). Para la Corte Constitucional (Corte Constitucional, Sentencia C-1043 de 2003), el literal m) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 está derogado.
- *Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.* Este impuesto está vigente en el ordenamiento jurídico. El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 establece que el *impuesto de avisos y tableros*, autorizado por el literal k) de la Ley 97 de 1913, se liquidará y cobrará a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por

ciento (15 %) sobre el valor de este. Esta disposición es reproducida por el artículo 200 del Decreto 1333 de 1986. El Consejo de Estado se manifestó al señalar “que el impuesto de avisos y tableros conserva su autonomía en cuanto al hecho generador, el cual consiste en la colocación efectiva de avisos y tableros en el espacio público” (Consejo de Estado, Sentencia 11897, 2001).

Justificación de una tributación en Estados modernos

Tal y como se aprecia en el capítulo anterior, la guerra independentista realizada para liberar esta parte del continente del poder colonizador de España no condujo a un sistema de imposición interno permanente, justo y eficiente, y menos, con claridad, hacia un sistema tributario local. Las guerras no mejoraron la administración Estatal. Las luchas llevaron a percepciones comunes de “crisis” o “problemas” oficiales, demandando una base económica para poner a funcionar el aparato estatal, lo cual generó desafíos económicos y fiscales comunes, no solo para los gastos bélicos, sino para los gastos sociales.

En un nivel estructural, se observa un historial de impuestos que vienen de la época colonial. Además, con las agitaciones políticas de campaña independentista el sistema contributivo se había transformado considerablemente, a punto de acondicionar un sistema tributario que estuviera acorde con las necesidades coyunturales del nuevo Estado, es decir, que, ante la escasez de fondos públicos, pagar impuestos se convertía en una herramienta para financiar las instituciones democráticas y mantener al Estado en condiciones de cumplir adecuadamente su tarea de suministrar determinados bienes (públicos) a sus ciudadanos.

Estas contribuciones se clasificaron en rentas fijas y rentas eventuales. Todos los años se fijaban las rentas públicas del Estado y, para 1827, mediante la Ley del 24 de septiembre, fueron fijadas como rentas fijas las siguientes: 1) los derechos de aduanas por importación y exportación; 2) los de depósito y tránsito en los puertos; 3) el producto del tabaco de consumo y de exportación; 4) las partes de los diezmos reservadas por las leyes; 5) los derechos de registros y de hipotecas; 6) el producto del papel sellado; 7) el de portes

de cartas y encomiendas; 8) los de quintos, fundición y amonedación de los metales preciosos; 9) los derechos sobre destilación y venta por menor de aguardientes; 10) los productos de las salinas; y 11) los de las bodegas del Estado. Las rentas eventuales (ocasionales) permitían al Estado incrementar sus ingresos fiscales con impuestos no tan representativos dentro del presupuesto de cada año; 12) el producto de las multas; 13) el de las tierras nacionales o baldías; 14) el de las posesiones o fincas del Estado; 15) el de los bienes secuestrados; 16) el de las temporalidades; y 17) los bienes mostrencos y abintestato que por leyes vigentes correspondan al Estado.

La percepción de “crisis” ha resultado frecuentemente en interacciones que han trascendido los límites de los gobiernos y los Estados-nación. Por un lado, la necesidad de recursos para financiar una administración nueva, su funcionamiento, la solución de problemas sociales y la aparición de un sistema económico liberal. En este sentido, Buffon & Costa (2014), se acercan a la transición de los países después de las luchas liberadoras, en las que,

[f]ue la ruptura del Estado absolutista y el surgimiento del Estado de derecho que hicieron surgir el modelo de Estado liberal en el que los ciudadanos se liberaron de las amarras del poder monárquico y pasaron a tener derechos políticos. Los derechos básicos alcanzados en ese período de la historia y hoy llamados derechos de primera dimensión tenían como objetivo proteger la vida, la libertad y la propiedad. (Buffon & Costa, 2014, p. 104)

El Estado moderno “liberal” se apoya en las nuevas dinámicas de un modelo económico liberal individualista, industrial, en el que pequeños capitalistas fueron creciendo a partir de la explotación del trabajo asalariado cada vez mayor y la acumulación consiguiente (Marx, 1867, p. 938); además, toda la riqueza se concentra en manos del capitalista que, sin medir consecuencias, fue expropiando a la población campesina para construir sus nuevas manufacturas, como mecanismo para transferir la propiedad de productores directos y concentrándolos en manos de capitalistas (Di Muzio y Robbins, 2016).

Este movimiento, denominado “liberalismo”, se nutre de la entrada del sistema capitalista, en el que la economía se ocupa de personas reales, de modo que convierte al impuesto en una forma de financiación de los Estados. Posteriormente, sobreviene el “Estado de bienestar social” —primeras décadas del siglo XX—, que se caracteriza por la intervención estatal en los sectores económicos, sociales y culturales, con su “bienestar” protegido por medio de servicios sociales organizados por el Estado, mientras que el modelo

liberal, su antecesor, por otro lado, solo tenía la obligación de mantener a los individuos libres e iguales.

Para que este nuevo modelo de Estado de bienestar social protegiera al ciudadano de las injusticias y de los males colaterales dejados naturalmente por el progreso o desarrollo, cuyos pilares se basan en la concepción clásica de la “cooperación social”, también llamada “solidaridad” (Buffón y Costa, 2014), se exigían contribuciones de sus ciudadanos cimentadas, principalmente, en el ingreso, la riqueza y el consumo (Gaisbauer, Schweiger y Sedmak, 2015); de esta manera se producían recursos que promovieran la igualdad y la protección de la sociedad.

Los mejores años del Estado de bienestar se dan a partir de la Segunda Guerra Mundial, al expandirse el modelo por toda Europa occidental, reducirse los índices de pobreza y disminuir las desigualdades sociales y económicas (Buffón y Costa, 2014). El Estado de bienestar, a medida que asegura el cumplimiento de los derechos fundamentales a sus habitantes, provoca, en cierto modo, un olvido acerca de los deberes de ciudadanía, especialmente en lo que se refiere a la cuestión de la solidaridad.

Posteriormente, se da una nueva “crisis”, alimentada por un capitalismo que posibilita una interpretación económica y política del individuo y la sociedad mediante la fundamentación de una ideología empresarial (Vargas, 2007, p. 77), que despoja a los trabajadores de sus medios de producción, sumada a la creciente población y a las múltiples responsabilidades a cargo del Estado que terminó por dejar en negativo sus finanzas públicas. En vez de efectivos ciudadanos, el Estado acaba por forjar el surgimiento de verdaderos individuos-clientes que exigen, siempre en provecho exclusivamente propio, respuestas cada vez más significativas del Estado. Por tanto, existe una ruptura de los vínculos de solidaridad entre los actores sociales, quienes dejan de responsabilizarse por los efectos derivados de la exposición a los riesgos y transfieren al Estado y le exigen el cumplimiento integral de esa tarea. La crisis de los años setenta deja en evidencia la crisis estructural, y de paso gana fuerza la crítica al Estado de bienestar social.

Los sistemas tributarios de las sociedades modernas son fundamentales e influyentes porque dan lugar a referentes éticos, morales y de regulación cruciales para abrir la discusión sobre lo justo y moralmente correcto, así como su relación con la discusión, el diseño y la implementación de nuevos impuestos. Sea bajo el “poder monárquico”, el “Estado de derecho” o los caracterizados por la relación Estado, sociedad y mercado, para todos, los impuestos sirven en el propósito de financiar sus arcas y cumplir con los fines esenciales. Cada transición, del Estado “monárquico” al “liberal”, y de

este al “neoliberal”, están marcadas por una profunda crisis económica y de agitación política, económica y social, lo que da paso a nuevos modelos que prometen ser la solución de todos los problemas.

El elemento económico aparece como uno de los más importantes a la hora de descifrar la relación que tiene la economía con la tributación, en especial por la problemática que genera el trinomio Estado–ciudadanía–libre mercado, propio del neoliberalismo, que minimizó la intervención del Estado y entregó algunos fines públicos a los privados, globalizó la economía y propició la libre competencia, esperando con ello que los países se desarrollaran socialmente. He aquí una característica de intervencionismo del Estado que garantizaba al ciudadano al acceso a educación, alimentación, salud, vivienda, seguridad y garantías mínimas de subsistencia, conservando el bienestar común por la igualdad y la protección de la sociedad, con lo cual disminuirían las desigualdades y los niveles de pobreza.

En el ordenamiento jurídico colombiano y —durante un amplio lapso— la jurisprudencia⁴ se sostiene que los derechos sociales, económicos y culturales son reconocidos como derechos de orden prestacional, que requieren por tanto, de una acción legislativa o administrativa para lograr su efectivo cumplimiento. La idea moderna de ciudadanía significa ser miembro de una comunidad política con un conjunto dado de deberes y acceso a la igualdad de derechos fundamentales y las condiciones necesarias para su realización. Por eso, en Colombia, se exige el pago de tributos y se adquiere el derecho para acceder a un marco de bienes y servicios financiado con fondos públicos que permita la autorrealización en igualdad de condiciones y proteja los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Sin embargo, a diferencia de lo que existió en la época colonial, la lucha independentista y la naciente época Republicana, existe hoy un poder justificador de los tributos de una comunidad política no necesariamente con fines netamente recaudatorios. De la relación Estado-ciudadanía-empresarios, los dos últimos desempeñan un papel preponderante en la economía, pues son los generadores de la actividad productiva económica que genera ingresos y riqueza, de modo que el Estado puede imponer las limitaciones necesarias a la economía, pero no debe restringirla excesivamente, pues de lo contrario corre el riesgo de erosionar el elemento productivo que la financia (Pistone, Roeleveld, Hattingh, Pinto y West, 2019). Al respecto, se evidencia que en esta relación interdependiente están presentes aspectos de intervención

4 Véase al respecto la Sentencia T-197 de 2014 de la Corte Constitucional.

económica o de autodirección colectiva de la sociedad que terminan por justificar los impuestos.

La limitación del poder de tributación a menudo está asociada a la “justificación” para imponer impuestos. Adam Smith justificaba los ingresos del Estado en la medida en que se determinan aquellos gastos que deben ser sufragados por el Estado, entre los que se encuentran los gastos de defensa, la justicia y las obras e instituciones públicas. Arthur Cecil Pigou confiaba en el papel de los impuestos al motivar el comportamiento humano hacia la dirección correcta. Por su parte, Musgrave atribuyó un gran valor al manejo de la política fiscal, en especial a los aspectos de asignación y distribución. El primero, a la provisión pública de ciertos bienes y servicios —bienes sociales— que pueden costearse mediante la tributación de sus ciudadanos, y el segundo a los ajustes que debe hacer el Estado mediante políticas de impuestos que originen una distribución de la carga fiscal determinada.

También hay quienes consideran que, a través de la contribución, especialmente los impuestos progresivos están justificados por el deber de aliviar la pobreza en el contexto de los Estados de bienestar (Schweiger, 2015), y que, cumpliendo por lo menos los principios de equivalencia, solidaridad y capacidad económica, su existencia solo está justificada porque el Estado proporciona ciertas distribuciones de bienes (Pfordten, 2015).

Xavier Landes (2015) justifica la creación del “impuesto al consumo” partiendo de la propuesta de Robert Frank, con una revisión al control de las externalidades posicionales, es decir, los costos que los individuos se imponen entre sí cuando consumen bienes para asegurar o adquirir un estatus social. La creación de tributos también se justifica desde el punto de la ética fiscal, por el que la cultura de transparencia y una cultura de rendición de cuentas son relevantes a la hora de evadir impuestos. La base para la “confianza razonablemente colocada” en el Estado o la “confianza justificada” en la autoridad fiscal debe ser su buena orientación común que permita a los individuos reconocer la característica social de la dependencia, el factor humano de la vulnerabilidad y la necesidad de una cooperación mutua (Sedmak y Gaisbauer, 2015).

Finalmente, los impuestos requieren de una legitimidad básica o la permisibilidad como una forma de crear una comunidad económica y democrática, además de la elección de cuatro propósitos especialmente diseñados para servir (legitimidad) que justifican la creación, la adaptación, la reglamentación y el cobro de impuestos. Primero, *satisfacer las necesidades básicas*, porque la ciudadanía demanda un nivel de vida básico, y las instituciones financiadas por los impuestos proporcionan una alternativa basada en principios a

la caridad como una forma de garantizar que se satisfagan las necesidades y los derechos básicos de todos. Segundo, el *financiamiento de bienes públicos*, en la medida en que con impuestos se aseguren “bienes públicos” para el bienestar colectivo. Tercero, *redistribución*, como medio para promover la justicia social y la igualdad económica. Por último, *des/incentivar ciertos tipos de conducta*, en el sentido de que los impuestos brindan más orientación normativa sobre el comportamiento de las personas. La orientación normativa puede entenderse como la autodirección colectiva de la sociedad: qué tipo de conducta elige la comunidad política para alentar o desalentar entre sus miembros (Eskelinen y Laitinen, 2015).

Por eso, es necesario profundizar en un debate político, en el que los ciudadanos sean partes interesadas y no sean excluidos, a fin de fundamentar la política fiscal y darle una legitimidad más amplia que vaya más allá de la opinión de un experto. Esto también es importante por otra razón: el funcionamiento de un sistema tributario depende, en cierta medida, de la cooperación de los contribuyentes y de su moral tributaria, y no puede basarse solo en el control y el poder (Gaisbauer *et al.*, 2015).

El poder de tributación en Colombia

La norma superior colombiana contiene disposiciones que regulan el ejercicio del poder fiscal, en especial lo relacionado con el *régimen económico y de la hacienda pública*, así como con la transversalidad de los temas fiscales en todo su ordenamiento constitucional. El *poder fiscal* es el conjunto de facultades que hacen posible la ordenación de un sistema de ingresos y de gastos para su funcionamiento, infraestructura gubernamental, el suministro y mantenimiento de bienes públicos, al igual que proporcionar beneficios de bienestar para sus ciudadanos.

En el mismo sentido, la *política fiscal* se define, generalmente, como la política de utilizar los ingresos del Gobierno (impuestos) y sus gastos para influir en el mercado (la economía). En contraste, la *política tributaria* es una derivación de la política fiscal que examina el aspecto del recaudo a partir de exacciones, es decir, los recursos que alimenta el erario público (Pistone *et al.*, 2019). Aunque pueden existir recaudaciones que hacen parte de los ingresos públicos, es necesario distinguir uno que, por sus características, está orientado a servir como medio estable para financiar el gasto público. Se trata del tributo. Este recurso permanentemente está sumando a la caja del Estado y su fin es asegurar una afluencia fija de dineros para su funcionamiento y cumplir con sus deberes públicos, entre ellos la distribución. Por el contrario, ciertos ingresos que no tienen una finalidad prevalentemente fiscal, en la medida en que su ingreso puede estar ligado a fines preventivo-represivos (sanciones y multas) y aquellos que provienen de la explotación y enajenación de los bienes y derechos, constituyen el patrimonio de los entes públicos, comúnmente denominados “prestaciones patrimoniales públicas” (Zornoza y Muñoz, 2007).

Si bien el concepto de *tributo* no tiene una definición universalmente aceptada, pues en la mayoría de las constituciones no definen su término, en Colombia el término no está en nuestra norma superior. Por el contrario, el artículo 338 constitucional utiliza la expresión *contribuciones* para referirse a los tributos. Para resolver el tema conceptual nos remitimos a Insignares (2007b, p. 326) cuando, al referirse a los ingresos públicos, define los *tributos*,

[c]omo un ingreso de naturaleza pecuniaria, de carácter público, obtenido por un ente —que puede ser público o privado cuando este último ejerce funciones de carácter público— titular de un derecho crediticio, exigible como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho indicativo de capacidad económica establecido en la ley; y dirigido esencialmente a satisfacer las necesidades financieras del Estado y de los otros entes públicos.

Doctrinal y jurisprudencialmente, los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones* son “especies” de una categoría superior del “género” tributos. Los primeros —*impuestos*— tienen una característica especial, pues es la forma más rápida, eficiente y expedita para un buen ingreso fiscal, donde el Estado solo lo crea y se sienta a cobrar. Dado que algunos consideran que los impuestos son una violación directa del derecho de propiedad y otros derechos constitucionales, la justificación para crearlo suele estar sujeta a intensos debates de la comunidad política. Mientras que, a las *tasas*, a diferencia de los *impuestos*, se antepone la prestación de un servicio a cargo del ente público del cual su principal beneficiario es el ciudadano. Finalmente, las *contribuciones* son beneficios obtenidos por los ciudadanos por la ejecución de obras públicas, siendo obligatorio pagar para recuperar los costos de estas. Aquí es importante señalar que en el diseño de un impuesto no se puede disfrazar como *tasas*, ni como *contribuciones*, aunque al parecer en los entes territoriales esto suele suceder como lo veremos más adelante.

Para que una exacción del Gobierno sea considerada un *impuesto*, debe gozar de legitimidad a través de una comunidad política que la respalde, observando además algunos rasgos comunes: a) un impuesto es una carga obligatoria —no voluntaria—; b) un impuesto es exigido por la legislación —a solicitud de los gobiernos—; c) un impuesto debe ser utilizado para un propósito público; y d) un impuesto no suele estar vinculado a un servicio específico que se preste al individuo que lo paga (es decir, el impuesto puede apoyar los servicios al colectivo y no al individuo).

Además de existir una justificación para imponer tributos, estos deben tener unos cimientos constitucionales que legitimen el deber que tiene toda persona de contribuir con dichas cargas, y, por otro lado, el poder de

imposición a cargo del legislador conservando los límites a discriminaciones perpetradas por la tributación que no deben ser contrarias a la Constitución por afrenta a los principios tributarios, establecidos en los artículos 363 de la Constitución Política de Colombia.

A pesar de que el artículo 363 superior señala que todo tributo en Colombia se edifica a partir de los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad, existen otros principios asociados a la tributación que no pueden ser desdibujados o no tenidos en cuenta so pretexto de no encontrarse explícitamente en la norma. Estos principios están relacionados con el principio de reserva legal, de legalidad, de certeza, no confiscatoriedad, etc., si se tiene en cuenta que tienen como objetivo efectivizar y concretar aquellos principios consagrados en el propio texto constitucional.

Ciertamente, en cualquier trámite para la creación de un impuesto, tasa o contribución debe observarse los límites al poder de imposición (Restrepo, Turatti y Buffon, 2021). El tratadista Juan Rafael Bravo Arteaga, al hacer referencia al concepto de *poder tributario* menciona que,

[e]l Estado representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no simplemente como una manifestación de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados. Por virtud de ese poder encaminado al bien común, el Estado puede y debe establecer los tributos necesarios para proveer los recursos destinados al cumplimiento de sus fines. (2012, p. 213-214)

En este sentido, el poder en la creación de impuestos se le denomina “poder tributario” y “consiste en la facultad de crear tributos y hacerse de recursos para la consecución de los objetivos, fines y demás responsabilidades que la Constitución le ha asignado al Estado; facultad, que recae principalmente en el Congreso de la República” (Piza, 2010, p. 68). En esa misma línea, el académico Insignares (2007^a, p. 61) traza las características del poder tributario en Colombia:

aquella facultad normativa de crear o establecer tributos, caracterizada por ser una actuación genérica, abstracta, indisponible, irrenunciable e imprescriptible, que no se extingue con su ejercicio, y recae en el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales en su jurisdicción.

Principio de legalidad

En Colombia, el *principio de legalidad* consiste, esencialmente, en que la obligación tributaria tiene como única fuente la ley. Principio fundamental en materia fiscal que garantiza que las decisiones en política fiscal sean tomadas por los representantes de los ciudadanos, y cuyo aforismo, *no taxation without representation*, encuentra su fundamento en el artículo 150-11 y 150-12 superior, el cual establece que solo el Congreso a través de la ley establece las rentas nacionales y las contribuciones fiscales y parafiscales.

Esta posición también la comparte la jurisprudencia, pues no puede haber impuesto sin representación (Consejo de Estado, Sentencia 24694, 2020); en otras palabras, no puede existir tributo sin ley que lo establezca, al ser el único modo de manifestación del poder tributario originario de leyes aprobadas por el Congreso que tiene como uno de sus objetivos dar seguridad jurídica a las instituciones tributarias (Bravo Arteaga, 2005; Volman, 2005). Asimismo, la Corte Constitucional —al referirse al principio de legalidad— señaló:

El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. (Sentencia C-227, 2002)

Tenemos entonces que la facultad para crear contribuciones fiscales y parafiscales recae en cabeza del legislador con la definición de cada uno de sus elementos constitutivos, es decir, en últimas se trata de fijar la esencia del tributo. Este poder está consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que establece:

en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases.

En síntesis, el Congreso de Colombia goza de poderes plenos para crear contribuciones fiscales y parafiscales mientras los tributos sean de linaje nacional, porque de ser territorial su poder es compartido con las asambleas y los concejos, a menos que se quiera soslayar el principio de autonomía territorial que informa la Constitución. Para la Corte Constitucional,

[e]l *principio de legalidad* en materia tributaria no significa que corresponda con exclusividad al Congreso de la República la determinación de todos y cada uno de los elementos constitucionales del tributo (CP, art. 338). Las corporaciones públicas del nivel territorial están facultadas por la Constitución para participar en la determinación de los elementos de los impuestos del orden seccional y local, sin que ello implique la inobservancia de los límites fijados por el carácter de república unitaria en que se fundamenta la organización del poder público en Colombia. (Sentencia C-1043, 2003)

Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado “principio de legalidad”, consiste en que la aprobación de leyes tributarias depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes. Una línea fina se despliega cuando se trata de entender los dos términos. En este sentido, Insignares (2003), al analizar este principio junto con el de legalidad, mencionó: “Cuando el principio de legalidad tributaria despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho recibe el nombre de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley (p. 46)”.

La norma jurídica superior consagra que todo tributo debe ser previamente aprobado por ley, lo cual impide que exista una obligación tributaria sin ley previa que la establezca. Además de establecer la reserva de ley para la creación de los tributos, también prescribe la obligación de todo ciudadano en el pago de contribuciones. Así lo aclara la Corte Constitucional al señalar:

[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, está previsto en el artículo 95 de la Carta [...]. Sin embargo, la concreción de ese deber general de contribuir en concretas obligaciones tributarias, se sujetó a reserva de ley ordinaria y formal, cuando en los numerales 11º y 12º del artículo 150 se señala que corresponde a la Ley establecer las rentas nacionales, y las contribuciones fiscales y parafiscales. (Sentencia C-910, 2004)

En otras palabras, en los límites del poder de tributación establecido en Colombia debe garantizarse el principio de reserva de ley, esto es, no puede existir un impuesto sin representación popular y democrático, que en el caso colombiano solo la ejercerá el Congreso de la República estableciendo una restricción expresa (Sentencia C-594, 2010). Asimismo, verificar que, una vez creado el gravamen, son los órganos colegiados de representación popular los que podrán fijar directamente —principio de legalidad tributaria— los

sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

La fijación directa de los elementos estructurales del tributo no puede delegarse a la autoridad ejecutiva, pues esa facultad solo la puede ejercer el Congreso de la República, así como las facultades de las corporaciones administrativas denominadas “asambleas departamentales” y “concejos municipales”. Dos principios adicionales que se activan en la facultad para crear tributos tienen que ver con el principio de predeterminación y el de representación, bien referenciados por la jurisprudencia que frente a estos señala:

La predeterminación de los tributos está articulada al principio de representación popular en materia tributaria y es garantía de las personas establecida en el artículo 338 de la Carta. Según tal principio únicamente los órganos de representación popular plural pueden establecer los impuestos. Además, hay unos elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido. Así, la Carta ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas. (Corte Constitucional, Sentencia C-412, 1996)

Frente al fortalecimiento de la seguridad jurídica y la garantía antiabuso de un sistema fiscal a manos de los gobernantes, el académico Insignares, con respecto a la valoración jurisprudencial del principio de *reserva de ley* en España concluye que,

la seguridad jurídica [es un] valor que se ve altamente protegido cuando se exige el rango de ley en la creación y definición de los elementos atinentes a un tributo, toda vez que para nadie es un secreto que modificar una ley es mucho más complicado que modificar un reglamento y también por el hecho de que la única forma de garantizar estabilidad y con ello seguridad jurídica a los ciudadanos es evitando una actividad discrecional o abusiva de la Administración en la regulación de los temas fiscales. (2006, p.60)

Así, al Congreso le corresponde fijar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos del tributo, tratándose de los tributos del orden nacional, porque si son impuestos del orden territorial solo basta con la creación del tributo a través de la ley, y podrá delegar algunos de los elementos constitutivos de los tributos enunciados. El principio de *certeza tributaria* adquiere relevancia porque no basta con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas.

En la obligación tributaria aparecen, por un lado, el sujeto activo acreedor, un sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación de dar, pero también existen otros elementos importantes sin los cuales no se presenta la relación jurídico-tributaria. Por esa razón se analizará cada concepto (elemento) necesario para que un tributo cobre vida jurídica y, en consecuencia, cumpla su función impositiva. Se trata de otros elementos tales como el hecho imponible, el hecho gravado y la cuantía gravable (base y tarifa), a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria.

Hecho imponible

Aunque tiende a confundirse, *hecho imponible* no es igual a *hecho generador*. Como elemento constitutivo de todo tributo no aparece en la norma superior su definición, dejando en manos de la doctrina y la jurisprudencia la delimitación y alcance del concepto. Así se puede apreciar del análisis que hace la jurisprudencia al acercarse a la definición de *hecho generador* como elemento que cobra importancia, pues,

[e]l hecho gravable o hecho imponible [...] es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que [...], ese concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal. (Corte Constitucional, Sentencia C-227, 2002)

En este caso, la jurisprudencia colombiana recoge dos conceptos idénticos, es decir, hablar de *hecho imponible* es igual que hablar de *hecho gravable*. Esto se puede notar cuando el *hecho imponible* es aquel hecho concreto efectivamente ocurrido de conformidad con previsión legal, y es este el que acarrea la consecuencia de generar en cabeza del contribuyente determinados efectos jurídicos que se derivan del vínculo que surge con el Estado. Visto lo anterior, al establecer la estructura de las normas jurídicas que establecen obligaciones impositivas, estas responden a un similar esquema lógico: 1) un supuesto fáctico, que verificado su cumplimiento da lugar a, 2) una consecuencia jurídica (Corte Constitucional, Sentencia C-260, 2015).

Sin embargo, es la doctrina española quien hace una verdadera distinción de los dos conceptos, dado que, mientras el *hecho imponible* se refiere al elemento de la realidad seleccionado por el legislador para establecer tributos definiendo aquellos actos, hechos o situaciones sometidas al gravamen, el

hecho generador trata sobre la ocurrencia de aquellos hechos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Mauricio Marín (2007^a, p. 415), experto en el derecho tributario colombiano quien apelando a la doctrina española y citando a Sainz de Bujanda, menciona que frente al *hecho imponible* y *hecho generador* debe existir,

[...] una clara distinción entre la clasificación económica de los tributos, por razón del objeto [hecho imponible], y una clasificación jurídica, por razón del presupuesto objetivo [hecho generador]. La primera de esas clasificaciones contempla los hechos sometidos al impuesto en su significación originaria, preexistente a la norma, esto es, como situaciones o acontecimientos del mundo real, aún no configurados por el legislador, la segunda se apoya en cambio en la estructuración de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, tal como haya sido realizada por el ordenamiento positivo.

Teniendo en cuenta el avance doctrinal internacional, se percibe un desorden doctrinal colombiano a la hora de encontrar la verdadera diferencia entre hecho de imposición y el hecho generador o hecho gravable, toda vez que en Colombia la Constitución no tiene prescrito ningún impuesto en ese nivel, siendo compleja la identificación del hecho de imposición en su significación originaria, preexistente a la norma. No obstante, la ausencia de tributos a nivel constitucional ha hecho que su texto contemple el impedimento de imponer tributos sin representación popular y democrático, y que en el caso colombiano solo la ejercerá el Congreso de la República estableciendo una restricción expresa (Sentencia C-594, 2010). De ahí que le entregamos al legislador la facultad de elegir si debe gravar la propiedad, la ganancia o el salario, el monto de la tasa o contribución, los elementos estructurales del tributo y cuáles serán asignados para que los territorios lo cobren.

Hecho generador

Como se señaló, el hecho generador trata sobre la ocurrencia de aquellos hechos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, claramente identificados de conformidad con previsión legal (hecho imponible). La definición legal de los actos, hechos, negocios o actividades debe estar predeterminada en el momento de realizarse, pues de cumplirse da origen a la obligación tributaria por parte del contribuyente y al Estado su derecho a cobrarlo; esto solo se da cuando la norma legal enuncia de forma abstracta los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza y el Estado (Consejo de Estado, Sentencia 9822, 2000).

El hecho generador es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica o —como en el caso de los impuestos que gravan documentos o actos— de situaciones de naturaleza básicamente jurídica, “ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo” (Marín, 2007a, p. 414). La jurisprudencia ha señalado que este es el principal elemento identificador de un gravamen, pues sin él no es posible que nazca al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal, solo si cumple con la totalidad de las siguientes partes: una ley que establezca las situaciones indicadoras de la obligación tributaria y un sujeto que cumpla con la situación de hecho o indicadora de capacidad contributiva; si estas dos se cumplen, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal (Corte Constitucional, Sentencia C-260, 2015).

Sujeto activo

Toda obligación supone un acreedor y un deudor. En materia fiscal, ese vínculo que surge entre el obligado a pagar un tributo (contribuyente o responsable) y el acreedor (Estado) de esa obligación, en virtud de la Constitución y la ley configura una obligación tributaria (art. 95 C. P.). Para que nazca la obligación tributaria se deben cumplir el elemento objetivo y el subjetivo. El primero —elemento objetivo— son los actos, hechos, negocios o las situaciones jurídicas por los que, de cumplirse por parte del sujeto obligado, nace la obligación tributaria. El segundo —elemento subjetivo— se refiere a la relación existente entre dos sujetos, a saber: el sujeto obligado tributario que generalmente se denomina “contribuyente” o “responsable”, y el sujeto activo, acreedor, administrador o beneficiario del tributo.

María Ester Sánchez López analiza la doctrina española y respecto al sujeto activo considera que es necesario distinguirlo de acuerdo con la relación jurídico-tributaria, de ahí que es sujeto activo el,

Ente Público, en cuanto titular de la potestad normativa de creación de los tributos, el Ente Público, en cuanto administración que tiene atribuida la potestad de gestión, con independencia de quien sea el titular de la recaudación, y finalmente los Entes de carácter público titulares de la recaudación, siendo sólo a este último al que, en puridad, y según parte de la doctrina, cabe definir como *sujeto activo* del tributo. (2007, p. 249)

Una situación similar se encuentra en la doctrina colombiana. Marín (2007b) considera que el sujeto activo comporta una triple dimensión: 1) quien

ostenta el poder normativo, establecido en el artículo 338 de la Constitución Política en cabeza del Congreso de la República, y subsidiariamente en las asambleas y los concejos municipales y distritales; 2) quien ostenta el poder de gestión, es decir, en las administraciones tributarias con facultades para fiscalizar, liquidar y cobrar el tributo; y 3) quien tiene el poder de disposición de los recursos, es decir, “la capacidad de apropiarlos y gestionarlos conforme a las disposiciones legales que regulan su ejecución” (p. 433). La jurisprudencia también se encargó de darle estructura al sujeto activo, al considerar que este tiene una triple connotación, por cierto, muy parecida a la de Marín (Corte Constitucional, Sentencia C-987, de 1999).

Sujeto pasivo

La obligación tributaria nace cuando se materializan los presupuestos que la ley establece como constitutivos del tributo, generalmente por la ocurrencia del hecho generador por parte del *sujeto pasivo*. Este segundo actor dentro de la obligación jurídico-tributaria tiene su función de entregar al Estado (sujeto activo) una prestación dineraria, con el fin de atender la financiación de sus fines públicos. La obligación, que se concreta en el pago, se hará conforme a la ley y a sus reglamentos de forma y en los tiempos establecidos por el sujeto activo, ya sea mediante autoliquidación realizada por el contribuyente o liquidación oficial efectuada por la administración tributaria.

Claro que el “pago”, fin concreto de toda obligación primaria y sustancial tributaria, está “acompañada de un conjunto de deberes jurídicos, generalmente de hacer o de no hacer, que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria con arreglo a la ley, en la forma más estricta posible” (Bravo Arteaga, s. f., p. 59). Estos deberes, generalmente atribuibles a la obligación de facturar, liquidar, contabilizar, declarar, responder requerimientos y presentar informaciones para cruces de información, y que sirven para cuantificar la obligación tributaria, reciben el nombre de “obligaciones formales”. Al sujeto pasivo le corresponde la carga como obligado tributario, es decir, la persona obligada al pago, pero también de la obligación formal de liquidar, declarar, facturar, registrarse y actualizar el RUT, cuyo único fin es lograr la efectividad en el pago del tributo.

Frente a la obligación sustancial (pago) la Corte Constitucional identifica dos tipos de sujetos pasivos. El primero, quien soporta la obligación económica, es decir, quien es afectado con la salida del dinero como prestación económica a favor del Estado. El segundo, referido a aquellos a quien la ley a designado para intermediar entre el que soporta la carga económica y el

Estado como una forma más expedita para que el recurso llegue a erario público. En la Sentencia C-260 de 2015 la sala ilustró la diferencia con el siguiente ejemplo:

En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos [...] el sujeto pasivo *de iure* [jurídico] no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.

Base gravable

Es el monto en términos de dinero sobre el cual se aplica la tarifa porcentual para determinar el monto de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo. Nuestra Carta Política exige la predeterminación legal de la forma de cuantificar el tributo con el fin de que haya certeza del monto de la deuda y se hagan efectivos los referidos principios de equidad y generalidad del impuesto. En la determinación del monto (cuantía o valoración material) en que se materializa la obligación tributaria, su función es permitir una medición real de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, demostrada por este mediante la realización del hecho generador, y, de esta manera, servir para que el tributo efectivamente sea conforme con la capacidad económica que se quiere gravar (Insignares, 2007c).

En ese sentido, la cuantificación de la contribución parte del contenido de la obligación tributaria sustancial, materializada en el pago de la deuda tributaria como resultado de la realización del hecho generador, cuyo fundamento está dado por la manifestación de situaciones de naturaleza básicamente jurídica. La base gravable será el valor de los hechos a gravar, es decir, la magnitud o medición del hecho gravado a la cual se le aplica la tarifa. Sin embargo, para la cuantificación de las obligaciones no siempre se requiere la consideración legal de una base gravable a la que se aplica la tarifa, pues es posible que el legislador determine directa y específicamente el monto a pagar, como ocurre con los denominados “impuestos fijos” o “impuestos específicos” que, al señalar el valor a pagar, contiene tanto la base como la tarifa en pesos (Sentencia 15344, 2006).

Tarifa

Por tarifa se entiende el monto o la magnitud que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente. Dependiendo el tipo de tributo, la tarifa puede ser fija o variable. Tarifa fija es

aquella en la que la norma señala la cantidad que se debe pagar, por ejemplo, la tarifa del impuesto de timbre por cada cheque; este valor corresponde a un monto determinado en pesos y no importa si el cheque es de una chequera de cien o de cuarenta unidades, el monto es el mismo siempre. Otro ejemplo de tarifa fija es el que se asigna al impuesto de degüello de ganado mayor, pues la tarifa está dada en unidades de valor tributario (UVT), o en salarios mínimos diarios legales vigentes (SMDLV), sin importar si el ganado a sacrificar es hembra o macho, si es liviano o pesado o si es adulto o ternero.

En la tarifa variable la obligación a cargo se fija en función de la base y la tarifa, esto es, la necesidad de las dos variables para que se pueda hacer el cálculo matemático del valor a pagar. Como ejemplo tenemos al impuesto de industria y comercio, que requiere de una tarifa porcentual, generalmente del dos al diez por mil, y que se aplica a la base que está dada en función de los ingresos brutos obtenidos durante el año gravable.