



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Fonseca Forero, Iván Guillermo

El hecho imponible y el hecho generador del tributo: utilidad práctica y teórica de su escisión

Revista de derecho fiscal, núm. 24, 2024, Enero-Junio, pp. 107-127

Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.06>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684377746007>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



El hecho imponible y el hecho generador del tributo: utilidad práctica y teórica de su escisión

The Economic Taxable Event and the Legal Tax Base: Distinction and Practical and Theoretical Usefulness

O fato gerador econômico e a base tributária legal: utilidade prática e teórica

IVÁN GUILLERMO FONSECA FORERO*

* Abogado de la Universidad del Rosario, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. Correo electrónico: ivanff96@gmail.com.
Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0987-4882>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.06>

Resumen

El objetivo de este artículo es analizar la utilidad teórica y práctica que genera la distinción entre el hecho imponible y el hecho generador del tributo, pues si bien son conceptos cercanos, su escisión ayuda a comprender mejor la estructuración legal y económica de un tributo, dándole una perspectiva integral al fenómeno fiscal. En este contexto, se hará un especial énfasis en los tributos directos e indirectos (desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador), en la intrínseca relación que existe entre el hecho imponible y la delimitación de la persona que tendrá la calidad de contribuyente. Finalmente, se desarrollará el concepto de hecho imponible en el marco de los tributos con fines extrafiscales.

Palabras clave: hecho imponible, hecho generador, tributos directos e indirectos, contribuyente, tributos extrafiscales.

Abstract

This article aims to analyze the theoretical and practical usefulness of the distinction between the economic taxable event and the legal tax base. Although they are close-related concepts, their separation provides a better understanding of the legal and economic function of a tax, allowing a comprehensive perspective of the tax phenomenon. Special emphasis will be made on the inherent relationship between the economic taxable event and the identification of the person who will be the economic addressee of a tax.

Keywords: Economic Taxable Event, Tax Base, Direct and Indirect Taxes, Taxpayer, Extra-Fiscal Purposes.

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a utilidade teórica e prática da distinção entre fato gerador e fato impositivo do tributo, pois, embora sejam conceitos próximos, sua divisão ajuda a compreender melhor a estruturação jurídica e econômica de um tributo, dando uma perspectiva mais abrangente ao fenômeno tributário. Nesse contexto, será dada especial ênfase à relação intrínseca entre o fato gerador e a delimitação da pessoa que terá a condição de contribuinte.

Palavras-chave: fato gerador; fato tributável; impostos diretos e indiretos; contribuinte; impostos extrafiscais.

Introducción

En este artículo se abordará un análisis teórico y práctico de la diferencia entre el hecho imponible y el hecho generador del tributo. Para ello, en primer lugar, se elevarán comentarios en torno al fundamento del hecho imponible como concepto teórico que ayuda a comprender económica y legalmente los tributos; con base en ello, se realizará la escisión con el hecho generador como elemento esencial del tributo. En esa sección se estudiarán eventos específicos en los cuales el hecho imponible y el hecho generador fueron asumidos como términos sinónimos por la ley, la jurisprudencia y la doctrina tributaria de la DIAN.

En segundo lugar, se analizará el impacto de la distinción entre el hecho imponible y el hecho generador en el marco de la clasificación de los tributos entre directos e indirectos desde la incidencia pretendida por el legislador. Este examen permitirá, de manera deductiva, elevar comentarios en torno a los impuestos selectivos al consumo del nivel territorial y el eje rector que se debería tener en cuenta a la hora de identificar al contribuyente del tributo.

Finalmente, se desarrollará el concepto de hecho imponible en el marco de los tributos con fines extrafiscales, como, por ejemplo, los impuestos ambientales o impuestos saludables. Lo anterior, tomando como base un sistema jurídico de orientación constitucional, en el cual coexisten reglas y principios que implican análisis de ponderación.

Antes de empezar, es necesario dejar presente que la acepción de los conceptos *hecho imponible* y *hecho generador* se hace en el marco del sistema tributario colombiano, en el cual este último es uno de los elementos estructurales de todo tributo, junto con el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa. No obstante, las consideraciones teóricas serían aplicables por fuera del contexto colombiano también, pues el concepto que aquí se identificará como hecho imponible es general al diseño estructural de todos los tributos.

I. Hecho imponible. Fundamento, concepto y diferencia con el hecho generador del tributo

El derecho tributario, como especialidad del derecho de la hacienda pública, puede ser calificado como una ramificación de frontera, en la medida que sus normas tienen de manera intrínseca una estrecha relación con otras disciplinas, principalmente la economía, las finanzas y la contabilidad, pues el contexto económico, en el cual los sujetos hacen uso de sus recursos finitos, es la génesis y el objeto de los tributos.

En esta medida, la estructuración, interpretación y aplicación de las normas tributarias no debería prescindir del contexto económico sobre el cual han de recaer, pues los tributos son diseñados para incidir y aprovecharse de un escenario económico en el cual se identificó una manifestación de riqueza que detona el deber de contribuir al sostenimiento de las finanzas públicas.

A saber, esta perspectiva de análisis e interpretación se edificó por primera vez en el seno de la Escuela de Pavía, fundada por Benvenuto Griziotti, quien promovía una concepción integral del fenómeno financiero. De este modo, se defendía que la “metodología de interpretación funcional de la norma financiera implica, entonces, el conocimiento de sus funciones jurídicas, económicas, políticas y sociales por medio de la identificación de la causa, por él concebida, preliminarmente como contraprestación” (Amatucci, 2004, p. 101).

Los frutos de ese planteamiento metodológico funcionalista repercuten con fuerza hasta nuestros días. Por ejemplo, uno de los pilares modernos de la tributación en los Estados constitucionales es que el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva, siguiendo los principios de progresividad y equidad. Dicho concepto, que ha nutrido tanto el desarrollo constitucional del derecho tributario, halla su fuente primigenia en esa concepción integralista de la Escuela de Pavía, pues fue Griziotti quien planteó por primera vez que allí yacía la justificación del tributo desde una perspectiva fiscal (Ruiz de Castilla Ponce de León & Robles, 2013).

Pues bien, es precisamente en este contexto, de la relación intrínseca entre las normas fiscales y la economía, que el hecho imponible como elemento teórico adquiere relevancia y utilidad, pues lo que busca dicha figura es delimitar ese acontecimiento económico que el legislador ha querido gravar mediante determinado tributo, pues en aquel identificó una manifestación de riqueza que da lugar al deber de contribuir. Esto es, la destinación económica del tributo, tanto objetiva como subjetivamente, que usualmente se encamina a gravar alguna de las manifestaciones clásicas de riqueza: ingreso, patrimonio o consumo.

El hecho generador, por su parte, es el supuesto de hecho o acontecimiento externo mediante el cual se verifica o presume la ocurrencia del hecho imponible y, por ende, se configura el nacimiento de la obligación tributaria predeterminada en la ley. Por ende, se puede advertir que la función del hecho generador, como elemento esencial del tributo, es servir de instrumento de verificación externa de la potencial ocurrencia del hecho imponible; en otras palabras, el hecho generador hallaría su razón de ser como instrumento indicativo del hecho imponible. Ello sería así porque este último no siempre es verificable de manera directa o sencilla, por lo cual, el legislador tiene que acudir a hechos externos que sean indicativos de que, en efecto, el acontecimiento económico que se pretendía gravar se pudo haber configurado. El profesor Plazas Vega (2017) explica que el hecho imponible es esa situación gravada por la concreción de hecho generador.

Sobre este particular, un ejemplo histórico puede ser bastante claro e interesante sobre la diferencia entre el hecho generador y el hecho imponible. En el siglo XVII, el rey Guillermo III de Inglaterra introdujo lo que popularmente se ha llamado “impuesto sobre el número de ventanas”. En realidad, el impuesto era sobre la propiedad de una casa, pero de acuerdo con el número de ventanas se imponía un cargo adicional de determinados chelines, pues las ventanas se consideraban un lujo para dicha época, por lo cual, ello le indicaba al gobierno, con evidente facilidad, que allí había más recursos para gravar, pues bastaba con contar el número de ventanas para calcular el importe tributario adicional

(Oates & Schwab, 2014). Este tributo causó que las personas decidieran empezar a construir viviendas con menos ventanas o, en aquellos edificios ya construidos, empezaran a taparlas con tal de pagar un menor importe tributario (aún hoy en día en Inglaterra se pueden encontrar antiguas casas con ventanas tapadas con ladrillos, pues el tributo tuvo una vigencia de más de 100 años). Así pues, en este tributo, el hecho imponible que el impuesto buscaba gravar era la posesión de riqueza inmobiliaria, para lo cual acudió al número de ventanas como hecho externo que permitía verificar fácilmente una acumulación adicional de riqueza que justificaba una imposición mayor; posteriormente, cuando el impuesto empezó a generar distorsiones en las fachadas de los edificios, ello no significaba que las personas ya no estuvieran capitalizando la riqueza que pretendía gravar el tributo, simplemente indicaba que el hecho externo que se escogió se estaba dejando de configurar de manera deliberada por los contribuyentes. Es decir, el hecho imponible seguía estando presente (las personas tenían riqueza mediante la posesión de un patrimonio inmobiliario), pero la configuración del hecho generador estaba siendo mitigada para evitar una mayor imposición (ese patrimonio inmobiliario tenía menos ventanas o fueron tapadas).

En este sentido, al analizar e interpretar un tributo, en cualquiera de sus especies, es útil y necesario diferenciar entre el hecho generador y el hecho imponible, pues si bien son figuras cercanas, su escisión ayuda a comprender mejor la función y la estructuración de los tributos, no solo desde la perspectiva jurídica sino también económica. Lo anterior es necesario porque el hecho generador, como elemento esencial del tributo, no siempre indica de manera directa el acontecimiento económico que el legislador ha querido gravar. Ello no solamente es importante para efectos teóricos, sino que es fundamental para efectos prácticos, pues delimitar el hecho imponible ayuda de manera directa a identificar el sujeto respecto del cual se predica el deber de contribuir y, con base en ello, analizar si el principio de capacidad contributiva que debe informar al sistema tributario está siendo atendido por el legislador o no. Por ejemplo, en los impuestos indirectos al consumo, un verbo predicable que ha sido recurrentemente previsto como aspecto objetivo del hecho generador es la venta del bien que sea materia imponible del tributo, pero esa venta no es el acontecimiento económico que el legislador ha querido gravar, pues, como sus propios nombres lo indican, son impuestos dirigidos a gravar el consumo, no las actividades comerciales o industriales. De este modo, el hecho imponible y el hecho generador no coinciden sustancial ni subjetivamente, y es respecto del consumidor de quien se debería examinar la capacidad contributiva y no del sustituto del contribuyente (llamado responsable en Colombia).

Particularmente, en la legislación fiscal colombiana, y en el desarrollo jurisprudencial y doctrinal de aquella, se pueden encontrar menciones expresas al hecho imponible; sin embargo, no se hacen en el sentido expuesto en este texto, sino que su adopción se hizo como sinónimo de hecho generador. Lo cual, tal vez, podría tener su razón de ser en la diversidad de términos que existe a nivel hispanoamericano para denominar al elemento esencial del tributo, de modo tal, que a nivel interno se podrían haber asimilado por algunos tributaristas colombianos como términos sinónimos por el uso dado en otros países. Por

ejemplo, el artículo 36 del Código Orgánico Tributario de Venezuela indica que en dicho país se denomina hecho imponible a lo que en Colombia llamamos hecho generador, lo mismo ocurre con España. Por otra parte, países como Ecuador han seguido la misma terminología que el sistema colombiano, pues el artículo 16 del Código Tributario de Ecuador define *hecho generador* en el mismo sentido que se acoge para la interpretación del sistema tributario colombiano. Otra razón también podría ser que existen ciertos sectores que, como lo reseña Valdés (1992), sostienen que el hecho imponible del tributo no existe o no es de utilidad, pues indica una mera posibilidad; sin embargo, el objetivo de este texto es precisamente actuar en favor de la necesaria distinción del hecho imponible y del hecho generador, y de la utilidad que dicha escisión reporta a nivel teórico y práctico.

Para ilustrar lo anterior, a continuación, se exponen tres ejemplos en los que ley, jurisprudencia y doctrina de la DIAN han utilizado, como sinónimos, los términos *hecho imponible* y *hecho generador*, y se explica la razón para identificar el término al que se hacía alusión desde la teoría adoptada en este artículo:

En primer lugar, el numeral 1.º del artículo 697 del Estatuto Tributario establece que, dentro de los supuestos que dan lugar a errores aritméticos en las declaraciones tributarias, se encuentran aquellos eventos en cuales “a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imposables o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado”. Esta norma de carácter netamente procedimental se enmarca en la liquidación de corrección aritmética, mediante la cual la administración tributaria corrige errores cometidos en el cálculo matemático del importe tributario, que hayan originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a su favor.

Lo anterior implica que la norma versa sobre la cuantificación de la carga tributaria, lo cual se predica de la base gravable del tributo, como elemento cuantificador del hecho generador. En este sentido, la mención que el legislador hace al hecho imponible se refiere al hecho generador como término sinónimo, pues el primero de estos no goza de un elemento de cuantificación, en la medida que su configuración se verifica por medio del hecho generador y es este último el que se cuantifica por medio de la base gravable. Ahora, la mención separada a hecho generador y a base gravable tendría sentido en la medida que no todos los tributos se cuantifican a partir de un importe bruto ligado al aspecto objetivo del hecho generador, pues algunos recaen sobre bases depuradas, por lo cual, era necesario que la norma distinguiera ese factor de cuantificación sobre el cual se aplicó finalmente la tarifa del tributo que dio lugar al error aritmético.

En segundo lugar, en la sentencia 25667 de 2022, el Consejo de Estado falló la nulidad parcial de tres artículos de la Ordenanza 26 de 2012 expedida por la Asamblea Departamental de Bolívar, que indicaban que las autenticaciones de firmas por parte de los notarios eran hecho generador de la estampilla Universidad de Cartagena.

En dicha sentencia, la Sección Cuarta consideró que la nulidad era procedente porque “la Asamblea Departamental de Bolívar excedió las competencias concedidas por el legislador, como lo consideró el Tribunal, puesto que la autenticación de firmas por parte

de los notarios no encuadra en el hecho imponible definido en forma general por las leyes 334 de 1996 y 1495 de 2011”.

Al respecto, el artículo 3.º de la Ley 334 de 1996, modificado por el artículo 3.º de la Ley 1495 de 2011, establece que dicha estampilla recae sobre todos los actos jurídicos del orden departamental y municipal, con excepción de los contratos laborales y órdenes de servicios personales.

Así pues, en este caso, la mención al hecho imponible no se hizo en el sentido teórico adoptado en este texto, porque el problema jurídico de fondo no versaba sobre el acontecimiento económico que el legislador quería gravar mediante la autorización de la estampilla Universidad de Cartagena. El problema jurídico era si las autenticaciones de firmas por parte de los notarios tenían o no la categoría de actos jurídicos del orden departamental y municipal, lo cual se analizó en el marco del aspecto objetivo y subjetivo del hecho generador del tributo.

En tercer y último lugar, en el Oficio 013843 de 1995, la DIAN consideró que la exención del impuesto de timbre, para la cesión o el endoso de los títulos de acciones y bonos emitidos por sociedades, implicaba que no se constituía el hecho imponible de dicho gravamen. Esto, en el marco de los numerales 6.º y 7.º del artículo 530 del Estatuto Tributario, antes de la modificación realizada por el artículo 47 de la Ley 633 de 2000.

Al respecto, las exenciones no implican necesariamente que no se configura el hecho imponible del tributo, pues la manifestación de riqueza que se pretendía gravar sí se puede llegar a configurar, solamente que ante determinadas circunstancias el legislador decide otorgar una exoneración perfecta que enerva la generación de importes tributarios.

Concretamente, en el caso del impuesto de timbre, el hecho imponible se puede identificar a partir de su configuración histórica y actual. A saber, Esteban Jaramillo (1918) reseña que el origen del impuesto de timbre tiene sus raíces en la Colonia, donde se impuso la obligación de que ciertos actos oficiales y particulares estuvieran plasmados en papel sellado dado a la venta por el Gobierno. Esos actos que debían estar en papel sellado denotaban manifestaciones de riqueza entre las partes intervinientes. Actualmente, la columna vertebral del impuesto de timbre se remonta a la Ley 2.º de 1976 y 75 de 1986, en el cual se puede observar que el tributo sigue estando ligado de manera intrínseca a los documentos de carácter prestacional, ya que recae sobre los documentos públicos o privados en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión.

De este modo, la manifestación de capacidad económica está constituida por la existencia de obligaciones y derechos apreciables en dinero que las partes intervinientes en la creación del documento contraen o adquieren (Bravo, 2023). En esa prestación de un sujeto a otro existe una manifestación de riqueza sobre la cual se pretende generar un recaudo público.

Así pues, en el marco de la exención del impuesto de timbre, para la cesión o el endoso de los títulos de acciones y bonos emitidos por sociedades, sí se habría configurado el hecho imponible del tributo, pues en el acto se consignaba un acto patrimonial en virtud

del cual un sujeto se obligaba a transferir a otro la titularidad de los derechos patrimoniales sobre los activos en mención. Por lo tanto, la no generación de importes tributario no correspondía a que no se configurara el hecho imponible del tributo, sino al hecho de que el legislador expresamente dispuso una exoneración para esa clase de supuestos que, en principio, sí darían lugar a la generación de importes tributarios por la configuración del hecho generador.

Ahora, es interesante notar que, bajo ese pronunciamiento de la DIAN, adoptar *hecho imponible* como sinónimo de *hecho generador* también sería debatible, porque las exenciones, a diferencia de los supuestos de no sujeción o exclusión, no impiden la configuración o causación del tributo, por lo cual, el hecho generador sí se configura, solamente que el legislador enerva la generación de importes tributarios. En esta medida, ante la configuración de una exención, contrario a lo expuesto por la DIAN, sí se constituye el hecho generador del tributo.

Con base en este contexto general del fundamento y concepto del *hecho imponible*, y su diferencia con el *hecho generador* del tributo, a continuación, se hará un desarrollo de la importancia de dicha figura en el marco de los impuestos directos e indirectos y de los tributos con fines extrafiscales.

II. Hecho imponible en los impuestos directos e indirectos

Para distinguir entre impuestos directos e indirectos, la doctrina especializada ha delimitado varios criterios, entre los cuales se encuentra el criterio de la incidencia, que tiene como eje rector la intención del legislador al regular la incidencia económica de un tributo (Plazas Vega, 2017). Concretamente, a la luz de este criterio, el tributo es directo cuando el legislador pretende que quien asuma económicamente el impuesto sea quien a su vez lo pague a la administración tributaria; por su parte, hay imposición indirecta cuando diferentes personas o entidades tienen la condición de contribuyente y sustituto del contribuyente (llamado “responsable” en Colombia), pues una persona es la destinataria económica del tributo y otra la encargada legalmente de pagar dicha suma ante el Estado, asumiendo la calidad de deudora en la relación jurídico-tributaria.

Sobre esta distinción entre impuestos directos e indirectos, Esteban Jaramillo (1918) indica que no es posible señalar de manera precisa la línea que separa los tributos directos e indirectos, pues hay incidencias y traslaciones que llevan a que la carga gravite, económicamente, no sobre aquellos que la ley ha tenido al establecerlas, sino sobre otras personas ligadas al contribuyente por vínculos de diversa índole. Por lo anterior, cuando se aplica el criterio de la incidencia para distinguir entre impuestos directos e indirectos, se debe partir de lo plasmado en la ley, sin tener en cuenta la posibilidad que tenga uno u otro agente de trasladar, vía precio de enajenación o vía reducción de costos, el impacto de un tributo que el legislador pretendía que lo incidiera a él económicamente.

Ahora bien, en el marco específico de esta clasificación con el hecho imponible del tributo, el profesor Plazas Vega (2017) explica que el caso de los tributos directos,

(Ej. impuesto sobre la renta), el hecho generador se acompaña con el hecho imponible. En los impuestos indirectos esto no se presenta. Esta característica también ha sido advertida por la jurisprudencia del Consejo de Estado, aunque sin hacer mención expresa al hecho imponible. Por ejemplo, en la sentencia 20978 de 2018 consideró que

el carácter indirecto del impuesto al consumo es indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar.

Bajo esta perspectiva, en Colombia, algunos ejemplos de tributos directos podrían ser los siguientes: el impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio, el impuesto de industria y comercio, el impuesto predial unificado, el impuesto de publicidad exterior, el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, y el impuesto sobre vehículos automotores, entre otros. En todos estos existe convergencia en la persona respecto de la cual se predica el hecho generador y el hecho imponible.

Por su parte, algunos ejemplos de tributos indirectos serían: el impuesto sobre las ventas, el impuesto nacional al consumo, los impuestos selectivos al consumo del nivel territorial (impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado; impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos), el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas y el impuesto nacional al consumo de cannabis medicinal, entre otros. Estos tributos tienen en común que, por regla general, el hecho generador mediante el cual se presume el acaecimiento es divergente sustancial y subjetivamente del hecho imponible, pues una persona configura el verbo predicable que hace parte del aspecto objetivo del hecho generador del tributo (por excelencia, la venta) y otra persona lleva a cabo el acontecimiento económico que se buscaba gravar mediante el tributo (por excelencia, el consumo). La excepción a este principio general se daría en dos eventos: primero, aquellos en los cuales la persona que, en principio, iba llevar a cabo la venta del bien, los destina a su consumo, pues en ella confluirán las calidades de incida económica y jurídicamente, al tener que responder ante el Estado por los importes tributarios causados; esto ocurre, por ejemplo, en el marco de los retiros de inventarios a los que hace alusión el artículo 421.b del Estatuto Tributario como constitutivos de venta para efectos del IVA. Segundo, en aquellos eventos en los cuales se configura un *reverse charge*, donde el destinatario económico del tributo asume, a su vez, la calidad de deudor ante el Estado porque circunstancias especiales motivan la asunción de dicha responsabilidad; este sería, por ejemplo, el caso de las retenciones en la fuente a título de IVA que practican los responsables de dicho tributo sobre los pagos o abonos en cuenta por servicios prestados desde el exterior.

Con base en estas consideraciones generales, a continuación, se elevarán algunos comentarios concretos en torno a la utilidad del hecho imponible al momento de analizar determinados tributos colombianos, desde la perspectiva de su clasificación como directos o indirectos desde la incidencia pretendida por el legislador.

A. Hecho imponible y hecho generador en los impuestos selectivos al consumo de la Ley 223 de 1995

La Ley 223 de 1995, junto con los cambios implementados por la Ley 1816 de 2016, son la columna vertebral del tratamiento actual de los impuestos selectivos al consumo sobre licores, cigarrillos y cervezas (sisas). Estos tributos tienen en común que, en cada uno de ellos, el aspecto objetivo del hecho generador consagrado en el tenor literal de la norma es el consumo del bien materia imponible del impuesto respectivo (artículos 186, 202 y 207 de la Ley 223 de 1995). Sin embargo, dichas disposiciones legislativas son debatibles teóricamente, en la medida que el consumo no sería, en realidad, el hecho generador del tributo sino el hecho imponible. El consumo no generará el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello ocurrirá con ocasión de actos ejecutados previamente por parte del productor o importador; por ende, el consumo del bien materia imponible del tributo tan solo indicará que la causa económica del tributo en verdad se configuró, sin que ello dé lugar al nacimiento de una nueva obligación tributaria.

De este modo, los verbos predicables que configurarían el aspecto objetivo del hecho generador estarían realmente consagrados en los artículos que para cada impuesto el legislador destinó a la causación del tributo (artículos 188, 204 y 209 de la Ley 223 de 1995). Esto tiene sentido en la medida que la causación constituye el aspecto temporal del hecho generador, pues delimita el momento en el cual se entiende realizado dicho elemento esencial del tributo y, por lo tanto, nace la obligación tributaria; de este modo, un artículo destinado a la causación sigue siendo parte del hecho generador del tributo (sentencia 23401 de 2018, Consejo de Estado).

Así pues, dependiendo de si el bien materia imponible del tributo es nacional o es importado, habrá un supuesto de hecho que dará lugar al nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre el sustituto del contribuyente (responsable) y la entidad territorial que obre como sujeto activo del impuesto. En el caso de los productos nacionales, el aspecto objetivo del hecho generador se compone de los siguientes verbos predicables respecto del sustituto del contribuyente: la distribución, venta, permuta, entrega para publicidad, promoción, donación, comisión o, finalmente, el autoconsumo. En el caso de los productos importados, el verbo predicable del aspecto objetivo del hecho generador no aparece expresamente en las normas, pero mediante el aspecto temporal se puede delimitar que es la nacionalización del bien materia imponible del tributo que será consumido dentro del territorio colombiano.

Con base en lo anterior, se puede delimitar que estos impuestos selectivos al consumo son indirectos desde el criterio de la incidencia pretendida por el legislador, ya que no existe coincidencia entre el hecho imponible y el hecho generador. Una persona ejecuta los verbos predicables que constituyen, en realidad, el aspecto objetivo del hecho generador del tributo y otra persona ejecuta el consumo constitutivo de hecho imponible, siendo esto último la manifestación económica que el legislador pretende gravar con el tributo.

En este contexto es relevante la sentencia 20978 de 2018, en la cual la Sección Cuarta del Consejo de Estado rectificó la regla expuesta en su precedente jurisprudencial en torno a aquellos eventos en los cuales no se materializaba el consumo del bien por eventos como destrucción o devolución. A saber, en providencias como la sentencia 17273 de 2010 del Consejo de Estado se había indicado que la destrucción de parte de la mercancía, de manera posterior a su importación, no incidía en la causación del impuesto al consumo, pues ya se había producido la importación de los cigarrillos e incluso la introducción con fines de consumo y, por ende, cuando un evento impidiera el consumo efectivo de los cigarrillos, el pago del importe tributario no podía ser cuestionado o solicitado en devolución por parte del responsable. De este modo, en el precedente jurisprudencial expuesto no importaba si el hecho imponible del tributo se había materializado o no, pues el análisis se restringía al hecho generador del tributo.

Afortunadamente, mediante la sentencia nombrada en primer lugar, esta regla jurisprudencial fue rectificada. En dicha providencia el Consejo de Estado consideró que:

las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta frente a mercancías que obligatoriamente no estuvieron en el mercado.

En esas condiciones no puede ser exigible el pago del impuesto. Por ello, aunque en principio la inexistencia del consumo no afecta la realización del hecho generador del impuesto, la Sala considera que eventos como las devoluciones y bajas o destrucción de productos pueden afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no se puede predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad (sentencia 20978 de 2018).

De este modo, el Consejo de Estado, sin hacer mención expresa al hecho imponible del tributo, reconoció mediante su aplicación la importancia que en la interpretación del derecho tributario tiene el conocimiento del hecho económico subyacente en el diseño de los impuestos, como causa material de los mismos.

Bajo esta misma lógica, el profesor Plazas Vega (2015, p. 251) indica que es a partir del hecho imponible, y su escisión con el hecho generador, que se entiende porque en el impuesto sobre las ventas los casos de devoluciones, nulidades o rescisiones otorgan derecho a que el sustituto del contribuyente (responsable) deduzca del impuesto a cargo el valor del importe tributario atribuible a dichas operaciones. Hubo hecho generador, pero no hubo hecho imponible y por ende el impuesto respectivo carece de fundamento económico.

B. Hecho imponible para identificar al contribuyente y, por ende, al titular de los beneficios, exclusiones o exenciones

Adicionalmente, otro aspecto que es interesante analizar a este respecto, es cómo la delimitación del hecho imponible en estos tributos puede ayudar a discriminar aquellos eventos en los cuales la persona que, en principio debería tener solamente la calidad de responsable (sustituto del contribuyente), también sería la llamada a ser la incridida económicamente por el tributo (contribuyente), al convertirse en destinataria económica del tributo por la configuración del hecho imponible en su cabeza. Dicho análisis, por ejemplo, puede ayudar a escindir supuestos en los cuales se podría generar o no un impuesto asumido de terceros, que en el marco del impuesto sobre la renta no es deseable por constituir una diferencia permanente entre la base fiscal y la base contable.

Verbigracia, en el autoconsumo, que es uno de los momentos de “causación” (en realidad, como lo vimos, sería el aspecto objetivo del hecho generador) que establece la Ley 223 para los impuestos selectivos al consumo, la persona que lleva a cabo el hecho imponible es el mismo productor o importador, en la medida que, como su nombre lo indica, lleva a cabo el consumo del bien materia imponible del tributo. Por esto, es también el destinatario económico del tributo, pues al llevar a cabo el hecho imponible ejecuta el acto económico que el legislador pretende gravar. Como resultado, el importe tributario pagado con ocasión de dichos inventarios autoconsumidos no se trataría de un impuesto asumido de terceros, pues en dicho supuesto el incidido económico era, en efecto, el productor o importador que ejecutó el autoconsumo. No obstante, sobra aclarar que el hecho de que no se trate de un impuesto asumido no implica, automáticamente, que se tratará de una expensa deducible en el impuesto sobre la renta, pues esto último también depende de las razones o circunstancias que motivaron el autoconsumo del inventario.

En línea con lo anterior, no se comparte la posición expuesta por algunos autores nacionales que indican que la calidad de contribuyente no se debe examinar en función de la titularidad de la capacidad económica, sino únicamente en función de la realización del hecho generador, pues independientemente de que se realice o no la traslación del tributo, la persona que configure dicho supuesto de hecho deberá responder ante la administración por las cuotas tributarias causadas. Estos autores consideran que el “objeto imponible (aquí llamado *hecho imponible*) poco tiene que ver con la relación jurídico-tributaria pues no forma parte del hecho generador, y no es tampoco su causa, aunque sea fundamento” (Elizalde & Castro, 2015, p. 357).

Sobre este particular, el autor de este texto, siguiendo la línea del profesor Plazas Vega, considera que la calificación de contribuyente sí debe tener como eje rector la destinación económica del tributo, pues hacer caso omiso de dicho criterio implica desconocer que el legislador, al establecer un gravamen, tiene en cuenta la capacidad económica de un sujeto específico, que en el marco de un acontecimiento económico realiza un acto que denota capacidad económica y contributiva, y es precisamente respecto de él que exigirá el deber de contribuir, así sea a través de un sustituto. De este modo, la calidad de contribuyente se debe predicar de aquella persona a la cual se le impuso el deber de contribuir. Si un sustituto del contribuyente (responsable) debe, eventualmente, asumir la carga económica de un tributo es producto del incumplimiento de las cargas formales que el legislador le ha impuesto al momento de liquidar, facturar, recaudar o declarar los importes tributarios respecto de los cuales debía responder económicamente otra persona mediante repercusión; no debe responder por aquellos importes por ser el destinatario económico del impuesto, pues de él no se predica el deber de contribuir.

III. Hecho imponible en los tributos con fines extrafiscales

Dentro de los sistemas jurídicos modernos que han adoptado el constitucionalismo, la coexistencia de reglas y principios (representativos de los valores hacia los que se enfoca el modelo de Estado) implica que el conjunto normativo tiene un sentido teleológico al cual se debe orientar como causa o fin. Así pues, se establece una conexión intrínseca entre los valores jurídicos y aquellas disposiciones que pretendan ser incorporadas al conjunto normativo.

Concretamente, el derecho tributario no ha sido ajeno a dicho proceso de constitucionalización, pues dentro del texto de las constituciones se incorporan reglas y principios que deben orientar el sistema tributario, pues este último debe responder al conjunto de valores que orientan el modelo de Estado.

En este contexto de constitucionalización, el tributo adquiere una connotación adicional a su fin netamente financiero, pues se convierte en uno de los medios de los que dispone el legislador para alcanzar los fines que le han sido encomendados, como por ejemplo la protección del medio ambiente o la promoción de la salud. De esto dan cuenta los tributos creados con motivaciones extrafiscales, los cuales no persiguen, al menos de manera primaria y teórica, la realización de un ingreso ordinario y significativo para la hacienda estatal, sino ejercer una influencia sobre los actores económicos, para que aquellos se vean desmotivados a continuar con la ejecución de patrones de conducta que puedan llegar a afectar en el corto, mediano o largo plazo el medio ambiente o la capacidad y sostenibilidad del sistema de salud.

De este modo, en los tributos con fines extrafiscales, el acontecimiento económico que el legislador ha pretendido gravar adquiere relevancia no solo desde la riqueza que aquel acto connota, sino a partir de las consecuencias indeseadas que el mismo puede generar para la consecución de los fines constitucionales. Sobre este particular, es interesante

observar que el proceso de constitucionalización del derecho tributario podría estar ampliando los supuestos constitutivos de hecho imponible, pues ya no solo se individualizan las manifestaciones clásicas de riqueza (renta, capital y consumo), sino que se individualizan hechos económicos relevantes a partir del impacto concreto que se pueda generar por un patrón de conducta en el corto, mediano o largo plazo.

Para ilustrar lo anterior, es notable el caso del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, que fue implementando en el sistema tributario colombiano por medio de los artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022. El problema ambiental subyacente a su adopción fue que la capacidad para procesar eficientemente los desechos plásticos ha sido desbordada, por lo cual, actividades como el reciclaje están siendo insuficientes de cara al daño medioambiental que estaría generando la acumulación de residuos plásticos en los distintos ecosistemas del territorio nacional (Cámara de Representantes, 2020). Para combatir dicho problema, el legislador decidió enfocarse en un uso particular que se le puede dar al plástico: el de envasar, embalar o empacar bienes. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Organización de las Naciones Unidas indicó que solamente los plásticos destinados a servir como envases o empaques representan alrededor de la mitad de los desechos de plástico a nivel global (ONU, 2018).

Ahora, este tributo no tiene, al menos desde la interpretación de este autor, como sujeto pasivo y responsable a la persona que fabrica o importa el plástico, sino a aquella que lo utiliza para envasar, embalar o empacar otros bienes que serán comercializados dentro del territorio colombiano. Ello sería así, porque el artículo 51.4 de la Ley 2277 de 2022 establece que “el sujeto pasivo y responsable del impuesto es el productor o importador, según corresponda”. Para estos efectos, el artículo 50.c define qué se debe entender por productor o importador en el marco de este impuesto, es decir, delimita expresamente las personas que pueden ser sujetos pasivos de este tributo. Al respecto, la norma delimita dos supuestos para configurar dicha calidad: primero, que se fabriquen, ensamblen o remanufacturen bienes para su comercialización en el territorio colombiano, y segundo, que a su vez dichos bienes estén contenidos en envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso. De este modo, el plástico por sí mismo considerado no es el único elemento material del tributo, pues para ser productor (y por ende sujeto pasivo del impuesto) sería necesario que dicho plástico se utilice para envasar, embalar o empacar bienes fabricados, ensamblados o remanufacturados que se comercialicen en territorio colombiano.

De lo anterior, el autor de este texto considera que en dicho tributo la individualización del hecho imponible no es, de manera sencilla y certera, identificable con alguna de las manifestaciones de riqueza clásicas que han tenido por objeto los tributos, pues el hecho de la realidad económica sobre el cual el legislador ha pretendido incidir no se identifica exactamente con la renta, el capital ni con el consumo. Primero, el impuesto no recae sobre la renta porque en ningún momento tiene en cuenta si el destinatario del tributo percibirá un ingreso, muestra de ello es que dentro de los verbos predicables que se incluyen

en el aspecto objetivo del hecho generador se encuentran el retiro o la importación para consumo propio; segundo, no recae sobre el capital porque no tiene un cuenta si el contribuyente (que a su vez es deudor del tributo) tiene determinado tipo o nivel de riqueza acumulada o capitalizada para incidirle económicamente con el tributo; tercero, el consumo podría ser el acto económico más cercano a las manifestaciones clásicas de riqueza, pero se aleja levemente en la medida que la persona que tiene la calidad de contribuyente y deudora del tributo no lleva a cabo, en realidad, el consumo del bien materia imponible del tributo, sino que se limita a su uso o instrumentalización, pues dicho consumo lo llevará a cabo el adquirente final del bien envasado, embalado o empacado en dicho plástico, quien agotará su vida útil en el proceso de satisfacer una necesidad o deseo. De este modo, en este tributo el hecho económicamente relevante es utilizar plástico de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes, sin que ello denote de manera directa o sencilla una clásica manifestación de riqueza (renta, capital o consumo).

Ahora bien, al hacer el análisis de este tributo ambiental fue necesario dejar presente que la interpretación presentada era propia del autor, porque la posición presentada por la doctrina de la DIAN en torno a la sujeción pasiva del tributo ha sido radicalmente diferente y, precisamente, una de las razones para dicha divergencia proviene de la delimitación del hecho imponible del tributo en una u otra postura. De acuerdo con la posición presentada por la administración tributaria en el Concepto 255(02390) de 2023, el sujeto pasivo y responsable del impuesto es quien produce o importa el plástico que posteriormente fungirá como empaque, envase o embalaje de otros bienes. Así pues, bajo la interpretación de la DIAN, el hecho económicamente relevante no es utilizar el plástico para envasar, embalar o empacar, sino producir o importar dicho plástico. En opinión del autor de este texto, esta posición de la DIAN no solamente va en contravía directa de los artículos 50 y 51 de la Ley 2277 de 2022, sino que desnaturaliza la función extrafiscal del tributo, pues el objetivo del tributo no era desestimular la producción o importación de plásticos, sino su utilización innecesaria como envase, empaque o embalaje.

Por otra parte, la persecución de fines constitucionales por medio de tributos puede llevar a lo que, bajo la teoría del derecho de Robert Alexy, se denomina una *colisión de principios*. De este modo, entre los principios que constituyen la axiología de un sistema jurídico se pueden presentar situaciones que impliquen restringir uno en función de la materialización del otro en un contexto específico, para cuyo análisis de validez se debe acudir a un ejercicio de ponderación o balance, en el cual se sopesa si la consecución de un principio justifica la restricción del otro (Giorgio, 2004).

En el contexto tributario, esta colisión entre principios implicará ponderar, con el interés público, principios como el de la igualdad, generalidad y no confiscatoriedad, junto a la propiedad privada como medio para la consecución de la dignidad humana, y a la equidad y a la justicia tributaria como ejes rectores de la capacidad contributiva que se predica de uno y otro sujeto. Lo anterior, en la medida que cualquier tributo, por plausible que sea su fin, termina afectando el disfrute de la propiedad privada, pues al recaer

sobre manifestaciones de riqueza como la renta, el capital o el consumo conllevarán su disminución.

Lo antepuesto implica que el hecho imponible de los tributos con fines extrafiscales, como acontecimiento económico relevante que el legislador ha pretendido gravar, debe ser de tal magnitud o ser tan indeseado que justifique la creación de un tributo que busque desincentivar su configuración, en el marco de lo cual se restringirán en mayor o menor medida otros principios o valores constitucionales. Ello llevará a la necesidad de ponderar si la persecución de la disminución del acontecimiento económico relevante (hecho imponible) justifica la creación de un nuevo impuesto, en cuyo diseño se pueden o no atender principios como el de la capacidad contributiva (por ejemplo, el impuesto sobre plásticos de un solo uso utilizados para envasar es, desde el criterio de la manifestación en la fuente, un tributo indirecto porque no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo).

Dentro de ese ejercicio de ponderación de principios, se deben atender tres subprincipios:

idoneidad —la intervención debe procurar un fin constitucional—, necesidad —la afectación al principio debe ser la menos gravosa de entre las disponibles— y proporcionalidad en sentido estricto —la afectación debe compensarse o equilibrarse con beneficios (Vigo, 2013).

Sobre este último subprincipio, la Corte Constitucional en la sentencia C-144 de 2015 consideró que aquel permite entrar a evaluar o ponderar si la restricción a los derechos fundamentales que genera la medida cuestionada, resulta equivalente a los beneficios que reporta, o si, por el contrario, resulta desproporcionada al generar una afectación mucho mayor a estos intereses jurídicos de orden superior.

En el marco de los impuestos extrafiscales, un análisis de ponderación en intensidad estricta podría llegar a ser interesante si estudia, en verdad, si la imposición de tributos ambientales o saludables justifica una restricción adicional a la propiedad privada y al principio de capacidad contributiva, para lo cual sería necesario analizar en conjunto las dos puntas del derecho de las finanzas públicas: el ingreso (el impuesto que genera el recaudo de importes tributarios) y el gasto (la destinación general o específica del recaudo tributario). Lo anterior, en la medida que, si un tributo tiene fines extrafiscales, su recaudo debería, en consonancia con ello, destinarse a promover la consecución del fin constitucional que motivó su creación. Esto implica que, en opinión del presente autor, en los impuestos extrafiscales debería existir correspondencia entre el ingreso que se genera por el tributo y el gasto que se asume a su cargo. Romper ese vínculo entre causa subyacente al ingreso y destinación del gasto podría llegar a implicar que los beneficios que reporta ese impuesto no justifican la restricción de otros principios.

En este sentido, se considera que es del todo acertado, y razonable, que el artículo 223 de la Ley 2277 de 2022 haya dispuesto que el 80 % del recaudo del impuesto nacional al

carbono se destinará a la consecución de objetivos ambientales, como por ejemplo el manejo de la erosión costera, la reducción de la deforestación y la conservación de fuentes hídricas, entre otras. Esto tiene todo el sentido, en la medida que el beneficio ambiental que va a generar el tributo justifica, en verdad, su imposición.

No obstante, esta destinación específica no es común a todos los impuestos que, en teoría, tienen una motivación extrafiscal dentro del sistema tributario colombiano. Por ejemplo, el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaquetar bienes no tiene destinación específica, a pesar de ser un tributo ambiental, por lo cual su recaudo hará del presupuesto general de la nación, lo cual implica que será utilizado indiscriminadamente en la asunción de gastos públicos. Lo mismo ocurre con los impuestos saludables (impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, e impuesto a las bebidas azucaradas) que fueron creados mediante la misma ley.

Lamentablemente, un análisis de ponderación de dicha naturaleza y alcance actualmente tiene dos obstáculos en el contexto colombiano.

Primero, el artículo 359 de la Constitución Política de Colombia establece que por regla general las rentas nacionales (impuestos según la jurisprudencia de la Corte Constitucional) no podrán tener destinación específica. Este primer obstáculo, en realidad, no debería ser de mayor envergadura para el caso de los impuestos con fines extrafiscales, porque dentro de las excepciones que el mismo artículo 359 trae a dicha regla general están las rentas destinadas a la inversión social, que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional son aquellas que tienen por objeto satisfacer necesidades básicas como salud, educación, saneamiento ambiental y agua potable, entre otras (sentencias C-590 de 1992 y C-221 de 2019). Por lo tanto, un tributo con fines extrafiscales que tenga una destinación específica, ligada intrínsecamente a su motivación ambiental o de salud, es justificable constitucionalmente si se delimitan bien los conceptos a los cuales se destinará el recaudo tributario.

Segundo, bajo la línea jurisprudencial actual de la Corte Constitucional, un análisis que llegue a dicha profundidad no es posible, pues para tensiones en materias económicas y tributarias se aplica un test de intensidad baja, en el marco del cual simplemente se examina que se persiga una finalidad que no esté prohibida y que la medida sea potencialmente adecuada para alcanzar la finalidad propuesta (sentencia C-345 de 2019). De modo tal que en la ponderación que la Corte hace en asuntos tributarios no se examina que la medida sea proporcional en sentido estricto, que es el análisis en el cual se examinaría si se justifica la limitación en función del beneficio que reporta. Por lo anterior, el autor de texto considera oportuno el llamado que hace Juan Guillermo Ruiz (2023) acerca de la necesidad de implementar, por lo menos, una intensidad intermedia a la hora de delimitar la facultad impositiva del Estado, pues actualmente el parámetro a la potestad tributaria es muy laxo.

Conclusiones

Al analizar e interpretar un tributo, en cualquiera de sus especies, es útil y necesario diferenciar entre el hecho generador y el hecho imponible, pues si bien son figuras cercanas, su escisión ayuda a comprender mejor la función y la estructuración de los tributos, no solo desde la perspectiva jurídica sino también económica. Lo anterior es necesario porque el hecho generador, como elemento esencial del tributo, no siempre indica de manera directa el acontecimiento económico que el legislador ha querido gravar. Ello no solamente es importante para efectos teóricos, sino que es fundamental para efectos prácticos, pues delimitar el hecho imponible ayuda de manera directa a identificar el sujeto respecto del cual se predica el deber de contribuir y, con base en ello, analizar si el principio de capacidad contributiva que debe informar al sistema tributario está siendo atendido por el legislador o no.

Referencias

- Amatucci, A. (2004). *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia*. Editorial Temis.
- Bravo, J. R. (2023). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Cámara de Representantes. (2020). Proyecto de Acto Legislativo 006 de 2020. *Gaceta del Congreso*, 626. http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2020/gaceta_626.pdf
- Chávez-Fernández, J. (2019). Ponderación y equidad: Alexy, Recaséns y la búsqueda de lo razonable en la argumentación jurídica. *Revista Derecho del Estado*, 43, 107-130.
- Elizalde, M. M., & Castro, J. M. (2015). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. En J. R. Piza (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 345-394). Universidad Externado de Colombia.
- Giorgio, M. (2004). Algunas notas sobre coherencia y balance en la teoría de Robert Alexy. *Isonomía*, 1-41.
- Jaramillo, E. (1918). *La reforma tributaria en Colombia: Un problema fiscal y social*. Lisiengny Press.

Oates, W. E., & Schwab, R. M. (2014). The Window Tax. *Land Lines*, 26, 14-19. https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/2383_1724_Land%20Lines%20Abril%202014.pdf

Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (5 de junio de 2018). Estado de los plásticos: Perspectiva del Día Mundial del Medio Ambiente 2018. <https://www.unep.org/es/resources/informe/el-estado-de-los-plasticos-perspectiva-del-dia-mundial-del-medio-ambiente-2018>

Plazas Vega, M. A. (2015). *El impuesto sobre el valor agregado (IVA)*. Editorial Temis.

Plazas Vega, M. A. (2017). *Derecho de la hacienda publica y derecho tributario* (vol. 2). Editorial Temis.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., & Robles, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, 71, 257-279.

Ruiz, J. G. (2023). Límites a la facultad de imposición. En A. Rodríguez y C. Cermeño (Eds.), *Reforma tributaria 2022. Análisis críticos sobre sus principales impactos* (pp. 24-37). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Valdés, R. (1992). *Instituciones de derecho tributario*. Editorial Depalma.

Vigo, R. L. (2013). La teoría discursiva dialógica de Robert Alexy: notas principales. *Métodos*, 108-117. <https://www.redalyc.org/pdf/6761/676172959005.pdf>

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena. (30 de noviembre de 1992). Sentencia C-590 de 1992. M. P. Simón Rodríguez Rodríguez.

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena. (6 de abril de 2015). Sentencia C-144 de 2015. M. P. Martha Victoria Sánchez Méndez.

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena. (22 de mayo de 2019). Sentencia C-221 de 2019. M. P. Carlos Bernal Pulido.

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena. (31 de julio de 2019). Sentencia C-345 de 2019. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (4 de febrero de 2010). Radicación 17273. M. P. William Giraldo Giraldo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (22 de febrero de 2018). Radicación 20978. M. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (20 de septiembre de 2019). Radicación 23401. M. P. Milton Chaves García.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (25 de agosto de 2022). Radicación 25667. M. P. Milton Chaves García.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (15 de marzo de 1995). Concepto número 013843. División Doctrina. Subdirección Jurídica.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (1.º de marzo de 2023). Concepto N° 255 [002390]. Dirección de Gestión Jurídica. Subdirector de Normativa y Doctrina.

Normativa

Cámara de Representantes. (4 de agosto de 2020). Exposición de motivos del proyecto de ley número 010 de 2020, por la cual se prohíbe en el territorio nacional la fabricación, importación, exportación, comercialización y distribución de plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones. *Gaceta del Congreso*, 626.

Congreso de la República. (20 de diciembre de 1995). Ley 223 de 1995, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Congreso de la República. (27 de diciembre de 1996). Ley 334 de 1996, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.

Congreso de la República. (29 de diciembre de 2011). Ley 1495 de 2011, por medio de la cual se modifica la Ley 334 de 20 de diciembre de 1996.

Congreso de la República. (19 de diciembre de 2016). Ley 1816 de 2016, por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones.

Congreso de la República. (13 de diciembre de 2022). Ley 2277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.

Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial*.

Artículo recibido el 1.º de junio de 2023.

Aprobado por par 1 el 25 de julio de 2023.

Aprobado por par 2 el 25 de agosto de 2023.

Para citar este artículo: Fonseca Forero, I. G. (2024). El hecho imponible y el hecho generador del tributo: utilidad práctica y teórica de su escisión. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).