

El principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza en materia tributaria. El hecho generador como elemento esencial de la obligación tributaria

1. *Sobre el principio de legalidad.* El principio de legalidad tributaria fundado en el aforismo “*no taxation without representation*” (no hay tributo sin representación), exige que para la creación de tributos exista un procedimiento democrático y participativo. En ese sentido, este principio, cuyo objetivo se explica en el fortalecimiento de la seguridad jurídica y evitar abusos impositivos por parte de los gobernantes, se erige como elemento fundamental para la creación de los tributos¹.

En este sentido, el artículo 150.12 de la Constitución otorga al Legislativo la función de establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente las de carácter parafiscal. En la misma línea, el artículo 338 precisa las reglas que gobiernan el principio de legalidad tributaria, así: (i) salvo en los casos en que concurren estados de excepción, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales; (ii) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar los elementos esenciales del tributo. En otras palabras, tienen que establecer los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores y las bases gravables, al igual que la tarifa de los tributos; (iii) sólo en el caso de las tasas y contribuciones es posible permitir que las autoridades gubernamentales fijen la tarifa, siempre que el sistema y el método para su determinación se encuentre previamente fijado por la ley, ordenanza y/o acuerdo; y (iv) las normas que determinen contribuciones fiscales, sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

La Corte ha realizado una compilación de las reglas constitucionales sobre el principio de legalidad tributaria y, en dicha labor ha decantado la relación de este principio con el de certeza tributaria². Al respecto, es relevante destacar cuatro premisas: Primero, la referida relación materializa el principio de predeterminación, según el cual las corporaciones de elección popular deben definir mediante normas previas y ciertas los elementos esenciales de la obligación tributaria, sin perjuicio de que las autoridades gubernamentales fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales con base en el método definido por el legislador. Segundo, el referido vínculo incide en la seguridad jurídica, debido a que la determinación con suficiente claridad y precisión de los elementos del tributo, permite a los ciudadanos conocer de antemano el contenido de sus obligaciones tributarias y garantiza el derecho al debido proceso de los contribuyentes.

Tercero, permite garantizar el principio de unidad económica, con el fin de coordinar de manera clara competencias concurrentes entre el nivel central y local³. Cuarto, “[d]ependiendo de si el tributo es un ingreso de orden nacional o territorial, se exige un nivel distinto de determinación por parte del Legislador. Así, en el caso de los ingresos nacionales los elementos esenciales del tributo deben ser definidos de forma clara e inequívoca por el Legislador, mientras que, en el caso de los tributos territoriales, se concede un margen de acción más amplio a los órganos territoriales competentes, de elección popular, para concretar los aspectos generales prefigurados por el Legislador”⁴.

En este orden de ideas, el principio de certeza tributaria, como proyección del principio de legalidad, implica que las corporaciones de representación popular no solo tienen el deber de crear el

¹ Corte Constitucional, Sentencias, C-066 de 2021, C-200 de 2021, C-260 de 2015 entre otras.

² Corte Constitucional, Sentencia C-484 de 2020 que reitera las Sentencias C-060 de 2018, C-056 de 2019, C-278 de 2019 y sistematizó las reglas del principio de legalidad en relación con la certeza tributaria.

³ Así, la legalidad del tributo también se predica de los diferentes ingresos tributarios.

⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-200 de 2021

tributo, sino también deben definir de manera razonable, clara y precisa sus elementos esenciales — sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa — ⁵. En consecuencia, ha reiterado la Corte, cuando una norma establece una obligación tributaria sin definir dichos elementos, o cuando estos no son determinables, no puede entenderse válidamente configurado el tributo⁶.

Sobre las características del principio de certeza tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia, este tiene dos rasgos principales. En primer lugar, no es un principio absoluto, pues su alcance no exige que los elementos del tributo se definan con una precisión que desconozca las dificultades propias del lenguaje ordinario, ni que imponga a los órganos colegiados un estándar irrealizable⁷. En segundo lugar, tiene un carácter relativo, de manera que el estándar de precisión en los elementos del tributo tiene “niveles diferenciados”, dependiendo del tipo de tributo y el elemento esencial de la obligación tributaria de que se trate⁸.

La ausencia de definición expresa de un elemento esencial de la obligación tributaria o una formulación amplia, no implica por sí misma una vulneración del artículo 338 de la Constitución. De hecho, la jurisprudencia constitucional ha permitido que en casos donde exista una posible oscuridad de la norma se pueda acudir a los mecanismos usuales de interpretación por parte de los operadores, a fin de establecer si tal situación hermenéutica es insuperable⁹.

En estos casos, cuando existe una aparente falta de claridad sobre uno de los elementos del tributo, es preciso establecer: (i) si la norma identifica todos los elementos del tributo y, (ii) si alguno de los elementos del tributo resulta poco claro o ambiguo. De ser así, se debe analizar si tal dificultad es superable a través de las reglas generales de interpretación jurídica¹⁰ y, sólo si dicha falta de claridad es insuperable la Corte debe declarar la inconstitucionalidad de la norma¹¹.

En punto a la forma de superar la falta de claridad en la determinación de un elemento esencial del tributo, la Corte ha hecho uso de diferentes herramientas para definir el alcance de una norma, así¹²: (i) la interpretación gramatical de la ley¹³; (ii) la utilización que de una expresión se hace en otros

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-019 de 2022.

⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-891 de 2012.

⁷ Corte Constitucional, Sentencias C-593 de 2019, C-161 de 2022, C-594 de 2010, entre otras.

⁸ Así, por ejemplo, en las Sentencias C-035 de 2009, C-459 de 2013, C-269 de 2019 y C-101 de 2022, la Corte sostuvo que, cuando se autoriza la creación de tributos territoriales, al legislador solo se le exige fijar dos elementos mínimos: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho generador. Por su parte, en relación con la determinación de la base gravable, en las Sentencias C-449 de 2015 y C-019 de 2019 la Corte consideró que el estándar de exigencia es menos estricto, dado que en algunos casos su definición puede requerir una actualización constante del precio. En estos eventos, la exigencia constitucional radica en que la administración no fije directamente la base gravable, sino que se limite a concretar o certificar un precio que: (i) tenga una contrapartida cierta en la realidad económica y, por su naturaleza variable, requiera actualización permanente; y (ii) esté determinado con base en criterios o pautas previamente establecidos por el legislador, que orienten la forma en que la administración debe calcular, concretar, certificar o liquidar dicho precio.

⁹ La Corte en la Sentencia C-488 de 2000 al estudiar el nivel de precisión de un hecho generador del impuesto al valor agregado, aseveró que “[l]a ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo puede conducir a la declaratoria de inconstitucionalidad, únicamente, en aquellos casos en que no es posible, de acuerdo con las reglas de interpretación de las leyes, determinarlos”. Este criterio ha sido reiterado de forma consistente y pacífica en la jurisprudencia de la Corte. Lo cual se puede verificar en las sentencias C-690 de 2003, C-121 de 2006, C-1153 de 2008, C-459 de 2013, C-585 de 2015, C-019 de 2022, C-506 de 2023, entre otras.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 2023, que reitera la Sentencia C-486 de 2020.

¹¹ Así, por ejemplo, en la Sentencia C-167 de 2014 la Corte estudió las expresiones “los demás gastos que se requieran” y “los demás hechos que se presenten en desarrollo de los objetivos del Invima”, con el fin de establecer si permitían determinar el hecho generador de la tasa por los servicios prestados por el INVIMA. Al respecto, concluyó que la expresión “los demás hechos que se presenten en desarrollo de los objetivos del Invima” adolecía de una falta de claridad insubsanable, pues no contenía elementos adicionales que permitieran delimitar el hecho gravable. En criterio de la Corte, la referencia genérica a “hechos” implicaba que cualquier actuación vinculada al desarrollo de los objetivos de la entidad podía ser gravada. Esta indeterminación se agravaba por el Decreto 2078 de 2012, que incorporó fines aún más amplios — como actuar como institución nacional de referencia —, pese a tratarse de una norma reglamentaria y no legal. Finalmente, la Corte descartó que fuera admisible redefinir por vía interpretativa el término “hechos” como “servicios”, en la medida en que ello trasladaba al intérprete una determinación que debía estar claramente fijada por el legislador.

¹² La Corte en Sentencia C-486 de 2020, reiterada en Sentencia C-506 de 2023 agrupó los diferentes métodos de interpretación.

¹³ Así, por ejemplo, en la sentencia C-459 de 2013 la Corte evaluó la constitucionalidad del artículo 52 de la Ley 1430 de 2010, que determinó que, para el sector financiero, la base gravable incluía “ingresos varios”. Dada la ambigüedad en la expresión consideró que en ese caso la misma se trataba de una categoría residual que comprendía todos los ingresos operacionales de las entidades financieras que no estuviesen especificados en la Ley 14 de 1983 ni en el Decreto 1333 de 1986. Para arribar a esta conclusión se tomó como punto de referencia el entendimiento generalizado de esta expresión en el sector financiero, que suele utilizarla para referirse a todos aquellos rubros que se generan con ocasión de las actividades que hacen parte del objeto propio de

cuerpos normativos- por remisión expresa o porque se asumió el significado¹⁴; (iii) contexto sistemático de una regulación¹⁵; (iv) los antecedentes legislativos¹⁶ y; (v) el entendimiento dominante de una expresión en la comunidad jurídica¹⁷.

En síntesis, el principio de legalidad tributaria, fundado en la exigencia de representación democrática en la creación de los tributos, además de atribuir la competencia a los órganos de elección popular para imponer contribuciones fiscales y parafiscales, exige predeterminar de manera razonable los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial. A partir de ello, el principio de certeza tributaria, exige que la configuración válida del tributo determine o permita determinar sus elementos estructurales (sujeto activo, pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), sin que posibles debilidades en su determinación conduzcan inmediatamente a un resultado contrario a la Constitución.

En estos casos, de acuerdo con jurisprudencia reiterada de la Corte, corresponde verificar (a partir de los métodos ordinarios de interpretación jurídica –gramatical, sistemático, contextual, histórico y conforme al entendimiento dominante en la comunidad jurídica–) si la dificultad identificada resulta superable, de forma que solo cuando esa indeterminación resulte insalvable se concluya la vulneración al artículo 338 de la Constitución.

2. *El hecho generador como elemento esencial de la obligación tributaria sustancial.* De acuerdo con los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, por ende, puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones; regular el tiempo de vigencia, determinar los sujetos activos y pasivos de obligaciones tributarias, los hechos generadores y las bases gravables, tarifas, forma de cobro y recaudo, prever exenciones, entre otros. De igual forma, puede determinar el diseño y regulación de los procedimientos administrativos tributarios.

En este sentido las obligaciones tributarias se definen como el vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual estas deben cumplir, frente a aquel una prestación¹⁸. En ese sentido,

las correspondientes entidades, es decir, dentro del giro ordinario de los negocios, pero que no se encuentran especificados o detallados en la correspondiente normatividad.

¹⁴ Así, por ejemplo, en la sentencia C-1153 de 2008 la Corte al evaluar la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 que establecía como hecho generador del denominado “impuesto de guerra”, los contratos de obra pública celebrados con entidades públicas y las adiciones a los mismos, concluyó que las definiciones de la Ley 80 de 1993 podían ser utilizadas en este escenario, y que por tanto, “no se presenta una falta de claridad y de certeza insuperable en la definición del hecho gravado, pues cuando la norma acusada expresamente prescribe que la contribución que regula se causa por el hecho de suscribir ‘contratos de obra pública’, con ‘entidades de derecho público’, o celebrar contratos de adición al valor de los existentes, no cabe otra interpretación plausible distinta de aquella que el contrato al que se refiere es el definido en el estatuto de contratación a partir de elementos subjetivos, referentes a la calidad pública de la entidad contratante”.

¹⁵ Así, por ejemplo, en la Sentencia C-714 de 2009 la Corte al evaluar la constitucionalidad del artículo 158.3 de la Ley 863 de 2003, que estableció como deducción del impuesto a la renta el 30% del valor de las inversiones efectuadas en activos fijos reales productivos adquiridos bajo de la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra. Arribó a la conclusión de que la expresión “activos fijos reales productivos” no generaba una indeterminación en la base gravable del impuesto a la renta, por la ambigüedad y polisemia de cada una de las palabras anteriores, porque el artículo 60 del Estatuto Tributario definía “activos fijos”, y que no existían indicios de que el legislador hubiese querido asignar a esta locución un sentido distinto. En el mismo sentido, en la sentencia C-114 de 2006 el análisis recayó sobre la expresión “o de otro género”, contenida en el artículo 871 del Estatuto Tributario, según el cual el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financiero era los “débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes de ahorro o de depósito, para la realización de cualquier pago”. En este caso la Corte concluyó que la expresión “y otro género” no configuraba una infracción al principio de certeza en materia tributaria, como quiera que una vez ubicada y contextualizada en el artículo 871 del Estatuto Tributario, era posible concluir razonablemente que la expresión apuntaba a destacar que el impuesto se producía cuando se efectúa un débito respecto de cualquier tipo de cuenta de una entidad financiera, independientemente de su denominación o calificación legal, salvo que se trate de una cuenta corriente, de ahorros o de depósito.

¹⁶ La Corte, en la Sentencia C-669 de 2009, al evaluar la validez de la norma que fijaba el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, determinó que, aun cuando el legislador guardó silencio sobre la actualización de la cifra que servía de referencia para la base gravable y tarifa, ello no vulneraba el principio de certeza tributaria ya que de los antecedentes legislativos se desprendía que la decisión obedecía a una finalidad deliberada de incrementar el recaudo y desestimular el consumo.

¹⁷ La Corte en Sentencia C-622 de 2015 indicó que esta herramienta se utiliza cuando las dificultades hermenéuticas advertidas por el accionante en un proceso de constitucionalidad abstracta no es un obstáculo para los operadores jurídicos, entonces el juez debe descartar el cargo porque el funcionamiento de la norma en la comunidad jurídica demuestra que las presuntas indeterminaciones lingüísticas y lógicas pueden ser superadas mediante los criterios de interpretación.

¹⁸ La Corte Constitucional en la Sentencia C-009 de 2003 recordó el concepto de la obligación tributaria establecida en la jurisprudencia y en la doctrina y precisó que “el objeto u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, dar: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto

estas obligaciones son de dos tipos. Las obligaciones tributarias sustanciales, es decir, las que tienen por objeto el pago del tributo cuando el sujeto cumple con los presupuestos fácticos y jurídicos previstos en la ley como hechos generadores y se fundamentan, principalmente en el artículo 95.9 de la Constitución¹⁹. Por su parte, las obligaciones formales que apuntan a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, entre otras, con el fin de evitar la evasión del pago²⁰.

En relación con las obligaciones sustanciales, es importante destacar que estas se componen por lo que se ha denominado como los elementos esenciales del tributo, a saber: (i) sujeto activo²¹; (ii) sujeto pasivo²²; (iii) base gravable²³; (iv) tarifa²⁴ y; (v) hecho generador. Por su relevancia para la presente decisión, este último elemento (el hecho generador), alude en términos generales a la situación fáctica que la ley establece en abstracto y cuya ocurrencia determina el origen de la obligación²⁵. En términos de análisis el hecho generador está conformado, a su vez, por un elemento objetivo y otro subjetivo²⁶.

El elemento objetivo corresponde al hecho en sí mismo y se determina a partir de cuatro aspectos, a saber: el primero corresponde al aspecto material, que consiste en la descripción abstracta del hecho, el cual puede ser un acto, un negocio jurídico, un estado o una situación de una persona. El segundo es el aspecto espacial, que alude al vínculo entre un ámbito territorial específico y la ocurrencia del hecho gravable. El tercer aspecto es el temporal, que indica el momento en el que ocurre el hecho gravable y, por tanto, cuándo nace la obligación y cuándo resulta exigible. El cuarto es el aspecto cuantitativo, que corresponde a la magnitud del hecho generador. Por su parte, el elemento subjetivo, se refiere a la conexidad del hecho con el sujeto.

El conjunto de estos elementos permite establecer el nacimiento de la obligación tributaria a partir del concepto de “hecho generador”. No obstante, ello no implica que deban estar siempre determinados de manera expresa en la norma²⁷. En efecto, de acuerdo con lo explicado en el capítulo anterior, lo relevante para efectos del presente análisis, es que la norma permita definir los hechos o

a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; hacer: que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria lo exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. Antes bien, el simple llamado o invitación a un no contribuyente para que rinda legalmente cierta información ante la Administración Tributaria, lo hace sin más sujeto pasivo de la obligación tributaria; no hacer, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo.” (énfasis añadido)

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencias C-094 de 2021, C-272 de 2022, C-102 de 2015 entre otras.

²⁰ De acuerdo con la Sentencia C-733 de 2003 “los deberes formales en la tributación han venido cambiando, para superar la creencia de que representan apenas un subproducto de la regulación sustantiva del tributo, un simple reflejo de poderes administrativos ajenos al campo de los derechos de los administrados y que solo compromete al sujeto pasivo del tributo. En efecto, el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, han generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria v. gr. las autoliquidaciones, las retenciones, etc., que multiplican las obligaciones formales involucrando además de los contribuyentes a otras personas, como por ejemplo los agentes retenedores o los responsables directos del pago del impuesto”

²¹ Conforme a la Sentencia C- 055 de 2024 el sujeto activo es: “(i) quien tiene la potestad de crear y regular un impuesto determinado; (ii) quien tiene la facultad de exigir la prestación económica materializada en el tributo, o (iii) el beneficiario que puede disponer de los recursos recaudados”

²² Conforme a la Sentencia C- 055 de 2024 el sujeto pasivo es “(i) quien paga formalmente el impuesto, o (ii) quien debe soportar las consecuencias económicas del tributo”

²³ Conforme a la Sentencia C- 055 de 2024 la base gravable es “la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa”

²⁴ Conforme a la Sentencia C- 055 de 2024 la tarifa “se refiere al monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe pagar el contribuyente. Se precisa que este elemento, en el caso de las tasas y contribuciones, puede ser fijado por las autoridades, 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”

²⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-055 de 2024 y C-169 de 2014.

²⁶ Piza Rodríguez, J. R., & Zornoza Pérez, J. J. (2010). Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio / Juan José Zornoza Pérez ... [et al.]; Julio Roberto Piza Rodríguez, editor. (J. Roberto. Piza Rodríguez, Ed.). Universidad Externado de Colombia. Págs. 316 a 324

²⁷ Conforme a Valdés Costa todos los elementos del hecho generado deben estar establecidos en la ley. Sin embargo, “en la práctica suele ocurrir que alguno de ellos no esté enunciado en forma expresa. En tal caso el administrador o juez deberá determinar el significado de la ley por vía de interpretación o integración sin posibilidades de alterarlo”. Así, resalta que puede haber situaciones en que el elemento se encuentre a partir de un concepto jurídico indeterminable vrg. cuando los impuestos son ad valorem. Pero también resalta que puede haber casos en los que la norma no determine el sujeto pasivo-elemento subjetivo. Valdés Costa, R. (1996). Curso de derecho tributario: ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria / Ramón Valdés Costa. (2a. ed.). Editorial Temis. Pág 308.

circunstancias que dan origen al tributo, así como las referencias objetivas que permiten acreditar la capacidad contributiva de los potenciales obligados, ya sea a partir de su tenor literal o mediante el uso de las referidas herramientas hermenéuticas²⁸.

En síntesis, el hecho generador responde al supuesto fáctico previsto en abstracto por la ley cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria sustancial y está conformado por dos elementos uno objetivo y otro subjetivo. La validez constitucional del tributo no depende de que cada uno de esos aspectos aparezca siempre formulado de manera expresa en la ley, sino que sea posible establecer las circunstancias objetivas que originan la obligación tributaria, sea a partir de su tenor literal y expreso o mediante las herramientas ordinarias de interpretación jurídica. (Corte Constitucional, Sentencia C-097 del 2026, Expediente: D-16929).

²⁸ Así, por ejemplo, en la Sentencia C-594 de 2010 la Corte consideró que el aspecto temporal como elemento del hecho generador no necesariamente debía estar determinado en la norma debido a que este elemento puede ser implícito. En el mismo sentido, en la Sentencia C-121 de 2006 la Corte encontró que el legislador acudió a remisiones normativas para concretar el hecho generador. En este último caso, aunque el legislador acudió a un aspecto material genérico que no fue precisado expresamente en la norma esto no impidió para que el juez a partir de la hermenéutica jurídica estableciera el alcance de la norma.