

Sentencia C-039/21

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento de requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Tipos

COSA JUZGADA MATERIAL EN SENTIDO ESTRICTO Y COSA JUZGADA MATERIAL EN SENTIDO AMPLIO-Diferencias

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Alcance de los eventos que debilitan sus efectos

(...) concluye la Sala que el demandante no presentó una argumentación admisible, según lo exigido por la jurisprudencia, para reabrir el debate planteado por la Corte en la sentencia C-521 de 2019. El actor únicamente se restringió a destacar que en la oportunidad traída a colación la Corte cometió “un error de apreciación” y a sostener que la demanda por él presentada le daba la oportunidad a la Corporación de “rectificar su decisión”, insistiendo en la regresividad de la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio acusada. Debe destacar la Sala que, en ausencia de la argumentación requerida, no le corresponde a la Corte emprender un examen de oficio cuando el mismo contenido normativo ha sido juzgado.

Referencia: Expediente D-13.663

Asunto: demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

Actor:

Jesús Enrique Pérez González-Rubio

Magistrada ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., febrero veinticuatro (24) de dos mil veintiuno (2021).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en virtud de sus atribuciones constitucionales y de conformidad con el procedimiento establecido en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jesús Enrique Pérez González-Rubio demandó el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

1. Esta Corporación, mediante auto del 29 de abril de 2020, decidió i) admitir la demanda; ii) disponer su fijación en lista; iii) comunicar sobre la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, para que en el término establecido en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991 expresen lo que estimen conveniente; iv) invitar al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales y a las universidades Nacional, Externado de Colombia, del Rosario, Sergio Arboleda, de los Andes, de Nariño, de Caldas, de Antioquia, del Norte, y Pedagógica y Tecnológica de Colombia sede Tunja, para que, de considerarlo pertinente, intervinieran en el proceso de constitucionalidad dentro del término de fijación en lista y v) correr traslado de la demanda al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su cargo

en los términos que le concede la ley.

1. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

## I. NORMAS DEMANDADAS

1. A continuación se transcribe el texto de la norma demandada y se destaca la expresión que el accionante considera contraria a la Constitución:

LEY 2010 DE 2019

(Diciembre 27)

Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre 2019

### PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

### EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 46. Modifíquese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 296-2. Tarifa y destinación. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este

Estatuto.

Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el setenta y cinco (75%) del recaudo por concepto del impuesto al patrimonio se destinará a la financiación de inversiones en el sector agropecuario.

## I. LA DEMANDA

1. El actor solicitó a esta Corte que se declare inexecutable la expresión “la tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año”, contemplada en el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019, porque presuntamente vulnera el Preámbulo y los artículos 13, 58, 95 y 363 de la Carta Política.

1. En criterio del demandante, esta Corporación debe rectificar “la jurisprudencia consagrada en su sentencia C-521 de 2019 y que en contraste se atenga al concepto universal, académico de progresividad”. A su juicio, la Corte cometió “un grave error conceptual al considerar como progresiva una tarifa fija o proporcional”. El actor puso de presente que con su demanda pretendía “darle la oportunidad a la Corte de rectificar”.

1. Acerca del presunto desconocimiento del artículo 13 de la Carta Política, sostuvo el accionante que, aun cuando establecer impuestos para recaudar fondos públicos es algo permitido por la Constitución, hacerlo imponiendo una tarifa única o proporcional para gravar de la misma manera fortunas que, de hecho, tienen diferentes tamaños y proporciones, “viola el principio de igualdad en su enunciado de tratar de manera diferente o desigual a quienes de hecho son diferentes o desiguales”. Para el demandante, el hecho de que la misma tarifa del 1% sobre el patrimonio gravable se aplique a todo contribuyente –persona natural– a partir de los 5.000 millones de pesos, infringe el principio de dar trato diferente a quienes se encuentran en situación distinta, toda vez que hay personas con patrimonios de

50.000, 500.000 y 1.000 billones de pesos.

1. En opinión del accionante, este tratamiento para quienes, de hecho, son desiguales en su patrimonio no está constitucionalmente permitido por el artículo 13 superior y es contrario también al artículo 363 de la Carta Política. Encuentra el demandante que la tarifa del 1% objetada “obedece a razones políticas evidentes y no es progresiva por esas mismas razones políticas”. En suma, con respecto a este reparo concluye el actor que “el impuesto del 1% sobre el patrimonio hace aún más regresivo el sistema tributario colombiano cuando la obligación constitucional es que sea progresivo”.

1. Sobre el supuesto desconocimiento del principio de progresividad, el accionante dedicó buena parte de su escrito a expresar su inconformidad con lo resuelto por esta Corte en la sentencia C-521 de 20191. Al respecto, reiteró que le estaba vedado al legislador dictar leyes que modifiquen la Constitución y que la interpretación realizada en la mencionada providencia, acorde con la cual “la tarifa del 1% es una medida razonable, adecuada y proporcional”, es un “error que tiene implicaciones muy serias en la equidad del sistema tributario colombiano, equidad muy ligada al concepto de progresividad”.

1. Tras efectuar un conjunto de precisiones académicas sobre el concepto de progresividad, advirtió que la tarifa objetada también desconocía el artículo 95 de la Carta Política que “prevé como deberes de la persona y del ciudadano ‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad’”, puesto que no cumplía ni con la equidad ni con la progresividad. Resaltó, asimismo, la necesidad de no confundir el concepto de “progresividad tributaria” con el de “proporcionalidad o tarifa fija”.

1. Luego de expresar algunas consideraciones adicionales sobre el concepto de progresividad, insistió en que este era un tema “de política económica y social en materia

tributaria, un tema ideológico si se quiere. Los Gobiernos, Congresos o Constituyentes que quieren favorecer a los más ricos y cuyo interés está en la ideología neoliberal optan por tarifas fijas o proporcionales en la normatividad constitucional o legal, tratándose de impuestos”. Esta visión, recalcó el demandante, resulta contraria al principio de progresividad consignado en el artículo 363 superior. En ese sentido, “el impuesto al patrimonio del 1%, al no tener una tarifa progresiva es inconstitucional, dada la estructura tributaria nuestra, y porque no contribuye a la progresividad del sistema tributario, al no ser él mismo progresivo. Por el contrario, contribuye a la no progresividad del sistema”.

## I. INTERVENCIONES

-Instituto Colombiano de Derecho Tributario

1. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino dentro del término previsto para solicitar que la expresión contenida en el inciso primero del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 se declare ajustada a la Constitución, con fundamento en los argumentos que se exponen enseguida.

1. En relación con el presunto desconocimiento del principio de igualdad, recordó el interviniente que esta Corporación ya se pronunció respecto de esta misma cuestión, mediante la sentencia C-876 de 20022. Puntualizó que en la oportunidad traída a colación se revisó la constitucionalidad de la tarifa del 1,2% en el impuesto al patrimonio creado por el Decreto legislativo 1838 de agosto 11 de 2002, en el marco del Estado de Conmoción Interior e hizo hincapié en que, mediante la sentencia C-521 de 20193, se evaluó, asimismo, la constitucionalidad de la tarifa del 1% para el impuesto de patrimonio previsto en la Ley 1943 de 2018.

1. Después de recordar las consideraciones efectuadas por la Corte Constitucional en la sentencia C-521 de 20194, hizo énfasis el interviniente en cómo la referida sentencia resolvió que la tarifa fijada en relación con el impuesto al patrimonio no desconocía el principio de

igualdad, toda vez que para distinguir entre los sujetos gravables el criterio aplicable es el de “ostentar un patrimonio superior a cinco mil millones de pesos”. Teniendo en cuenta que se trata de una cifra “sumamente alta”, permite distinguir entre quienes la superan y quienes no lo hacen. En suma, que, a juicio de la Corte, la tarifa del 1% aplicada al patrimonio de sujetos que poseen patrimonios diferentes, no desconoce el principio de equidad.

1. Sobre el posible desconocimiento del principio de progresividad, también destacó el interviniente que, de conformidad con jurisprudencia constitucional reiterada, este principio es expresión de la equidad vertical cuyo objetivo no es otro distinto al de la “búsqueda de un sistema tributario justo, en el que el establecimiento de obligaciones fiscales consulte la capacidad contributiva de las personas”. Aplicar este principio permite dar un trato diferente a quienes se encuentran en circunstancias distintas, esto es, hace factible distinguir entre los contribuyentes con mayor renta, con el fin de que aporten al Estado mayores impuestos, de modo que se “compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario, pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente”.

1. De igual modo, el interviniente destacó que el punto de partida de la Corte Constitucional en la sentencia C-521 de 2019<sup>5</sup> consistió en poner de relieve la necesidad de analizar la progresividad del impuesto de manera integral, esto es, en relación con el sistema tributario considerado en su conjunto, para concluir que la tarifa del 1% no desconocía el principio de progresividad. Entre los argumentos expuestos por la Corte en la sentencia, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario mencionó los siguientes:

i) [I]os efectos progresivos del impuesto se evidencian desde la perspectiva de la redistribución de la riqueza, pues son sujetos pasivos quienes poseen los patrimonios más altos en el contexto de un país profundamente desigual; ii) [I]a tarifa fija del impuesto al

patrimonio no afecta la progresividad del sistema tributario por sí misma, ya que en este se contemplan otras tarifas fijas; iii) [e]l diseño de la tarifa del 1% permite que a mayor patrimonio se configure una obligación mayor a cargo, por lo que no se requiere de una tarifa escalonada y iv) [l]a tarifa fija simplifica el recaudo y dificulta la evasión y elusión para los contribuyentes.

1. Expuso el interviniente que los argumentos desarrollados en la providencia llevaron a la Corte a resolver que la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio prevista en el artículo 38 de la Ley 1943 de 2018, cumplía con exigencias de razonabilidad, adecuación y proporcionalidad frente al principio de progresividad, pues en aras de obtener “un mayor recaudo tributario (finalidad de la Ley 1943 de 2018) y hacerlo de forma eficiente, establece una tarifa simplificada del 1% para el impuesto al patrimonio de las personas naturales y las sucesiones ilíquidas que supera los cinco mil millones de pesos”. Destacó el interviniente cómo la Corte en aquella ocasión instó a tener en cuenta que la medida grava a quienes cuentan con “los patrimonios más altos del país” y genera ingresos indispensables para i) lograr un balance del presupuesto del Estado; ii) contribuir a la redistribución de la riqueza; iii) simplificar el recaudo y iv) evitar la evasión. Además, resaltó el interviniente cómo la Corte concluyó que el legislador se mantuvo dentro del amplio margen de configuración que la Constitución le reconoce en materia de política tributaria y no quebrantó el principio de progresividad.

1. En lo relativo al presunto desconocimiento del derecho a la propiedad de que trata el artículo 58 de la Carta Política, el interviniente consideró que este reproche carecía de certeza y de pertinencia, toda vez que obedecía a una interpretación del ciudadano demandante que no surgía de la disposición propiamente dicha, A juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Corte debe inhibir un pronunciamiento en relación con este aspecto. No obstante sostuvo que, de llegar a pronunciarse, esta Corporación debía declarar exequible la expresión acusada por los siguientes motivos:

i) la jurisprudencia constitucional (sentencias C-409 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero y C-1003 de 2004. MP. Jaime Córdoba Triviño) ha dejado claro que no puede existir



una tributación que suponga “una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares” y ha precisado que “un tributo es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”; ii) en otros pronunciamientos (sentencia C-088 de 2018. MP. Diana Fajardo Rivera) ha destacado la Corte Constitucional que las actividades económicas “(...) se traducen para los individuos en el derecho subjetivo de realizar actividades de carácter económico, según sus preferencias y habilidades, con el propósito de generar, mantener o aumentar su patrimonio, mediante la obtención de ganancias” y iii) cuando lo mencionado se interpreta de conformidad con lo determinado en el artículo 95 de la Carta Política se entiende que “el derecho a la libre empresa encuentra su límite en el deber ciudadano de aportar al sistema tributario a través del pago de las obligaciones a cargo”.

1. A propósito de lo expuesto, destacó el Instituto Colombiano de Derecho Tributario que, si se considera que los patrimonios sujetos al impuesto -cuya tarifa es el 1%- equivalen a aquellos que están por encima de los cinco mil millones de pesos y que se trata de los más altos de Colombia, “su recolección no significará el traslado total del patrimonio del contribuyente al Estado y por lo tanto [la] actividad económica no se verá completamente comprometida”. De ahí, que la tarifa del 1% no signifique un riesgo de extinción de la propiedad, ni vulnere la capacidad de ahorro o inversión y tampoco tenga un efecto confiscatorio.

-Departamento de Derecho Fiscal -Centro de Estudios Fiscales- de la Universidad Externado de Colombia

1. El Departamento de Derecho Fiscal -Centro de Estudios Fiscales- de la Universidad Externado de Colombia intervino dentro del término previsto, para señalar que la demanda presentada por el ciudadano demandante “no cumplió con los presupuestos de certeza, suficiencia, claridad, especificidad, que requiere el estudio de una demanda de inconstitucionalidad”.

1. No obstante, señaló el interviniente que, si la Corte efectuaba un pronunciamiento de fondo sobre la demanda, debía considerar dos cuestiones. En primer lugar, si el precepto que establece una tarifa fija al impuesto al patrimonio vulnera los principios de igualdad, equidad y progresividad y, en segundo término, si el impuesto de patrimonio es de naturaleza confiscatoria y desconoce el derecho de propiedad.

1. Luego de recordar los pronunciamientos de esta Corte en relación con los preceptos establecidos en el artículo 13 y 363 superiores, destacó el vínculo estrecho que existe entre los principios de igualdad y progresividad derivados, a su vez, de la necesidad de materializar los principios de equidad y justicia tributaria. Subrayó cómo en el marco de estas directrices, la jurisprudencia constitucional ha identificado dos dimensiones de la equidad: la horizontal y la vertical. Con fundamento en la equidad horizontal, “el sistema tributario debe tratar en iguales condiciones a quienes tienen la misma capacidad de pago de manera tal que queden situadas en iguales circunstancias después de pagar impuestos”. De conformidad con la equidad vertical, que se ha identificado también con el principio de progresividad, se entiende que “quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota del impuesto”.

1. Frente al principio de progresividad en materia tributaria, destacó el interviniente que este “no se predica de un impuesto específico sino del sistema tributario en su conjunto”. Advirtió, no obstante, que la jurisprudencia constitucional (sentencia C-100 de 2014. MP. María Victoria Calle Correa) fue clara en determinar que, en todo caso, el principio puede ser objeto de control también cuando se trata de tributos individualmente considerados e, igualmente, de impuestos indirectos aunque en estos casos las preguntas del juez deben dirigirse a establecer: i) “si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad”; ii) “si desconoce el derecho al mínimo vital y iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). De presentarse alguna de las hipótesis mencionadas, entonces el tributo podría considerarse regresivo y, por ende, inconstitucional.

1. Después de citar algunos apartes de los estudios realizados por los economistas Luis Jorge Garay Salamanca y Jorge Enrique Espitia Zamora, concluyó que el impuesto de patrimonio se aplica “a las personas de mayores ingresos y posesión de patrimonio ubicadas en el sub decil 10 del decil 10, el cual a su vez se divide en diversos grupos de personas naturales que tienen altos niveles de concentración de riqueza”. Bajo la perspectiva señalada, el impuesto al patrimonio implica, en criterio del Departamento de Derecho Fiscal –Centro de Estudios Fiscales– de la Universidad Externado de Colombia, una forma de materializar el principio de progresividad en el ordenamiento jurídico tributario, a efectos de que “aquellos con mayor capacidad de pago aporten en mayor medida al gasto público, lo cual, adicionalmente, contribuirá con una disminución de los niveles de desigualdad a través de la función redistributiva del impuesto”. De igual modo, indicó que el argumento expuesto formaba parte de la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2017.

1. Así mismo, sostuvo que la tarifa única del 1% no era manifiestamente regresiva en el sentido en que esta no debía mirarse de modo restrictivo “en relación con la tarifa sino también respecto del monto de las distintas bases gravables sujetas al impuesto”. De esta manera, se consigue que quien tiene mayor riqueza realizará un pago mayor a título de impuesto al patrimonio, lo que resulta por entero compatible con los criterios de equidad previstos en la Carta Política.

1. Adicionalmente, el interviniente rechazó el presunto carácter confiscatorio de la tarifa del 1% y recordó que en el ordenamiento constitucional eran varios los preceptos dirigidos a prohibir el carácter confiscatorio de las normas tributarias. Igualmente trajo a colación lo establecido por esta Corporación en la sentencia C-409 de 1996. (MP. Alejandro Martínez Caballero) e indicó que de acuerdo con lo sostenido en esa providencia la prohibición de los impuestos confiscatorios era compatible con un muy amplio margen de apreciación del legislador en el ámbito tributario, “pues la Carta atribuye a los cuerpos representativos la

función de definir, con criterios de conveniencia y respetando las normas constitucionales, los diversos elementos de los distintos tributos”.

1. Además, llamó la atención acerca de que, según lo dispuesto en el artículo 58 constitucional, la propiedad adquiere una dimensión social y citó la sentencia C-133 de 2009 (MP. Jaime Araújo Rentería) en la cual se puso énfasis acerca de que “los tributos recaen o pueden recaer sobre la titularidad, enajenación y explotación de la propiedad”. Un tributo deviene confiscatorio cuando, como se expresa en la sentencia C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), “la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.

1. A partir de esa perspectiva, es claro para el Departamento de Derecho Fiscal –Centro de Estudios Fiscales– de la Universidad Externado de Colombia que la tarifa del 1% no resulta excesiva, pues, de una parte, “la base gravable no está constituida sobre el patrimonio líquido, lo cual conlleva necesariamente a que no se grave el margen de ingreso atribuible a todo la riqueza del sujeto pasivo” y, de otra, “no supera los márgenes mínimos de rentabilidad anual que tienen los patrimonios iguales o superiores, por ejemplo, a cinco mil millones de pesos”. A lo expuesto se agrega que “el tributo grava a un reducido número de personas naturales que tiene una relación de ingresos y patrimonio bastante altos, lo cual le otorga al sistema mayor progresividad”.

-La Asociación Colombiana de Ciudades Capitales

1. La Asociación Colombiana de Ciudades Capitales intervino en el término previsto y solicitó declarar la exequibilidad de la disposición demandada. En criterio del interviniente “el artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 no vulnera los principios de equidad, igualdad y progresividad tributaria pues tal y como se definió en la sentencia C-521 de 2019, es un impuesto que afecta a quienes cuentan con patrimonios elevados en el país y genera ingresos en el presupuesto del Estado que permite la redistribución de la riqueza”.

1. Para el interviniente en el presente asunto se configuró el fenómeno de la cosa juzgada material respecto de la constitucionalidad del impuesto al patrimonio y la tarifa del 1% acusada cumple con el carácter progresivo que se exige a los tributos en la Carta Política.

1. Sobre el primer tema, señaló el interviniente que la expresión contemplada en el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 reprodujo el contenido sustancial idéntico del artículo 38 de la Ley 1943 de 2018 que fue declarado ajustado a la Constitución, por medio de la sentencia C-521 de 2019. Indicó, asimismo, que según jurisprudencia constitucional reiterada “cuando una norma reproduce contenido sustancial igual al de otra que ya fue examinada y su contexto normativo es el mismo, se configura el fenómeno jurídico de la cosa juzgada material y la Corte no debería pronunciarse de nuevo sobre la constitucionalidad de la norma”. Si en el nuevo contexto de aplicación de la norma no se generan unos efectos jurídicos diferentes con respecto a los que produjo la ya examinada, entonces la Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia anterior.

1. Esta circunstancia cambia cuando en el nuevo contexto se produce un alcance o unos efectos jurídicos diferentes con respecto a la norma que fue objeto de análisis. Por tanto, mientras que en el nuevo contexto no se genere un alcance o unos efectos jurídicos diferentes, la Corte Constitucional debe estarse a lo ya decidido en la providencia precedente.

-Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda y Crédito Público

1. La Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervinieron dentro del término previsto, para solicitar que la Corte Constitucional se estuviera a lo resuelto en la sentencia C-521 de 2019, por haberse presentado el fenómeno de la cosa

juzgada material. Advirtieron, sin embargo, que si esta Corte resolvía efectuar un pronunciamiento de fondo, se debía reiterar la postura adoptada en la mencionada sentencia y “proceder a declarar la exequibilidad de la disposición acusada, dado que sus contenidos normativos se ajustan a la Constitución Política y, por tanto, no desconocen los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria”.

1. En relación con la presunta vulneración del derecho a la propiedad, indicaron que el legislador cuenta con un amplio margen de apreciación para determinar los elementos del tributo, a lo que se agrega “que la estructura tarifaria del impuesto al patrimonio aplica únicamente a patrimonios iguales o superiores a 5.000 millones de pesos, de manera que solo grava al sector de la población con mayor capacidad económica”. Por la razón señalada, el reparo por la presunta vulneración del derecho a la propiedad privada no está llamado a prosperar, “pues, contrario a lo afirmado por el actor, los contenidos acusados no desconocen el aludido derecho en razón a que el impuesto al patrimonio y su tarifa son razonables y proporcionales y, por tanto, no tiene ningún efecto confiscatorio”.

-Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario

1. La Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario intervino en término para solicitar que la disposición acusada se declare exequible.

1. Ahora bien, en relación con la presunta vulneración del principio de progresividad, consideró la interviniente, que esta Corporación debía declararse inhibida para pronunciarse por el cargo, puesto que se presentó el fenómeno de la cosa juzgada. Acerca del alegado desconocimiento del derecho a la propiedad, encontró que el reproche no estaba llamado a prosperar en cuanto el impuesto al patrimonio no tiene efectos confiscatorios.

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

1. Mediante concepto recibido en la Corte Constitucional el 22 de septiembre de 2020, el Procurador General de la Nación solicitó a esta Corporación estarse a lo resuelto en la sentencia C-521 de 2019 por haberse configurado el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato, toda vez que en la oportunidad traída a colación la Corte se pronunció en relación con “una acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 38 de la Ley de Financiamiento, presentada por el ciudadano Jesús Enrique Pérez González-Rubio –quien demanda también en esta oportunidad- [y] se resolvió un problema jurídico igual al planteado en la demanda objeto de estudio”.

1. Sostuvo la Vista Fiscal que en la demanda que cursó con el número de expediente D-13124 el accionante argumentó que “el impuesto al patrimonio era contrario al principio de progresividad, porque establecía una tarifa fija del 1% para todos los patrimonios superiores a cinco mil millones de pesos, pues la tasa debería variar conforme el objeto del impuesto fuera mayor. También argumentó que el impuesto vulneraba el principio de igualdad y equidad tributaria en tanto se produce inequidad entre quienes poseen un patrimonio cercano al límite y se encuentran exentos del impuesto y aquellos que igualan o apenas superan los \$5.000 millones de pesos”.

1. Como se señaló igualmente en otras intervenciones, concluyó el Ministerio Público que existe identidad de cargos y argumentos en una y otra demanda por lo que se presenta la cosa juzgada constitucional “en atención a la que Corte Constitucional ya se pronunció sobre el contenido de la disposición demandada”. Por otro lado, de la lectura del escrito de demanda presentado por el accionante en la presente ocasión, se infiere que su inconformidad se relaciona con “el alcance y análisis que la Corte efectuó sobre el principio de progresividad en materia tributaria, específicamente en relación con la tasa simplificada del impuesto al patrimonio”.

1. Acerca de la presunta vulneración del artículo 58 de la Constitución, coincidió la Vista Fiscal con los demás intervinientes en que la Corte debía inhibir un pronunciamiento de fondo, toda vez que “el cargo no cumple con el requisito de certeza”, puesto que la premisa en la que se sustenta “no se desprende de la disposición acusada, sino de una proposición deducida por el accionante, y en consecuencia no supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto”. En criterio del jefe del Ministerio Público, la acusación tampoco cumple con “el requisito de pertinencia porque el cargo formulado por el demandante no es de naturaleza constitucional, sino que se limita a expresar un punto de vista subjetivo”.

## I. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### 1. Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del numeral 4º del artículo 241 de la Carta Política.

1. Cuestión previa: en relación con la presunta vulneración del artículo 58 de la Carta Política, esta Corte debe inhibir un pronunciamiento de fondo, porque la acusación no cumple con las exigencias jurisprudenciales de certeza, pertinencia, suficiencia y especificidad para permitir un pronunciamiento de fondo

1. Efectivamente, esta Corporación ha reiterado que el momento procesal para establecer si la demanda de inconstitucionalidad cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad es el



auto admisorio; no obstante, también ha insistido en que ese análisis preliminar efectuado por el Magistrado o la Magistrada sustanciadora, es apenas sumario y no compromete ni define lo resuelto por el Pleno de la Corte en el que “reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley”<sup>11</sup>.

1. Es cierto que el análisis de toda demanda de inconstitucionalidad debe efectuarse a la luz del principio *pro actione*, en razón de la naturaleza pública de la acción. Sin embargo, esta Corte ha reiterado la necesidad de que se presenten acusaciones que reúnan condiciones mínimas “que permitan guiar la labor del juez constitucional y orientar el debate de los intervinientes en el proceso de constitucionalidad”<sup>12</sup>.

1. De conformidad con el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, la demanda debe i) señalar las normas acusadas como inconstitucionales así como transcribirlas literalmente por cualquier medio o aportar un ejemplar de la publicación oficial; ii) indicar las normas constitucionales infringidas; iii) exponer las razones que sustentan la acusación, lo que también se conoce como concepto de violación; iv) precisar el trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso, y v) ofrecer el motivo por el cual la Corte es competente -se destaca-.

1. Por otra parte, esta Corte dejó sentado en la sentencia C-1052 de 2001<sup>13</sup> que toda demanda de inconstitucionalidad debe, como mínimo, fundarse en razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. A partir de esta sentencia, la Corte Constitucional ha reiterado, de manera uniforme, que las razones de inconstitucionalidad deben ser: i) claras, esto es, “seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución”; ii) ciertas, “lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; iii) específicas, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos;

iv) pertinentes, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior y v) suficientes; esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada”<sup>14</sup>.

1. En el asunto que examina la Sala algunos intervinientes coinciden en que esta Corporación debe inhibir un pronunciamiento de fondo respecto de la presunta vulneración del artículo 58 constitucional, porque no cumple con las exigencias desarrolladas por la Corte Constitucional para entender que se ha configurado un verdadero cargo que permita un pronunciamiento de fondo en el asunto que se analiza.

1. Según lo expuesto por el actor, la tarifa del 1% al gravar la propiedad “bajo el nombre de riqueza o patrimonio con el llamado impuesto sobre el patrimonio, está cercenando una parte importante de la propiedad de los contribuyentes, propiedad que ya había pagado los impuestos que le correspondían” y se convierte en una medida que contradice el artículo 58 de la Carta Política. En su opinión, el impuesto al patrimonio “castra toda posibilidad de ahorro y de inversión nueva por parte de las personas naturales” y “disminuye la propiedad privada de éstas, en beneficio de un Estado avaro respecto de las personas naturales (sic.)”. Por esos motivos, en su criterio el impuesto al patrimonio “es violatorio del a.58 de la Constitución... que es el que protege la propiedad privada y los derechos adquiridos conforme a la ley, y solo los adquiridos conforme a la ley”.

1. Al respecto, cabe recordar que en materia tributaria se privilegia el principio democrático que hunde sus raíces en la idea, acorde con la cual, no hay tributación sin representación. Al legislador elegido democráticamente le corresponde un amplio margen de configuración, gracias a la legitimidad que le subyace a su mandato, por su origen popular, tanto como por el procedimiento al que se somete la elaboración de las leyes, a través del debate y la publicidad y cumpliendo un conjunto de formalidades para cerciorarse de que las y los Congresistas votarán con conciencia, en los tiempos, y bajo las condiciones exigidas por el

ordenamiento. Es de anotar, asimismo, que en el Congreso de la República las leyes las aprueban las mayorías, pero se escucha y se tiene en cuenta también a las minorías a quienes se da la oportunidad de discutir, de sentar posición crítica, con amplia repercusión en la opinión pública.

1. Sea entonces, lo primero, partir del amplio margen de configuración legislativa con que cuenta el legislador en materia tributaria, facultad que si bien encuentra sus límites en la Constitución, es lo suficientemente extensa para permitirle diseñar la política fiscal estatal, y con ello, fijar los elementos básicos de cada gravamen, según sus propios criterios y orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

1. En fin, debe resaltarse que en materia tributaria se aplica una presunción de constitucionalidad y la obligación de demostrar que el impuesto desconoce la Constitución recae en quien controvierte el ejercicio de la facultad impositiva; carga argumentativa que, como se verá, brilló por su ausencia en la demanda presentada por el actor, quien en lugar de asumir los deberes mínimos que se exigen a la ciudadanía cuando se trata de desvirtuar la presunción de constitucionalidad de los tributos adoptados por el órgano de representación democrática, se centró en preocupaciones de orden personal, ajenas al debate constitucional que, por regla general, se debe plantear en términos abstractos y objetivos. Se reitera: la censura formulada por el actor no se desprende del contraste entre la norma superior y la disposición acusada, sino que se sustenta en puntos de vista subjetivos del accionante<sup>15</sup>.

1. Sostiene el demandante que “[e]sos ingresos, fuente de la propiedad privada, ya han sido gravados severamente, hasta un 39% mientras son renta, en cabeza de sus titulares, pero cuando la Ley 2010/19 vuelve a gravar esa propiedad, bajo el nombre de riqueza o patrimonio con el llamado impuesto sobre el patrimonio”, se cercena “una parte importante de la propiedad de los contribuyentes, propiedad que ya había pagado los impuestos que

correspondían”.

1. Con esa afirmación, sin embargo, no expone el actor las razones objetivas de orden constitucional que sustentan su acusación, vale decir, no desarrolla el concepto de la violación, ni dice por qué el impuesto al patrimonio extingue la propiedad, sino que, presentando hipótesis extremas sobre las consecuencias indirectas de la norma en casos particulares, lo que demuestra es su inconformidad con el impuesto al patrimonio, reservándose para él mismo los motivos jurídicos que lo llevan a concluir que el impuesto al patrimonio desconoce el artículo 58 de la Carta Política. Dicho brevemente, el accionante manifiesta en su escrito interpretaciones meramente subjetivas que no surgen de la disposición acusada propiamente dicha, sino de lo que él considera son los presuntos efectos indirectos del precepto acusado cuya aplicación, en su criterio, impacta el ahorro, la capacidad de inversión, al tiempo que extingue de modo total o parcial la propiedad privada.

1. De otra parte, insinuar de manera críptica que el impuesto al patrimonio implica doble tributación, como aparece sugerido en las disquisiciones desarrolladas en el escrito de demanda, pasa por alto que el impuesto de renta y el de patrimonio gravan aspectos distintos de la propiedad. Con todo, si en gracia de discusión se admitiera que el demandante se encuentra inconforme con esa situación por motivos de inconstitucionalidad, lo cierto es que en ninguna parte de su escrito aparece el concepto de la vulneración –se destaca. En suma, el actor sugiere, en efecto, la cuestión, pero se abstiene de aportar razones objetivas, específicas, pertinentes y suficientes que permitan a la Sala realizar un pronunciamiento de fondo sobre este aspecto.

1. Debe resaltar la Sala que la magistratura no puede relevar al demandante de la carga mínima que le impone el ordenamiento, excusándose en una incorrecta interpretación del principio pro actione, entre otras cosas, porque el hecho de que se presente la alegada doble tributación –como parece sugerir el demandante–, esta no resulta per se inconstitucional, de

modo que el accionante tendría que haber desarrollado en abstracto y, de modo objetivo, motivos que sustenten la acusación, lo que no fue del caso.

1. La Sala concuerda con los intervinientes que señalaron que el demandante no cumplía con las exigencias de certeza, pertinencia, suficiencia y especificidad. El accionante manifestó en su escrito interpretaciones meramente subjetivas que no surgen de la disposición acusada propiamente dicha, sino de lo que el demandante considera son los presuntos efectos indirectos del precepto acusado cuya aplicación, en su criterio, impacta el ahorro, la capacidad de inversión, al tiempo que extingue de modo total o parcial la propiedad privada.

1. Efectivamente, el actor no logró mostrar que su reparo se sustentó en una posición objetiva, verificable y concreta, pues lo que se extrae de la argumentación por él desarrollada es que se fundó en su propia opinión o criterio, sin lograr evidenciar en qué sentido la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio –por él censurada– se proyecta sobre el derecho de propiedad hasta el punto de extinguirlo y tampoco ofreció las razones con fundamento en las cuales es inconstitucional la alegada doble tributación que de manera críptica parece sugerir en sus disquisiciones.

1. Esta Corte ha sido clara en destacar que la demanda de inconstitucionalidad de una norma no puede basarse en meras conjeturas relacionadas con las posibles consecuencias o presuntas desventajas del precepto acusado<sup>16</sup> y ha destacado, asimismo, que la acción pública de inconstitucionalidad no puede ejercerse como mecanismo para resolver situaciones particulares<sup>17</sup> o reprochar la conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, sino de modo que se estructure un verdadero problema o cargo de constitucionalidad<sup>18</sup>.

1. Ha señalado la Corte que el cargo es pertinente en la medida en que contenga un reproche de naturaleza constitucional y no meramente legal o doctrinaria. En otras palabras,

el reparo debe confrontar el contenido del precepto demandado con la norma superior y no puede fundarse en la opinión del actor o en consideraciones sobre la oportunidad y conveniencia de la disposición acusada<sup>19</sup>.

1. También ha dicho que el cargo es pertinente si no involucra motivos de corrección o de conveniencia respecto de lo resuelto por el legislador. En el asunto que ocupa la atención de la Sala salta a la vista que el cargo se plantea desde lo que el accionante considera correcto o conveniente, lo que le resta contundencia y pertinencia a su demanda hasta el punto de que, las motivaciones expuestas para respaldarla, no logran despertar el mínimo de duda indispensable para ejercer el juicio de constitucionalidad.

1. En esa medida, el reproche tampoco cumple el requisito de suficiencia. Adicionalmente, teniendo en cuenta que el requisito de especificidad exige que el demandante aporte razones dirigidas a demostrar el modo en que se produce la infracción de la Constitución, la acusación tampoco cumple con tal exigencia, toda vez que las referencias marginales que hace el demandante al artículo 58 no se encuentran acompañadas de una indicación acerca de la forma en que fue vulnerado.

1. Con fundamento en lo expuesto esta Corte debe inhibir un pronunciamiento de fondo por inepta demanda en relación con el cargo por presunto desconocimiento del artículo 58 de la Constitución Política.

1. Existencia de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato

1. Todos los intervinientes y el Ministerio Público consideraron que en relación con la presunta vulneración de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria

-artículos 13, 95 y 363 de la Carta Política- esta Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia C-521 de 2019<sup>20</sup>, en la que se estudió la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 de la Ley 1943 de 2018 “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”<sup>21</sup> cuyo contenido fue reproducido por el precepto acusado en la presente ocasión.

1. En tal virtud, es necesario determinar si en el asunto que se examina, efectivamente, se configuró el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en sentido amplio o lato.

1. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 243 de la Carta Política, las sentencias que profiere esta Corporación en el marco del control de constitucionalidad de las leyes y normas con fuerza de ley hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Desde esa perspectiva, las decisiones no solo adquieren carácter definitivo e incontrovertible, sino que se prohíbe a todas las autoridades reproducir el contenido de aquellas normas que fueron declaradas inexecutable por motivos de fondo<sup>22</sup>. El instituto de la cosa juzgada cumple así unas finalidades muy precisas, a saber, garantizar la supremacía de la Constitución, tanto como asegurar la observancia de los principios de igualdad, seguridad jurídica y confianza legítima de los administrados<sup>23</sup>.

1. Ahora bien, entre los requisitos que deben cumplirse para que se configure el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, la jurisprudencia reiterada de esta Corte ha mencionado los siguientes: i) identidad de objeto; ii) identidad de causa y iii) subsistencia del criterio de control de constitucionalidad<sup>24</sup>, vale decir “que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración”<sup>25</sup>.

1. Por vía jurisprudencial se han establecido distintas tipologías de la cosa juzgada constitucional. En primer lugar, el concepto de cosa juzgada formal que se presenta cuando

“[e]xiste un pronunciamiento previo por la Corte respecto a la disposición legal que se sujeta a un nuevo escrutinio constitucional. Entonces, la decisión debe declarar el estarse a lo resuelto en providencia anterior<sup>26</sup>. En segundo término, el concepto de la cosa juzgada material que ocurre cuando se demanda una disposición formalmente distinta, pero cuyo contenido normativo es idéntico al de otra que fue objeto de control de constitucionalidad<sup>27</sup>. Sobre este extremo, ha reiterado la jurisprudencia constitucional que:

Este juicio implica la evaluación del contenido normativo, más allá de los aspectos formales que diferencien las disposiciones revisadas; luego también se configura cuando se haya variado el contenido del artículo siempre que no se afecte el sentido esencial del mismo<sup>28</sup>. Por lo tanto, la decisión es de estarse a lo resuelto en providencia anterior y declarar la exequibilidad simple o condicionada de la disposición acusada<sup>29</sup>.

Los presupuestos para la declaración están dados por una decisión previa de constitucionalidad sobre una regla de derecho idéntica predicable de distintas disposiciones jurídicas; la similitud entre los cargos del pasado y del presente y el análisis constitucional de fondo sobre la proposición jurídica<sup>30</sup>.

1. Además de la tipología mencionada, la jurisprudencia constitucional ha distinguido otros conceptos. En ese sentido, se ha referido a la cosa juzgada absoluta cuando “el pronunciamiento de constitucionalidad de una disposición no se encuentra limitado por la propia decisión, por lo que se entiende examinada respecto a la integralidad de la Constitución<sup>31</sup>. De esta manera, [la disposición] no puede ser objeto de control de constitucionalidad”<sup>32</sup>. También ha aludido a la cosa juzgada relativa cuando “el juez constitucional limita los efectos de la decisión dejando abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en decisión anterior<sup>33</sup>. Puede ser explícita cuando se advierte en la parte resolutive los cargos por los cuales se adelantó el juicio de constitucionalidad e implícita cuando puede extraerse de forma inequívoca de la parte motiva de la decisión, sin que se exprese en la resolutive”<sup>34</sup>.

1. Así mismo, ha mencionado la cosa juzgada aparente que opera cuando pese a haberse



adoptado “una decisión en la parte resolutive declarando la exequibilidad, en realidad no se efectuó análisis alguno de constitucionalidad, siendo una cosa juzgada ficticia. Este supuesto habilita un pronunciamiento de fondo por la Corte”<sup>35</sup>.

1. Acerca de la cosa juzgada material la jurisprudencia de esta Corte ha advertido que puede presentarse en sentido estricto o en sentido amplio o lato.

1. La cosa juzgada material en sentido estricto ocurre “cuando existe una sentencia previa que declara la inexecutable del contenido normativo que se demanda por razones de fondo y corresponde a la Corte decretar la inconstitucionalidad de la nueva norma objeto de análisis”<sup>36</sup>. La Sentencia C-096 de 2003 sostuvo que para que se configure esta modalidad de cosa juzgada deben cumplirse las siguientes exigencias:

i) [q]ue una norma haya sido declarada inexecutable; ii) “[q]ue se trate de un mismo sentido normativo, esto es, que el contenido material del texto examinado sea similar a aquel que fue declarado inexecutable por razones de fondo, teniendo en cuenta el contexto dentro del cual se inscribe la norma examinada, ya que su significado y sus alcances jurídicos pueden variar si el contexto es diferente”<sup>37</sup>; iii) [q]ue el texto legal, supuestamente reproducido, haya sido declarado inconstitucional por ‘razones de fondo’, lo cual hace necesario analizar la ratio decidendi del fallo anterior<sup>38</sup> y iv) [q]ue subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de referencia en la sentencia anterior de la Corte<sup>39</sup>.

1. Por su parte, la cosa juzgada material en sentido amplio o lato se presenta cuando “una sentencia previa declara la exequibilidad o la exequibilidad condicionada del contenido normativo que se demanda”<sup>41</sup>. Aun cuando, como quedó dicho, el Congreso de la República no puede reproducir el contenido de una norma que fue declarada inexecutable, si la norma fue declarada ajustada a la Carta Política, el legislador no desconoce la Constitución cuando adopta una disposición idéntica a la anterior, a menos que en el nuevo contexto en el que se

expide, la norma adquiriera un alcance o efectos distintos, “lo cual justificaría un fallo de fondo en un sentido diferente al anterior”<sup>42</sup>. Similar situación ocurre cuando la Corte considera que existen “razones poderosas para introducir ajustes en su jurisprudencia o cambiarla”<sup>43</sup>.

1. Luego del marco conceptual reseñado, en lo que sigue se hará referencia a algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional en los cuales el contenido de una norma que fue previamente declarada exequible por el mismo Tribunal, se reprodujo en otra disposición y al ejercerse el control de constitucionalidad, la Corporación encontró que se había configurado el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato.

1. En la sentencia C-571 de 2019<sup>44</sup> se estudió la demanda de inconstitucionalidad presentada en contra del artículo 185 de la Ley 1819 de 2016<sup>45</sup>. Al abordar el examen del cargo formulado, la Corte precisó que el aparte acusado reproducía el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012<sup>46</sup>. Esta última fue objeto de demanda por idénticas razones y la Corte se pronunció al respecto en la sentencia C-100 de 2014<sup>47</sup>, decidiendo la exequibilidad de la misma. En esa oportunidad, la Corte puntualizó:

Identificado tal precedente, la Sala Plena encuentra que aunque la norma declarada exequible se encuentre reproducida en otra disposición su contenido sustantivo no ha sufrido modificación alguna, razón por la cual existe cosa juzgada material sobre el objeto demandado. Ello impone al actor la carga de argumentar que han sobrevenido circunstancias que ameriten un nuevo estudio de la norma, concretamente un cambio en la significación material de la Constitución, en el parámetro de control, o en su contexto normativo.

Dado que el actor no demostró circunstancias sobrevinientes para que la Corte estudiara nuevamente la norma demandada, la Corte ordenará estarse a lo resuelto en la sentencia C-100 de 2014, en relación con el cargo por la presunta vulneración del artículo 363 de la Constitución.

1. En la sentencia C-140 de 2018<sup>48</sup> se estudió la demanda de inconstitucionalidad contra el

parágrafo 2º del artículo 1º de la Ley 1822 de 2017 “[p]or medio de la cual se incentiva la adecuada atención y cuidado de la primera infancia, se modifican los artículos 236 y 239 del Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones”. En aquella oportunidad, la Corte expuso las exigencias que deben observarse para determinar si en un caso particular, existe cosa juzgada material. El primer requisito –sostuvo la Corporación– es que exista una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda, esto es, que los efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos. Sobre este requisito en el caso concreto se indicó:

En la sentencia C-383 de 2012 se estudió la demanda de inconstitucionalidad presentada en contra de dos apartados del parágrafo 1º del artículo 1º de la Ley 1468 de 2011, mediante el cual se modificó el artículo 236 del Código Sustantivo del Trabajo. Dichas disposiciones tienen el mismo contenido normativo de las que son objeto de la presente demanda, esto es, las contenidas en el parágrafo 2º del artículo 1º de la Ley 1822 de 2017 (...).

1. Luego de comparar el contenido de los dos preceptos, concluyó la Sala que aun cuando se trataba de enunciados normativos previstos en leyes diferentes, tenían un contenido equivalente, por lo que se cumplía el primer presupuesto indicativo de la cosa juzgada material en sentido extenso o lato.

1. El segundo requisito, dijo la Corte, es que exista identidad entre los cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia proferida por la Corte y aquellos sobre los que se fundamenta la nueva solicitud. En relación con esta exigencia, señaló:

La Corte advierte que los cargos de la demanda de inconstitucionalidad estudiada en la sentencia C-383 de 2012 son idénticos a los planteados en esta oportunidad por la actora. En efecto, en aquella [oportunidad] los demandantes consideraban que las disposiciones acusadas del parágrafo 1º del artículo 1º de la Ley 1468 de 2011 desconocían los artículos 13, 43 y 44 de la Constitución Política, los cuales hacen referencia a la igualdad, la equidad de género e interés superior del menor de edad. Indicaron que la norma acusada establecía una

clasificación sospechosa que discriminaba a los padres que no tenían una unión marital de hecho o legal, pues les privaba de disfrutar de la licencia de paternidad, lo que generaba también una discriminación de los hijos nacidos por fuera de la unión de sus padres. En la demanda que se estudia en esta oportunidad contra las disposiciones contenidas en el párrafo 2º del artículo 1º de la Ley 1822 de 2017, los cargos planteados por la actora también aluden al tratamiento discriminatorio que generan las disposiciones acusadas al excluir de la garantía de la licencia de paternidad a los padres que no tengan la condición de ‘esposo o compañero permanente’ de la madre de su hijo, situación que desconoce los derechos del padre y el interés superior del menor de edad. Es evidente entonces que existe una identidad entre los cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia C-383 de 2012 y aquellos que sustentan la nueva demanda.

1. El tercer requisito es, en criterio de la Corporación, que la declaratoria de constitucionalidad se haya realizado por razones de fondo. En la sentencia analizada se precisó al respecto:

La sentencia C-383 de 2012 resolvió declarar exequible la expresión ‘El esposo o compañero permanente’, contenida en el párrafo 1º del artículo 1º de la Ley 1468 de 2011, en el entendido de que estas expresiones se refieren a los padres en condiciones de igualdad, independientemente de su vínculo legal o jurídico con la madre. Así mismo, declaró exequible la expresión ‘del cónyuge o de la compañera’, contenida en el párrafo 1º del artículo 1º de la Ley 1468 de 2011, en el entendido de que la licencia de paternidad opera por los hijos en condiciones de igualdad, independientemente de su filiación. La Corte concluyó en aquella oportunidad que las disposiciones acusadas limitaban el derecho a la licencia de paternidad con fundamento en ‘razones sospechosas desde el punto de vista constitucional, al distinguir entre padres que tengan la calidad de esposos o compañeros permanentes, y los padres que no ostentan tal calidad, y entre hijos nacidos de la cónyuge o compañera permanente, e hijos que no tienen esa condición’, lo que resultaba violatorio del derecho a la igualdad de hijos y padres.

1. Lo anterior llevó a la Corte a señalar que la declaratoria de constitucionalidad de las

disposiciones analizadas en la sentencia C-383 de 2012 se realizó por razones de fondo y no de procedimiento.

1. El cuarto requisito se refiere, a juicio de la Corporación, a que no se hayan producido reformas constitucionales frente a los preceptos que sirvieron de base para sustentar la decisión y que se esté ante el mismo contexto fáctico y normativo. Sobre el particular, en el caso concreto se señaló:

Esta Corte advierte que desde que se profirió la Sentencia C-383 de 2012 no se han producido reformas constitucionales que modifiquen el contenido y alcance de los artículos de la Constitución Política que fundamentaron la declaratoria de exequibilidad condicionada de las disposiciones demandadas, ni tampoco se está en presencia de un nuevo contexto fáctico o normativo que conduzca a la necesidad de replantear la decisión expuesta en la citada providencia. En suma, no se han presentado modificaciones normativas o cambios sociales que impliquen realizar un nuevo análisis sobre los contenidos normativos que ya fueron objeto de estudio en la Sentencia C-383 de 2012.

1. Desde la perspectiva anotada, la Corte concluyó que, respecto de los apartes normativos demandados previstos en el párrafo 1º del artículo 1º de la Ley 1468 de 2011, conforme a los cuales la licencia de paternidad sólo se otorga a los padres que tengan la condición de esposo o compañero permanente de la madre de su hijo, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato. Como se explicó, su contenido normativo fue previamente analizado por las mismas razones de fondo en la Sentencia C-383 de 2012<sup>49</sup>, sin que se advirtieran modificaciones en el contexto fáctico o normativo que conllevaran a la necesidad de replantear la decisión adoptada en la citada providencia, por lo cual la decisión fue estarse a lo resuelto en la sentencia C-383 de 2012<sup>50</sup>.

1. Relevante para el asunto que se resuelve en la presente ocasión, es el análisis efectuado por esta Corte Constitucional en la sentencia C-073 de 2014<sup>51</sup>, en la cual estudió la

demanda de inconstitucionalidad presentada en contra del artículo 2° del Decreto Ley 2041 de 1991, “por el cual se crea la Dirección Nacional del Derecho de Autor como Unidad Administrativa Especial, se establece su estructura orgánica y se determinan sus funciones”.

1. Dicho pronunciamiento es importante, porque precisa que la decisión acerca de si se ha configurado o no la cosa juzgada material en sentido amplio o lato no puede ser adoptada “por un sólo magistrado al momento de adelantar el control de admisibilidad de la demanda, ya que su reconocimiento le corresponde a la Sala Plena por medio de una sentencia. La Corporación sustenta su aserto en las razones que a continuación se transcriben:

(i) La existencia de cosa juzgada material, equivale a la declaración de exequibilidad o inexecuibilidad de un precepto legal. Y de acuerdo con la Constitución (arts. 241 y ss.) y la ley (estatutaria de la administración de justicia, el Decreto 2067/91 y el reglamento interno de la Corte), es esta Corporación en Sala Plena la que debe adoptar decisiones de esa índole.

(ii) Las providencias que profiere la Corte en ejercicio del control constitucional, son de obligatorio cumplimiento y producen efectos erga omnes. Pero para que ello tenga lugar, es necesario que el fallo lo emita el órgano constitucionalmente competente, en este caso, la Sala Plena. De no ser así, se estaría aceptando que las decisiones de inconstitucionalidad o constitucionalidad de un precepto legal se adopten por un sólo magistrado, lo cual contraría el orden supremo.

1. En suma, con el objeto de establecer cuándo se configura el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido lato, la jurisprudencia constitucional considera que se deben acreditar las siguientes exigencias<sup>52</sup>:

i) “[q]ue exista una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda, esto es, que los “efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos”<sup>53</sup>; ii) “[q]ue exista identidad entre los cargos que

fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia proferida por esta Corporación y aquellos que sustentan la nueva solicitud”; iii) “[q]ue la declaratoria de constitucionalidad se haya realizado por razones de fondo” y iv) “[q]ue no se hayan producido reformas constitucionales frente a los preceptos que sirvieron de base para sustentar la decisión; y que se esté ante el mismo contexto fáctico y normativo. En efecto, como en reiteradas ocasiones lo ha señalado este Tribunal, el juez constitucional tiene la obligación de tener cuenta los cambios que se presentan en la sociedad, pues puede ocurrir que un nuevo análisis sobre normas que en un tiempo fueron consideradas exequibles a la luz de una nueva realidad ya no lo sean”<sup>54</sup>.

1. En consecuencia, si los requerimientos mencionados se cumplen, la Corte deberá estarse a lo resuelto en la sentencia que se pronunció sobre la disposición con el mismo contenido normativo que la que se demanda y ha de declarar la exequibilidad simple o condicionada de la disposición acusada, lo cual incluye la reproducción de los condicionamientos exigidos por la Corte, como quiera que sobre dicha disposición todavía no se ha realizado pronunciamiento alguno<sup>55</sup>. Esta decisión corresponde adoptarla al Pleno de la Corporación, por los motivos señalados líneas atrás.

1. Con base en las consideraciones realizadas la Sala Plena analizará si en el presente caso existe cosa juzgada material en sentido amplio o lato frente a lo resuelto por esta Corporación en la Sentencia C-521 de 2019<sup>56</sup>.

1. Los contenidos normativos demandados fueron analizadas de fondo en la sentencia C-521 de 2019 por los mismos cargos que formula el actor en esta oportunidad, de ahí que en el asunto que en el asunto examinado se configure la cosa juzgada material en sentido amplio o lato

1. Luego de recordar brevemente los principales pronunciamientos de la jurisprudencia sobre el fenómeno de la cosa juzgada constitucional y advertir bajo qué presupuestos entiende

esta Corte que se presenta la cosa juzgada material en sentido amplio o lato, debe establecerse si en el caso sub judice se cumplen tales requerimientos respecto de la sentencia C-521 de 2019, mediante la cual se declaró exequible una disposición con el mismo contenido normativo que el incorporado en el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019.

1. Para facilitar el análisis, en el cuadro que se inserta enseguida se podrá encontrar el contenido normativo de las disposiciones.

Normas demandadas

Contenido de los artículos

Ley 1943 de 2018 “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”. Esta Ley fue declarada inexecutable por vicios de forma mediante la sentencia C-481 de 2019 MP. Alejandro Linares Cantillo y declarada executable mediante la sentencia C-521 de 2019.

ARTÍCULO 38. Modifíquese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 296-2. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto.

Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la I, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

ARTÍCULO 46. Modifíquese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 296-2. Tarifa y destinación. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto.



1. Como puede verse en el cuadro comparativo, esta Corte se pronunció mediante la sentencia C-521 de 2019 sobre un precepto –el inciso 1º del artículo 38 de la Ley 1943 de 2019– cuyo contenido es idéntico a la norma contemplada en la disposición acusada en la presente ocasión, esto es, el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019. Se trata, en efecto, de enunciados normativos previstos en leyes distintas, pero cuyo contenido es idéntico, por lo que se encuentra acreditado el primer requisito para declarar la existencia de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato.

1. Los cargos presentados por el accionante en la demanda que se examina en esta sede, son iguales y se relacionan con el desconocimiento de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política que fueron analizados de fondo por la sentencia C-521 de 2019 a la luz de los principios de igualdad, de equidad, de justicia y de progresividad en materia tributaria, concluyendo la Corte que la tarifa del impuesto al patrimonio del 1% por cada año era exequible<sup>57</sup>.

1. Tanto es ello así, que el demandante en su escrito lo que exige a la Corte es rectificar “la jurisprudencia consagrada en su sentencia C-521 de 2019 y que en contraste se atenga al concepto universal, académico de progresividad”, toda vez que, en su criterio, esta Corporación cometió “un grave error conceptual al considerar como progresiva una tarifa fija o proporcional”. El actor puso de presente que con su demanda pretendía “darle la oportunidad a la Corte de rectificar” y dedicó gran parte de la argumentación desarrollada en su escrito de demanda a discrepar del fallo adoptado por esta Corporación en la sentencia mencionada.

1. Resulta claro, por tanto, que existe una identidad entre estos cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia C-521 de 2019 y las acusaciones presentadas en la demanda que se examina<sup>58</sup>. Adicionalmente, el examen de

constitucionalidad efectuado por esta Corporación en la sentencia C-521 de 201959, versó sobre el fondo del asunto y se centró, entre otros, en los siguientes aspectos:

i) “[l]a jurisprudencia ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del concepto de equidad horizontal y vertical; El primero hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente, y el segundo que implica una mayor carga tributaria, sobre aquellas personas que tienen mayor capacidad económica”; ii) “[e]l examen tiene como propósito determinar si una medida impositiva cumple o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares, bajo el entendido que la equidad vertical implica que quien más capacidad económica tenga debe aportar en mayor manera”; iii) “el impuesto al patrimonio es un impuesto de carácter directo cuya tarifa del 1% implementa el principio de equidad horizontal por cuanto todos los sujetos pasivos tienen la misma capacidad económica y están sometidos al mismo porcentaje de tributación”; iv) “[l]a equidad vertical del impuesto al patrimonio se evidencia en la condición de sujeto pasivo y por ende la aplicación de la tarifa, ya que se limita a quienes dentro de un universo de potenciales contribuyentes, tienen la capacidad de pago. A juicio de la Corte, la marcada diferencia que se produce entre quienes tienen un patrimonio superior a la base gravable y el resto de personas naturales del país, es un criterio suficientemente razonable de distinción entre los sujetos, por lo que no es pertinente continuar con el test de igualdad, pues no se trata de sujetos en idénticas características”; v) “[e]l porcentaje único de la tarifa facilita el recaudo, resulta acorde a la eficiencia que se busca en la percepción del tributo”.

1. Ahora bien, en relación con lo expuesto cabe destacar que el demandante no cumplió las exigencias para desvirtuar la cosa juzgada en los términos en los que ha sido exigido por la jurisprudencia constitucional. En efecto, esta Corporación ha establecido que para debilitar o exceptuar los efectos de la cosa juzgada con decisión previa de exequibilidad deben cumplirse algunas exigencias.

1. En la sentencia C-007 de 201660 –cuyo precedente en esta materia fue reiterado en la sentencia C-200 de 201961– estableció las siguientes condiciones que son aplicables no solo

a los casos de cosa juzgada formal sino también de cosa juzgada material según allí se estableció:

a) Si el fundamento de la nueva demanda consiste en la modificación formal de la Constitución o de normas integradas al bloque de constitucionalidad, deberá i) explicar el alcance de la modificación y ii) demostrar en qué sentido dicho cambio es relevante para determinar la validez constitucional de la norma acusada. No bastará con afirmar el cambio sino que, en virtud de las exigencias de especificidad y suficiencia, se encuentra a su cargo acreditar que un nuevo pronunciamiento de la Corte, a la luz de las modificaciones de la Carta, es imprescindible para garantizar su integridad y supremacía.

b) Si la demanda se apoya en un cambio del significado material de la Carta en aplicación de la doctrina de la constitución viviente, es indispensable que en ella sean expuestas con detalle las razones que demuestran una variación relevante del marco constitucional con fundamento en el cual se llevó a efecto, en el pasado, el juzgamiento del artículo que una vez más se impugna. Tal y como se desprende de los precedentes de esta Corporación, es necesario mostrar que la forma en que la Constitución es entendida en la actualidad resulta diferente –en un sentido relevante– a la forma en que ella fue considerada al momento del primer pronunciamiento. En esa dirección, la demanda deberá i) explicar la modificación sufrida por el marco constitucional, ii) indicar los referentes o factores que acreditan dicha modificación y iii) evidenciar la relevancia de la nueva comprensión constitucional respecto de las razones de la decisión adoptada en el pasado.

c) Cuando la demanda se fundamente en el cambio del contexto normativo en el que se inscribe el texto examinado en la decisión anterior, el ciudadano tiene la obligación i) de explicar el alcance de tal variación y ii) de evidenciar la manera en que dicho cambio afecta, en un sentido constitucionalmente relevante, la comprensión del artículo nuevamente acusado” (Negrillas no hacen parte del texto).

1. En atención a lo expuesto, concluye la Sala que el demandante no presentó una argumentación admisible, según lo exigido por la jurisprudencia, para reabrir el debate planteado por la Corte en la sentencia C-521 de 2019. El actor únicamente se restringió a destacar que en la oportunidad traída a colación la Corte cometió “un error de apreciación” y

a sostener que la demanda por él presentada le daba la oportunidad a la Corporación de “rectificar su decisión”, insistiendo en la regresividad de la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio acusada. Debe destacar la Sala que en ausencia de la argumentación requerida, no le corresponde a la Corte emprender un examen de oficio cuando el mismo contenido normativo ha sido juzgado.

1. De acuerdo con las consideraciones desarrolladas, concluye la Sala que en relación con la expresión demandada contenida en el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 según la cual [l]a tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año”, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido amplio o lato. Como se explicó, ese contenido normativo fue previamente analizado por razones de fondo en la Sentencia C-521 de 201962, sin que el demandante haya cumplido con la carga argumentativa que exige la Corte para demostrar que se presentan modificaciones en el contexto fáctico o normativo que conlleven a la necesidad de replantear la decisión adoptada en la citada providencia, por lo que en la parte resolutive de esta sentencia se ordenará estarse a lo resuelto en la aludida providencia y declarar la exequibilidad de la expresión acusada.

## I. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

PRIMERO.- Declararse INHIBIDA para pronunciarse de fondo en relación con la presunta vulneración del artículo 58 de la Carta Política, por inepta demanda.

SEGUNDO.- Estarse a lo resuelto en la Sentencia C-521 de 2019 y, en consecuencia, declarar EXEQUIBLE la expresión “[l]a tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año”, contenida en el inciso 1º del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema

tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Presidente

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con salvamento de voto

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

Con salvamento de voto

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

SALVAMENTO DE VOTO CONJUNTO DE LOS MAGISTRADOS

ALBERTO ROJAS RÍOS

A LA SENTENCIA C-039/21

Referencia: Expediente D-13663

Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 1º del artículo 46 de la Ley

2010 de 2019 “[p]or medio de la cual se

adoptan normas para la promoción del

crecimiento económico, el empleo, la

inversión, el fortalecimiento de las finanzas

públicas y la progresividad, equidad y

eficiencia del sistema tributario, de

acuerdo con los objetivos que sobre la

materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y

se dictan otras disposiciones”.

Magistrada ponente:

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte, los suscritos magistrados Alejandro Linares Cantillo y Alberto Rojas Ríos, nos permitimos exponer las razones que nos llevaron a salvar el voto frente a la sentencia C-039 de 2021, en los siguientes términos.

I. La demanda presentada por el ciudadano Jesús Enrique Pérez González-Rubio cumplía con los requisitos legales y jurisprudenciales para motivar un pronunciamiento de fondo de la Corte Constitucional

1. Uno de los cargos desarrollados en los escritos de demanda<sup>63</sup> y corrección<sup>64</sup> por el ciudadano Pérez González-Rubio buscaba mostrar cómo la fijación de la tarifa del impuesto al patrimonio, implementada mediante la norma demandada, generaba la trasgresión del principio de progresividad tributaria y el desconocimiento al derecho a la propiedad privada. El accionante argumentó que la medida tarifaria supondría tanto una confiscación de la propiedad del contribuyente, como también un ejercicio de doble tributación contrario a la Constitución. Sobre esto último, el accionante refirió en su demanda que “[e]stos ingresos, fuente de patrimonio, ya han sido gravados en cabeza de sus titulares”<sup>65</sup>. El demandante mostró en su demanda que esta doble imposición deriva de dos situaciones distintas: (i) dado que el patrimonio se construye a través de la acumulación de la renta generada a lo largo del tiempo, la coexistencia de impuestos al patrimonio e impuestos sobre la renta supone una imposición reiterada sobre la misma fuente de riqueza; y (ii) cuando el patrimonio es el que constituye la base gravable de un impuesto y su mera posesión configura su hecho generador, la reiteración del mismo tipo de gravamen a lo largo del tiempo supone una tributación repetida sobre una misma realidad económica.

1. A pesar de que la formulación del cargo no fue unidimensional -en tanto que no solamente se enfocó en la confiscatoriedad derivada de la aplicación de la tarifa-, la mayoría omitió considerar los planteamientos del demandante referidos a la cuestión de la doble imposición,

desconociendo el deber que surge para el juez constitucional de aplicar el principio *pro actione* en el análisis de la demanda de inconstitucionalidad. Es importante recordar que cualquier ciudadano, incluso el inexperto en materias jurídicas, debe tener la posibilidad de interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la ley (artículo 40, núm. 6° de la Constitución), por lo que debe favorecerse por el juez la oportunidad para que las mismas sean tramitadas por las autoridades judiciales. En este caso, un análisis parcial, rígido y severo de la mayoría terminó por cercenar el ejercicio del derecho político del ciudadano Pérez González-Rubio y cerró la posibilidad de evaluar la constitucionalidad de una norma a la luz de una censura que cumplía todos los requisitos de aptitud formal y de carga argumental.

1. En efecto, el demandante explicó con toda claridad, que el impuesto sobre la renta ya ha gravado la fuente que da lugar al patrimonio<sup>66</sup> -pues la renta lo conforma por vía del ahorro y la inversión-, y desde tal punto de vista, los dineros sobre los que se aplica la tarifa del 1%, ya han sido objeto de imposición por parte del Estado. Este planteamiento del demandante suscita duda acerca de la constitucionalidad de la medida, pues además de la razonabilidad del argumento a partir de la normativa colombiana, refleja una discusión doctrinal muy profunda y seria que se ha cuestionado sobre la legitimidad de las imposiciones sobre la posesión de un patrimonio como la que se censuraba, cuando al mismo tiempo se grava la renta.

1. Es importante resaltar que la conformación de un patrimonio se puede dar solo por dos vías: (i) puede deberse a un proceso de acumulación, en el que los ingresos del individuo restados costos y gastos surgidos un determinado periodo, generan una utilidad que se ahorra o se invierte en bienes que pasan a integrar el patrimonio; o (ii) puede ubicarse en ingresos del sujeto que no se derivan directamente de su trabajo y esfuerzo, y que tienen una naturaleza extraordinaria, como podrían ser una herencia, un premio, una donación, etc. Tanto en uno como en el otro caso, el régimen tributario los grava, a través del impuesto sobre renta o vía ganancias ocasionales<sup>67</sup>. En este sentido, tal como lo sugería el demandante, cualquier elemento que entra a hacer parte del patrimonio del sujeto ya ha sido



objeto de imposición, lo que dota a esta faceta de la censura de suficiencia, pues genera una duda mínima acerca de un posible desconocimiento de la prohibición constitucional de doble imposición; certeza, pues se basa en una interpretación razonable de las normas demandadas que sugiere que el hecho económico al que se aplican los impuestos sobre la renta y las ganancias ocasionales y al patrimonio, es uno solo; especificidad, pues el argumento planteado muestra de manera precisa la posible existencia de un traslape en el ejercicio tributario, que afectaría dos veces el mismo hecho económico; y pertinencia, pues la censura se refiere a la desatención de una prohibición constitucional.

1. Asimismo, el demandante mostró cómo el impuesto al patrimonio, a pesar de ser un gravamen extraordinario, se ha aplicado a los contribuyentes de manera repetida y reiterada desde 2002, sin atender el hecho de que los tributos se aplican sobre la posesión de una universalidad jurídica que comprende el conjunto de bienes y derechos de una persona. El demandante también sugirió de manera muy razonable que el patrimonio tiene una vocación de estabilidad y que las normas que regulan el impuesto no tienen en cuenta su incremento o producción de rendimientos, sino la mera posesión. Esta circunstancia, en opinión sensata del demandante, implica un gravamen repetido y reiterado con idéntica causa. Tal como se expuso respecto del primer elemento de la censura propuesta por el ciudadano Pérez González-Rubio, este planteamiento también permite concluir que se cumplen los requisitos de claridad, certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia.

1. Ahora bien, el demandante no se limitó a esbozar el desconocimiento de la prohibición constitucional de doble imposición, sino que derivó de esta circunstancia un peligro para el derecho de propiedad. En efecto, buscó mostrar que el reiterado gravamen no atiende la capacidad contributiva del sujeto, generando un efecto confiscatorio. La propia sentencia C-039 de 2021, de la cual nos apartamos, refleja en sus considerandos esta estructura argumental de la demanda, al resaltar que “[s]egún lo expuesto por el actor, la tarifa del 1% al gravar la propiedad “bajo el nombre de riqueza o patrimonio con el llamado impuesto sobre el patrimonio, está cercenando una parte importante de la propiedad de los contribuyentes, propiedad que ya había pagado los impuestos que le correspondían” y se convierte en una medida que contradice el artículo 58 de la Carta Política”. En esta sola proposición se puede identificar que el actor expone en su demanda: (i) la confluencia de

gravámenes sobre un mismo recurso, en principio sobre su fuente –la renta-, y luego al momento cuando se integra al patrimonio, pues afirma que respecto de los mismos “ya había pagado los impuestos que le correspondían”; (ii) que se han impuesto gravámenes reiterados sobre la misma realidad económica que constituye la posesión del patrimonio, como cuando recuerda que se ha gravado “bajo el nombre de riqueza o patrimonio” el mismo hecho económico, recordando entre otros, el cambio de nombre al mismo tipo de tributo que operó en la Ley 1739 de 2014; y (iii) que la imposición repetida sobre el mismo hecho económico tiene un efecto confiscatorio para el contribuyente, que afecta su derecho a la propiedad.

1. Con base en lo anterior estimamos que el planteamiento del accionante permitía identificar claramente la causa de la doble tributación alegada, la razón de la oposición con los principios del derecho tributario y su efecto sobre el derecho de propiedad, al tornarse confiscatoria. Estos elementos resultaban suficientes para activar la competencia de la Corte frente a la tarifa atacada. Teniendo esto en cuenta, reiteramos que no conviene a la Corte imponer barreras de acceso a la justicia constitucional de imposible cumplimiento para el ciudadano promedio, como parece haber ocurrido en el presente caso.

#### I. La inexistencia de una cosa juzgada derivada de la sentencia C-521 de 2019

1. Establecida la aptitud de la demanda, corresponde mostrar cómo el presente caso no se encontraba comprendido por la cosa juzgada derivada de la sentencia C-521/19, argumento también utilizado por la mayoría para abstenerse de pronunciarse sobre el cargo planteado por el demandante. Para determinar la inexistencia de la cosa juzgada y para mostrar cómo la conclusión a la que se arriba en la sentencia C-039 de 2021 no se compadece con su propia parte motiva, el presente análisis se basará en la teoría desarrollada en la propia sentencia de la que nos apartamos.

1. En el numeral 87 de la sentencia C-039 de 2021 se retoman los requisitos ya expuestos en

la sentencia C-073 de 2014, para determinar si se presenta el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido lato, así:

“i) “[q]ue exista una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda, esto es, que los “efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos”; ii) “[q]ue exista identidad entre los cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia proferida por esta Corporación y aquellos que sustentan la nueva solicitud”; iii) “[q]ue la declaratoria de constitucionalidad se haya realizado por razones de fondo” y iv) “[q]ue no se hayan producido reformas constitucionales frente a los preceptos que sirvieron de base para sustentar la decisión; y que se esté ante el mismo contexto fáctico y normativo. En efecto, como en reiteradas ocasiones lo ha señalado este Tribunal, el juez constitucional tiene la obligación de tener cuenta los cambios que se presentan en la sociedad, pues puede ocurrir que un nuevo análisis sobre normas que en un tiempo fueron consideradas exequibles a la luz de una nueva realidad ya no lo sean”.

a. A pesar de que los textos analizados resultan idénticos, las normas demandadas no son las mismas.

1. La sentencia respecto de la cual salvamos nuestro voto sostiene que el inciso 1° del artículo 38 de la Ley 1943 de 2019 resulta “idéntico a la norma contemplada en la disposición acusada en la presente ocasión, esto es, el inciso 1° del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019”, razón por la cual encuentra que el primero de los requisitos para la existencia de una cosa juzgada se cumple en el presente caso. Esta afirmación resulta equivocada en nuestra opinión, pues aunque los textos demandados se corresponden, ello no equivale a que su contenido normativo sea idéntico.

1. En primer lugar, las disposiciones se refieren a tributos materialmente distintos, en tanto los impuestos al patrimonio dispuestos por las Leyes 1943 y 2010 tienen elementos

esenciales diversos. En efecto, ambos impuestos extraordinarios<sup>68</sup> difieren en algunos de sus elementos esenciales, lo que implica que uno y otro régimen no serían equiparables (se subrayan las diferencias normativas):

#### Diferencias en los gravámenes a la posesión del patrimonio

##### Elemento

Ley 1943

Ley 2010

Diferencia

##### Hecho generador

Art. 36: “El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al 1 de enero del año 2019, cuyo valor sea igual o superior a cinco mil (\$5.000) millones de pesos. [...]”

Art. 44: “El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al 1 de enero del año 2020, cuyo valor sea igual o superior a cinco mil (\$5.000) millones de pesos [...]”

El patrimonio gravado es diferente. El impuesto establecido en la Ley 1943 grava el patrimonio poseído a 1° de enero de 2019 y el de la Ley 2010 grava otra realidad patrimonial, la correspondiente al que se posea el 1° de enero de 2020.

##### Base gravable

Art. 37: “Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras poseído a 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 menos las deudas a cargo de los mismos vigentes en esas mismas fechas, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 para las personas naturales, las sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras, los siguientes bienes:

[...]

2. El cincuenta por ciento (50%) del valor patrimonial de los bienes objeto del impuesto complementario de normalización tributaria que sean declarados en el periodo gravable 2019 y que hayan sido repatriados al país de forma permanente.

PARÁGRAFO 1o. Los valores patrimoniales que se pueden excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio se determinará de conformidad con lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto. El valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base gravable, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a 1 de enero de 2019, y a 1 de enero de 2020 y a partir del 1 de enero de 2021.

PARÁGRAFO 2o. En caso de que la base gravable del impuesto al patrimonio determinado en cualquiera de los años 2020 y 2021, sea superior a aquella determinada en el año 2019, la base gravable para cualquiera de dichos años será la menor entre la base gravable determinada en el año 2019 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto al patrimonio determinada en cualquiera de los años 2020 y 2021, es inferior a aquella determinada en el año 2019, la base gravable para cada uno de los años será la mayor entre la base gravable determinada en el año 2019 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara”.

Art. 45: “Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades

extranjeras poseído a 1 de enero de 2020 y 2021 menos las deudas a cargo de los mismos vigentes en esas mismas fechas, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1 de enero de 2020 y 2021 para las personas naturales, las sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras, los siguientes bienes:

[...]

2. El cincuenta por ciento (50%) del valor patrimonial de los bienes objeto del impuesto complementario de normalización tributaria que hayan sido declarados en el periodo gravable 2019 y que hayan sido repatriados a Colombia e invertidos con vocación de permanencia en el país, de conformidad con la Ley 1943 de 2018.

3. El cincuenta por ciento (50%) del valor patrimonial de los bienes objeto del impuesto complementario de normalización tributaria que hayan sido declarados en el periodo gravable 2020 y que hayan sido repatriados a Colombia e invertidos con vocación de permanencia en el país, de conformidad con el impuesto de normalización previsto en la presente ley.

PARÁGRAFO 1o. Los valores patrimoniales que se pueden excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio se determinará de conformidad con lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto. El valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base gravable, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a 1 de enero de 2020 y a 1 de enero de 2021.

PARÁGRAFO 2o. En caso de que la base gravable del impuesto al patrimonio determinado en el año gravable 2021, sea superior a aquella determinada en el año 2020, la base gravable para el año 2021 será la menor entre la base gravable determinada en el año 2020 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) para el año inmediatamente anterior al

declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto al patrimonio determinada en el año 2021, es inferior a aquella determinada en el año 2020, la base gravable para el año 2021 será la mayor entre la base gravable determinada en el año 2020 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara”.

En la Ley 2010 se limitó la posibilidad de descontar el 50% del valor patrimonial de bienes objeto de impuesto de normalización, declarados en 2019 y repatriados, pues se exigió como novedad que debían ser “invertidos con vocación de permanencia en el país”.

Asimismo, se estableció la posibilidad de descontar bienes objeto de normalización y declarados en 2020, con todas las condiciones antes reseñadas.

Se ajustó el mecanismo de cálculo de la base gravable presunta, para reflejar el hecho de que el impuesto de la Ley 2010 se cobraría en los años 2020 y 2021.

#### Sujetos pasivos

Art. 35: “Impuesto al patrimonio – Sujetos pasivos. Por los años 2019, 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio a cargo de:

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios [...]

Art. 43: “Impuesto al patrimonio – Sujetos pasivos. Por los años 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio a cargo de:

1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta [...]

En la Ley 2010 se amplió levemente para incluir como sujetos pasivos a las sucesiones ilíquidas que gozaran de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta.

#### Destinación del recaudo

Art. 38: “Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto”.

Art. 46: “Tarifa y destinación. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto.

Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el setenta y cinco (75%) del recaudo por concepto del impuesto al patrimonio se destinará a la financiación de inversiones en el sector agropecuario”.

En la Ley 2010 se estableció una destinación específica para el 75% del recaudo para el sector agropecuario.

1. Visto lo anterior, y siguiendo el lineamiento establecido en la sentencia C-396 de 2019 según el cual, cuando los elementos esenciales de los tributos extraordinarios difieran, debe considerarse que se está ante impuestos distintos; debe resaltarse que la tarifa demandada se aplica en la Ley 1943 frente a un tributo que es diferenciable del establecido en la Ley 2010, y por lo mismo, su contenido normativo es distinto, y sus efectos jurídicos no resultan “exactamente los mismos”<sup>69</sup>.

1. En efecto, la tarifa demandada se aplicará a patrimonios distintos, pues en un caso serán gravados aquellos que superen los 5.000 millones de pesos para el 1° de enero de 2019 y en el otro los que superen dicha suma, pero para el año 2020. La tarifa se aplicará a bases gravables diferentes, ya que la Ley 2010 la cambió, ampliando y calificando la posibilidad de descontar bienes sujetos al impuesto de normalización<sup>70</sup>. La tarifa se aplicará a personas



diferentes, pues en la Ley 2010 podría aplicarse al patrimonio de personas beneficiarias regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, mientras que en la Ley 1943 no. Asimismo, los dineros recaudados por cuenta de la tarifa demandada de impuesto al patrimonio estarán destinados de manera exclusiva y privativa a la financiación de inversiones en el sector agropecuario, mientras que el recaudo derivado de la aplicación del impuesto al patrimonio de la Ley 1943 no se restringía de manera alguna la destinación del tributo.

1. Como se puede apreciar, la inserción de la norma demandada en el marco de un tributo materialmente diferente implica que su contenido cambie y que su efecto sea distinto. Sobre esto, se debe acentuar lo decidido recientemente por la Corte Constitucional en la sentencia C-030/21, en la que se determinó que el contexto normativo en el que se inserta una norma objeto de control es fundamental para determinar la existencia de la cosa juzgada. Aún más, que un contexto sustancialmente distinto debe llevar al juez constitucional a reconocer la diferencia entre normas con textos idénticos pues, a pesar de la similitud formal, su articulación con el sistema normativo en el que se incorporan hará que su alcance resulte completamente diferenciable. En efecto, en la sentencia C-030/21 esta Corte descartó que el artículo que regulaba asuntos relativos a las multas a aplicar por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el Plan de Desarrollo 2018-2020<sup>71</sup> fuese idéntico al artículo 208 de la Ley 1753 de 2015<sup>72</sup>, a pesar de una muy parecida redacción. Así, teniendo una semejanza desde el punto de vista formal, el hecho de que una y otra norma correspondieran a ejercicios de planeación distintos descartaba una identidad material. Como consecuencia de esto, resultaba imposible sostener la existencia de una cosa juzgada derivada de la sentencia C-092/18 y se procedió a entrar a analizar el cargo que derivó en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 19 de la Ley 1955 de 2019.

1. Siguiendo una racionalidad análoga a la que llevó a la Corte a descartar la ocurrencia de la cosa juzgada en aquel caso, ha debido concluirse respecto del artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 que no resultaba idéntico al artículo 38 de la Ley 1943 de 2018. Esto es así, pues al referirse a un tributo cuyos elementos esenciales son distintos, resultaba obvio que lo

demandado se insertaba en un contexto normativo diferente, y ello derivaba en la obligación por parte de la Corte, de diferenciar sus alcances y efectos desde el punto de vista material. Esto impedía concluir que la sentencia C-521 de 2019 extendía su cosa juzgada al asunto analizado bajo el radicado D-13663 y exigía a esta corporación, pronunciarse de fondo sobre una demanda que resultaba admisible y adecuada. En esta ocasión, la mayoría desconoció las diferencias entre norma y texto normativo, entre contenido formal y material de una disposición, e ignoró los antecedentes jurisprudenciales relacionados con la relevancia del contexto normativo para la consolidación de la cosa juzgada. Con ello concluyó equivocadamente una supuesta identidad que no ocurre entre la tarifa del impuesto al patrimonio de la Ley 2010 de 2019 y aquella que fuese aplicable al tributo de la Ley 1943 de 2018.

a. Los contextos fácticos en los cuales se aplicarían los impuestos al patrimonio de las Leyes 1943 y 2010 no resultaban equiparables. Tampoco era el mismo el contexto socioeconómico del 5 de noviembre de 2019, fecha en la que se adoptó la sentencia C-521/19, que el del 24 de febrero de 2021, fecha en la que se adoptó la sentencia C-039/21.

1. Otro de los parámetros necesarios para analizar la existencia de una cosa juzgada consiste en verificar “que se esté ante el mismo contexto fáctico y normativo”<sup>73</sup>, lo que obliga al juez constitucional a “tener en cuenta los cambios que se presentan en la sociedad, pues puede ocurrir que un nuevo análisis sobre normas que en un tiempo fueron consideradas exequibles a la luz de una nueva realidad ya no lo sean”<sup>74</sup>. Este requisito para la configuración de una cosa juzgada se habría desconocido en el presente caso, pues la mayoría no tuvo en cuenta un cambio trascendental, inesperado y radical, ocurrido entre el análisis de finales de 2019 y la presente demanda de inconstitucionalidad. En efecto, el advenimiento de la pandemia por COVID-19 y el impacto desde el punto de vista socioeconómico que ello ha representado para la ciudadanía, no eran elementos que podían ser ignorados.

1. El contexto fáctico actual, asociado a la pandemia, resulta muy distinto del que existía

para el momento en que se profirió la sentencia C-521/19. Esto representaba un elemento de juicio ineludible para la Corte en el análisis de la tarifa del impuesto al patrimonio de la Ley 2010, especialmente porque la razonabilidad en la imposición dependía mucho del retorno esperado del patrimonio durante la vigencia de este impuesto extraordinario. Así, las razones que llevaron a considerar constitucional la tarifa del impuesto al patrimonio de la Ley 1943, en un entorno de normalidad, no resultaban aplicables a la luz de una nueva realidad de precariedad económica, angustia laboral y productividad de la inversión en franco deterioro. Así, resultaba innegable que el impacto de la tarifa atacada iba a ser mucho mayor en la coyuntura actual, a pesar de lo cual la mayoría desconoció esta realidad y persistió con la idea de que el caso estudiado en esta ocasión resultaba idéntico al decidido en el año 2019. Quienes suscribimos este salvamento de voto estimamos que ante unos impactos sociales y económicos significativos, que borrarían cualquier expectativa de crecimiento e hicieron prácticamente imposible alcanzar rendimientos razonables para el ahorro y la inversión, que eran verdaderos hechos notorios, extraordinarios y más que claros para la Corte, lo procedente era reconocer e integrar al análisis esos nuevos elementos de juicio asociados a la pandemia. Esto justificaba también desestimar las voces que argumentaban la existencia de una cosa juzgada que en realidad no se configuraba.

1. Estos dos motivos nos llevan a concluir que no podía afirmarse en este caso la existencia de una cosa juzgada, pues a pesar de la identidad de los cargos de las demandas identificadas con los radicados D-13124 y D-13663 en torno a la violación de los principios de igualdad, equidad y progresividad tributarias y a la equivalencia formal entre los textos de las disposiciones atacadas de las Leyes 1943 y 2010, lo cierto es que las demandas se referían a contenidos normativos materialmente distintos, que correspondían a marcos tributarios diferenciados y que se enmarcaban en realidades socioeconómicas diferentes y relevantes para el análisis de proporcionalidad de las medidas tributarias atacadas.

I. A partir del cargo formulado por el demandante ha debido concluirse que la norma demandada resulta inconstitucional

1. Visto que la Corte no podía subsumir el presente caso en la cosa juzgada de la sentencia C-521/19 y que la demanda de ciudadano Pérez González-Rubio cumplía con mínimos argumentales que obligaban a un pronunciamiento de fondo, esta corporación ha debido declarar la tarifa del impuesto al patrimonio establecido en la Ley 2010 contrario al orden constitucional. A continuación, se expondrán las principales razones que nos llevan a arribar a tal conclusión.

1. El demandante en este caso expuso dos escenarios que representarían la vulneración de la prohibición constitucional de doble tributación, y el consecuente desconocimiento de los principios de justicia y equidad tributarios. La formulación del ciudadano Pérez González-Rubio es sencilla pero contundente y pretende mostrar que: (i) cuando se grava el patrimonio se está realizando una imposición sobre recursos que ya pagaron tributos por vía de renta, pues solo a través del ahorro o la inversión de esa renta o “utilidad” del periodo - que constituye la base gravable de dicho tributo-, es que es posible formar, mantener o incrementar el patrimonio; y (ii) que la imposición repetida, a través de tributos extraordinarios sobre el patrimonio, constituye un gravamen reiterado sobre una misma realidad económica, pues el patrimonio de la persona es uno solo y el tributo tal como se ha venido estableciendo no atiende a sus variaciones.

1. Sobre el primero de los argumentos es importante explicar que el hecho gravable consistente en la posesión del patrimonio<sup>75</sup> presupone su constitución. En efecto, ese conjunto de bienes y derechos que forma el patrimonio tributario no aparece por generación espontánea o resulta bajo la esfera del control del contribuyente, independiente de su actividad económica. Ese acopio de bienes que lo conformará deriva de un ingreso, y más concretamente de las rentas del individuo. En este punto conviene recordar que una definición ampliamente aceptada del concepto de renta establece que la misma está constituida por el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio<sup>76</sup>. Con esta definición en mente, formularemos una metáfora para explicar el concepto desarrollado por el demandante:

La interrelación entre los impuestos sobre la renta y el patrimonio puede imaginarse a través de la analogía con un sistema hídrico. En el mismo: (i) un río nutre una represa, (ii) una comunidad utiliza al agua que discurre por el sistema; (iii) el Estado puede extraer una porción del líquido que ingresa en el sistema a través de un solo mecanismo; (iv) el Estado ha escogido ubicar una bocatoma en el cauce del río, para proveer para las necesidades de personas que no viven cerca al sistema hídrico; (v) el consumo de supervivencia de la comunidad ocurre río arriba, antes de la bocatoma que el Estado ha colocado para extraer su porción del agua; y (vi) el excedente del agua se acumula en una represa para atender otras necesidades de la comunidad, especialmente lo necesario para la producción. Así, la comunidad consume lo que necesita para sobrevivir del caudal inicial del río, pero reserva lo que sobra para las épocas de sequía y para sustentar la producción agrícola que le permita sustentarse y progresar.

Como el Estado extrae su porción a través de la bocatoma ubicada en el caudal, no debería afectar nuevamente esa reserva que ya se encuentra en la represa, luego de la bocatoma del Estado. En este caso el caudal inicial del río es como el ingreso del contribuyente, del cual este extrae lo necesario para costear sus necesidades durante un determinado periodo de tiempo. Descontados estos consumos, que son como los costos y gastos que se deducen del ingreso para el cálculo de la renta, el Estado toma su parte en su bocatoma, lo que se asemeja al impuesto sobre la renta, y lo que resta de dicho ejercicio termina por constituir ese cúmulo de bienes y derechos que constituirán el patrimonio tributario, lo que en nuestro ejemplo se representa en la represa. Ahora, el impuesto al patrimonio implicaría en este modelo que el Estado vuelve a sacar agua del sistema, pero en esta ocasión la retira de la represa y no del río. Sin importar el mecanismo, lo que está haciendo el Estado es realizar una segunda extracción del mismo elemento, el agua. En efecto, y a pesar de que la sustracción ocurre en momentos distintos del ciclo, lo relevante es que el Estado está tomando dos veces de una misma agua, que circula o se acumula, impactando doblemente a quienes viven del líquido.

1. El ejemplo ilustra cómo un mismo sustrato sobre el que se realiza una imposición puede tomar nombres distintos a lo largo de un proceso -puede llamarse caudal o represa, flujo o stock, renta o patrimonio-, pero materialmente constituye una misma y única realidad

económica. En este sentido, y existiendo una norma fundamental que obliga al Estado solamente a imponer un tributo por hecho económico revelador de capacidad contributiva<sup>77</sup>, lo admisible es que este escoja un solo momento para aplicar el gravamen. No puede justificarse el tributo sobre un mismo hecho económico en que la imposición ocurre en diferentes estadios del mismo proceso productivo. Por ejemplo, en la sentencia C-121 de 2006, analizando alegados escenarios de doble tributación en el régimen del impuesto de Industria y Comercio, la Corte Constitucional señaló:

“[L]os problemas jurídicos que se han originado en torno de la norma aplicada son de dos clases: unos, los suscitados por la actividad normativa de los concejos municipales o distritales, que al ejercer sus facultades tributarias han excedido las reglas generales contenidas en el artículo 32 de Ley 14 de 1983, aquí parcialmente acusada, poniendo a los contribuyentes en situación de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, por un mismo hecho económico, en varios municipios; vulnerando con ello la prohibición de doble tributación que emana del principio constitucional de equidad tributaria. Este tipo de problemas jurídicos no proviene de lo que la norma acusada genéricamente prescribe, sino de la forma en que ha sido precisada o reglamentada por algunos concejos municipales. Por ello, la Jurisdicción Contenciosa ha tenido que declarar la nulidad de los acuerdos respectivos.

Otro tipo de conflictos jurídicos es el que se ha suscitado a la hora de aplicar la norma acusada, es decir en el momento en que las administraciones municipales han liquidado oficialmente impuestos a ciertos contribuyentes, haciéndolo de manera tal que éstos resultan pagando el mismo tributo por un mismo hecho económico en más de un municipio. Para la resolución de este tipo de conflictos, la Jurisdicción contenciosa ha acudido a diversos criterios interpretativos, que atienden especialmente a los principios de justicia y equidad tributaria. Así por ejemplo, como arriba se vio, fue la jurisprudencia de esta jurisdicción la que primero explicó que la actividad industrial debía entenderse cumplida en la sede fabril, y que la misma involucraba la comercialización el producto industrial, criterio que fue recogido posteriormente por la Ley 49 de 1970” (subrayas y negrilla fuera del texto original).

1. Como se puede apreciar, la doble imposición puede darse cuando un mismo hecho

económico resulta gravado repetidamente a lo largo de su proceso de realización. En el caso del impuesto de Industria y Comercio esto se presentaba cuando se perseguía tributariamente la producción industrial en su génesis, por el municipio con jurisdicción en la sede fabril, pero también en su culminación -la comercialización del producto industrial-, por aquel municipio en donde se realizaba su venta. La jurisdicción de lo contencioso administrativo fue corrigiendo este escenario de doble imposición reconociendo que el hecho económico era uno solo y que por ello no podrían aplicarse reiteradamente dos tributos sobre esa misma realidad. Esto también se reflejó posteriormente en la Ley. En el mismo sentido, la Corte Constitucional dejó en claro su posición sobre la materia al recomendar al legislador la eliminación de ambigüedades en los textos para evitar situaciones de doble tributación<sup>78</sup>.

1. Es relevante señalar que todas las formas fundamentales de incorporación de bienes al patrimonio ya están siendo objeto de imposición por parte del Estado, de modo que cualquier elemento que entra a formar parte del mismo ya ha sido objeto de algún tipo de gravamen por parte del Estado. En este punto, es importante destacar que el Estado está legitimado para tomar una porción del ingreso de los ciudadanos para financiarse, en atención al acuerdo fundamental plasmado en el artículo 95 constitucional, pero que tal facultad no permite que en el curso de una misma realidad económica se impongan en varias ocasiones gravámenes, bajo la guisa de que el ingreso de alguna manera muta en patrimonio, al final del periodo fiscal, a lo largo de lo que es en realidad un mismo proceso de consolidación.

1. Teniendo esto en cuenta, la mayoría ha debido reconocer que en este caso está ocurriendo lo mismo que se describió en el ejemplo y que fue corregido por la jurisprudencia y la ley en el régimen del impuesto de Industria y Comercio. En el caso que acá se analiza, un solo hecho económico -la percepción de un ingreso-, es gravado en dos ocasiones a lo largo de su proceso de consolidación por dos o más tributos. En primera instancia se grava el ingreso luego de depurar del mismo, costos y gastos asociados a su generación, mediante el impuesto sobre la renta o al reconocer su calidad de ganancia ocasional. Seguidamente, al final del proceso de realización del ingreso, cuando se acumula el capital en forma de ahorro

o inversión, se le grava a través del impuesto al patrimonio. Tal como lo expuso el demandante, los impuestos sobre la renta y al patrimonio terminan por gravar el mismo ingreso del contribuyente.

1. También es importante notar, tal como lo indicó el demandante, que la reiteración en la imposición de gravámenes a la posesión del patrimonio a lo largo del tiempo implica igualmente el desconocimiento de la prohibición de doble imposición. En efecto, a pesar de que formalmente se gravarían patrimonios distintos, pues en la Ley 1943 el hecho generador del tributo lo constituía la posesión de un nivel patrimonial para el 1° de enero de 2019, mientras que la Ley 2010 dispone la activación del tributo por la posesión del mismo nivel patrimonial, pero para el 1° de enero de 2020, el objeto de imposición termina siendo el mismo. Esto es así porque no solamente se persigue el mismo hecho económico del ingreso –como ya se indicó-, sino porque el patrimonio, en tanto representa una reserva de valor –la represa en el ejemplo presentado anteriormente-, tiene dentro de sus características definitorias y esenciales la vocación de permanencia y estabilidad.

1. En el esquema de imposición del impuesto sobre la renta, en el que se tiene en cuenta la variación patrimonial en un determinado periodo de tiempo, es fácil percibir la diferencia entre la riqueza que es objeto de imposición año a año, pues lo que es objeto de gravamen para un determinado periodo no vuelve a ser objeto de gravamen en el siguiente. En este sentido, la renta depurada para un año X solo es objeto de gravamen una única vez, cuando se paga el impuesto de renta correspondiente al periodo X. Como esos dineros ya cubrieron el aporte social asociado a la renta, en el periodo Y no podrán ser objeto de gravamen. Retomando el ejemplo, el agua que pasa por el río en un determinado momento no vuelve a pasar por la bocatoma estatal, de manera que no puede ser objeto de imposición reiterada. Mientras tanto, cuando pretendo extraer valor en un escenario estable, como sería la represa en nuestro ejemplo, la reiteración del tributo implica que estoy imponiendo una carga repetidamente sobre una misma realidad.



1. Así, en el escenario del impuesto al patrimonio, el mismo conjunto de bienes y derechos que lo constituye resulta ser objeto de imposición, tanto cuando el Congreso dispone su aplicación para el periodo X, como para el periodo Y, y así sucesivamente. Esto puede verse para el caso de un ciudadano hipotético que logra constituir un patrimonio por valor de cinco mil millones y un peso para el año 2003. Supongamos que ese patrimonio no varía durante el tiempo, es decir que su valor no se incrementa ni se modifica, ni se generan rentas producto de rendimientos -esto para aislar el efecto de doble tributación derivado de otros impuestos-. El mero hecho de la posesión de ese mismo conjunto de bienes habría sido gravado: (i) por el impuesto al patrimonio establecido por la Ley 863 de 2003, por su posesión al 1° de enero de los años 2004, 2005 y 2006; (ii), luego, el mismo conjunto de bienes habría sido gravado por su posesión a 1° de enero de 2007, impuesto exigible para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, esto por lo establecido en la Ley 1111 de 2006; (iii) también sería gravado para el 1° de enero de 2019, durante la vigencia de la Ley 1943 de 201879; y (iv) habrá de pagar el tributo en cumplimiento de lo establecido en la Ley 2010, por la posesión de los mismos bienes para el 1° de enero de 2020, por los años 2020 y 2021. Como se puede observar, los bienes de nuestro ejemplo son exactamente los mismos y el hecho económico de posesión de un patrimonio, que activó sucesivamente los tributos extraordinarios, es el mismo en todos los casos.

1. La reiteración de impuestos sobre un stock (que es ahorro o inversión), el cual es una realidad eminentemente estática, exhibe características que ponen en duda su constitucionalidad. Esta situación merecería un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte, a fin de esclarecer si un esquema tributario en el que este tipo de gravámenes extraordinarios se repite a lo largo del tiempo resulta realmente compatible con los principios de justicia, equidad y progresividad. Lo cierto es que al régimen del impuesto al patrimonio, tanto el de la Ley 2010 como el de las leyes que le han antecedido, poco le ha interesado el momento en que un determinado componente del mismo fue ingresado a la esfera de control del individuo, el efecto acumulado de la imposición repetida sobre unos mismos bienes a un nivel tributario considerable, o qué tanto valor genera realmente la posesión de un patrimonio como para poder reconocer que su simple mantenimiento revela una capacidad contributiva novedosa. Es el momento para que la jurisprudencia constitucional aborde esta cuestión desde un enfoque más amplio al que se ha utilizado hasta el momento, de modo

que se permita una discusión constitucional rigurosa y verdaderamente sistémica sobre la compatibilidad de estos gravámenes, dados unos lineamientos constitucionales que prohíben decididamente la doble tributación.

1. En suma, quienes suscribimos el presente salvamento de voto encontramos que la prohibición de doble tributación está siendo desconocida en el régimen del impuesto al patrimonio tanto porque está gravando el mismo hecho económico que el régimen de renta, de modo que las tarifas propias del mismo se traslapan con la tarifa del impuesto al patrimonio atacada, como porque la repetición a lo largo del tiempo de tributos a la riqueza implica que la tarifa demandada está destinada a aplicarse sobre bases gravables que ya han pagado tributos derivados de la posesión patrimonial. Derivado de ello, y siguiendo la línea trazada tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, se reconoce la afectación de los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria y con ello, la infracción constitucional. En efecto, la aplicación de una tarifa impositiva sobre un hecho, previa o simultáneamente gravado por otro tributo, desconoce uno de los elementos definitorios del modelo tributario establecido en la Constitución de 1991 y merece por ello ser corregido por la Corte para dar verdadera vigencia al principio de supremacía constitucional.

a. La aplicación de la tarifa demandada supone el establecimiento de un tributo confiscatorio. Violación de los derechos de propiedad y a la iniciativa privada y trasgresión de los principios de equidad y justicia tributaria.

1. Como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional desde sus inicios, la prohibición de los impuestos confiscatorios tiene como fundamento “la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts. 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts. 95 ord. 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la

propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares”<sup>80</sup>. Este enfoque fue desarrollado por el demandante al argumentar que la imposición derivada del impuesto al patrimonio, a los niveles impositivos definidos en el artículo 46 de la Ley 2010 de 2019 y considerado el escenario de doble tributación antes explicado, derivaba en una afectación del derecho de propiedad de los contribuyentes, de un grado tal que implicaba que el sistema tributario se organizaba para operar una confiscación de su patrimonio. De acuerdo con el planteamiento del demandante, en este caso se está frente a uno de esos casos límite, “en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca “casi totalmente” el valor de lo gravado”<sup>81</sup>, defendiendo la idea de que es el efecto compuesto del impuesto al patrimonio con el impuesto sobre la renta y el de la sucesiva aplicación de gravámenes derivados de la mera posesión de un patrimonio, lo que compendiado da lugar a la apropiación por parte del Estado de todo el rédito, o una parte significativa del mismo, de la actividad económica del contribuyente.

1. Esta formulación permite identificar en la demanda la invocación de una figura que la doctrina ha identificado como la confiscación gradual<sup>82</sup>. Sobre ella, se ha explicado que la confiscación, prohibida por la Constitución puede no darse de la manera tradicionalmente asociada a la misma, a través de una acción agresiva e instantánea de desconocimiento del derecho de propiedad, sino que puede presentarse de forma gradual y a través de elementos que se compendian para conseguir el efecto confiscatorio. El efecto contrario a la Constitución de un escenario tal no desaparece por ser multicausal la confiscación tributaria, o por el hecho de que ocurra durante un periodo relativamente largo de tiempo.

1. Para analizar la existencia de la alegada confiscación resulta indispensable analizar la tasa efectiva de tributación de los contribuyentes (que compendiará el efecto de los impuestos sobre la renta y ganancia ocasional, industria y comercio, patrimonio, predial, etc.) y contrastarla con la rentabilidad de la actividad económica razonable del sujeto de la imposición del Estado. Esto nos muestra que en el análisis no debe considerarse solamente el efecto de la tarifa demandada, sino que se requiere entenderla en un contexto en el que su efecto se agrega al de otros tributos que afectan el ingreso del individuo, pues ellos impactan

esa “utilidad” del ciclo productivo que acrecería eventualmente el patrimonio. Asimismo, el resultado de ese análisis sistémico de la carga tributaria debe contrastarse con una realidad económica que indicará un nivel razonable de productividad de los activos y los factores de producción, que le permitirán a la Corte establecer dónde está ese nivel equilibrado de imposición que se requiere para determinar si en realidad se está ante una confiscación<sup>83</sup>.

Esto es importante porque esta forma de abordar el contexto permitirá que a niveles altos de rentabilidad esperada de los factores de producción -por una coyuntura económica favorable-, sea posible extraer del sistema niveles más altos de rentas, sin impactar con ello la razonabilidad del sistema tributario en su conjunto.

1. Adentrándose en el caso concreto, resulta necesario reconocer el efecto compuesto que tienen las tarifas del 1% del impuesto al patrimonio, con una tarifa de renta que puede alcanzar el 39% para el caso de las personas naturales<sup>84</sup>. A esto, eventualmente, pueden agregarse otras cargas tributarias derivadas del impuesto predial, el impuesto de industria y comercio, etc. que tengan incidencia sobre la productividad esperada del trabajo y el capital del contribuyente, al provenir de la percepción de ingresos del sujeto o de uno de los bienes que componen su patrimonio. Como se puede apreciar, el primer componente de la ecuación indica un nivel alto de tributación, en el que gran parte de la “utilidad” en los periodos relevantes para el impuesto al patrimonio está siendo extraída antes de presentarse su acumulación patrimonial. Asimismo, que sobre lo acumulado se está imponiendo una tarifa del 1%, considerable si se tiene en cuenta que para muchos contribuyentes ese mismo patrimonio ya pudo haber sido objeto de imposición en periodos anteriores (ver supra, núm. 28). Asimismo debe analizarse el contexto económico en el que se realiza esta imposición:

\* La inflación para el año 2020 fue del 1.61%<sup>85</sup>, y la inflación año corrido, a marzo de 2021, alcanzó tan solo el 1.51%<sup>86</sup>. La inflación es un indicador relevante del contexto económico, especialmente porque cuando una inversión alcanza la tasa de inflación puede decirse que la misma mantiene el poder adquisitivo de la moneda. Se resalta en este caso la tendencia decreciente de la inflación, e incluso la existencia de cifras negativas del IPC en ciertos sectores de la economía para marzo de 2021<sup>87</sup>, que denotan un riesgo de deflación. Esta

última, para el Banco de la República “[g]eneralmente se identifica como una situación en la que el ritmo de la actividad económica se reduce”<sup>88</sup>, y que “se presenta cuando, dentro de una economía, los ingresos se deprimen y la demanda se debilita y tiende a deteriorarse”<sup>89</sup>.

\* La variación del Producto Interno Bruto para el año 2020 resultó ser negativa, alcanzando un decrecimiento del -6.8%<sup>90</sup>. Sobre este indicador, debe señalarse que tiene una tendencia a mejorar, pues su pico más dramático ocurrió en el segundo trimestre del año, cuando se llegó a una contracción del -15.7%<sup>91</sup>, que disminuyó con el transcurso del periodo. Para el último trimestre del año, y teniendo en cuenta los desastrosos efectos que resultaban los indicadores antecedentes, se dio un crecimiento del 6% respecto del trimestre inmediatamente anterior<sup>92</sup>, sin que por ello se lograra una recuperación que sacara la economía del terreno negativo.

\* En materia de empleo, la tasa de desempleo se ubicó para 2020 en un 15.9%, 5.4% más alta que la registrada en 2019<sup>93</sup>. La tendencia en este caso es estable, pues para febrero de 2021, la tasa se mantenía en 15.9%<sup>94</sup>.

\* La DTF para 2020<sup>95</sup>, se comportó así durante 2020<sup>96</sup>:

Tasas de captación mensuales – depósitos a término fijo (DTF)

Tasa de interés – efectiva anual

Año(aaaa)-Mes(mm)

DTF

2020-12

1.93%

2020-11

1.96%

2020-10

2.03%

2020-09

2.39%

2020-08

2.79%

2020-07

3.34%

2020-06

3.76%

2020-05

4.29%

2020-04

4.55%

2020-03

4.50%

2020-02

4.46%

2020-01

4.54%

Como se puede observar, la tasa disminuyó a lo largo del periodo de manera importante. La DTF para el mes de marzo de 2021 se ubicó en un 1.77%<sup>97</sup>.

\* La Corte Constitucional, entre el 18 de marzo de 2020 y el 5 de junio de 2020, recibió para su revisión 115 decretos legislativos de emergencia<sup>98</sup>, asociados a los estados de emergencia declarados a causa de la pandemia por COVID-19, mediante decretos 417 y 637 de 2020. Muchos de ellos contenían medidas de fomento que se fundamentaban en la evidencia de que todos los sectores de la economía se habían visto afectados significativamente por la pandemia y que ciertos sectores sociales se habían visto especialmente golpeados en su economía por los deterioros en las fuentes de ingreso y en el empleo. Estas razones, en la mayor parte de las ocasiones, fueron tenidas como justificantes de las medidas de contenido económico de carácter extraordinario dispuestas por el ejecutivo, que llevaron en la mayor parte de los casos a declarar su constitucionalidad<sup>99</sup>.

1. Estas circunstancias, especialmente relevantes, dan cuenta de una economía fuertemente golpeada por la pandemia, con cifras realmente preocupantes, que indican que la imposición se desarrolló en un escenario de estrés financiero considerable. Estimamos que un rendimiento razonable de un patrimonio en esta coyuntura podría rondar, tal vez, un 2% o 3%, por lo que la imposición por patrimonio a una tarifa del 1% representará el hecho de que el Estado se está quedando con entre un tercio y la mitad del rendimiento de dicho patrimonio, sin contar de que a esa renta se impondrá ya tributo seguramente superior al 30%. Así, para los periodos en los que se cobró el impuesto al patrimonio (2020 y 2021), lo que se puede apreciar es que la gran mayoría de lo generado por el sujeto obligado se irá en el pago de los impuestos a la renta y al patrimonio, restando muy poco margen para cubrir otros impuestos territoriales aplicables al ingreso (industria y comercio) o a su acumulación (predial), a la atención de las necesidades de la persona y sus dependientes, y restará mucho menos para financiar la generación de más capital. Ni qué decir de las limitaciones que harán

prácticamente imposible el ahorro, tal como lo señaló en su momento el demandante. En este escenario, se reconoce que los efectos del sistema tributario en las finanzas del sujeto impiden de manera significativa, si no por completo, el ahorro y la inversión y lo reducen a trabajar solo para pagar los impuestos de los que es responsable. Esto, como se indicó, nos ubica en un escenario de confiscación.

1. La situación se agrava si se tiene en cuenta que en las circunstancias actuales el patrimonio poseído puede estar teniendo crecimientos negativos o no estar generando rentabilidad. En efecto, muchos de los obligados por el impuesto que tenían unas finanzas sanas para el 1° de enero de 2020, pueden haberse visto afectados por la pandemia de tal modo que ese rendimiento propuesto a manera de ejemplo, del 2% o 3%, no se alcance: ¿cómo podría costearse el impuesto al patrimonio en estas circunstancias?. La única respuesta que se puede dar es que se verán obligados a liquidar bienes durables y productivos para obtener los recursos para cubrir las obligaciones con el fisco. Esto también es propio de escenarios confiscatorios.

1. Es útil para un análisis de esta específica circunstancia el concepto de expropiación indirecta que se incluye en algunos tratados de inversión, que indican su configuración cuando un acto o una serie de actos del Estado tienen un efecto equivalente a una expropiación, pero sin la transferencia formal del título o del derecho de dominio. Como en aquel escenario, el efecto del impuesto al patrimonio constituye un mecanismo a través del cual el Estado está absorbiendo la riqueza del sujeto, que sin rentabilidad alguna, se ve obligado a transferirlo, poco a poco, para poder honrar el pago de sus obligaciones con el fisco. Este efecto se ve magnificado por la sucesiva y repetida imposición de tributos que gravan la mera posesión del patrimonio, que se vienen dando desde 2002 y que no tienen en cuenta de manera clara la rentabilidad derivable de su mera posesión, desconociendo con ello el principio de capacidad contributiva que sustenta el sistema tributario.

1. Ya se aprecia de manera concreta el efecto de confiscación gradual al que se aludía al



inicio de este acápite (ver supra, núm. 32). La afectación acumulada en la imposición de este tipo de tributos debía ser tomada en cuenta en el análisis de constitucionalidad de la medida, así como el efecto potenciador del menoscabo patrimonial que sufre el contribuyente cuando al mismo tiempo debe soportar el gravamen sobre la renta. En muchos casos, la simple posesión de un patrimonio improductivo, o fuertemente afectado por circunstancias económicas adversas que le impiden un mínimo de rentabilidad, significarán que la imposición no se sustentará en una real capacidad contributiva, y llevarán a un escenario en el que toda la actividad productiva del sujeto se tendrá que destinar al pago de impuestos.

1. Es importante notar que el sistema tributario no se construye sobre la noción según la cual el Estado debe apropiarse todos los ahorros o la inversión privadas para repartirlos, sino que en desarrollo del principio de solidaridad, la rentabilidad conjunta de la economía, propiciada por la existencia de instituciones y el poder estatal, debe ser repartida de la manera más equitativa y socialmente deseable. El impuesto al patrimonio, desafortunadamente, está obteniendo solo el primer resultado, y tal efecto resulta extraño e incompatible con el diseño institucional del sistema tributario plasmado en la Constitución de 1991. Lo procedente en este caso era declarar la inconstitucionalidad de la norma a partir del reconocimiento de que, dado un contexto económico bien conocido por el juez constitucional, la presión tributaria que implicaba una tarifa del 1% por concepto de impuesto al patrimonio significaba una carga tributaria desproporcionada. Debía reconocerse que la tarifa del impuesto, al nivel determinado por el legislador, generaba un nivel tal de presión tributaria que hacía que el sistema de gravámenes aplicables al ingreso del contribuyente se tornara confiscatorio, afectando con ello el derecho de propiedad y a la libre empresa del individuo: en efecto, la finalidad de la actividad económica se reduciría a conseguir lo suficiente para poder costear los impuestos aplicables a los periodos 2020 y 2021, situación que no puede derivar de un sistema tributario verdaderamente afincado en principios de equidad y justicia.

a. El impacto de la propiedad de bienes inmuebles en la carga tributaria global y su peso en la composición del patrimonio. Violación del artículo 317 Constitucional y desconocimiento de

las prohibiciones de doble tributación y no confiscatoriedad tributaria.

1. A quienes suscribimos el presente salvamento de voto nos suscita especial preocupación el impacto de la tarifa analizada sobre aquellos patrimonios que se componen total o parcialmente por propiedades inmuebles. Esto por cuanto existe en la Constitución una regla bastante estricta que dispone que “[s]ólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”<sup>100</sup>. Esto, prima facie, impediría que un tributo nacional grave a los individuos por el solo hecho de poseer bienes inmuebles, lo que precisamente parece ocurrir en virtud del régimen previsto en la Ley 2010.

1. En efecto, el régimen del impuesto al patrimonio da cuenta de que está diseñado para perseguir todo tipo de bienes inmuebles. Incluso se puede terminar tributando por la posesión de una casa de habitación, en cuanto su valor supere los \$490.158.000<sup>101</sup>. Aún más, se aclara que están incluidos en la base gravable del tributo “los inmuebles de recreo, segundas viviendas u otro inmueble que no cumpla con la condición de ser el lugar en donde habita la persona natural”. De esta consagración legal derivaría una interpretación según la cual el impuesto al patrimonio está gravando la propiedad inmueble, en contravención del artículo 317 superior, pues el sujeto activo del impuesto al patrimonio es la Nación y no los municipios. Esta circunstancia ha debido ser también objeto de pronunciamiento en esta oportunidad, permitiendo el debate acerca de la compatibilidad de este tipo de tributos con la reserva constitucional de los impuestos sobre la propiedad inmueble. Era esta una oportunidad propicia para revisar el alcance que la Corte había dado a dicha regla constitucional, y la interpretación que de ella se ha hecho en sentencias como la C-711 de 2001 y C-876 de 2002, que evidencian un ejercicio de interpretación que se debate entre una posición contraria a la constitucionalidad de imposiciones patrimoniales que cobijen la propiedad inmueble y otras que la defienden, pretendiendo diferenciar el fenómeno de la posesión del patrimonio como universalidad de la propiedad o posesión de los bienes individualmente considerados que la conforman.

1. Asimismo, y tal como se expuso ampliamente en numerales anteriores, se reconoce un posible escenario de doble tributación y confiscación derivado de la aplicación simultánea del impuesto predial y el impuesto al patrimonio. Esto es así pues quien posee un patrimonio puede perfectamente ejercer la propiedad o ser poseedor de bienes inmuebles, situaciones que ya son gravadas por los municipios y distritos a través del impuesto predial. Esto magnifica el efecto de confiscatoriedad sobre la propiedad del contribuyente, pues a la aplicación simultánea de impuestos sobre la renta, al patrimonio y predial, en un escenario en el que el sujeto pasivo de los mismos no sea capaz de generar un ingreso suficiente para costear con sus rendimientos la carga tributaria, implicará que deberá destinar todo su trabajo y esfuerzo del periodo o una parte significativa del mismo, solo a pagar los gravámenes mencionados.

I. La determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio según se configura en los artículos 43 y subsiguientes de la Ley 2010 de 2019, también supondría una violación autónoma al principio de equidad tributaria

1. Quienes suscribimos el presente salvamento de voto también llamamos la atención frente al hecho de que el método para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio supone una violación del principio de equidad tributaria en tanto individuos con una misma situación fáctica contribuyen sobre el impuesto al patrimonio de manera desigual. Lo anterior teniendo en cuenta que, en desarrollo de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, la Corte ha interpretado que el principio de equidad tributaria es “una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo”<sup>102</sup> que “opera como límite formal y material de la potestad impositiva del legislador”<sup>103</sup>, y que, bajo la redacción del impuesto al patrimonio del artículo 43 y subsiguientes de la Ley 2010 de 2019, distintos contribuyentes respecto de una misma situación fáctica recibirían un trato diferenciado en virtud del umbral creado por el hecho generador del impuesto al patrimonio, de manera que se trasgrede dicho principio constitucional.

1. Al respecto, “[e]l impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al 1 de enero del año 2020, cuyo valor sea igual o superior a cinco mil (\$5.000) millones de pesos”<sup>104</sup> (en adelante “5MM”). Por lo tanto, a los contribuyentes que tengan un patrimonio cuyo valor sea inferior al umbral establecido por la norma, no les aplica el impuesto al patrimonio. Dicho de otro modo, los contribuyentes que tengan patrimonios inferiores a 5MM, gozan de una exclusión del impuesto al patrimonio por los primeros 5MM de su patrimonio. En contraposición, la composición de la base gravable de un contribuyente que supere el umbral de los 5MM se determina incluyendo tanto el valor que supera los 5MM, como los primeros 5MM que para los contribuyentes cuyos patrimonios no llegan al umbral están excluidos del impuesto. De tal manera, sobre el mismo dinero y la misma capacidad económica relativa (lo que resultaría en una misma situación fáctica para los dos contribuyentes), estos no estarían contribuyendo de igual manera, de modo que el diseño del tributo no se acomoda a un esquema compatible con la equidad horizontal.

1. A manera explicativa, supongamos la situación de una persona natural cuyo patrimonio es de 4.500 millones de pesos (Juan), en comparación con otra persona natural cuyo patrimonio es de 10.000 millones de pesos (Mario). Juan, en tanto su patrimonio no es superior a los 5MM, estará excluido del gravamen sobre sus 4.500 millones de pesos. En contraste, Mario tendrá que aplicar la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio sobre una base gravable que equivale a la totalidad de su patrimonio, los 10 mil millones de pesos, en el ejemplo. Así, Mario, respecto de los primeros 4.500 millones de pesos que componen su patrimonio, a pesar de que se encuentre frente a hechos económicos análogos a los de Juan respecto de ese monto específico de patrimonio, tendrá que pagar impuesto sobre el patrimonio sobre ese mismo valor, mientras que Juan, sobre el mismo monto, no tendrá que pagar nada.

1. En efecto, el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones, “a saber: (i) una dimensión vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que implica que el sistema tributario en su integridad sea equitativo y ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen, y

(ii) una dimensión horizontal, en virtud de la cual el legislador debe propender por que los individuos con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera. En otras palabras, exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar”<sup>105</sup>.

1. En el caso concreto, si bien Mario tiene, en general, una capacidad económica superior que Juan, respeto de los primeros 5MM que componen sus patrimonios están en una situación fáctica idéntica, razón por la cual no tiene fundamento constitucional que la base gravable de Mario abarque la totalidad de su patrimonio. De manera que, con el propósito de que la imposición tuviera en cuenta una equidad tributaria desde una dimensión horizontal, la base gravable del impuesto al patrimonio tendría que ser del patrimonio bruto del contribuyente una vez se superase el umbral de los 5MM. Así, la base gravable de Mario sería de cinco mil millones de pesos, y, de esa forma, gozaría de la misma exclusión del impuesto al patrimonio de la que goza Juan.

En los términos anteriores, dejamos consignado nuestro salvamento de voto respecto de la decisión adoptada por la Sala Plena en la sentencia C-039 de 2021.

Fecha ut supra,

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Magistrado

1 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

2 MP. Álvaro Tafur Galvis.

3 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

4 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

5 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

6 “1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta. // 2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno. // 3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno. // 4. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su patrimonio poseído en el país. // 5. Las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2.2.1.2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia”.

7 “El impuesto al patrimonio es un instrumento que busca finalidades suplementarias al impuesto sobre la renta de personas naturales, ya que grava en mayor medida a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva, aumentando la progresividad del sistema tributario. En este sentido, la aplicación conjunta del impuesto al patrimonio con el impuesto de renta acentúa su potencial redistributivo, por cuanto los patrimonios susceptibles de este impuesto corresponden a los de personas con la mayor riqueza”.

8 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

9 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

10 Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-1115 de 2004. MP. Rodrigo Escobar Gil, C-1300 de 2005. MP. Marco Gerardo Monroy Cabra, C-074 de 2006. MP. Rodrigo Escobar Gil y C-929 de 2007. MP. Rodrigo Escobar Gil.

11 Corte Constitucional. Sentencias C-623 de 2008. MP. Rodrigo Escobar Gil y C-024 de 2020. MP. Alejandro Linares Cantillo.

12 Corte Constitucional. Sentencia C-024 de 2020. MP. Alejandro Linares Cantillo.

13 MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

14 Corte Constitucional, entre otras, Sentencia C-330 de 2013. MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

15 Corte Constitucional, Sentencia C-259 de 2008. MP Jaime Araújo Rentería.

16 Ibíd.

17 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-229 de 2015, MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

18 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-330 de 2013. MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

19 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2000, MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

20 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

21 Esta ley fue declarada inexecutable, mediante la sentencia C-481 de 2019. MP. Alejandro Linares Cantillo por vicios de procedimiento en su formación.

22 En la sentencia C-383 de 2019. MP. Alejandro Linares Cantillo, la Corte precisó el concepto de la cosa juzgada constitucional cuyo fundamento es el artículo 243 de la Constitución Política y a través del cual le otorga a las decisiones constitucionales el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas.

24 Al respecto, en la sentencia C-008 de 2017 esta Corte indicó: “[e]n la sentencia C-744 de 2015 se reiteraron las reglas jurisprudenciales de verificación de la existencia de cosa juzgada que establecen que ésta se configura cuando: ‘(...) (i) se proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada en una sentencia anterior; (ii) se presenten las mismas razones o cuestionamientos (esto incluye el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), analizados en ese fallo antecedente; y (iii) no haya

variado el patrón normativo de control'. Es decir, para que se constate el fenómeno se requieren tres elementos: (i) identidad de objeto; (ii) identidad de causa petendi; y (iii) subsistencia del parámetro de constitucionalidad".

25 Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-008 de 2017. MP Gloria Stella Ortiz Delgado; C-228 de 2009. MP. Humberto Antonio Sierra Porto; C-228 de 2015. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado.

26 Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-310 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil y C-516 de 2016. MP. Alberto Rojas Ríos. Respecto de la cosa juzgada formal sostuvo esta Corporación en la sentencia C-334 de 2017. MP. José Antonio Cepeda Amarís: "La cosa juzgada formal recae sobre enunciados normativos cuya constitucionalidad ya ha sido juzgada por la Corte con anterioridad. Se impugna una disposición, es decir, un texto emanado del legislador que ha sido objeto de control constitucional en el pasado...La cosa juzgada formal recae sobre un artículo, un inciso, un numeral o un segmento de estos, constitucionalmente controlado en una ocasión precedente".

27 En la sentencia C-334 de 2017. MP. José Antonio Cepeda Amarís sostuvo la Corte en relación con el fenómeno de la cosa juzgada material: "se predica la existencia de cosa juzgada material en los eventos en los cuales la demanda dirige el ataque, si bien no contra el mismo texto normativo examinado en una sentencia anterior, sí contra un contenido prescriptivo cuya constitucionalidad ya ha sido juzgado antes por la Corte, a partir de una disposición distinta... [E]n la cosa juzgada material, el texto sometido a control mediante una demanda no ha sido examinado antes y, sin embargo, se considera que hay cosa juzgada porque expresa el mismo supuesto de hecho y la misma consecuencia jurídica, tiene los mismos destinatarios y los mismos ingredientes normativos de una regulación juzgada en una sentencia anterior. La cosa juzgada material supone que la constitucionalidad de un contenido normativo, que se desprende del texto ahora acusado, ha sido [resuelta] en una decisión anterior".

28 Corte Constitucional. Sentencia C-008 de 2017. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado.

29 Corte Constitucional. Sentencia C-140 de 2018. MP. Diana Fajardo Rivera.

30 Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-153 de 2002. MP. Clara Inés Vargas Hernández;



C-310 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil; C-829 de 2014. MP. Martha Victoria Sáchica Méndez; C-516 de 2016. MP. Alberto Rojas Ríos y C-096 de 2017. MP. Alejandro Linares Cantillo. Esta Corporación ha distinguido entre disposición y norma: la primera corresponde al texto en que es formulada como el artículo, el inciso o el numeral, en tanto la segunda concierne al contenido normativo o la proposición jurídica (C-096 de 2017. MP. Alejandro Linares Cantillo y C-312 de 2017. MP. Hernán Correa Cardozo).

31 En la sentencia C-334 de 2017. MP. José Antonio Cepeda Amarís sostuvo la Corte acerca de la cosa juzgada absoluta: “implica que una sentencia de la Corte resolvió definitivamente la constitucionalidad de una disposición y, por lo tanto, agotó cualquier otro debate ulterior al respecto... [L]a cosa juzgada absoluta, [implica] como regla general, [que por motivo de] la resolución adoptada por la Corte, [esta no pueda volver a] ocuparse de examinar cualquier cargo contra la norma”.

32 Cfr. C-310 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil y C-516 de 2016. MP. Alberto Rojas Ríos.

33 En la sentencia C-334 de 2017. MP. José Antonio Cepeda Amarís, la Corte sostuvo que la cosa juzgada relativa se presenta “cuando la norma acusada ya ha fue analizada antes por la Corte, solo por uno o unos específicos cargos, en relación con los cuales su incompatibilidad con la Constitución no puede volver a discutirse... [E]n la cosa juzgada relativa la Corte debe volver a conocer las impugnaciones contra aquella, salvo que se funden en los mismos cargos ya resueltos con anterioridad”.

34 Cfr. C-516 de 2016. MP. Alberto Rojas Ríos.

35 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-774 de 2001. MP. Rodrigo Escobar Gil. Esta decisión ha sido reiterada en muchas ocasiones para explicar los diferentes casos y circunstancias en las que se expresa el fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Cfr., asimismo, Corte Constitucional. Sentencias C-505 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil; C-516 de 2016. MP. Alberto Rojas Ríos. C-064 de 2018. MP. José Fernando Reyes Cuartas.

36 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-140 de 2018. MP. Diana Fajardo Rivera.

37 Ver entre otras las sentencias C-427 de 1996. MP: Alejandro Martínez Caballero, donde la Corte señaló que el fenómeno de la cosa juzgada material se da cuando se trata, no de una

norma cuyo texto normativo es exactamente igual, es decir, formalmente igual, sino cuando los contenidos normativos son iguales; C-551 de 2001, MP: Álvaro Tafur Galvis, donde la Corte declaró que había ausencia de cosa juzgada formal o material respecto de los artículos 16 numeral 1° y artículo 17 inciso 2° de la Ley 599 de 2000, pues no se trataba de contenidos normativos idénticos; C-1064/01, MP: Manuel José Cepeda Espinosa, donde la Corte examinó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en relación con omisiones legislativas.

38 Corte Constitucional, C-774 de 2001, MP: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corte analizó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

39 En la sentencia C-447 de 1997, MP. Alejandro Martínez Caballero, donde la Corte sostuvo que “la cosa juzgada material no debe ser entendida como una petrificación de la jurisprudencia sino como un mecanismo que busca asegurar el respeto al precedente. Todo tribunal, y en especial la Corte Constitucional, tiene la obligación de ser consistente con sus decisiones previas. Ello deriva no sólo de elementales consideraciones de seguridad jurídica - pues las decisiones de los jueces deben ser razonablemente previsibles- sino también del respeto al principio de igualdad, puesto que no es justo que casos iguales sean resueltos de manera distinta por un mismo juez. (...) Por ello la Corte debe ser muy consistente y cuidadosa en el respeto de los criterios jurisprudenciales que han servido de base (ratio decidendi) de sus precedentes decisiones. Esto no significa obviamente que, en materia de jurisprudencia constitucional, el respeto al precedente y a la cosa juzgada constitucional deban ser sacralizados y deban prevalecer ante cualquier otra consideración jurídica, puesto que ello no sólo puede petrificar el ordenamiento jurídico sino que, además, podría provocar inaceptables injusticias.”

40 Corte Constitucional. Sentencia C-096 de 2003. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

41 Corte Constitucional. Sentencia C-140 de 2018. MP. Diana Fajardo Rivera.

42 Ibíd.

43 Corte Constitucional, sentencia C-311 de 2002. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

44 MP. Alberto Rojas Ríos.

45 “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”.

46 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

47 MP. María Victoria Calle Correa.

48 MP. Diana Fajardo Rivera.

49 MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

50 MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

51 MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

52 Corte Constitucional. Sentencia C-073 de 2014. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

53 Sentencia C-565 de 2000 reiterada en la Sentencia C-710 de 2005.

54 Sobre este punto, en la Sentencia C-310 de 2002 se dijo que: “De igual manera, la jurisprudencia señala que si la disposición es declarada exequible, la cosa juzgada material, en principio, imposibilita al juez constitucional para ‘pronunciarse sobre la materia previamente resuelta, ya que puede conducir a providencias contradictorias que afecten la seguridad del ordenamiento jurídico, o alteren la confianza legítima de los administrados en la aplicación de la Constitución, o vulneren el principio de la igualdad.’ No obstante, atendiendo al carácter dinámico de la Constitución, que se deriva de su relación directa con la realidad sociopolítica del país, es posible que el juez constitucional se vea obligado a reevaluar la interpretación previamente adoptada en torno al alcance de un determinado texto jurídico, debiendo adelantar un nuevo juicio de inconstitucionalidad; esta vez, a partir de acontecimientos distintos a los que respaldaron la decisión positiva que se adoptó en el pasado –cambios sociales, económicos, políticos o culturales–, aun cuando no se hayan presentado cambios sustanciales o formales en las disposiciones constitucionales que suscitaron su aval inicial. Por supuesto que, en estos casos, la actividad desplegada por el organismo de control constitucional no atenta contra la cosa juzgada material, pues ‘el nuevo análisis parte de un marco o perspectiva distinta, que en lugar de ser contradictorio conduce

a precisar los valores y principios constitucionales y permiten aclarar o complementar el alcance y sentido de una institución jurídica' (...)"'. Cfr., asimismo, Corte Constitucional. Sentencia C-073 de 2014. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

55 En los casos en los que la Corte Constitucional ha declarado la existencia de cosa juzgada material en sentido amplio, la fórmula utilizada en la parte resolutive de la sentencia ha sido la de estarse a lo resuelto en la providencia que analizó previamente el contenido normativo demandado y, en consecuencia, declarar la exequibilidad o la exequibilidad condicionada de la disposición analizada. Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-310 de 2002. MP. Rodrigo Escobar Gil; C-096 de 2003. MP. Manuel José Cepeda Espinosa; C-259 de 2008. MP. Jaime Córdoba Triviño; C-073 de 2014. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Nilson Pinilla Pinilla. SPV. Mauricio González Cuervo y Alberto Rojas Ríos; C-433 de 2017. MP. Antonio José Lizarazo Ocampo. AV. Alberto Rojas Ríos, Cristina Pardo Schlesinger, Gloria Stella Ortiz Delgado, Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Carlos Bernal Pulido, Alejandro Linares Cantillo, Gloria Stella Ortiz Delgado.

56 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

57 La argumentación de la Corte Constitucional en la sentencia C-521 se centró en los siguientes aspectos: i) [l]a jurisprudencia ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del concepto de equidad horizontal y vertical; El primero hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente, y el segundo que implica una mayor carga tributaria, sobre aquellas personas que tienen mayor capacidad económica; ii) [e]l examen tiene como propósito determinar si una medida impositiva cumple o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares, bajo el entendido que la equidad vertical implica que quien más capacidad económica tenga debe aportar en mayor manera; iii) el impuesto al patrimonio es un impuesto de carácter directo cuya tarifa del 1% implementa el principio de equidad horizontal por cuanto todos los sujetos pasivos tienen la misma capacidad económica y están sometidos al mismo porcentaje de tributación; iv) [l]a equidad vertical del impuesto al patrimonio se evidencia en la condición de sujeto pasivo y por ende la aplicación de la tarifa, ya que se limita a quienes dentro de un universo de potenciales contribuyentes, tienen la capacidad de pago. A juicio de la Corte, la marcada diferencia que se produce entre quienes tienen un patrimonio superior a la base gravable y el

resto de personas naturales del país, es un criterio suficientemente razonable de distinción entre los sujetos, por lo que no es pertinente continuar con el test de igualdad, pues no se trata de sujetos en idénticas características; vi) [e]l porcentaje único de la tarifa facilita el recaudo, lo que resulta acorde a la eficiencia que se busca en la percepción del tributo.

58 La sentencia C-521 de 2019 se pronunció sobre los siguientes cargos: “[a]l respecto, los cargos que fueron admitidos para su análisis constitucional son los siguientes: (i) acusa las disposiciones de violar el principio de progresividad por establecer una tarifa proporcional y no gradual del 1% aplicable al patrimonio de personas naturales que superen los cinco mil millones de pesos y, (ii) de violar el principio de igualdad, por establecer una diferencia de trato injustificada entre personas naturales que tienen patrimonios similares (entre aquellos que se acercan a los cinco mil millones y aquellos que lo sobrepasan cerradamente) y entre las personas naturales y las personas jurídicas, pues solo las primeras están obligadas a tributar”. Entre los cargos alegados en la demanda que se examina se encuentra: imponer una tarifa única o proporcional para gravar de la misma manera fortunas que, de hecho, tienen diferentes tamaños y proporciones “viola el principio de igualdad en su enunciado de tratar de manera diferente o desigual a quienes de hecho son diferentes o desiguales”. Para el demandante el hecho de que la misma tarifa del 1% sobre el patrimonio gravable se aplique a todo contribuyente –persona natural– a partir de los 5.000 millones de pesos, infringe el principio de dar trato diferente a quienes se encuentran en situación distinta, toda vez que hay personas con patrimonios de 50.000, 500.000 y 1.000 billones de pesos. En opinión del demandante, este tratamiento para quienes, de hecho, son desiguales en su patrimonio no está constitucionalmente permitido por el artículo 13 superior y es contrario también a los artículos 95 y 363 de la Carta Política “que obliga a que el sistema tributario sea progresivo y todos los impuestos, con excepción de uno, –el impuesto sobre la renta de personas naturales– son de tarifa única es incluso para los impuestos sobre dividendos: 10%”.

60 MP. Alejandro Linares Cantillo.

61 MP. Gloria Stella Ortiz Delgado.

62 MP. Cristina Pardo Schlesinger.

63 En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13259>

64 En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=13754>

65 *Ibíd.*

66 Una definición ampliamente aceptada de “renta” la califica como aquel ingreso capaz de generar un incremento patrimonial. Así, desde la razonable perspectiva del accionante, cuando se aplica el impuesto sobre la renta, que grava el ingreso susceptible de acrecer el patrimonio, ya se está aplicando el poder tributario del Estado respecto de esa fuente de riqueza que, en el escenario de los impuestos al patrimonio, vuelve a ser gravada a pesar de provenir de una misma realidad económica.

67 Ver, Estatuto Tributario, Arts. 299-317.

68 El impuesto al patrimonio es un “impuesto extraordinario” (Estatuto Tributario, Art. 292-2, modificado por el Art. 43 de la L.2010/19.), de manera que no es un mismo gravamen que se modifica con cada reforma normativa, sino que cada vez que se establece surge un nuevo tributo, diferente al que lo precedió, así sus elementos parezcan análogos o similares. En este sentido, cuando se establecen impuestos extraordinarios, como el de patrimonio, no existe una continuidad respecto de otros gravámenes antecedentes, que aunque similares en su configuración, se agotan con la realización de su propósito normativo; ejemplo de esto se aprecia con los impuestos que han gravado la posesión de un patrimonio, en normas que consagraron el impuesto a la riqueza (Leyes 1370 o 1739) e impuestos al patrimonio (Leyes 863, 1111 o 1943), cada uno de los cuales se agotó en su propósito, con la excepción del propio de la Ley 1943, que fue expulsado del ordenamiento por virtud de una decisión de inconstitucionalidad. Así, cuando un tributo extraordinario cumple su finalidad, el legislador debe crear otro gravamen *ex novo*, así pretenda gravar un hecho económico análogo al que antes fue objeto de imposición. Cuando la Corte se ha enfrentado a tributos extraordinarios y a su discontinuidad, ha procedido a diferenciar los gravámenes objeto de análisis verificando cómo sus elementos esenciales resultan diferentes y cómo agotan su propósito normativo o son expulsados del ordenamiento. Esta posición y forma de analizar el nacimiento, extinción y agotamiento de este tipo de tributos que gravan la posesión del patrimonio se desarrolló en la sentencia C-396/2019, cuya regla de decisión instruye el presente análisis.

69 Sentencias C-073/14 versus C-039/21.

70 Sobre este punto resulta especialmente relevante considerar que, tal como lo establecen los artículos 38 de la Ley 1943 y el 46 de la Ley 2010, la tarifa del 1% se aplica al “total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto”, base gravable que en cada uno de los casos es diferente.

71 Art. 19, Ley 1955/2019.

72 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018-“Todos por un nuevo país”.

73 Sentencias C-073/14 y C-039/21.

74 Ibíd.

75 Estatuto Trubutario, Art. 294-2, modificado por el Art. 44 de la Ley 2010/19.

76 Debe anotarse que en el ordenamiento existen indicios de cómo los hechos gravados por el impuesto sobre la renta y los impuestos sobre el patrimonio resultan equivalentes. Así, no solo por la definición de renta que se maneja en el ordenamiento colombiano (gravamen a un ingreso capaz de incrementar el patrimonio), sino también porque muchas veces la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta dependerá de una comparación patrimonial, entre lo que se posee al inicio del periodo gravado y al final del mismo (Al respecto se puede consultar el Estatuto Tributario, Arts. Art. 236 y siguientes).

77 Al respecto se pueden consultar las sentencias C-121/06, C-587/14 y C-056/19. En la primera de estas sentencias, en regla que fue reiterada posteriormente, la Corte manifestó que “como muy bien lo ha explicado el h. Consejo de Estado, [la prohibición de doble tributación] dimana de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior; en efecto, conforme a estos dos principios, no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico, “porque ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política.”” (subrayas fuera del texto original. Se cita la sentencia del Consejo de

Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522) Febrero primero (1º) de dos mil dos (2002). Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla).

78 En la sentencia C-121/06 se dijo: “es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico”. Al respecto también se puede consultar la sentencia C-056/19.

79 Esta ley fue declarada inexecutable con efectos diferidos por la Corte Constitucional en la sentencia C-481/19, en la que se dispuso “que (i) la declaratoria de inexecutable prevista [...] surtirá efectos a partir del primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018; (ii) los efectos del presente fallo sólo se producirán hacia el futuro y, en consecuencia, en ningún caso afectarán las situaciones jurídicas consolidadas”.

80 Sentencia C-409/96-. Pueden también consultarse las sentencias C-364/1993, C-056/19 y C-521/19.

81 Sentencia C-364/93.

82 GONZÁLEZ ORTIZ, Diego, Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto, en Revista española de Derecho Financiero num.160/2013, parte Estudios, Editorial Civitas SA, Pamplona, 2013.

83 Al respecto se dijo en la sentencia C-364/93: “El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de “casos límites”, en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca “casi totalmente” el valor de lo gravado”.

84 Al respecto se puede consultar el Art. 241 del Estatuto Tributario. En él se establece la siguiente tabla tarifaria, aplicable a las personas naturales:

Tomada

de:



[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario\\_pr010.html#241](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr010.html#241).  
Fecha de consulta: 24/04/2021.

85 Ver, por ejemplo  
<https://www.larepublica.co/economia/la-inflacion-de-161-de-2020-es-la-mas-baja-de-la-historia-estadistica-del-dane-3108225>:  
<https://www.portafolio.co/economia/inflacion-de-colombia-durante-2020-547995>. También puede consultarse en:  
[https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Download&Format=excel2007&Extension=.xls&BypassCache=true&lang=es&NQUser=publico&NQPassword=publico123&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%3%ADsticas\\_T%2F1.%20IPC%20base%202018%2F1.2.%20Por%20a%3%B1o%2F1.2.5.IPC\\_Serie\\_variaciones](https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Download&Format=excel2007&Extension=.xls&BypassCache=true&lang=es&NQUser=publico&NQPassword=publico123&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%3%ADsticas_T%2F1.%20IPC%20base%202018%2F1.2.%20Por%20a%3%B1o%2F1.2.5.IPC_Serie_variaciones). Páginas consultadas 24/04/2021.

86 En: [https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/ipc/mar21/IPC\\_divisiones\\_anuales.xlsx](https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/ipc/mar21/IPC_divisiones_anuales.xlsx).  
Fecha de consulta: 24/04/2021.

87 En sectores como Prendas De Vestir Y Calzado, Muebles, Artículos Para El Hogar Y Para La Conservación Ordinaria Del Hogar, Información Y Comunicación, Recreación Y Cultura y Educación. Ver,  
[https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/ipc/mar21/IPC\\_divisiones\\_anuales.xlsx](https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/ipc/mar21/IPC_divisiones_anuales.xlsx). Fecha de consulta: 24/04/2021.

88 En: <https://www.banrep.gov.co/es/contenidos/page/qu-deflaci-n>. Fecha de consulta: 24/04/2021.

89 Ibíd.

90 En:  
<https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/cuentas-nacionales/cuentas-nacionales-trimestrales/pib-informacion-tecnica>. Fecha de consulta: 24/04/2021.

91 En:  
[https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib/bol\\_PIB\\_Ilttrim20\\_produccion\\_y\\_gasto.pdf](https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib/bol_PIB_Ilttrim20_produccion_y_gasto.pdf) Fecha de consulta: 24/04/2021.

92 “Respecto al trimestre inmediatamente anterior, el Producto Interno Bruto en su serie

corregida de efecto estacional y calendario crece 6,0%” En: [https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib/bol\\_PIB\\_IVtrim20\\_produccion\\_y\\_gasto.pdf](https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/pib/bol_PIB_IVtrim20_produccion_y_gasto.pdf). Fecha de consulta: 24/04/2021.

93 Ver: [https://www.larepublica.co/economia/siga-en-vivo-la-rueda-de-prensa-del-dane-sobre-los-resultados-del-desempleo-en-2020-3117875#:~:text=El%20Departamento%20Administrativo%20Nacional%20de,2019%20\(10%2C5%25\);](https://www.larepublica.co/economia/siga-en-vivo-la-rueda-de-prensa-del-dane-sobre-los-resultados-del-desempleo-en-2020-3117875#:~:text=El%20Departamento%20Administrativo%20Nacional%20de,2019%20(10%2C5%25);)  
<https://www.portafolio.co/economia/tasa-de-desempleo-en-colombia-2020-dane-548662>. Fecha de consulta: 24/04/2021.

94 En: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/empleo-y-desempleo#2020>. Fecha de consulta: 24/04/2021.

95 “La tasa DTF promedio mensual se refiere al promedio ponderado por monto de la tasa diaria de CDT a 90 días para bancos, corporaciones financieras y compañías de financiamiento de los días hábiles del respectivo mes”. En: [https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&NQUser=publico&NQPassword=publico123&Action=prompt&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%C3%ADsticas\\_T%2F1.%20Tasas%20de%20Captaci%C3%B3n%2F1.1%20Serie%20empalmada%2F1.1.3%20Mensuales%20-%20\(Desde%20enero%20de%201986\)%2F1.1.3.1.TCA\\_Para%20un%20rango%20de%20fechas%20dado%20\(DTF\)&Options=rdf](https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&NQUser=publico&NQPassword=publico123&Action=prompt&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%C3%ADsticas_T%2F1.%20Tasas%20de%20Captaci%C3%B3n%2F1.1%20Serie%20empalmada%2F1.1.3%20Mensuales%20-%20(Desde%20enero%20de%201986)%2F1.1.3.1.TCA_Para%20un%20rango%20de%20fechas%20dado%20(DTF)&Options=rdf) Fecha de consulta: 26/04/2021.

96 En: [https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&NQUser=publico&NQPassword=publico123&Action=prompt&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%C3%ADsticas\\_T%2F1.%20Tasas%20de%20Captaci%C3%B3n%2F1.1%20Serie%20empalmada%2F1.1.3%20Mensuales%20-%20\(Desde%20enero%20de%201986\)%2F1.1.3.1.TCA\\_Para%20un%20rango%20de%20fechas%20dado%20\(DTF\)&Options=rdf](https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&NQUser=publico&NQPassword=publico123&Action=prompt&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%C3%ADsticas_T%2F1.%20Tasas%20de%20Captaci%C3%B3n%2F1.1%20Serie%20empalmada%2F1.1.3%20Mensuales%20-%20(Desde%20enero%20de%201986)%2F1.1.3.1.TCA_Para%20un%20rango%20de%20fechas%20dado%20(DTF)&Options=rdf) Fecha de consulta: 26/04/2021. Fuente: cálculos Banco de la República con información proveniente de la Superintendencia Financiera.

97 <https://totoro.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&NQUser=publico&NQPassword=publico123>

&Action=prompt&path=%2Fshared%2FSeries%20Estad%C3%ADsticas\_T%2F1.%20Tasas%20de%20Captaci%C3%B3n%2F1.1%20Serie%20empalmada%2F1.1.3%20Mensuales%20-%20(Desde%20enero%20de%201986)%2F1.1.3.1.TCA\_Para%20un%20rango%20de%20fechas%20dado%20(DTF)&Options=rdf Fecha de consulta: 26/04/2021.

98 <https://www.corteconstitucional.gov.co/micrositios/estado-de-emergencia/> Fecha de consulta: 25/04/2021.

99 De un total de 115 decretos, 57 fueron declarados exequibles, 51 fueron declarados parcialmente exequibles o se condicionaron algunas de sus normas, y solo 7 fueron declarados inexequibles. En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/micrositios/estado-de-emergencia/estadisticas.php>. Fecha de consulta: 25/04/2021.

100 Constitución Política, Art. 317.

101 Valor calculado para 2021. La obligación de tributar por cuenta del impuesto al patrimonio se da en aplicación del artículo 295-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 45 de la Ley 2010.

102 Sentencia C-266 de 2019.

103 Sentencia C-183 de 1998.

104 Ley 2010 de 2019, artículo 44.

105 Sentencia C-023 de 2021. Pueden también consultarse las sentencias C-606 de 2019, C-266 de 2019, C-056 de 2019, C-120 de 2018, C-600 de 2015, C-169 de 2014, C-100 de 2014 y C-249 de 2013.

{p}