

TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia C-393/23

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-

Incumplimiento de requisitos de especificidad y suficiencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PRETENDE EL CAMBIO DE PRECEDENTE

CONSTITUCIONAL-Incumplimiento de requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PRETENDE EL CAMBIO DE PRECEDENTE

CONSTITUCIONAL-Requisitos

(...) los actores deben cumplir una estricta carga argumental consistente en “(i) hacer explícitas las razones por las cuales procede apartarse de la jurisprudencia en vigor sobre la materia objeto de escrutinio judicial; y (ii) demostrar suficientemente que la interpretación alternativa que se ofrece desarrolla de mejor manera los derechos, principios y valores constitucionales”. Sobre este asunto, la Corte ha precisado que, “aunque es a la Sala Plena (...) a quien le corresponde materializar un cambio de precedente, quien impugna la constitucionalidad está en el deber de activar dicha competencia, mediante la adecuada estructuración del concepto de la violación, manifestando razonablemente los motivos para el cambio de jurisprudencia”.

CAMBIO DE PRECEDENTE CONSTITUCIONAL-Reglas

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-393 DE 2023

Referencia: expediente D-15115

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y

se dictan otras disposiciones”

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. I. Antecedentes

1. 1. El 11 de enero de 2023, Camilo Hernando Álvarez Bernate presentó demanda de acción pública de inconstitucionalidad, en contra del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

2. Tras admitirse la demanda, la magistrada sustanciadora dictó, por medio del auto de 8 de marzo de 2023, las siguientes órdenes: (i) fijar en lista el proceso; (ii) correr traslado para que la Procuradora General de la Nación rindiera el concepto de rigor y (iii) comunicar la iniciación de este proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República y a los ministros del Interior, de Justicia y del Derecho, así como de Hacienda y Crédito Público. Además, invitó a participar en el proceso a varias entidades, organizaciones y universidades.

. Demanda

1. 1. Norma demandada

3. A continuación, se transcribe la disposición demandada:

“LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

TÍTULO II.

IMPUESTO AL PATRIMONIO.

(...)

Artículo 37. Adiciónese el Artículo 295-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 295-3. Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto del sujeto pasivo poseído a primero (1) de enero de cada año menos las deudas a cargo del mismo vigentes en esa misma fecha, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, sin perjuicio de las reglas especiales señaladas en este Artículo.

En el caso de las personas naturales, se excluyen las primeras doce mil (12.000) UVT del valor patrimonial de su casa o apartamento de habitación. Esta exclusión aplica únicamente respecto a la casa o apartamento en donde efectivamente viva la persona natural la mayor parte del tiempo, por lo que no quedan cobijados por esta exclusión 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.

Parágrafo 1. El valor patrimonial que se puede 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 del bien que se excluye 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 primero (1) de enero de cada año.

Parágrafo 2. En el caso de las personas naturales sin residencia en el país que tengan un establecimiento permanente en Colombia, la base gravable, corresponderá al patrimonio atribuido al establecimiento permanente de conformidad con lo establecido en el Artículo 20-2 del Estatuto Tributario.

Para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que se tienen en cuenta al establecer el patrimonio atribuible a un establecimiento permanente durante un año o periodo gravable, se deberá elaborar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones desarrolladas, activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente forma parte.

Parágrafo 3. Para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio, se seguirán las siguientes reglas:

1 El valor de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), corresponde al costo fiscal determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, actualizado anualmente en los términos del artículo 73 del Estatuto Tributario para las acciones o cuotas de interés social, a partir de su adquisición. Las acciones o cuotas de interés social adquiridas antes del primero (1) de enero de 2006, se entenderán adquiridas en el año 2006.

Si el valor calculado conforme a la anterior regla es mayor al valor intrínseco de las acciones, se tomará este último.

El valor intrínseco se calculará dividiendo el patrimonio contable a primero (1) de enero de cada año, entre las acciones o cuotas de interés social en circulación.

2. En el caso de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el valor corresponderá al valor promedio de cotización del mercado del año o fracción de año,

inmediatamente anterior a la fecha de causación del impuesto.

El tratamiento previsto en los numerales 1 y 2 será aplicable para determinar el costo fiscal a declarar de los derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales, de acuerdo con el Artículo 271-1 del Estatuto Tributario, en lo que no sea contrario a estos numerales.

3. Las participaciones en fundaciones de interés privado, trusts, seguro con componente de ahorro material, fondos de inversión o cualquier otro negocio fiduciario en el exterior, se asimilarán a derechos fiduciarios y en este caso se aplicará lo dispuesto en los Artículos 271-1 y 288 del Estatuto Tributario.

Para estos efectos, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos subyacentes, el declarante del impuesto al patrimonio será el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido a la fundación de interés privado, trust, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario. Lo anterior sin consideración de la calidad de discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor del fiduciario o de un tercero. En caso del fallecimiento del fundador, – constituyente u originario, la sucesión ilíquida será el declarante dé dichos activos, hasta el momento -en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales. En caso de que el fundador, constituyente u originario no pueda ser determinado o la sucesión ya haya sido liquidada, los declarantes serán los beneficiarios directos o indirectos de los activos, aun si su beneficio está sometido a condiciones o plazos o no tengan control o disposición de los activos, con independencia de que no gocen de la propiedad o posesión del bien.

Lo previsto en este párrafo para la determinación de la base gravable, sólo tiene efectos en el impuesto al patrimonio y no podrá ser aplicado a otros impuestos.

Parágrafo 4. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo 3 del presente Artículo, cuando se trate de acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional

según lo determine la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos. En estos casos, el valor de las acciones o cuotas de interés social será al costo fiscal:

1. Que la sociedad sea una sociedad emergente innovadora, es decir, que su constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el desarrollo de un negocio innovador y escalable e involucre dentro de su actividad económica principal el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de I+D+i, con concepto favorable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;
2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT de inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables inmediatamente anteriores, a cambio de al menos el cinco por ciento (5%) de la participación en el capital de la sociedad;
3. Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior;
4. Que el costo fiscal de las acciones de uno o varios de los accionistas no fundadores o iniciales de la sociedad sea por lo menos tres (3) veces su valor intrínseco con base en el patrimonio líquido de la sociedad a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

El anterior tratamiento durará por un término de cuatro (4) años desde el momento de recibir la inversión, con el cumplimiento de todos los requisitos en mención”.

2. Trámite de admisión

5. El actor explicó que en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, la Corte Constitucional se pronunció respecto de la exequibilidad de impuestos similares al sub examine, previstos por el Decreto 1838 de 2002 y por la Ley 863 de 2003. Sin embargo, afirmó que en este asunto no se configura la cosa juzgada formal o material. Lo primero, porque “el artículo 37 de la Ley 2277 del 13 de diciembre del 2022 (...) no ha sido objeto de conocimiento de la Corte Constitucional”. Lo segundo, porque tales impuestos eran

“extraordinarios y temporales”, que no ordinarios y permanentes, como lo es el artículo 37 ibidem. Además, dichos artículos “se inscriben en contextos facticos y jurídicos distintos” al impuesto sub examine. En concreto, el accionante precisó que tales impuestos fueron previstos, de un lado, por “el Decreto 1838 del 2002, que era aplicable por una sola vez, el 2002”, habida cuenta del Estado de Conmoción Interior declarado ese año, y, de otro lado, por la Ley 863 de 2003, que diseñó un impuesto al patrimonio “para aplicarse en los años gravables 2004, 2005 y 2006”, con el fin de sanear las finanzas públicas. Por tanto, el demandante adujo que las referidas sentencias constituyen precedente relevante, “pero no impiden que [la] Corte proceda a analizar el cargo planteado”.

6. Conforme a lo anterior, el actor propuso el cambio del precedente de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004. Según explicó, este cambio se justifica porque la Corte Constitucional basó su jurisprudencia en premisas equivocadas. A su juicio, en dichas providencias, la Corte (i) utilizó precedentes relacionados con el impuesto sobre la renta; (ii) definió “el patrimonio desde una perspectiva ajena al objeto y finalidades del derecho tributario”, al diferenciarlo de la propiedad y su explotación, y (iii) justificó “la existencia de un objeto de gravamen distinto”, perdiendo de vista que “perseguían la misma fuente de riqueza”. Esto, precisó, aminora “la garantía constitucional que indica que ‘[s]olo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble’”; al permitir a otras entidades hacerlo, impacta la autonomía territorial de manera negativa; altera “el balance constitucional impositivo entre Nación y los municipios”; permite “la doble imposición sobre la misma fuente de riqueza” y afecta la propiedad inmueble, “al permitir múltiples gravámenes simultáneos, amenazando un escenario de confiscación”.

7. Según el demandante, la interpretación correcta del artículo 317 de la Constitución Política implica comprender que solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble. En su opinión, “[b]asta revisar los antecedentes históricos del artículo 317 de la Constitución para anotar que la norma tuvo su origen en algunas de las causas abanderadas por los Constituyentes, relacionados con fortalecer la autonomía y capacidad de las entidades territoriales, realizar la función social de la propiedad, proteger el medio ambiente. Durante dicho ejercicio el Constituyente determinó que el municipio, como unidad fundamental de la organización territorial, debía jugar un papel principal en la vida del Estado”. Por tanto, señaló que la Corte Constitucional podría (i) reconocer que la reserva prevista por la norma constitucional no se refiere solo al impuesto predial; (ii) precisar que las únicas excepciones

son aquellas dispuestas por el Constituyente y (iii) replantear la distinción entre propiedad inmueble y patrimonio, pues, para el demandante, “la imposición patrimonial recae sobre una fuente de riqueza ubicada en la propiedad que debe ser reservada a los municipios”. De lo contrario, se afectaría la autonomía de las entidades territoriales.

8. Inadmisión y escrito de corrección. Mediante el auto de 14 de febrero de 2023, la magistrada sustanciadora inadmitió la demanda. Al respecto, indicó que el demandante no fue claro en relación con (i) el contenido normativo demandado y (ii) la solicitud concreta de su demanda. En consecuencia, la magistrada sustanciadora invitó al demandante a precisar “(i) si la demanda recae, de manera exclusiva, sobre aquellas referencias a bienes inmuebles contenidas en el artículo 37 demandado y, por tanto, (ii) si lo que pretende es que las referidas expresiones sean excluidas de la base gravable del impuesto al patrimonio”. Por lo demás, le indicó que, “si la demanda reca[ía] sobre el artículo 37 en su integridad”, tendría “que desarrollar las razones por las cuales, en su criterio, dicho artículo resulta inconstitucional”.

9. El 17 de febrero de 2023, el demandante presentó escrito de corrección. En este, aclaró que la demanda “no recae sobre la totalidad del artículo 37” de la Ley 2277 de 2022. Por el contrario, esta versa “exclusivamente (sic) sobre la inclusión de los bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio”. En este sentido, precisó que, mediante la acción pública de inconstitucionalidad, “pretende exclusivamente que la propiedad inmueble sea excluida de la base gravable del impuesto al patrimonio”. Así las cosas, solicita que (i) “mediante la declaración de inexecutable parcial de la disposición demandada, [la Corte] excluya los bienes inmuebles de la base gravable del impuesto al patrimonio” y (ii) reconozca que la distinción entre los conceptos de “propiedad inmueble” y “propiedad inmueble agrupada en patrimonio”, en los cuales se sustenta el impuesto del orden nacional, es inadecuada “en el contexto tributario e incompatible con la eficacia de las normas constitucionales en cuanto a la autonomía y finanzas de las entidades territoriales”.

10. Cargo admitido. El 8 de marzo de 2023, la magistrada sustanciadora admitió el único cargo formulado por el demandante en contra del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, por la presunta vulneración del artículo 317 de la Constitución Política. En concreto, la magistrada sustanciadora precisó que, conforme al escrito de corrección de la demanda, el accionante fue claro en señalar que la demanda versa, de manera exclusiva, sobre la

inclusión de los bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio. De acuerdo con lo expuesto por el demandante, esto desconoce la reserva prevista por el artículo 317 de la Constitución Política, a favor de los municipios. Asimismo, la magistrada sustanciadora indicó que el actor identificó el precedente relevante y solicitó a la Corte su modificación. En concreto, señaló que el precedente fijado por la Corte en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 es relevante en la materia. Sin embargo, señaló que dicho precedente debe ser modificado porque, en su criterio, la Corte minimizó la garantía prevista por el artículo 317 de la Constitución Política y se fundó en premisas equivocadas. Esto último, porque (i) utilizó precedentes relacionados con el impuesto sobre la renta; (ii) definió “el patrimonio desde una perspectiva ajena al objeto y finalidades del derecho tributario”, al diferenciarlo de la propiedad y su explotación, y (iii) justificó “la existencia de un objeto de gravamen distinto”, con lo cual, perdió de vista que “perseguían la misma fuente de riqueza”. Esto, además de propiciar un escenario confiscatorio, afectaría la autonomía de las entidades territoriales.

11. Por último, la magistrada sustanciadora advirtió que el actor precisó que la interpretación “correcta” del artículo 317 de la Constitución Política implica comprender que solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble. En particular, señaló que la Corte podría (i) reconocer que la reserva prevista por el artículo 317 de la Constitución Política no se refiere solo al impuesto predial; (ii) precisar que las únicas excepciones a dicha reserva son aquellas dispuestas por el Constituyente y (iii) replantear la distinción entre propiedad inmueble y patrimonio. Para el demandante, “la imposición patrimonial recae sobre una fuente de riqueza ubicada en la propiedad que debe ser reservada a los municipios”.

3. Intervenciones

12. Durante el término de fijación en lista se recibieron trece intervenciones. Seis intervinientes solicitaron a la Corte que profiriera una decisión inhibitoria o, en su defecto, de exequibilidad; dos solicitaron la exequibilidad condicionada y tres solicitaron la inexequibilidad de la disposición demandada. A su vez, el Viceprocurador General de la Nación solicitó a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición demandada. La directora del Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes y el representante de la Federación Colombiana de Municipios, aunque allegaron escrito de intervención, no plantearon solicitud de constitucionalidad alguna. En sus escritos, precisaron que intervienen con la intención de

“aportar elementos y argumentos” al debate constitucional.

13. La siguiente tabla relaciona el sentido de las solicitudes de los intervinientes y del Viceprocurador General de la Nación:

Intervinientes

Solicitud

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Inhibición o Exequibilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Inhibición o Exequibilidad

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Inhibición o Exequibilidad

Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia

Exequibilidad

Universidad Pontificia Bolivariana de Medellín

Exequibilidad

Asociación Colombiana de Ciudades Capitales – Asocapitales

Exequibilidad

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

Exequibilidad condicionada

Pontificia Universidad Javeriana

Exequibilidad condicionada

John Alirio Pinzón Pinzón

Inexequibilidad

Harold Sua Montaña

Universidad de Antioquia

Inexequibilidad

Universidad de los Andes

Sin solicitud concreta

Federación Colombiana de Municipios

Sin solicitud concreta

Viceprocurador General de la Nación

Exequibilidad

14. A continuación, se relacionan las razones expuestas por los intervinientes, agrupadas de acuerdo con el sentido de la solicitud formulada, así como el concepto del Viceprocurador General de la Nación.

3.1. Solicitudes de inhibición o, en su defecto, de exequibilidad

15. De un lado, los intervinientes señalaron que la Corte debería declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo, por cuanto la demanda “no cumple con los requisitos de procedibilidad, frente a la presunta vulneración del aparte demandado”. En particular, señalaron que “el actor no identificó con total precisión y claridad cuál o cuáles son los apartes del artículo 37 de la Ley 2022 (sic) que son parcialmente demandados”. Por el contrario, “se limitó a decir que la demanda ‘no recae sobre la totalidad del artículo 37, pero exclusivamente (sic) sobre la inclusión de los bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio’”. Esa “falencia formal, que es insuperable, impide identificar el

objeto específico del fallo de constitucionalidad”. Además, en cuanto al cargo asociado a la necesidad de modificar el “precedente vinculante” fijado por las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, manifestaron que “no cumple el requisito de suficiencia”. Esto, porque si bien el demandante indicó que “la propiedad inmueble debe ser excluida de la base gravable del impuesto al patrimonio, pretendiendo que la Corte reconozca que la distinción que la jurisprudencia constitucional ha hecho entre propiedad inmueble y el patrimonio es inadecuada”, no expuso “ninguna razón para justificar la necesidad de cambiar [dicho] criterio jurisprudencial”. Por lo demás, los intervinientes coincidieron en señalar que, en el presente asunto, se configura la “cosa juzgada material”, porque “la Corte (...) ya se ha pronunciado [sobre este asunto] en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004”. En estas sentencias, la Corte aclaró que “no todo gravamen que se pueda relacionar con la propiedad inmueble se encuentra cobijado por la prohibición contenida en el artículo 317 de la Constitución”.

16. De otro lado, para defender la exequibilidad de la disposición demandada, los intervinientes indicaron que “(i) el artículo 317 no prohíbe que el impuesto al patrimonio incluya la propiedad inmueble en la base gravable; (ii) el artículo demandado no desconoce la autonomía municipal y (iii) la norma demandada garantiza mayor progresividad en el sistema tributario, comoquiera que llama a contribuir con la financiación del gasto público a la porción de la población colombiana que ostenta mayor capacidad contributiva”. Primero, señalaron que el “artículo 317 superior no tiene el alcance absoluto que el actor pretende asignarle”. A su juicio, el artículo 317 constitucional “no prohíbe que la propiedad inmueble —en tanto manifestación genérica de capacidad económica, i.e., materia imponible— sea considerada por el legislador para establecer un tributo del orden nacional, pues de otro modo no se avalaría la existencia de contribuciones de valorización del orden nacional”. En concreto, dicha disposición “no se refiere a la propiedad inmueble en cuanto género”. Por el contrario, “se refiere a la propiedad inmobiliaria en cuanto sí, esto es, en forma específica”, y “ello equivale a decir que el precepto constitucional alude a la propiedad inmobiliaria en cuanto ‘aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible’”. De ahí que lo que se proscribe es que un tributo del orden nacional grave en forma específica a la propiedad inmueble. En conclusión, dado que “el impuesto al patrimonio no contempla como aspecto material de su hecho imponible a la propiedad inmueble”, en tanto “grava el patrimonio total de una persona, que incluye no solo la propiedad de bienes inmuebles sino también otros activos como acciones, títulos, (...) deudas, [es decir] el patrimonio neto del contribuyente”,

“no vulnera la reserva del artículo 317 superior”.

17. Segundo, indicaron que “el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022 es acorde con la finalidad última del artículo 317 constitucional, que consiste en garantizar la autonomía fiscal de los municipios”. Esto, por cuanto “la existencia de un gravamen al patrimonio del orden nacional no afecta el recaudo, gestión u administración del impuesto predial unificado de los municipios en ninguna manera. Tampoco se crearon previsiones que incorporaran descuentos, compensaciones o deducciones imputables al IPU y que derivaran en una afectación de las finanzas municipales”. Por último, los intervinientes precisaron que “un sistema tributario debe obedecer a principios básicos, entre ellos la equidad y justicia tributaria, para que atienda el deber de contribución con los fines del Estado (Artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política), para quienes ostentan mayor capacidad económica”. En su criterio, “la capacidad económica es fundamento para materializar la igualdad y la generalidad del tributo y dependiendo de la fuerza económica que tiene la persona para generar capacidad contributiva”. En este contexto, “el hecho de que los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio correspondan a un pequeño grupo de la población colombiana y que den cuenta de tener capacidad contributiva, muestra que el Legislador buscó materializar el concepto de solidaridad y redistribución de los ingresos para proteger a la población más vulnerable”. En particular, señalaron que “según datos del DANE para el año 2021, el ingreso per cápita del 1.8% de los hogares era superior a \$3.718.204. Esto, traído al contexto del impuesto al patrimonio implica que la proporción de contribuyentes es muy baja en el agregado de la población colombiana”.

3.2. Solicitudes de exequibilidad condicionada

18. Los intervinientes señalaron que “el hecho de incluir dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio el valor de los bienes inmuebles del contribuyente implica violar el artículo 317 superior”. Esto, debido a que “un tributo de rango nacional termina gravando la propiedad inmueble”; lo cual desconoce “la reserva absoluta que el constituyente estableció en favor de los municipios”. En su opinión, “no es correcta (...) la tesis de que no se deben considerar individualmente los bienes que componen el patrimonio del contribuyente, sino la masa misma, a efectos del impuesto al patrimonio”. Al respecto, precisaron que “no se debe confundir la circunstancia de que la propiedad inmueble pueda servir de referente para establecer la sujeción pasiva del contribuyente al impuesto al patrimonio con el hecho de que

se grave de forma directa al integrar la base gravable del tributo en cuestión”. En su criterio, “una cosa es que la propiedad inmueble y su valor no se excluyan ni deban excluirse para efectos de determinar la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio de un determinado contribuyente; y otra, muy distinta, es que, por la vía de su inclusión dentro de la base gravable del tributo, quede la propiedad inmueble sometida a un impuesto de carácter nacional en abierta violación al artículo 317 constitucional”.

19. Conforme a lo anterior, precisaron que “la norma demandada incurre en una omisión legislativa relativa, por no haber establecido la exclusión general de los bienes inmuebles como elementos que integran la base gravable del impuesto al patrimonio, situación que vulnera el artículo 317 de la Constitución Política”. Dicha omisión, impone declarar “la exequibilidad condicionada del artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, en el entendido de que se excluya de manera general la propiedad inmueble de la base gravable del impuesto al patrimonio, suprimiendo las limitaciones que se configuraron en la norma en lo que a bienes inmuebles se refiere”. En adición, explicaron que el “patrimonio es un concepto económico que se puede medir. En ese sentido, no es necesario acudir a los conceptos del derecho civil y a la doctrina, para efectos de entender el tributo en comento, y más, cuando hay normas especiales que establecen claramente qué se entiende por patrimonio”. A su juicio, “siendo un tema tributario se debe abordar a partir de lo que el Estatuto Tributario regula y de este se desprende claramente una intención de darle un papel protagónico a cada uno de los elementos que lo conforman”.

3.3. Solicitudes de inexecutable

20. Los intervinientes indicaron que, conforme al “artículo 317 de la Constitución Política, (...) solamente los municipios tienen la facultad constitucional de imponer tributos sobre la propiedad”. No obstante, “el aparte demandado tiene el efecto práctico de crear un impuesto nacional que gravará un hecho económico que, por expresa disposición constitucional contenida en el artículo 317 de la Constitución Política, sólo puede ser gravado por los municipios”. En su criterio, “la tesis de la sentencia C-876 de 2002 en cuanto a que el patrimonio es una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen (...) es sin lugar a dudas una afirmación sin ningún fundamento lógico ni jurídico y mucho menos conforme con la Constitución Política, ya que el artículo 317 de la Carta (...) no señala que la prohibición de esa norma constitucional se aplique solamente cuando se grave

directamente la propiedad inmueble por una entidad diferente a los municipios”. Por el contrario, “dicha prerrogativa en favor de los municipios no distingue si el gravamen sobre la propiedad inmueble es en forma directa o indirecta, de manera que la interpretación de la Corte sobre el tema no resulta adecuada con el precepto constitucional”.

21. Asimismo, los intervinientes precisaron que “los objetos imponible [del impuesto predial y el impuesto al patrimonio] coinciden”. En efecto, “desde la teoría económica, los tributos pueden imponerse sobre tres tipos de hechos económicos, a saber: el patrimonio, la utilidad y el consumo. Teniendo en cuenta que los bienes inmuebles integran el patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto que grava este hecho económico, y que el fundamento del impuesto predial es la propiedad inmueble, puede concluirse que existe coincidencia en cuanto al objeto imponible en estos dos tipos de impuestos”. En últimas, a su juicio, “el patrimonio es un concepto económico que implica analizar la realidad económica de quien lo posee. En tal sentido, este concepto está compuesto de todos los activos que se posean, entendiendo por activos todo bien apreciable en dinero, a lo cual se le debe restar los pasivos que se posean, entendidos como las deudas o créditos que la persona tiene por pagar”. Conforme a lo anterior, “no es posible entender el patrimonio sin los elementos que lo integran, es decir, bajo una relación continente – contenido. En otras palabras, si bien el patrimonio son los activos depurados por los pasivos, y en eso radica su mayor diferencia, es imposible llegar al patrimonio, sin previamente haber considerado los activos”.

3.4. Manifestaciones

22. La directora del Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes intervino con la intención de “aportar elementos y argumentos” al debate constitucional. Sin embargo, no planteó solicitud de constitucionalidad alguna. Es más, en su escrito precisó que “el concepto que se rinde no compromete en absoluto la opinión de la Universidad de los Andes respecto de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma”. En concreto, la interviniente señaló que, doctrinariamente, “se puede entender que el patrimonio es el conjunto de derechos, bienes y obligaciones que tiene una persona natural o jurídica en un momento determinado, los cuales contienen una valoración económica respecto de sus características, las cuales van a incidir directamente en los efectos fiscales del país”. En consecuencia, “el patrimonio indica la capacidad contributiva y una riqueza potencial por ello, un impuesto al patrimonio equivale a un impuesto sobre la renta líquida vital y no sobre la efectiva”. Así

mismo, indicó que, “el impuesto al patrimonio pudiera incidir en la autonomía fiscal de los municipios debido a que, al ser un tributo nacional, afecta directamente la capacidad de los municipios de gravar los bienes inmuebles correspondientes dentro de sus jurisdicciones”. En su criterio, “el objeto imponible coincide entre los impuestos predial y al patrimonio debido a que, conceptualmente, a pesar de que el impuesto al patrimonio tiene por hecho imponible el capital líquido acumulado de una universalidad de bienes en cabeza de la persona jurídica o natural que fueren sujetos pasivos de tal carga fiscal, en una fecha determinada, tratándose entonces de un impuesto general, su objeto imponible será el patrimonio en su totalidad; y, por su parte, el impuesto predial es un impuesto específico que tiene por hecho imponible la propiedad o posesión que se ejerza sobre un bien inmueble”.

23. La Federación Colombiana de Municipios solicitó tener “en cuenta los argumentos expuestos a fin de proteger la autonomía fiscal otorgada constitucionalmente a través de la reserva de la facultad de gravar inmuebles exclusivamente en cabeza los municipios”. Según indicó, “el impuesto al patrimonio se grava con base en el patrimonio bruto y este está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por los contribuyentes”. Además, “con base en la definición del patrimonio bruto y atendiendo a que el artículo 261 del Estatuto Tributario no discrimina entre bienes muebles o inmuebles, estos últimos hacen parte de dicho patrimonio. Tan hacen parte los bienes inmuebles para la determinación del patrimonio bruto que el inciso segundo del artículo demandado señala como exclusión 12.000 UVT del valor patrimonial del inmueble de habitación”. Por lo anterior, concluyó que “los inmuebles de los contribuyentes juegan un papel determinante en el cálculo de las bases gravables de los dos impuestos comparados. Toda vez que a partir del avalúo catastral de un inmueble se impone el impuesto predial y dicho concepto es contabilizado en el cálculo del patrimonio bruto del contribuyente para la imposición del impuesto al patrimonio”.

3.5. Concepto del Viceprocurador General de la Nación

24. El Viceprocurador solicitó la exequibilidad de la disposición demandada. En su escrito, señaló que, “con el propósito de fortalecer las finanzas locales, la Asamblea Nacional Constituyente de 1991 dispuso en el artículo 317 Superior que ‘solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble’. Sin embargo, esto “no obsta para que otras entidades impongan contribución de valoración’”. Al respecto, precisó que “la jurisprudencia

constitucional ha sostenido que el artículo 317 establece ‘una salvaguarda para los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte del impuesto predial, con el fin de reservar para ellos esta fuente de ingresos. Es por ello que solamente los municipios podrán gravar la propiedad inmueble’. A su juicio, tal reserva “está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la nación de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria”. Máxime, si se tiene en cuenta que la Corte “ha aclarado que ‘la prohibición contenida en el artículo 317 superior solamente se refiere a aquellos casos en que se pretenda, por entidades diferentes a los municipios, establecer tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria’”. Así, “la referida limitación es inaplicable cuando se trata de: (a) gravámenes relacionados con los rendimientos que se obtienen por valorización de la propiedad o por su enajenación, así como (b) frente a tributos de naturaleza personal, por ejemplo, el impuesto al patrimonio”.

25. En torno a esto último, explicó que “en la sentencia C-990 de 2004, la Corte Constitucional advirtió que el patrimonio es una universalidad jurídica diferenciable de los bienes que la componen y, por lo tanto, el impuesto al mismo recae sobre aquella y no, en particular, sobre alguno de estos últimos que la integran. Entonces, no puede sostenerse que dicho tributo afecta directa y específicamente un bien inmueble a efectos de aplicar la prohibición establecida en el artículo 317 Superior”. Asimismo, la Corte “ha señalado que desde una perspectiva constitucional no resulta problemático el cobro paralelo de los impuestos predial y al patrimonio, dado que no se trata de una doble tributación”. Así las cosas, advierte “que la prohibición establecida en el artículo 317 de la Carta Política no es aplicable frente al tributo que consagra la norma demandada. Lo anterior, puesto que la disposición establece un impuesto que no recae directa y específicamente sobre la propiedad inmueble, en tanto grava al patrimonio del contribuyente, entendido como la universalidad de sus bienes y derechos en conjunto”.

26. Por último, indicó que “es pertinente recordar que ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan como parámetro o referente para la determinación de la renta de los contribuyentes”.

. Consideraciones

27. La Corte Constitucional es competente para ejercer el control de constitucionalidad de la norma demandada, conforme a lo previsto por el artículo 241.4 de la Constitución Política.

2. Cuestión previa. Ineptitud de la demanda por incumplimiento del requisito de suficiencia

28. Previo al examen de constitucionalidad de la disposición demandada, la Sala Plena estudiará, a título de cuestión previa, la aptitud sustantiva de la demanda. Esto, por cuanto algunos de los intervinientes sostuvieron que en el presente caso la Corte debería proferir una decisión inhibitoria ante la ineptitud sustancial del cargo formulado.

29. La Corte Constitucional ha señalado que el análisis de aptitud de la fase de admisión “es apenas una primera evaluación sumaria de la impugnación”. En consecuencia, dicho estudio “no compromete ni limita la competencia de la Sala Plena al conocer del proceso, (...) en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos”. La Corte ha reiterado de manera uniforme que, “antes que nada, le corresponde determinar si hay, o no, lugar a decidir de mérito el asunto y en relación con cuáles disposiciones o fragmentos”.

30. El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 prevé que, en las demandas de acción pública de inconstitucionalidad, los actores deben: (i) señalar las normas acusadas como inconstitucionales y transcribirlas por cualquier medio; (ii) indicar las normas constitucionales infringidas; (iii) exponer las razones que sustentan la acusación, esto es, el concepto de violación; (iv) precisar el trámite legislativo impuesto por la Constitución Política para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso, y (v) expresar la razón por la cual la Corte es competente para ejercer control de constitucionalidad sobre la norma demandada.

31. En adición, la Corte ha sostenido que, previo a emitir decisión de fondo, debe verificar que la demanda contenga auténticos cargos de inconstitucionalidad. En este sentido, desde la sentencia C-1052 de 2001 ha reiterado que, para configurar auténticos cargos de inconstitucionalidad, la demanda de inconstitucionalidad debe fundarse en razones “(i) claras, es decir, 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”. Estas exigencias constituyen una carga mínima de argumentación para quien promueva demanda de acción pública de inconstitucionalidad.

32. Por último, la jurisprudencia constitucional también ha señalado que cuando la demanda se dirige a cuestionar y, en consecuencia, solicitar el cambio del precedente constitucional, “debe aportar unos elementos razonables para motivar la competencia de la Corte para alterar sus reglas de decisión previamente establecidas”. En particular, los actores deben cumplir una estricta carga argumental consistente en “(i) hacer explícitas las razones por las cuales procede apartarse de la jurisprudencia en vigor sobre la materia objeto de escrutinio judicial; y (ii) demostrar suficientemente que la interpretación alternativa que se ofrece desarrolla de mejor manera los derechos, principios y valores constitucionales”. Sobre este asunto, la Corte ha precisado que, “aunque es a la Sala Plena (...) a quien le corresponde materializar un cambio de precedente, quien impugna la constitucionalidad está en el deber de activar dicha competencia, mediante la adecuada estructuración del concepto de la violación, manifestando razonablemente los motivos para el cambio de jurisprudencia”.

33. La Sala encuentra que los requisitos argumentativos del cargo fundado en la necesidad de modificación del sentido de la jurisprudencia deben también analizarse de cara a las condiciones que exige esa modificación. Así, la Corte ha establecido que los cambios jurisprudenciales responden a requisitos definidos, a saber (i) la existencia de determinadas circunstancias específicas y de una “estricta exigencia argumentativa”; (ii) que no se trate del ejercicio de una simple competencia discrecional; (iii) que se funde en una justificación que no solo “considere que la interpretación actual es un poco mejor que la anterior, puesto que el precedente, por ese solo hecho de serlo, goza ya de un plus, pues ha orientado el sistema jurídico de determinada manera”; y (iv) es necesario que se aporten “razones que sean de un peso y una fuerza tales que, en el caso concreto, primen no sólo sobre los criterios que sirvieron de base a la decisión en el pasado sino, además, sobre las consideraciones de seguridad jurídica e igualdad que fundamentan el principio esencial del respeto a un precedente en un Estado de derecho.”

34. En consecuencia, la Corte advierte que un cargo que se sustente en la necesidad de modificar un precedente debe no solo exponer razones específicas para ello, sino que también debe estar en capacidad de demostrar que no se está, únicamente, ante una posible interpretación alternativa de las disposiciones constitucionales, sino que la jurisprudencia existente incurre en un yerro manifiesto y de una entidad tal que justifique alterar la regla de decisión existente y, con ello, afectar la seguridad jurídica y el principio de igualdad.

35. Con fundamento en lo anterior, la Sala Plena considera que la demanda sub judice no satisface las cargas mínimas argumentativas de suficiencia y especificidad, al omitir ofrecer razones sustantivas para la modificación del precedente acerca de la interpretación del artículo 317 de la Constitución y en lo que respecta a la compatibilidad entre el impuesto al patrimonio y el ejercicio de la competencia allí prevista a favor de los municipios.

36. Primero, la demanda cumple con la carga de claridad porque sigue un hilo conductor lógico que permite comprender, sin dificultad alguna, el cuestionamiento formulado por el actor. En efecto, en su escrito el actor es claro en señalar que la disposición demandada desconoce el artículo 317 de la Constitución Política, por cuanto “incluye inmuebles” dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio. Esto, “permite[ría] su gravamen por la Nación”, a pesar de que, en su opinión, el artículo 317 ibidem regula una reserva a favor de los municipios, según la cual, solo estos pueden gravar la propiedad inmueble. Asimismo, el actor precisó que si bien el impuesto al patrimonio dispone “mecanismos de depuración de la base” gravable, estos son insuficientes porque no permiten la exclusión total de los inmuebles. Para el actor, en algunos casos, los contribuyentes pueden resultar obligados a “pagar el tributo nacional simplemente por ser propietario[s] de su único inmueble, y también debe[n] pagar el impuesto predial en el municipio de ubicación” del bien. Este contexto tributario, que resultaría confiscatorio porque permite múltiples gravámenes sobre la misma fuente de riqueza, afectaría la autonomía de las entidades territoriales, a pesar de lo prescrito por el artículo 317 de la Constitución. Por lo demás, mediante este planteamiento, que a juicio de la Sala resulta claro, el actor fundamenta la necesidad del cambio de precedente en relación con la inclusión de bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio.

37. Segundo, la demanda cumple con la carga de certeza porque en los términos expuestos por el demandante, recae sobre una proposición jurídica real y existente, a saber, el artículo

37 de la Ley 2277 de 2022. Este artículo, como lo afirma el demandante, prevé que la base gravable del impuesto al patrimonio “es el valor del patrimonio bruto del sujeto pasivo poseído a primero (1) de enero de cada año menos las deudas a cargo del mismo vigentes en esa misma fecha, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, sin perjuicio de las reglas especiales señaladas en este Artículo”. Conforme al artículo 261 del Estatuto Tributario, “el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable”. Por tanto, al menos prima facie, resulta cierto que la base gravable del impuesto al patrimonio sí incluye bienes inmuebles. Además, mediante el escrito de subsanación el actor precisó que la demanda “no recae sobre la totalidad del artículo 37” de la Ley 2277 de 2022. Por el contrario, esta versa “exclusivamente sobre la inclusión de los bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio”.

38. Tercero, la demanda es pertinente, porque a partir de argumentos concretos, plantea una oposición de carácter constitucional entre el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022 y el artículo 317 de la Constitución. En efecto, a partir de argumentos de carácter constitucional, que funda en el alcance del artículo 317 ibidem según los debates surtidos en marco de la Asamblea Nacional Constituyente, el demandante precisó que “pretende exclusivamente que la propiedad inmueble sea excluida de la base gravable del impuesto al patrimonio”. Por esto, solicitó a la Corte que (i) “mediante la declaración de inexecutable parcial de la disposición demandada, excluya los bienes inmuebles de la base gravable del impuesto al patrimonio” y (ii) reconozca que la distinción entre los conceptos de “propiedad inmueble” y “propiedad inmueble agrupada en patrimonio”, en los cuales se sustenta el impuesto del orden nacional, es inadecuada “en el contexto tributario e incompatible con la eficacia de las normas constitucionales en cuanto a la autonomía y finanzas de las entidades territoriales”.

39. Cuarto, la demanda no satisface la carga de suficiencia, porque el cargo se centra en plantear una interpretación alternativa del artículo 317 de la Constitución, pero no ofrece los argumentos específicos necesarios para desconocer la regla de decisión contenida en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004.

40. Nótese que las únicas razones planteadas por el actor para solicitar la modificación del precedente son el hecho de que la Corte presuntamente minimizó la garantía prevista por el artículo 317 de la Constitución y que, a su turno, se fundó en premisas equivocadas para

adoptar su decisión. Esto último, porque (i) utilizó precedentes relacionados con el impuesto sobre la renta; (ii) definió “el patrimonio desde una perspectiva ajena al objeto y finalidades del derecho tributario”, al diferenciarlo de la propiedad y su explotación, y (iii) justificó “la existencia de un objeto de gravamen distinto”, con lo cual, perdió de vista que “perseguían la misma fuente de riqueza”. Por lo anterior, el actor expuso que la interpretación “correcta” del artículo 317 de la Constitución Política implica comprender que solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble. En particular, señaló que la Corte podría (i) reconocer que la reserva prevista por el artículo 317 de la Constitución Política no se refiere solo al impuesto predial; (ii) precisar que las únicas excepciones a dicha reserva son aquellas dispuestas por el Constituyente y (iii) replantear la distinción entre propiedad inmueble y patrimonio. Para el demandante, “la imposición patrimonial recae sobre una fuente de riqueza ubicada en la propiedad que debe ser reservada a los municipios”.

41. La Corte advierte que, efectivamente, la Corte Constitucional ha examinado la constitucionalidad de disposiciones relativas a gravámenes sobre el patrimonio en al menos catorce oportunidades. Sin embargo, solo mediante las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 analizó asuntos relativos a la inclusión de bienes inmuebles en la base gravable del impuesto de este tributo.

42. La Sentencia C-876 de 2002 examinó la constitucionalidad de la inclusión de bienes inmuebles en la base gravable del impuesto al patrimonio. Mediante esta sentencia, la Corte llevó a cabo la revisión del Decreto Legislativo 1838 de 2002, “por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática”. Dicho impuesto, denominado “impuesto para preservar la seguridad democrática”, sería destinado a conjurar el Estado de Conmoción Interior declarado mediante el Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002. La base gravable del impuesto estaba constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presumía que en ningún caso sería inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001, y le era aplicable una tarifa del 1.2%. De dicha base gravable no se podía excluir ni descontar valor alguno por la posesión de bienes inmuebles. Por tanto, la Corte consideró que a pesar de su nomen iuris, el “impuesto para preservar la seguridad democrática” era un verdadero impuesto al patrimonio.

43. Al examinar la presunta vulneración del artículo 317 de la Constitución, la Corte efectuó

las siguientes precisiones. En primer lugar, señaló que el artículo mencionado “establece tanto una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales, como una salvaguarda para los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte del impuesto predial con el fin de reservar para ellos esta fuente de ingresos. Es por ello que solamente los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”. Sin embargo, aclaró que dicha reserva “está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria”. Por lo anterior, “debe afirmarse que no todo gravamen que pueda relacionarse de alguna manera con la propiedad inmueble se encuentra cobijado por esta reserva en favor de los municipios”.

44. En adición, la Corte precisó que “ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan como parámetro o referente para la determinación de la renta de los contribuyentes”. Así se deriva de las “sucesivas sentencias en las que se analizó la supuesta vulneración del artículo 317 constitucional en materia de renta presuntiva”. Según la Corte, en estas decisiones hizo énfasis en que “no se debe confundir la base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que ésta se liquide con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, por lo que no puede sostenerse que el impuesto de renta recaiga directamente sobre la propiedad raíz”.

45. En tercer lugar, al resolver en concreto el cuestionamiento presentado por algunos de los intervinientes, la Corte señaló lo siguiente, que por su importancia para resolver acerca de la admisibilidad del cargo propuesto en esta oportunidad, se transcribe in extenso:

“Para varios de los intervinientes en el proceso, el hecho de no excluir de la base gravable del impuesto bajo examen la propiedad inmueble desconoce la prohibición que establece el artículo 317 constitucional de gravar dicha propiedad por entidades diferentes de los municipios, por cuanto la propiedad inmueble es uno de los elementos esenciales que conforman el patrimonio de una persona y por lo tanto, cuando se imponen cargas tributarias que tienen como base el patrimonio se está gravando directamente dicha propiedad.

Frente a estos argumentos la Corte recuerda que el patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman.

En este sentido el patrimonio se define como una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Son elementos del patrimonio el activo y el pasivo. La diferencia entre estos elementos forma el haber o el déficit patrimonial; según uno u otro caso se dice que la persona está en estado de solvencia o de insolvencia.

Para efectos fiscales se distingue el patrimonio bruto del patrimonio líquido. El patrimonio bruto se conforma por todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable, en tanto que el patrimonio líquido, se obtiene de restarle al patrimonio bruto las deudas a la misma fecha a cargo del sujeto pasivo del gravamen.

El Estatuto Tributario define como bienes apreciables en dinero los derechos reales y personales e incluye entre los bienes que conforman el patrimonio fiscal del contribuyente, entre otros haberes los derechos reales sobre inmuebles ubicados en el territorio nacional. Y para el efecto presume que el poseedor inscrito del bien es quien lo aprovecha económicamente”.

46. Asimismo, respecto al impuesto predial, y su diferencia con los impuestos al patrimonio, indicó:

“Ahora bien, cabe recordar que el impuesto predial es un gravamen real constituido a favor del municipio donde está ubicado el bien. Como gravamen real no puede confundirse con el impuesto sobre el patrimonio que es un gravamen personal.

En efecto, el impuesto predial se funda en la ocupación que hace el bien del espacio en el municipio al cual se paga el tributo, mientras que en el caso del impuesto establecido sobre el patrimonio los inmuebles integran el patrimonio líquido gravable porque están en capacidad de generar un aprovechamiento económico para su propietario. En un caso es directamente el bien el que se encuentra al origen del tributo, mientras que en el otro es simplemente uno de los elementos con base en los cuales se determina el patrimonio

gravable del contribuyente.

La obligación tributaria en uno y otro caso tiene pues una naturaleza y una causa diferente que no puede confundirse. Así:

a) El sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado (propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc., quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido), mientras que el contribuyente del impuesto de patrimonio es determinado, porque aquel que figure inscrito como titular de derechos reales sobre el inmueble, en el folio de matrícula inmobiliaria correspondiente, debe incluir el valor del bien en su patrimonio fiscal.

b) La base gravable del impuesto predial no admite deducciones, en tanto que los pasivos admitidos por el Estatuto Tributario pueden reducir la base gravable del impuesto patrimonial, porque recae no sobre el bien sino sobre la universalidad jurídica.

c) El impuesto predial se funda en la ocupación que del espacio público hace el bien, mientras que los inmuebles integran el patrimonio fiscal, porque están en capacidad de generar aprovechamiento económico, que se presume, pero puede ser desvirtuado.

d) El sujeto pasivo en el impuesto predial no está obligado a responder por un impuesto que supere el valor del bien, incluidas sanciones. En tanto que el sujeto pasivo del impuesto patrimonial puede ser acreedor de sumas que superen los bienes que conforman su haber patrimonial. De manera que la acreencia a cargo del inmueble puede ser satisfecha con el abandono del bien, en tanto que si con la dejación de los bienes no se solventa la deuda por concepto de impuesto patrimonial el deudor no queda liberado de su obligación.”.

47. Con fundamento en lo anterior, la Corte concluyó que “no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre la misma”. En particular, indicó:

“La prohibición contenida en el artículo 317 superior solamente se refiere a aquellos casos en que se pretenda por entidades diferentes a los municipios establecer tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria.

En este sentido de la misma manera que de acuerdo con la jurisprudencia a que ya se hizo

referencia en las dichas consideraciones preliminares de esta providencia ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan de parámetro o referente del impuesto de renta, nada impide que los mismos bienes sirvan para determinar el patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002.”.

48. Por lo demás, la Corte reiteró las consideraciones de la sentencia C-238 de 1997 y precisó:

“[S]iendo el patrimonio como ya se señaló una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen y siendo el hecho generador del impuesto que se analiza en este caso el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe en esta caso afirmar que el impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo 317 superior.

Es pertinente precisar en este punto, que aunque en la Sentencia C-711 de 2001 esta Corporación señaló que ‘en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta (...)’, dicha afirmación, que no sobra aclarar constituye un obiter dictum frente a la ratio decidendi de esa sentencia, no contradice lo expresado en el presente caso por la Corte. En efecto cabe recordar que el Decreto 1838 de 2002 no está creando un impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble, sino que la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, patrimonio líquido en el que solo de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto del contribuyente, patrimonio bruto al que habrá que restarle el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha para obtener el patrimonio líquido que es sobre el que recae el cobro del impuesto”.

49. Por todo lo anterior, la Corte decidió no acceder a “la petición de los intervinientes de declarar la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada del artículo 5 bajo

examen bajo el entendido de excluir igualmente la propiedad inmueble de la base gravable del impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002". En su lugar, declaró la exequibilidad de dicho artículo.

50. A su turno, en la Sentencia C-990 de 2004, la Corte examinó la demanda formulada en contra del artículo 17 (parcial), y otros, de la Ley 863 de 2003, "por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas". El artículo 17 definía la base gravable del impuesto al patrimonio, y fue cuestionado por la presunta vulneración del artículo 317 de la Constitución. En su demanda, el actor señaló que el citado artículo 17 no "excluyó la totalidad de la propiedad inmueble que pudiera hacer parte del patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, con lo que se habría desconocido el mandato superior, según el cual sólo (sic) los municipios podrán gravar la propiedad inmueble". Así, para el demandante, "la propiedad inmueble constituiría, total o parcialmente, la base gravable de un tributo nacional, lo que supondría la infracción por parte del Legislador del artículo 317 C.P.". Además, indicó que al revisar el Decreto Legislativo 1838 de 2002, objeto de la sentencia C-876 de 2002, "la Corte Constitucional había desconocido la interpretación que sobre la norma constitucional había hecho en la sentencia C-711 de 2001", según la cual "en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta".

51. A fin de resolver el problema jurídico planteado, la Corte destacó que el patrimonio es una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen. En particular, porque el hecho generador de este impuesto es el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 1.º de enero de cada año gravable y no los bienes inmuebles que, eventualmente, pueden haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto. En consecuencia, no cabe afirmar que el impuesto al patrimonio recaiga de manera directa sobre la propiedad inmueble y, por tanto, vulnere el artículo 317 superior.

52. Asimismo, la Corte resaltó que la exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio de los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación, muestra claramente que lo que se

grava es el patrimonio de la persona y no su propiedad inmueble. Para la Corte, dicha exclusión resulta pertinente dada la existencia de otros gravámenes que sí recaen directamente sobre la propiedad inmueble y en función del principio de equidad (art 363 C.P.) y del derecho reconocido a todos los colombianos a una vivienda digna (art. 51 C.P.). En ese sentido, concluyó la exequibilidad del precepto acusado.

53. A partir de la recopilación de las razones que sustentan el precedente analizado, la Corte considera que el cargo incumple con el requisito de suficiencia. Esto debido a que la argumentación planteada, como se indicó, se centró únicamente en considerar que la premisa de la Corte estaba basada en argumentos equivocados y que minimizaba el ámbito de aplicación del artículo 317 superior. Pasa a la Corte a plantear las falencias de cada una de estas razones.

54. Respecto de lo primero, la demanda no demuestra por qué la distinción que realiza la jurisprudencia constitucional es equivocada y, en especial, cuál es la incorrección en que incurre la distinción entre el patrimonio y la propiedad inmueble para efectos de la responsabilidad fiscal del contribuyente. Como se observa de la síntesis de las sentencias analizadas, la Corte se ocupó, precisamente, de la inquietud que ahora plantea la demanda, para concluir que el alcance del artículo 317 de la Constitución no implica que el Estado central pueda gravar el patrimonio que pueda estar conformado, entre otros bienes, por aquellos de naturaleza inmueble. Eso debido a que se trataba de un fenómeno jurídico diferente al ejercicio de la propiedad inmueble, que para efectos del impuesto al patrimonio constituía apenas el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. El demandante se limita a afirmar que esa distinción es equivocada, entre otras razones porque incorpora argumentos que serían aplicables a impuestos de diferente naturaleza, como el de renta. Sin embargo, no ofrece razones que cuestionen, de manera específica, por qué la distinción que hace la jurisprudencia es irrazonable.

56. Adicionalmente, no puede perderse de vista que las razones que plantea el actor para sustentar el supuesto equívoco del precedente tienden a basarse, en mayor medida, en argumentos de carácter legal o doctrinario y no de naturaleza constitucional. En efecto, el actor no identifica un mandato superior específico que se oponga al sentido del precedente analizado, diferente a la interpretación literal del artículo 317 de la Constitución, premisa que es precisamente la que analiza la regla jurisprudencial en comento. Entonces, el motivo

central que sustenta la solicitud de cambio de precedente es un cuestionamiento sobre la corrección de la argumentación de la Corte, fundada en argumentos legales y doctrinarios y que no identifican qué disposición constitucional concreta resulta afectada con ese precedente y que sea distinta a aquella respecto de la cual la Corte ya realizó una labor de interpretación y ponderación frente a otros contenidos de la Constitución.

57. En cuanto a lo segundo, la demanda se limita a indicar que la postura de la Corte minimiza el alcance del artículo 317 de la Constitución, sin que explique cómo ese precedente o la disposición acusada inciden en la facultad constitucional de las entidades territoriales de gravar la propiedad inmueble. Es decir, la demanda no indica cómo la existencia de ese precedente impide o limita que los municipios ejerzan esa competencia y obtengan ingresos propios en virtud de dicho gravamen. Para ello, la demanda tendría que demostrar que del precedente se sigue, necesariamente, una interferencia a la capacidad del Congreso para adoptar leyes que creen impuestos de esa naturaleza y para los municipios de recaudar y administrar esos recursos. Como esos argumentos no se encuentran en la demanda, entonces el cargo propuesto incumple el requisito de suficiencia. De igual manera, aunque la demanda hace mención a unas potenciales inequidades y efectos confiscatorios derivados de la disposición demandada, en todo caso no desarrolla esas cuestiones lo que impide un pronunciamiento de fondo sobre ese particular.

58. Adicionalmente, a partir de los argumentos planteados, la Sala también encuentra que la demanda planteada incumple el requisito de especificidad. Nótese que, como se ha explicado en los fundamentos jurídicos anteriores, la razón principal que sustenta el cargo planteado es la inconformidad que tiene el actor con la jurisprudencia constitucional sobre la potestad, desde el Estado central, de gravar el patrimonio que pueda estar potencialmente constituido con bienes inmuebles y la compatibilidad de esa opción legislativa con la garantía contenida en el artículo 317 de la Constitución. Esto quiere decir que el actor no propone ante la Corte una oposición objetiva entre la Constitución y la disposición acusada, sino que pretende tornar su propia inconformidad con el precedente mencionado en una cuestión de inconstitucionalidad, sin explicar por qué ese precedente es incompatible con la Carta y, en especial, con la garantía que tienen los municipios y distritos para gravar la propiedad inmueble.

Síntesis de la decisión

59. La Sala Plena examinó la demanda contra el artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el artículo 295-3 al Estatuto Tributario, fundada en considerar que esa disposición desconoce el artículo 317 de la Constitución Política. Esto, por cuanto “incluye inmuebles de la más variada índole” en la base gravable del impuesto al patrimonio, “permitiendo su gravamen por la nación”. Además, porque si bien el impuesto al patrimonio dispone “mecanismos de depuración de la base” gravable, estos son insuficientes porque no permiten la exclusión total de los inmuebles. Así, en algunos casos, los contribuyentes pueden resultar obligados a “pagar el tributo nacional simplemente por ser propietarios de su único inmueble, y también deben pagar el impuesto predial en el municipio de ubicación” del bien. Lo anterior, podría ser inequitativo, confiscatorio y afectar las finanzas de los municipios.

60. De manera preliminar, a título de cuestión previa, la Sala Plena examinó la aptitud sustantiva de la demanda y concluyó que la demanda satisfizo, en líneas generales, las cargas mínimas argumentativas de claridad y pertinencia, pero no las de suficiencia y especificidad.

61. Para ello, partió de advertir que censura propuesta por el demandante implicaba la solicitud de modificación del precedente constitucional acerca del alcance de la regla contenida en el artículo 317 de la Constitución, en particular sobre la facultad de los municipios para gravar la propiedad inmueble y su compatibilidad con la validez del impuesto al patrimonio compuesto, entre otros activos, por bienes de esa naturaleza. No obstante, la demanda no cumplió con la carga argumentativa mínima para sustentar esa pretensión.

62. Acerca de este tópico, la Corte recordó que para fundamentar la solicitud de cambio de precedente no basta con que el demandante proponga una tesis alternativa a la prevista por la jurisprudencia sobre la definición del contenido y alcance de determinada disposición constitucional. En cambio, la demanda debe explicar las razones, en todo caso importantes e identificables, que motivarían esa modificación y a la luz de las cargas argumentativas que sobre el particular ha definido la jurisprudencia reiterada de la Corte. Dichas razones, a su vez, deben demostrar una oposición objetiva y verificable entre la Constitución y el precepto acusado. Así, en la medida en que razones de esa naturaleza no fueron propuestas por el demandante, debió adoptarse un fallo de carácter inhibitorio.

. Decisión

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

INHIBIRSE de decidir sobre la constitucionalidad del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022 “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, ante la ineptitud sustantiva de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Ausente con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con aclaración de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

A LA SENTENCIA C-393/23

Expediente: D-15.115

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Demandante:

Camilo Hernando Álvarez Bernate

Magistrado ponente:

Paola Andrea Meneses Mosquera

Con el acostumbrado respeto que profeso por las decisiones adoptadas por la Sala Plena de la Corte Constitucional, procedo a presentar las razones que me llevan a aclarar el voto en relación con la decisión de declararse inhibida para conocer de la constitucionalidad del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones” demandado por el ciudadano Camilo Álvarez Bernate, por presuntamente vulnerar el artículo 317 de la Constitución Política de Colombia.

Aunque en este caso la demanda no cumplió con la carga argumentativa especial que la jurisprudencia exige para solicitar el cambio de precedente constitucional, me corresponde expresar mi preocupación por el hecho de que el estándar aplicable a la admisibilidad de un cargo que pretenda la revisión de un precedente constitucional resulte de tan difícil cumplimiento que genere, como en el caso del impuesto al patrimonio, sucesivas declaratorias de inhibición.

A mi juicio, existen argumentos novedosos suficientes para que la Sala Plena revise la constitucionalidad de que la Nación imponga gravámenes sobre la propiedad inmueble. En mi opinión, incluir la propiedad inmueble dentro de la base gravable de un impuesto nacional, como el impuesto al patrimonio, desconoce que, por mandato expreso del artículo 317 de la Constitución Política, solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble. La Constitución Política prevé una única excepción a esta regla: la contribución de valorización. Esta conclusión se soporta en tres razones, así: primero, el artículo 317 es una regla, no un principio, de modo que no admite hipótesis que la contravengan; segundo, el artículo 317 de la Constitución Política no materializa los principios de equidad y justicia tributaria, sino que corresponde a una regla que concreta el principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales y; tercero, cualquier disposición que desconozca la regla del artículo 317 debe ser declarada inexecutable.

Primero. Como ya lo ha reconocido la Corte en múltiples oportunidades, existe una diferencia

clara entre los principios y las reglas: “los principios proponen objetivos que han de ser alcanzados y contienen exigencias de justicia, equidad o alguna otra dimensión de la moralidad. Las reglas, son aplicables a modo de disyuntivas. Si los hechos de la disposición están dados se realiza o no la consecuencia, según existan o no excepciones”.

El artículo 317 de la Constitución Política no es un principio, sino una regla que se aplica a modo de disyuntiva. La regla, como ya se indicó, consiste en que solo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble, e incorpora una excepción única: la contribución de valorización que, aunque grava la propiedad inmueble, puede ser impuesta por otras entidades. El supuesto de hecho que se regula es la imposición de un gravamen sobre la propiedad inmueble, que solo puede ser resultado de una decisión del municipio, y la consecuencia del incumplimiento de la regla es su invalidez.

El precedente jurisprudencial ha partido de la base que, en tanto el artículo 317 de la Constitución Política no prohíbe expresamente que la propiedad inmueble sea incorporada en la base gravable de otros impuestos, su inclusión dentro del patrimonio sobre el cual se calcula el impuesto al patrimonio es una alternativa válida. Dos razones me apartan de este precedente: a) la naturaleza de regla del artículo 317 implica que las normas legales que lo contravengan son inválidas, aunque cada uno de los eventos que pudieran contradecirlo no sean expresos en la regla a modo de prohibición. b) El hecho de que la prohibición propuesta en el curso del proceso constituyente, que establecía expresamente la prohibición de no incluir la propiedad inmueble en la base de otros tributos, no hubiere sido aprobada, no implica la admisión de que pueda ser incluida en la base gravable de impuestos que favorezcan a entidades distintas al municipio. La lectura que ha hecho la Corte en el precedente parte de la base de que para que una regla sea operativa, exige la existencia de una prohibición por cada evento que pudiera significar su desconocimiento.

Lo anterior desconoce que desde la Sentencia C-574 de 1992, la Corte advirtió que “la diferencia entre principios y reglas o normas constitucionales no proviene de su obligatoriedad jurídica sino de su forma de aplicación: mientras los primeros requieren de una mediatización fáctica o normativa para su aplicación, las segundas son aplicables directamente”. De ello se sigue que no es necesario que una prohibición opere el mandato expreso contenido en el artículo 317 de la Constitución Política, pues este opera de forma automática ante la ocurrencia del supuesto de hecho reglado.

De hecho, la misma Corte, a manera de ejemplo, en la Sentencia C-711 de 2001 indicó: “en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta”.

Segundo, el artículo 317 no es una regla que realice los principios de justicia o equidad tributaria, sino que operativiza la autonomía fiscal de la que gozan las entidades territoriales.

El artículo 287 de la Constitución Política contiene los límites a que debe atenerse el legislador para respetar la autonomía territorial. Dispone que: “[l]as entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 1. Gobernarse por autoridades propias. 3. Ejercer las competencias que le correspondan. 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y 4. Participar en las rentas nacionales”. Los artículos 300 y siguientes de la Constitución Política concretan la autonomía de las entidades territoriales. Sobre el particular, en la C-189 de 2019, la Corte Constitucional afirmó:

“La autonomía de las entidades territoriales es, a la vez, un principio constitucional y un derecho de estas colectividades. Como derecho, implica que los elementos de su contenido deben encontrarse efectivamente a disposición de la correspondiente colectividad, por lo que, no pueden ser proclamas meramente formales o nominales, sino debe tratarse de derechos o potestades de ejercicio efectivo. En este sentido, la sentencia C-720 de 1999 advirtió que «no puede la ley, so pretexto de diseñar el régimen de ordenamiento territorial, establecer normas que limiten a tal punto la autonomía de las entidades territoriales que sólo desde una perspectiva formal o meramente nominal, pueda afirmarse que tienen capacidad para la gestión de sus propios intereses»”.

El principio de autonomía de las entidades territoriales, previsto en los artículos 1 y 287 de la Constitución Política, tiene diferentes ámbitos de aplicación, que deben ser interpretados de manera armónica con las demás disposiciones de la Carta. En materia tributaria, la Corte ha indicado que la autonomía de las entidades territoriales comprende, tanto la potestad para establecer tributos previamente autorizados por la Ley, como la potestad para gestionarlos, esto quiere decir que al interpretar el poder tributario de las entidades territoriales a la luz

del principio de autonomía territorial, específicamente del artículo 287-3, la facultad de recaudo “es apenas un componente de la potestad de administración tributaria local”.

Asimismo, en Sentencia C-467 de 1993, señaló: “al leer el artículo 338 de la Carta [...] parecería deducirse una autonomía impositiva de los municipios. Sin embargo, ello no es así, pues dicha disposición ha de interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 del mismo Ordenamiento que dispone: ‘Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 3.- Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones’”

Así, el ejercicio de la autonomía fiscal no implica solo la protección del recaudo de las entidades territoriales ni la simple transferencia de la imposición predial como lo ha pretendido desarrollar la jurisprudencia constitucional, sino la posibilidad de que estas decidan de forma autónoma y libre cómo hacer uso de las autorizaciones concedidas por el legislador para aumentar o no sus ingresos tributarios. Como lo ha reconocido la Corte Constitucional, la política tributaria puede perseguir fines fiscales o extrafiscales. Esto es, puede buscar mejorar, o aumentar el recaudo o sacrificarlo para incentivar ciertas actividades económicas como mecanismo alternativo para el logro de las finalidades públicas.

El artículo 317 de la Constitución Política salvaguarda esa autonomía fiscal al reservar a los municipios las decisiones que corresponden a la imposición sobre la propiedad inmueble, siendo una de las formas como el Constituyente garantizó su autonomía: concediéndole mecanismos para mejorar sus fuentes de ingresos (Gaceta 120 del 21 de agosto de 1991 p 28). Así, dentro de los márgenes que señale la ley, las entidades territoriales pueden hacer uso de su competencia exclusiva para gravar la propiedad inmueble, por ejemplo, mediante la creación de beneficios tributarios que, aunque reduzcan el recaudo, estimulen el crecimiento económico de sus territorios, o la generación de empleo, o el desarrollo de actividades económicas que generen otras rentas para el municipio.

La sentencia C-275-1996 señaló: “la norma constitucional invocada consagra a la vez una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de

distintas entidades territoriales, y una forma adicional de protección a los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte de impuestos como el predial, con el fin de reservar para ellos tan importante fuente de ingresos”.

Es equivocado asumir que el artículo 317 de la Constitución Política tiene como único efecto proteger el recaudo del impuesto predial, pues su alcance es mucho más amplio; la expresión “gravar la propiedad inmueble” que contiene el artículo 317 constitucional no hace referencia a una clase de tributos que los municipios le puedan interponer a la propiedad inmueble. Por el contrario, el artículo 317 reserva al municipio las decisiones relativas a la imposición sobre la propiedad inmueble, al punto que limita la libertad de configuración del legislador para ninguna otra entidad pueda gravar este tipo de bienes, ni tampoco conceder exenciones o tratamientos preferenciales al respecto.

El artículo 294 de la Constitución Política confirma la anterior hipótesis pues complementa la protección de la autonomía fiscal de las entidades territoriales respecto de los gravámenes a la propiedad inmueble al prever que “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”.

Tercero. Dado que el artículo 317 de la Constitución Política es una regla, la constatación de su cumplimiento o incumplimiento no opera por la vía de la ponderación o del análisis de proporcionalidad, porque no está asociado a la realización de los principios de equidad y justicia tributaria. Por el contrario, la solución del problema jurídico sobre la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio debe ser resultado mediante la observancia simple del cumplimiento o no de la regla que reserva a los municipios la imposición de gravámenes a la propiedad inmueble.

Dado que es claro que el impuesto al patrimonio es un impuesto del orden nacional, que comprende gravar la propiedad inmueble, entre otros derechos reales y personales, es claro que la norma acusada desconoce la regla prevista en el artículo 317 de la Constitución Política. Esta constatación no implica la invalidez de todo el impuesto, sino de la inclusión en su base gravable de la propiedad inmueble.

Por último, solo resta señalar que los argumentos propuestos por el Magistrado Linares en su aclaración de voto a la Sentencia C-257 de 2022 son suficientes para cumplir las condiciones

exigidas por la jurisprudencia para cambiar el precedente constitucional. En este, se plantea la necesidad de reconsiderar el precedente que contienen las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, en tanto estos nunca controvirtieron el precedente sentado en la Sentencia C-711 de 2002, que contrastó por primera vez el artículo 317 de la Constitución con un gravamen sobre el patrimonio e indicó que “en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta”. Al contrario, en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 que se han tenido en cuenta como precedente relevante para estudiar la constitucionalidad de incluir en la base gravable del impuesto al patrimonio la propiedad inmobiliaria, se eludió esa conclusión, seguramente, por las necesidades específicas que las medidas contenidas en las normas objeto de control requerían en ese momento.

Las sentencias que en ese entonces usó la Corte como parámetro trataban de impuestos sobre rendimientos que produjeran dichos bienes, ya fuera como productos de su venta (C-275 de 1996) o de la renta que los mismos producían (C-564 de 1996 y C-238 de 1997). En mi opinión, es importante analizar la relevancia de ese precedente y retomar la discusión sobre la diferencia entre la propiedad inmueble y los rendimientos que se obtengan de ella. Al distinguir entre las imposiciones a la propiedad inmueble en sí misma y su imposición como parte de una universalidad, como el patrimonio, la Corte ha permitido a la Nación invadir el espacio tributario que la Constitución reservó a los municipios sobre la propiedad inmueble. Esto ha afectado la reserva constitucional a favor de los municipios, pues distingue donde en términos tributarios, económicos y constitucionales, no hay lugar a distinguir.

Fecha ut supra,

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado