

Expediente D-15564

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

Sentencia C-395 de 2024

Expediente: D-15564

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 41 de la Ley 2277 de 2022.

Demandantes: Carolina Rozo Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Nicolás Sanabria Caicedo.

Magistrada Sustanciadora:

Natalia Ángel Cabo.

Bogotá, D. C. diecinueve (19) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Síntesis de la decisión

En este proceso la Sala examinó dos cargos de inconstitucionalidad. El primero, se dirigió contra el numeral 5 del artículo 35 de la Ley 2277 de 2022, planteó la violación del principio de equidad tributaria horizontal. La disposición establece como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio a las entidades o sociedades extranjeras, no declarantes del impuesto de renta, que posean bienes diferentes a acciones, cuentas por cobrar e inversiones de portafolio. Para los demandantes la disposición excluye a sociedades extranjeras que posean un tipo de bienes y desconoce que las otras sociedades con bienes diferentes como inmuebles, títulos mineros, aeronaves, entre otros, que sí son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio,

tienen la misma capacidad contributiva. En consecuencia, solicitaron que se declare inexecutable la norma y de esa forma todas las sociedades o entidades extranjeras estén excluidas del impuesto al patrimonio.

El cargo segundo, se dirigió contra los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 y planteó que la inclusión de los inmuebles en el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio afecta la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble como manifestación de su autonomía -artículos 287 y 317 de la Constitución-.

Para resolver los cargos descritos, la Sala primero examinó dos cuestiones preliminares. Inicialmente, descartó la configuración de la cosa juzgada frente a las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004. Luego, examinó la aptitud de los cargos y concluyó que no cumplían con las condiciones de aptitud que permitieran un examen de fondo, tal y como se pasa a explicar.

En relación con el cargo que propuso la violación del principio de equidad horizontal, la Corte concluyó que los demandantes no presentaron razones suficientes para demostrar que la distinción de trato entre las sociedades extranjeras destinatarias de las normas demandadas era injustificado. Esto, debido a que los actores se limitaron a señalar que la distinción no tenía una razón fundada a la luz de la Constitución.

Nótese, que en el trámite legislativo se indicó que la ley persigue diferentes objetivos, entre ellos el aumento del recaudo e incentivar la adquisición de cierto tipo de bienes que se consideran valiosos para el legislador. Estos propósitos no fueron considerados por los demandantes de cara a la distinción acusada, quienes tampoco indagaron por las finalidades específicas de la distinción acusada. Adicionalmente, los demandantes plantearon criterios de comparación muy generales y dejaron de considerar en su argumentación las características de los activos a partir de los cuales la disposición demandada introdujo la diferencia acusada.

Finalmente, la argumentación presentada por los ciudadanos hizo referencia a la regulación de la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio en otras disposiciones de rango legal, a sentencias que declararon inconstitucionales distinciones de trato en normas tributarias y a consecuencias prácticas que, a su juicio, se derivan de la disposición acusada. Estos planteamientos no son suficientes para permitirle a la Corte establecer por qué la norma acusada viola el principio de equidad horizontal.

En síntesis, el cargo que planteó la violación de la equidad horizontal incumplió las exigencias de pertinencia, especificidad y suficiencia, debido a que los actores se limitaron a señalar que la distinción de trato que prevé la norma es injustificada, no consideraron las posibles finalidades de la medida y tampoco tuvieron en cuenta las especiales características del tipo de bienes a partir de los cuales la norma diferencia a las sociedades extranjeras. Por lo tanto, no presentaron elementos suficientes para demostrar que la distinción de trato es injustificada.

En relación con el cargo que propuso la violación de la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble como manifestación de su autonomía -artículos 287 y 317 de la Constitución- la Sala concluyó que el cargo es inepto porque, de un lado, presentaron argumentos generales que no permiten desvirtuar la vinculatoriedad del precedente definido en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 , de otro lado, no cumplieron las cargas argumentativas necesarias cuando se pretende un cambio en el precedente constitucional vigente.

Aunque los ciudadanos señalaron que el precedente fijado en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no era aplicable al caso concreto, se limitaron a identificar algunas diferencias del impuesto demandado en esta oportunidad con el examinado en las sentencias en mención. En consecuencia, los accionantes no demostraron que el precedente no resultara aplicable y tampoco cumplieron las cargas argumentativas exigidas para modificar dicha postura.

Con fundamento en lo expuesto, la Corte decidió inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda.

## I. ANTECEDENTES

1. 1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, Carolina Roza Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Nicolás Sanabria Caicedo presentaron demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 41 de la Ley 2277 de 2022.

2. Los actores presentaron cinco cargos de inconstitucionalidad. El cargo primero planteó que el impuesto al patrimonio desconoce los artículos 58, 83, 95, 333 y 363 de la Constitución, pues no tienen en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes. El cargo segundo,

se dirigió contra el numeral 5 del artículo 35 de la Ley 2277 de 2022 por la transgresión del principio de equidad horizontal, debido a que la disposición prevé un trato desigual entre las sociedades extranjeras no declarantes de renta. Los actores sostuvieron que la disposición distingue entre dos grupos, a saber: (i) las entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que posean en el país acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones; y (ii) las sociedades extranjeras no declarantes de renta en el país que posean bienes en Colombia diferentes a los referidos en el primer grupo. Solo este último grupo será sujeto del impuesto al patrimonio. Para los demandantes esta diferenciación vulnera el principio de igualdad y de equidad tributaria horizontal, pues no existe una justificación constitucionalmente legítima para diferenciar a las sociedades extranjeras como lo hace la norma.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

4. En auto de 4 de diciembre de 2023, la magistrada sustanciadora admitió el cargo segundo que propone la violación de los principios de igualdad y equidad horizontal por la distinción entre las sociedades extranjeras y el cargo quinto, el cual plantea la transgresión de la facultad impositiva de los municipios sobre la propiedad inmueble. Adicionalmente, la magistrada inadmitió los cargos primero, tercero y cuarto. En consecuencia, le otorgó tres días a los demandantes para que corrigieran los cargos inadmitidos y dispuso continuar con el proceso en caso de que el término para corregir venciera en silencio o en caso de que se agotara el trámite de subsanación, rechazo y el eventual recurso de súplica.

5. En auto del 19 de enero de 2024, la magistrada examinó la subsanación presentada por los demandantes y rechazó los cargos primero, tercero y cuarto. Asimismo, otorgó el término de tres días para la formulación del recurso de súplica, el cual se interpuso por los demandantes y se resolvió por la Sala Plena en el auto 259 de 2024, en el que se decidió negar el recurso en contra de la decisión de rechazo.

6. En firme el auto que negó el recurso de súplica, el 15 de marzo de 2024, la secretaría remitió las comunicaciones y ejecutó las actuaciones ordenadas en el auto de 4 de diciembre de 2023. En particular, comunicó el inicio del proceso al presidente de la República, al presidente del Congreso, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; corrió traslado a la procuradora general de la Nación para que rindiera el concepto correspondiente; fijó en lista

las normas acusadas para garantizar las intervenciones ciudadanas y remitió las invitaciones a varias instituciones estatales y académicas para defender o atacar la constitucionalidad de las disposiciones demandadas.

7. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, la Corte procede a resolver sobre los cargos admitidos en relación con el expediente D-15564.

## II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

8. A continuación, se transcriben las normas demandadas que corresponden a los cargos admitidos y se subrayan los apartes acusados:

Expediente D-15564

“LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

### 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:

ARTÍCULO 35. Adiciónese el Artículo 292-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 292-3. Impuesto al patrimonio – sujetos pasivos. Créase un impuesto denominado impuesto al patrimonio. Están sometidos al impuesto:

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.

PARÁGRAFO 1o. Para que apliquen las exclusiones consagradas en el numeral 5 del presente artículo, las acciones, cuentas por cobrar, inversiones de portafolio y contratos de arrendamiento financiero deben cumplir en debida forma con las obligaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

PARÁGRAFO 2o. Para el caso de los contribuyentes del impuesto al patrimonio señalados en el numeral 3 del presente Artículo, el deber formal de declarar estará en cabeza del establecimiento permanente.

ARTÍCULO 36. Adiciónese el Artículo 294-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 294-3. Hecho generador. El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al primero (1) de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a setenta y dos mil (72.000) UVT.

Para efectos de este gravamen, el concepto de patrimonio es equivalente al patrimonio líquido/ calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la

misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

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.

(....)”

### III. LA DEMANDA

9. De la demanda presentada por los ciudadanos Carolina Rozo Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Nicolás Sanabria Caicedo se admitieron dos de los cinco cargos de inconstitucionalidad presentados. El cargo segundo, dirigido en contra del artículo 35 numeral 5 de la Ley 2277 de 2022, planteó la violación del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal por la distinción de trato en la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio entre sociedades extranjeras no declarantes de renta. En este cargo se solicitó declarar la inexecutable de la norma acusada. El cargo quinto, dirigido en contra de los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 por la transgresión del poder impositivo de los municipios sobre la propiedad inmueble prevista en los artículos 287 y 317 de la Constitución. En este cargo se solicitó declarar la inexecutable de las disposiciones acusadas o que se condicione el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio en el sentido de que se pueda excluir el valor de la propiedad inmueble. A continuación, se describirá con mayor detalle cada uno de los cargos admitidos.

## Cargo por violación del principio de igualdad y equidad tributaria

10. Los demandantes plantearon que el artículo 35 numeral 5 de la Ley 2277 de 2022 prevé un trato diferenciado injustificado entre dos grupos de sujetos comparables que además no considera la capacidad contributiva. La comparación se propuso entre: (i) las entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones en portafolio poseídas en el país; y (ii) las sociedades extranjeras no declarantes de renta en el país que posean bienes en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

11. El trato diferencial entre los sujetos objeto de comparación consiste en la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio, pues solo el segundo grupo identificado será sujeto del impuesto al patrimonio, circunstancia que pone a las sociedades integrantes de ese grupo en desventaja al asumir una mayor carga impositiva y mayores costos operativos que los asumidos por el primer grupo de sociedades. En consecuencia, las sociedades extranjeras que son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio ven desmejorada su situación patrimonial en relación con el grupo que no es contribuyente del impuesto.

12. Adicionalmente, los demandantes explicaron que antes del año 2018 se gravaba con el impuesto al patrimonio a todas las sociedades extranjeras y estas podían disminuir de su base gravable el valor de las acciones que tuvieran en sociedades nacionales. Sin embargo, la disposición acusada decidió excluir del impuesto al patrimonio a un grupo de sociedades extranjeras con fundamento en el tipo de bienes poseídos. Por lo tanto, la norma genera que un grupo de sociedades extranjeras con bienes en el país no tengan la obligación de declarar ni pagar el impuesto al patrimonio con independencia de su capacidad contributiva.

13. De acuerdo con los actores, el trato diferenciado carece de justificación. Sobre este punto indicaron que ni en la exposición de motivos ni en el trámite de la Ley 2277 de 2022 se expuso algún motivo o justificación para la distinción de trato de las sociedades extranjeras en función de la clase de bienes que posean. En consecuencia, ante la ausencia de una finalidad que sustente la distinción no es posible determinar si se persigue un fin legítimo e importante.

14. Asimismo, sobre la justificación de la medida los actores señalaron que, en una disposición anterior, en la Ley 1739 de 2014 se estableció que para calcular la base gravable

del impuesto a la riqueza de las sociedades extranjeras se podía excluir, entre otros, el valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales. En esa oportunidad, la exposición de motivos de la ley mencionada señaló que no era pertinente imponer a los propietarios de acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales el impuesto a la riqueza para no afectar el desarrollo del mercado de capitales, debido a que este mercado “es altamente sensible a la imposición de nuevos gravámenes, así como de ciertos deberes formales, tales como la presentación de declaraciones de impuestos”. Sin embargo, los actores destacan que esta afectación no se demostró y “no parece real” debido a que el impuesto a la riqueza grava en mayor medida a los inversionistas personas naturales.

15. Finalmente, los demandantes hicieron referencia a un concepto del Ministerio de Hacienda citado en la sentencia C-521 de 2019 en el que se indicó que el impuesto a la riqueza de personas jurídicas es antitécnico, pues castiga la eficiencia y competitividad de las sociedades, así como la mayor inversión de las empresas en el país. A partir de este concepto, los actores cuestionan la introducción permanente de este impuesto, el cual, a su juicio, genera problemas de igualdad entre las sociedades extranjeras a partir del tipo de bienes que poseen.

16. Con fundamento en los argumentos expuestos, los actores solicitaron que se declare inexecutable el numeral 5 del artículo 35 de la Ley 2277 de 2022.

Cargo por violación de la competencia exclusiva de los municipios para gravar la propiedad inmueble. Artículos 287 y 317 de la Carta Política

17. En este cargo, los actores destacaron que los artículos 287 y 317 superiores le otorgan de forma exclusiva a los municipios la facultad para gravar la propiedad inmueble. Por ende, el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio, al incluir los inmuebles dentro del patrimonio sujeto a imposición, violan la competencia de los municipios y su autonomía

18. Los demandantes aludieron al modelo de organización del Estado colombiano haciendo énfasis en la autonomía de las entidades territoriales y destacaron que el artículo 287 superior le otorga a las administraciones locales el poder para crear e imponer los tributos que sean necesarios para cumplir con sus tareas y obligaciones, dentro de los límites

establecidos en la ley y en la Constitución. Por su parte, el artículo 317 superior establece que solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. A partir de estos mandatos constitucionales, los actores señalan que el impuesto al patrimonio al incluir en la base gravable la propiedad inmueble viola la regla constitucional que define la competencia de los municipios para gravar ese tipo de bienes.

19. Adicionalmente, los actores señalaron que la Corte Constitucional ha examinado demandas contra el impuesto al patrimonio por la transgresión del artículo 317 superior y ha considerado que el impuesto es exequible, particularmente este examen se ha efectuado en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004. Sin embargo, a juicio de los actores, el precedente de las sentencias en mención no es aplicable al presente asunto. En concreto, los accionantes indicaron que se requiere un nuevo examen sobre la violación del artículo 317 superior por tres razones: (i) en esta ley el impuesto al patrimonio se vuelve permanente; (ii) en la sentencia C-990 de 2004 solo se evaluó el hecho de que el impuesto al patrimonio gravara los bienes inmuebles, mientras que en el presente asunto cuestionan que el impuesto al patrimonio grave los inmuebles poseídos por las personas naturales, sociedades o entidades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia; (iii) uno de los argumentos expuestos en la sentencia C-990 de 2004 estuvo relacionado con la exclusión que hacía la norma anterior sobre los primeros \$200.000.000 de la casa de habitación o residencia. Sin embargo, el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022 prevé la exclusión de las primeras 12.000 UVT de la vivienda que habite la mayor parte del tiempo la persona natural, razón por la que las personas naturales no residentes y sociedades extranjeras no podrán deducir la propiedad inmueble de la base gravable.

20. Para los accionantes los elementos descritos inciden en el grado de afectación de la autonomía fiscal de los municipios y ameritan un cambio de postura de la jurisprudencia constitucional a partir del que se concluya que el impuesto al patrimonio, ahora de carácter permanente, viola el artículo 317 superior al incluir en la base gravable la propiedad inmueble. Por lo tanto, solicitan que se declare la inexequibilidad de los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 o su exequibilidad condicionada “en el entendido de que se pueden excluir del hecho generador y de la base gravable del impuesto al patrimonio, el valor de los inmuebles poseídos en Colombia”.

21. Dentro del término de fijación en lista y en el marco de los artículos 7, 11 y 13 del Decreto 2067 de 1991 se recibieron tres intervenciones ciudadanas y seis conceptos de entidades públicas y organizaciones privadas invitadas. A continuación, se identificarán los conceptos e intervenciones de acuerdo con el sentido de la decisión que se solicitó adoptar a esta corporación, a saber: (i) inhibición; (ii) exequibilidad; e (iii) inexequibilidad. Luego, las razones presentadas por los intervinientes e invitados serán agrupadas de acuerdo con los cargos correspondientes.

Tabla 1- Listado de intervenciones y conceptos

Interviniente

Solicitud

1

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

Inhibición

Exequibilidad

2

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Inhibición

Estar a lo resuelto en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 (Cargo quinto)

Exequibilidad (Cargo segundo)

3

Presidencia de la República

Inhibición

Exequibilidad

4

Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario, Universidad Javeriana y Universidad Externado de Colombia y Dejusticia

Exequibilidad

5

Universidad Libre

Exequibilidad

6

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Inexequibilidad

7

María Alejandra Uribe

Inexequibilidad

8

Christian Camilo Gómez Rivera

Inexequibilidad

9

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Inexequibilidad

22. En atención a la extensión de las intervenciones, algunas de las cuales presentan argumentos coincidentes, y con el propósito de privilegiar la brevedad y claridad de las decisiones de la Corte Constitucional a continuación se agruparán los argumentos de acuerdo con la posición de la intervención. Así, se describirán las razones principales planteadas a lo largo de este proceso en relación con la constitucionalidad de las disposiciones acusadas. Para mayor claridad, primero se describirán los argumentos relacionados con cuestiones preliminares como aptitud de los cargos y cosa juzgada. Luego, se presentarán los argumentos sobre el cargo por violación del principio de equidad horizontal, los cuales, a su vez, se agruparán entre las razones de constitucionalidad y las de inconstitucionalidad. Finalmente, se sintetizarán las razones planteadas en relación con el cargo por violación del artículo 317 superior.

Intervenciones sobre cuestiones preliminares: aptitud de la demanda y cosa juzgada

23. La DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Presidencia de la República cuestionaron la aptitud de los cargos de inconstitucionalidad por las siguientes razones:

24. Sobre el cargo relacionado con el principio de equidad horizontal las entidades indicaron que se incumplen los requisitos de especificidad y suficiencia, debido a que el planteamiento de los demandantes desconoce el alcance de la norma acusada, pues deja de considerar que

una sociedad extranjera será contribuyente del impuesto al patrimonio por los inmuebles, aeronaves, bienes de propiedad planta y equipo que posea, pese a que también posea acciones, o cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio en Colombia. Adicionalmente, según las entidades, los demandantes no presentaron razones sustantivas que justifiquen la inconstitucionalidad de la disposición acusada.

25. En relación con el cargo relacionado con la violación de la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble se incumplen los requisitos de claridad y suficiencia, debido a que no se acredita la carga argumentativa estricta para solicitar el cambio de precedente, la cual exige: (i) exponer las razones por las cuales procede apartarse de la jurisprudencia en vigor sobre la materia; y (ii) demostrar suficientemente que la interpretación alternativa desarrolla de mejor manera los derechos, principios y valores constitucionales.

26. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó que se declare la cosa juzgada material y que la Corte se esté a lo resuelto en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004.

Intervenciones en relación con el cargo por violación del principio de equidad horizontal

27. La DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Presidencia de la República, la Universidad del Rosario, la Universidad Javeriana, la Universidad Externado de Colombia, la Universidad Libre y Dejusticia solicitaron que se declare la exequibilidad del numeral 5 del artículo 35 de la Ley 2277 de 2022, que establece la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio de sociedades extranjeras propietarias de bienes diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio por las siguientes razones:

i. (i) El legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia impositiva, que lo faculta para la estructuración de los tributos y que incluye la definición de los sujetos pasivos.

( ) La disposición acusada diferencia entre el tipo de bienes que poseen las sociedades extranjeras, debido a que la naturaleza de los bienes guarda una relación directa con el tipo de inversionista -mayor o menor vocación de permanencia en el país- y tiene efectos diferentes en la economía del país.

( ) La exclusión de las sociedades extranjeras con inversiones en acciones, inversiones en portafolio y cuentas por cobrar como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio busca: a) desincentivar la inversión en bienes improductivos; b) estimular el mercado de valores; c) contribuir al crecimiento y eficiencia de la economía, d) reducir los costos de financiamiento tanto del sector público como del sector privado; y e) contribuir con la estabilidad macroeconómica.

( ) Las acciones, inversiones en portafolio y cuentas por cobrar son activos que: a) tienen alta liquidez; b) buscan generar crecimiento de capital a largo plazo; c) pueden aumentar las ganancias de capital incrementando, por lo tanto, la riqueza de su propietario; d) pueden generar ingresos periódicos en forma de dividendos, intereses u otros pagos, formando un flujo de efectivo para los inversionistas; y e) tienen el potencial de ofrecer retornos que superan la tasa de inflación a largo plazo de manera que protegen el poder adquisitivo de los inversionistas y mantienen el valor del patrimonio en términos reales.

( ) En atención a las características de las acciones, inversiones en portafolio y cuentas por cobrar los inversionistas en este tipo de bienes tienen baja vocación de permanencia en el país y son sensibles ante impuestos como el de patrimonio. Así, las sociedades extranjeras cuyo patrimonio está asociado a inversiones de cartera tienen las siguientes características: a) cuentan con un portafolio de activos líquidos, fácilmente convertibles en dinero; b) tienen la capacidad de moverse libremente entre la mayoría de economías del mundo; y c) buscan optimizar el retorno de su portafolio a través de mayores rentabilidades y menores riesgos.

( ) Existe una relación directa entre la liquidez de los activos, la inversión y permanencia en el país, y las cargas tributarias. Por ejemplo, hay una relación entre la reducción de la carga impositiva a las sociedades extranjeras desde 2010 hasta 2024 y el correlativo aumento de los flujos anuales de capital extranjero, así como el aumento de compra de títulos de deuda pública por parte de inversionistas extranjeros, que pasó de 2.2% en el año 2010 a 21.6% en el año 2023. Para febrero de 2024 los agentes extranjeros contribuyeron con el 38.7% en el volumen de compras en el mercado de renta variable.

( ) La inversión en acciones, inversiones en portafolio y cuentas por cobrar es fundamental para el financiamiento externo en moneda local de diferentes actores económicos y, por ende, es necesaria para la estabilidad macroeconómica.

( ) Por su parte, los otros tipos de activos que generan la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio, como inmuebles, yates, obras de arte se caracterizan por: a) tratarse de bienes con menor liquidez; b) algunos de esos bienes son suntuarios y su valor adquisitivo es de un alto costo no retornable; c) los costos de mantenimiento son elevados y periódicos; d) su rentabilidad es baja o nula. En atención a las características de estos bienes se trata de activos asociados a poblaciones de mayores ingresos y con mayor vocación de permanencia en el país, debido a que su actividad suele estar asociada la obtención de rentas dentro de una actividad productiva en el país.

( ) A partir de la distinción entre los bienes y la finalidad de la medida acusada, algunos intervinientes proponen que los sujetos no son comparables, pues la comparación solo resultaría viable respecto sociedades que efectúen el mismo tipo de inversiones.

( ) En caso de que se considere que los sujetos son comparables la diferenciación que propone la norma supera el test leve de igualdad, ya que la disposición acusada: a) tiene la finalidad de favorecer inversiones sobre activos productivos y, de esta forma, contribuir al crecimiento y eficiencia de la economía; la lucha contra la desigualdad en el consumo y la promoción del bienestar de la población; b) estas finalidades al tener un impacto positivo en la economía están relacionadas con el derecho al trabajo, al mínimo vital, a la igualdad; y la función social de la propiedad; c) la distinción en el gravamen es adecuada y conducente, pues desvía favorablemente la inversión de las sociedades o entidades extranjeras hacia bienes productivos.

( ) Finalmente, los intervinientes señalaron, en líneas generales, que la disposición toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos; el impuesto al patrimonio obedece a las profundas desigualdades en relación con la capacidad contributiva y permite que el sistema tributario sea más equitativo desde una perspectiva vertical y se incremente el recaudo para la inversión social

28. Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y los ciudadanos María Alejandra Uribe, Christian Camilo Gómez Rivera, Felipe Camilo Gutiérrez Gómez, Daniel Ardila Silva y Jaime Felipe Bernal Rojas solicitaron que se declare la inexequibilidad de la disposición a partir de los siguientes elementos:

i. (i) No hay razones jurídicas ni económicas que sustenten la diferencia entre las sociedades

o entidades extranjeras identificadas en la demanda.

() En el trámite legislativo no se expuso una justificación sobre la distinción de trato y aunque en la exposición de motivos se planteó la necesidad de privilegiar activos productivos no se explicó cómo se determina la productividad de los bienes.

() La disposición acusada orienta la inversión a un solo tipo de bienes y no tiene en cuenta circunstancias particulares de activos en relación con los que el contribuyente pensó que serían rentables y, por factores de fuerza mayor o caso fortuito, resultan improductivos.

() La disposición genera distorsiones en el sistema tributario y económico, pues bienes inmuebles, yates, obras de arte, entre otros pueden ser adquiridos por una sociedad extranjera cuando invierte en acciones si la sociedad en la que invierte es, a su vez, propietaria de ese tipo de bienes.

() Los sujetos son comparables, debido a que se trata personas jurídicas que efectúan inversiones de capital extranjero en el país a través de la propiedad sobre bienes o activos. La diferencia sobre el tipo de bienes poseídos no elimina la comparabilidad, pues no hay pruebas jurídicas o económicas que demuestren que la diferencia entre el tipo de bienes poseídos genera una capacidad contributiva distinta.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

() El carácter permanente del tributo genera una carga excesiva e injustificada y distorsiones económicas que pueden materializarse en competencias desleales o luchas económicas.

() La diferencia en el trato no está justificada, debido a que no considera la capacidad contributiva, lo que puede generar que sociedades extranjeras con mayor capacidad contributiva tributen menos. En ese sentido, el tipo de activo no atiende a las realidades económicas ni a la capacidad contributiva. Así, por ejemplo, un inmueble puede representar menor capacidad contributiva que acciones o inversiones en portafolio y viceversa.

Intervenciones en relación con el cargo por violación de la competencia exclusiva de los municipios para gravar la propiedad inmueble. Artículos 287 y 317 de la Carta Política

29. La DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Presidencia de la República, la

Universidad del Rosario, la Universidad Javeriana, la Universidad Externado de Colombia, Dejusticia y la Universidad Libre solicitaron que se declare la exequibilidad de los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022, que establecen la propiedad inmueble como parte de la base gravable del impuesto al patrimonio por las siguientes razones:

i. (i) El criterio vigente de la jurisprudencia constitucional, recogido en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, considera que la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio no transgrede el artículo 317 superior, particularmente la autonomía fiscal de los municipios y su competencia para gravar la propiedad inmueble.

( ) No hay razones que justifiquen un cambio en el criterio jurisprudencial vigente.

( ) La regla definida en el artículo 317 superior pretende evitar que el poder tributario del poder nacional acapare o se apropie del gravamen sobre la propiedad inmueble, el cual se ejerce a través del impuesto predial por parte de los municipios. De este propósito no se deriva una prohibición de incluir bienes inmuebles en la base gravable de un impuesto global sobre el patrimonio.

( ) La competencia definida en el artículo 317 no es una prohibición irrestricta, pues indica que “(...) solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”. Sin embargo, agrega que ello “no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización”. De manera que, la misma Carta Política permite la imposición de otros gravámenes sobre la propiedad inmueble.

( ) El artículo 317 superior define una regla de competencia sobre el hecho imponible, asunto que debe ser diferenciado de la materia imponible. El artículo 317 superior no prohíbe que la propiedad inmueble en tanto manifestación genérica de la capacidad económica o materia imponible sea considerada por el legislador para establecer un tributo del orden nacional, sino que prohíbe tributos del orden nacional que graven de manera específica la propiedad inmueble.

( ) La inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio no impide que los municipios continúen exigiendo el pago del impuesto predial ni de otros tributos como la participación en la plusvalía, el impuesto de delimitación urbana o la contribución por valorización derivada de obras municipales.

( ) Los municipios también se benefician del recaudo de impuestos nacionales como el de patrimonio a través del Sistema General de Participaciones. Esto se evidencia en los siguientes datos: a) entre los años 2010 a 2020 los ingresos del Sistema General de Participaciones oscilaron entre \$23 y \$50 billones de pesos al año; b) según cifras del Departamento Nacional de Planeación entre el año 2000 y 2015 aproximadamente el 45% de los ingresos de los municipios proviene del Sistema General de Participaciones mientras el 36% proviene de ingresos municipales, de los cuales el impuesto predial representó el 32.4% del recaudo; c) las cifras sobre el porcentaje que representa el ingreso del Sistema General de Participaciones incrementan en los municipios de sexta categoría, debido a la dificultad operativa para el recaudo del impuesto predial y la depreciación del costo de la tierra.

30. Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y los ciudadanos María Alejandra Uribe, Christian Camilo Gómez Rivera, Felipe Camilo Gutiérrez Gómez, Daniel Ardila Silva y Jaime Felipe Bernal Rojas solicitaron que se declare la inexequibilidad de los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 a partir de los siguientes elementos:

i. (i) La Corte Constitucional debe reconsiderar su tesis vigente que descarta que la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio viole la regla constitucional definida en el artículo 317 de la Carta Política. Esto, porque: (a) la base gravable del impuesto al patrimonio en su diseño actual solo permite restar las primeras 12.000 UVT de la casa de habitación, razón por la que en relación con las sociedades extranjeras el impuesto al patrimonio gravará la totalidad de su propiedad inmueble; (b) el impuesto es permanente.

( ) La intención del constituyente primario fue que únicamente los municipios, como nuevos protagonistas en el modelo descentralizado acogido en la Constitución de 1991 pudieran gravar la propiedad inmueble. Por lo tanto, el artículo 317 superior debe ser entendido como una regla absoluta.

( ) El valor de la propiedad inmueble hace parte de la base gravable del tributo, razón por la que resulta evidente que el impuesto al patrimonio sí grava la propiedad inmueble.

( ) La necesidad de proteger la autonomía fiscal de los municipios.

( ) La diferencia entre el patrimonio y la propiedad inmueble obedece a una concepción eminentemente civil, que desconoce que en la práctica el patrimonio de algunos contribuyentes solo está conformado por inmuebles y aunque cuenten con otro tipo de bienes la exclusión/inclusión de la propiedad inmueble genera una diferencia sustancial en el monto del gravamen.

## V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

31. La Procuraduría General de la Nación rindió concepto y solicitó que se declare la inexecutable de los artículos 35, 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022.

32. La procuradora indicó que, tal y como lo señaló en el proceso D-15273, las normas identificadas violan los principios de equidad, justicia y progresividad y no superan un test leve de proporcionalidad. Esto, debido a que, si bien el impuesto al patrimonio persigue importantes finalidades que se derivan de los artículos 2, 13 y 363 superiores algunos estudios han demostrado que un impuesto al patrimonio de carácter permanente y que no tenga en cuenta la liquidez del contribuyente no es un medio adecuado para enfrentar la desigualdad y la inequidad vertical del sistema. Sobre este punto, la procuradora explicó que los patrimonios, a largo plazo, no generan niveles de renta equivalente, razón por la que en algunos escenarios los contribuyentes deben disponer de sus bienes productivos y limitar sus emprendimientos en perjuicio de la utilidad social de los mismos.

33. De otra parte, la procuradora indicó que el trato diferencial dado a las empresas extranjeras también es inconstitucional porque si establecer un impuesto en función de la riqueza es irrazonable al no considerar la verdadera capacidad contributiva, con más razón lo es incorporar distinciones en el cobro a partir del tipo de activos que posee el contribuyente. En concreto, para la procuradora el tipo de activo no atiende a las realidades económicas ni a la capacidad contributiva. Así, por ejemplo, un inmueble puede representar menor capacidad contributiva que acciones o inversiones en portafolio y viceversa.

34. Como punto adicional, la procuradora indicó que la definición del impuesto al patrimonio resulta excesiva para el contribuyente porque genera una carga tributaria alta que promueve estrategias de elusión y evasión fiscal. En ese sentido, aunque el impuesto se presenta como una contribución relativamente baja (0.5% a 1.5%) termina siendo mucho más grande si es permanente y recurrente cada año, y además se suma con los demás impuestos al

patrimonio que se han pagado desde el año 2002 al punto que agotará el patrimonio de los contribuyentes.

35. Finalmente, la procuradora indicó que, si bien en otras oportunidades sostuvo que la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio no transgrede, por si sola, el artículo 317 superior lo cierto es que las consecuencias económicas desfavorables que genera el tributo por su carácter permanente si pueden afectar el propósito de fortalecer las finanzas territoriales que persigue la norma superior. Esto es así porque los municipios son rivales de la Nación y otras entidades territoriales, pues los tributos de los diferentes órdenes recaen sobre una sola capacidad contributiva, que resulta gravada de diferentes formas. En ese sentido, cualquier imposición sobre la propiedad inmueble afecta potencialmente la principal fuente de financiación de los municipios: el impuesto predial. De manera que, el legislador cuando impone a la propiedad inmueble un tributo adicional al impuesto predial extrae parte de la capacidad contributiva del contribuyente para favorecer a la Nación y esa capacidad contributiva podría ser usada por el legislador para crear otros tributos en favor de los municipios.

## VI. CONSIDERACIONES

### A. Competencia

36. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241.4 de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad en el marco de este proceso, dado que en ella se cuestionan normas contenidas en una ley de la República.

### B. Primera cuestión previa: la cosa juzgada. Reiteración de jurisprudencia

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

38. La cosa juzgada constitucional encuentra sustento en el artículo 243 de la Constitución que dispone que las sentencias que la Corte dicta “en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional”, razón por la cual “[n]inguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación

entre la norma ordinaria y la Constitución”. Por su parte, los artículos 48 de la Ley Estatutaria 270 de 1996 y 21 del Decreto Ley 2067 de 1991 señalan que todas las sentencias que profiera la Corte en ejercicio de sus competencias de control abstracto “son definitivas, de obligatorio cumplimiento y tienen efectos [generales]”. Por esas razones, en principio, la Sala Plena no puede pronunciarse sobre un asunto debatido y fallado con anterioridad.

39. En las sentencias C-101 de 2022 y C-227 de 2023, la Sala reiteró que, para determinar si se configura la cosa juzgada, existen tres parámetros que deben concurrir en cada caso concreto. Primero, que la demanda proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada en una sentencia anterior. Segundo, que se presenten los mismos argumentos o cuestionamientos en el fallo antecedente. Sin embargo, en este criterio se debe precisar que en el caso del control automático e integral no se tienen en cuenta los argumentos planteados, dado que, en general, la decisión que allí se toma hace tránsito a cosa juzgada absoluta. Tercero, que no haya variado el parámetro normativo de control.

40. La jurisprudencia de esta Corporación desarrolló una tipología de esta figura con el fin de identificar su configuración en casos concretos, así como su alcance. En la sentencia C-039 de 2021, la Corte hizo un recuento de los diferentes tipos de cosa juzgada constitucional. En primer lugar, existe la cosa juzgada formal que opera cuando la Sala Plena ya se pronunció sobre la disposición demandada y que trae como consecuencia que la Corte Constitucional deba estarse a lo resuelto en la sentencia previa. En segundo lugar, existe la cosa juzgada material que se presenta cuando se acusa una disposición que es formalmente distinta, pero que tiene un contenido normativo idéntico al de otra que ya fue controlada por esta Corporación en sede de control de constitucionalidad. Desde esa perspectiva, para definir si en un caso concreto se genera la cosa juzgada material, hay que evaluar si existe una decisión de constitucionalidad anterior sobre una regla de derecho idéntica, pero contenida en distintas disposiciones jurídicas y, luego, determinar cuál es el nivel de “similitud entre los cargos del pasado y del presente y el análisis constitucional de fondo sobre la proposición jurídica”. En efecto, para que se configure ese fenómeno, es necesario que exista “identidad de causa petendi”.

41. En tercer lugar, la Sala distingue la cosa juzgada absoluta de la relativa y de la aparente. La absoluta se presenta cuando, en la sentencia previa, la Sala Plena no limitó el

pronunciamiento de constitucionalidad sobre el enunciado normativo analizado a unos cargos determinados, de manera que esa disposición no puede ser examinada nuevamente, pues se entiende que el control de constitucionalidad se ejerció respecto a la integralidad de la Constitución. La cosa juzgada absoluta también se presenta cuando la Corte declara la inexequibilidad de una norma jurídica. Por el contrario, la cosa juzgada relativa opera cuando, de forma explícita o implícita, la Sala Plena restringió los efectos de su decisión a los cargos analizados, razón por la cual es posible un nuevo pronunciamiento sobre la disposición en caso de que la misma sea acusada por cargos nuevos, distintos a los ya examinados. Por su lado, la cosa juzgada aparente se configura cuando, a pesar de haberse proferido “una decisión en la parte resolutive declarando la exequibilidad, en realidad no se efectuó análisis alguno de constitucionalidad” de forma que la Corte puede pronunciarse de fondo sobre la disposición respectiva.

42. De otra parte, la Corte diferencia los efectos de la cosa juzgada constitucional material y de la cosa juzgada formal dependiendo de si su decisión es de exequibilidad o inexequibilidad. En el caso de que la norma sea declarada conforme a la Constitución, se presentan varias situaciones: (i) la intangibilidad del fallo puede limitarse de manera expresa o implícita por la Corte, como se indicó mediante la cosa juzgada relativa; (ii) su declaratoria brinda seguridad jurídica a los operadores jurídicos para que continúen aplicando la disposición; y (iii) la competencia de la Corte para estudiar una nueva demanda contra ese mismo precepto o uno nuevo que reproduzca el mismo contenido normativo por razones similares podría llevarse a cabo únicamente ante el debilitamiento de la cosa juzgada, lo que ocurre con la modificación de la norma constitucional en la que se apoyaba, el cambio en la significación material de la Constitución y la variación del contexto jurídico, social o económico en el que fue objeto del control de constitucionalidad.

43. Por ello, cuando la decisión previa es de exequibilidad -simple o condicionada-, se aplican las siguientes reglas. Primero, si se configura una cosa juzgada formal y no existen razones que la debiliten, la Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia anterior que declaró exequible la misma disposición. Segundo, cuando se configura una cosa juzgada material: (a) el magistrado sustanciador no puede decretarla en la fase de admisibilidad y (b) salvo que existan motivos que la enerven, la Sala Plena no sólo debe estarse a lo resuelto en el fallo anterior, sino que también debe declarar exequible la disposición ahora controlada conforme a lo dispuesto en la sentencia anterior.

44. Por el contrario, cuando la decisión previa es de inexecutableidad y se configura una cosa juzgada material, se aplican las siguientes reglas. En la etapa de admisibilidad, la demanda no puede ser rechazada de plano, pues la norma acusada hace parte del ordenamiento jurídico. Además, una vez admitida la acción pública, es relevante identificar el fundamento de la inexecutableidad de la decisión previa, ya sea por razones de fondo o de procedimiento. En el evento en el que la declaratoria de inexecutableidad obedezca a un defecto de forma en la expedición de la norma, el legislador está facultado para reproducir su contenido en una disposición posterior. En cambio, si el Congreso replica un contenido normativo previamente declarado inexecutable por vicios de fondo y subsisten en la Constitución las disposiciones que sirvieron para realizar el control de constitucionalidad, la cosa juzgada material exige estarse a lo resuelto en el pronunciamiento anterior y, en consecuencia, declarar la inexecutableidad del nuevo precepto, en virtud de lo señalado en el artículo 243 de la Constitución.

45. Por otro lado, en situaciones en las que el enunciado legal queda suprimido del ordenamiento jurídico, es decir, cuando la decisión previa es de inexecutableidad, la cosa juzgada siempre será absoluta. Estos efectos ocurren con independencia del parámetro de constitucionalidad que desconoció la norma invalidada, pues ya no forma parte del sistema jurídico. En otras palabras “no existe objeto para un nuevo pronunciamiento de esta Corporación”, y las autoridades tienen prohibido reproducir esa proposición jurídica.

46. A continuación, se sintetizan las tipologías de la cosa juzgada constitucional

Tabla 2- Tipologías de la cosa juzgada constitucional

Tipología

Concepto

Consecuencias en los procesos que se encuentren en curso

Cosa juzgada formal

Se presenta cuando la Sala Plena de la Corte Constitucional ya se pronunció sobre la disposición demandada. Esta tipología recae sobre los textos normativos sometidos a control. Decisión previa de executableidad. La Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia previa que declaró la executableidad de la misma disposición, salvo que existan razones que debiliten la cosa juzgada.

Decisión previa de inexecutableidad. La Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia previa

que declaró la inexecutable de la misma disposición.

#### Cosa juzgada material

Se presenta cuando se acusa una disposición que es formalmente distinta, pero que tiene un contenido normativo idéntico al de otra que ya fue controlada por esta Corporación en sede de control de constitucionalidad. El juez debe evaluar: (i) si existe una decisión de constitucionalidad anterior sobre una regla de derecho idéntica, pero contenida en distintas disposiciones jurídicas; y luego (ii) determinar si hay identidad entre los cargos del pasado y del presente y el análisis constitucional de fondo sobre la proposición jurídica. Este estudio no recae sobre la disposición, sino sobre los contenidos normativos.

Decisión previa de executable. La Corte debe estarse a lo resuelto en la decisión previa que declaró la executable del mismo contenido normativo y, por consiguiente, declarar executable la disposición ahora controlada, salvo que existan razones que debiliten la cosa juzgada.

Decisión previa de inexecutable. La Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia previa que declaró la inexecutable del mismo contenido normativo y, por lo tanto, declarar inexecutable la disposición ahora controlada, en virtud de lo dispuesto en el artículo 243 de la Constitución.

#### Cosa juzgada absoluta

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

La Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia previa.

#### Cosa juzgada relativa

Se presenta cuando la Corte Constitucional restringió los efectos de su decisión a los cargos analizados.

Es posible un nuevo pronunciamiento sobre la disposición únicamente por cargos nuevos.

#### Cosa juzgada aparente

Se presenta cuando la Corte Constitucional formalmente declara la executable de una disposición, pero en realidad no hay un estudio de constitucionalidad en la decisión.

Es posible un nuevo pronunciamiento sobre la disposición.

47. En relación con la cosa juzgada formal, la Sala verificará en primer lugar si existen pronunciamientos previos por parte de esta Corporación respecto de los preceptos normativos cuestionados en el presente trámite, en los que se haya decidido sobre su constitucionalidad a partir de los mismos cargos formulados por los aquí demandantes.

48. Según el sistema de consulta de la Corte Constitucional, además del expediente de la referencia D-15564, se registra la sentencia C-393 de 2023, en la cual la Sala decidió inhibirse para decidir sobre la constitucionalidad del artículo 37 (parcial) de la Ley 2277 de 2022 por la ineptitud sustantiva de la demanda. Igualmente, para el momento de esta decisión, están en trámite los expedientes acumulados D-15273 y 15275 en los que se presentaron cargos contra los artículos 35 y 37 de la Ley 2277 de 2022, pero no se ha emitido una decisión. Por lo tanto, no existen decisiones previas sobre las disposiciones acusadas que configuren cosa juzgada formal.

49. Así, descartada la cosa juzgada formal pasa la Sala a evaluar la configuración de la cosa juzgada material. Este fenómeno se configura cuando se comprueba la coincidencia del contenido normativo más allá de los aspectos formales que diferencian las disposiciones revisadas o cuando existen variaciones de una misma disposición siempre que no se afecte el sentido esencial del mismo. Para determinar la configuración de la cosa juzgada material deben seguirse los siguientes pasos: (i) evaluar si existe una decisión de constitucionalidad anterior sobre una regla de derecho idéntica, pero contenida en otra disposición; (ii) determinar el nivel de “similitud entre los cargos del pasado y del presente y el análisis constitucional de fondo sobre la proposición jurídica”; y (iii) verificar que no exista una variación en el parámetro de control.

50. En la definición del primer elemento, el juez constitucional debe tener en cuenta algunos criterios que le permitan determinar que, aunque formalmente las disposiciones difieran, materialmente corresponden al mismo contenido normativo. Así, la jurisprudencia ha destacado que en el examen de la coincidencia material entre las disposiciones la Corte debe establecer que: (i) los efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos; y (ii) la coincidencia del contexto normativo y fáctico.

51. Ahora bien, la cosa juzgada material, a su vez, se ha clasificado entre cosa juzgada material en sentido estricto y cosa juzgada material en sentido amplio. Estas categorías atienden al sentido de la decisión de constitucionalidad, tal y como se ilustra en la siguiente tabla:

Tabla 4- Los elementos de la cosa juzgada material y su tipología

Tipo

Alcance

Elementos

Efecto

Cosa juzgada material en sentido estricto

Existe una sentencia previa que declaró la inexecutableidad del mismo contenido normativo que se demanda.

La decisión de inexecutableidad se sustentó en razones de fondo y no en vicios formales.

1. Una norma declarada inexecutablee previamente por razones de fondo.
2. Una demanda contra una misma norma, esto es, que el contenido material del texto examinado sea igual a aquel que fue declarado inexecutablee por razones de fondo.
3. Subsisten las disposiciones constitucionales que sirvieron de sustento a la decisión de inexecutableidad.

Declarar la inexecutableidad de la nueva norma objeto de análisis.

Cosa juzgada material en sentido amplio o lato

Existe una sentencia previa que declara la executableidad o executableidad condicionada del mismo contenido normativo que se demanda.

La decisión de executableidad se sustentó en razones de fondo y no en vicios formales.

1. Una norma declarada executablee o executablee condicionada por razones de fondo.
2. Una demanda contra un mismo sentido normativo, esto es, que el contenido material del texto examinado sea igual a aquel que fue declarado executablee o executablee condicionado.
3. Identidad entre los cargos de inconstitucionalidad.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Estar a lo resuelto en la sentencia que se pronunció sobre la disposición con el mismo contenido normativo y declarar:

- (i) la executableidad simple o
- (ii) la executableidad condicionada de la disposición acusada, lo cual incluye la reproducción de los condicionamientos exigidos por la Corte.

52. Luego de identificar los presupuestos para que se configure la cosa juzgada material en sentido amplio o lato la Corte examinará si en el presente asunto se configura dicho fenómeno con respecto a las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 como lo planteó el Ministerio de Hacienda. De acuerdo con los elementos descritos en la tabla se advierte que:

53. Primero, existen dos normas relacionadas con la base gravable de impuestos al patrimonio, las cuales corresponden al artículo 4 del Decreto 1388 de 2002 y el artículo 17 de la Ley 863 de 2003. Estas normas se declararon exequibles en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 por razones de fondo.

54. Segundo, es necesario determinar si el contenido normativo de las disposiciones declaradas exequibles en las sentencias en mención coincide con la disposición que se demanda en esta oportunidad. Para ese propósito, siguiendo la jurisprudencia constitucional, la Sala debe tener en cuenta tanto el tenor literal de las disposiciones como el contexto normativo en el que se insertan, ya que estos elementos permiten determinar si se trata del mismo sentido normativo. Así, en la siguiente tabla se describirán las disposiciones examinadas en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, y la que se demanda en esta oportunidad:

Tabla 5- Disposiciones sobre el contenido del impuesto al patrimonio examinadas en la sentencia C-876 de 2002, C-990 de 2004 y en esta sentencia

Disposición

Contenido normativo

Decreto 1388 de 2002

Artículo 4. Base gravable. La base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001.

Artículo 5. Exclusiones de la base gravable. De la base gravable indicada en el artículo anterior se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descontarán los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

En ningún caso, el monto a descontar podrá ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001.

Ley 863 de 2003

Artículo 17. Modifícase el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con los siguientes artículos:

Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Ley 2277 de 2022

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

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.

(....)

55. En las tres disposiciones existen coincidencias en lo que respecta a la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio. Sin embargo, no se trata

del mismo contenido normativo, debido a que las disposiciones se insertan en contextos normativos diferentes. En efecto, en las tres disposiciones se incluye la propiedad inmueble como parte de la base gravable en impuestos al patrimonio que cuentan con diseños normativos y temporalidades distintas, creados en contextos diferentes y con propósitos disímiles. Así, como lo ha establecido esta corporación en otras oportunidades sobre bases gravables del impuesto al patrimonio se trata de contenidos normativos diferentes por los siguientes factores:

56. La temporalidad del tributo. El impuesto al patrimonio examinado en la sentencia C-876 de 2002 tenía vigencia de un año. Por su parte, el examinado en la sentencia C-990 de 2004 tenía vigencia para los años gravables 2004, 2005 y 2006. Finalmente, el impuesto al patrimonio examinado en esta oportunidad es permanente. Esta diferencia sobre la temporalidad del tributo en el que se enmarca la norma acusada ha sido considerada en el examen de constitucionalidad efectuado en anteriores oportunidades e incide en el alcance del tributo. En efecto, gran parte de la argumentación de los demandantes e intervinientes toma en cuenta la temporalidad del tributo cuestionado en esta oportunidad como un factor relevante sobre la comprensión de la disposición acusada, su alcance y constitucionalidad.

57. La deducibilidad de la propiedad inmueble. El impuesto al patrimonio examinado en la sentencia C-876 de 2002 prohibía deducir de la renta gravable la propiedad inmueble. Por su parte, el tributo examinado en la sentencia C-990 de 2004 permitía deducir los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. Finalmente, en el impuesto que hoy examina la Sala se excluyen las primeras doce mil (12.000) UVT del valor patrimonial de casa o apartamento de habitación de las personas naturales. La posibilidad de deducción de parte de la propiedad inmueble fue considerada en la sentencia C-990 de 2004 en el examen de constitucionalidad y está directamente relacionada con el contenido normativo que se acusa.

58. La finalidad del tributo. El impuesto al patrimonio examinado en la sentencia C-876 de 2002 estaba destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática en el marco del estado de conmoción interior. Por su parte, el impuesto examinado en la sentencia C-990 de 2004 hizo parte de una reforma tributaria que buscaba estimular el crecimiento económico y sanear las finanzas públicas. Finalmente, el impuesto al patrimonio examinado en esta oportunidad se inserta en una

reforma tributaria que busca apoyar el gasto social en la lucha por la igualdad y la justicia social y consolidar el ajuste fiscal.

59. Por último, debe tenerse en cuenta que en otras oportunidades la Corte ha descartado la cosa juzgada material frente a disposiciones que incluyen la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio: sentencias C-990 de 2004 y C-257 de 2022.

60. Así, a partir de los elementos expuestos el juicio de constitucionalidad efectuado en las sentencias C-990 de 2004 y C-876 de 2002 sobre otras disposiciones que integraron la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio no configura cosa juzgada material con respecto al artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, pues si bien las disposiciones presentan un texto similar no se trata del mismo contenido normativo, el cual difiere en apartes de su redacción, en las reglas sobre la inclusión de ese tipo de propiedad en la base gravable y en el tributo del que hacen parte. Estos elementos generan un contexto normativo diferente que descarta la identidad de las normas y, por ende, la cosa juzgada material.

#### C. Segunda cuestión previa: la aptitud de los cargos

61. El numeral 3° del artículo 2° del Decreto Ley 2067 de 1991 establece que las demandas de inconstitucionalidad deben contener las razones por las cuales se estima que las normas cuestionadas vulneran la Constitución, es decir, el concepto de la violación. Inicialmente, le corresponde al magistrado sustanciador verificar la satisfacción de este requisito al decidir si la demanda es apta para ser admitida. Sin embargo, esto no impide que la Sala Plena examine de nuevo el cumplimiento de dicha exigencia en la sentencia, más cuando para ese momento ya se cuenta con las intervenciones de los ciudadanos, de las entidades y organizaciones invitadas a participar en el trámite, así como de la Procuraduría General de la Nación. Tales intervenciones, necesariamente presentadas con posterioridad a la admisión de la demanda, pueden aportarle a la Sala Plena elementos de juicio sobre los presupuestos de aptitud sustantiva de la demanda, los cuales son indispensables para que la Corte pueda emitir un pronunciamiento de fondo.

62. En la sentencia C-1052 de 2001, esta Corte determinó que el correcto planteamiento del concepto de la violación exige que los cargos de inconstitucionalidad estén fundamentados en razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, atributos que han sido

objeto de cuantiosos pronunciamientos por parte de esta Corporación. En la sentencia C-385 de 2022, la Corte sintetizó el contenido de tales requisitos en los siguientes términos:

“(…) las acusaciones deben: (i) ser suficientemente comprensibles (claridad); (ii) recaer sobre el contenido real de la disposición acusada y no sobre uno inferido por quien demanda (certeza); (iii) demostrar cómo la disposición vulnera la Constitución Política, mediante argumentos determinados, concretos, precisos y particulares sobre la norma en juicio (especificidad); (iv) ofrecer razonamientos de índole constitucional que se refieran al contenido normativo de las disposiciones demandadas (pertinencia); y (v) suscitar una mínima duda sobre la constitucionalidad de la norma que se estima contraria a la Carta Política (suficiencia).”

63. En sus intervenciones, la DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Presidencia de la República cuestionaron la aptitud sustantiva de los cargos. En consecuencia, la Sala verificará si las demandas bajo examen cumplen o no con las referidas exigencias, con especial atención a los reproches que en este sentido formularon los intervinientes.

64. El cargo por violación del principio de equidad horizontal no cumple los requisitos de aptitud. Para el examen de la aptitud de este cargo debe tenerse en cuenta la especial carga argumentativa que la jurisprudencia exige para la formulación de un reproche por vulneración de la equidad horizontal como manifestación del mandato de igualdad en el campo tributario. Esta carga argumentativa exige una debida definición de: (i) los sujetos o situaciones objeto de comparación; (ii) la identificación de la distinción de trato; y (iii) la exposición de las razones por las que se considera que la distinción de trato vulnera la Constitución y carece de justificación.

65. A partir de las exigencias descritas, la Sala encuentra que en el presente asunto los demandantes no cumplieron las cargas argumentativas para la construcción de un cargo por violación del principio de equidad horizontal. Esto, debido a que, si bien identificaron los sujetos de comparación y la distinción de trato, plantearon argumentos muy generales a partir de los que no es posible determinar por qué la disposición acusada vulnera la Constitución Política. Adicionalmente, en sus planteamientos los actores dejaron de considerar la finalidad de la medida, así como las características de los bienes a partir de los

cuales el legislador diferenci6 la sujeci6n pasiva del impuesto al patrimonio para las sociedades extranjeras.

66. Los demandantes no presentaron razones suficientes que demuestren que la distinci6n de trato entre las sociedades extranjeras destinatarias de las normas demandadas era injustificado. Esto, debido a que los actores se limitaron a se~alar que la distinci6n carecía de justificaci6n, a mencionar algunas medidas tributarias previas sobre la sujeci6n pasiva del impuesto al patrimonio y sentencias en las que se han expulsado del ordenamiento disposici6n tributarias que prevén tratos discriminatorios injustificados, y a exponer consecuencias subjetivas de la norma. Estos argumentos son excesivamente generales y están fundados en alusiones a normas de rango legal que no constituyen parámetros de control de constitucionalidad.

67. Adicionalmente, el cargo omitió las finalidades de la medida acusada, pues se limit6 a indicar que en la exposici6n de motivos no se hizo una referencia expresa a la distinci6n cuestionada. Sin embargo, en el trámite legislativo se indic6 que la ley persigue diferentes objetivos, entre ellos el aumento del recaudo e incentivar la adquisici6n de cierto tipo de bienes que se consideran valiosos para el legislador. Estos prop6sitos no fueron considerados por los demandantes de cara a la distinci6n acusada y tampoco indagaron por finalidades específcas de esa distinci6n que pueden rastrearse en el ordenamiento y que fueron planteadas por los intervinientes en el trámite. Las finalidades de las medidas no se tomaron en cuenta para la definici6n del criterio de comparaci6n entre los grupos identificados, el cual se plante6 en términos genéricos al se~alar que los sujetos son comparables por “su naturaleza, sus característcas y su capacidad econ6mica”. Esto, a pesar de que:

“para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o *tertium comparationis* a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales. Ahora bien, es obvio que ese criterio no puede ser arbitrario, sino que debe ser relevante, de acuerdo a la finalidad misma que persigue el trato normativo que se analiza”.

68. De otra parte, los demandantes tampoco consideraron las característcas de los activos a partir de los cuales la disposici6n acusada diferencia a las sociedades extranjeras en la sujeci6n pasiva del impuesto al patrimonio, particularmente de las acciones, cuentas por

cobrar e inversiones de portafolio. Los activos a partir de los que la disposición plantea la distinción son los siguientes:

#### Acciones

Las acciones en las que se divide el capital de una sociedad son títulos valores “de contenido corporativo, que representan una participación homogénea o una parte alícuota de capital social” Las acciones son indivisibles, nominativas, de negociación libre a menos que se estipule derecho de preferencia.

#### Cuentas por cobrar

Las cuentas y documentos por cobrar representan derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito. Se trata de derechos de crédito o derechos personales.

#### Inversiones de portafolio

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

##### Artículo 2.17.2.2.1.2

- i) Los valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), o listados en Sistemas de Cotización de Valores del Extranjero, de acuerdo con el Capítulo 1 del Título 6 del Libro 15 de la Parte 2 del Decreto 2555 de 2010 excepto los mencionados en los ordinales ii) y vii) del literal a) del presente artículo.
- ii) Las participaciones en fondos de inversión colectiva de que trata la Parte 3 del Decreto 2555 de 2010, o la norma que lo modifique o sustituya.
- iii) Las participaciones en programas de certificados de depósitos negociables representativos de valores.

69. Los ciudadanos no señalaron por qué los rasgos de los activos definidos en la norma no son un criterio relevante y suficiente para la exclusión tributaria ni por qué esos activos son equiparables a otro tipo de bienes. En general, los actores omitieron precisar cómo la definición de la exención a partir de los bienes mencionados transgredió el margen de configuración del legislador en materia impositiva.

70. En síntesis, el carácter general de los planteamientos de la demanda afectó la

pertinencia, especificidad y suficiencia del cargo de inconstitucionalidad, pues los actores se limitaron a identificar la distinción de trato y dejaron de considerar las finalidades de la ley y los rasgos de los bienes a partir de los que planteó la distinción, omitieron delimitar el criterio de comparación y no plantearon las razones específicas por las que la medida transgrede la Constitución.

71. El cargo por violación de la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble no cumple los requisitos de aptitud. Con respecto a este cargo, la DIAN, el Ministerio de Hacienda y la Presidencia de la República indicaron que los demandantes no cumplieron con la carga argumentativa requerida para que se modifique la tesis jurisprudencial vigente, definida en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, que descarta que la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio viole la regla constitucional del artículo 317 superior, que establece la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble.

72. Para examinar este cuestionamiento sobre la aptitud del cargo es necesario tener en cuenta tres elementos relevantes: (i) el criterio jurisprudencial vigente en relación con la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio; (ii) la carga argumentativa cuando la inconstitucionalidad de una disposición se propone a partir de un cambio del precedente constitucional; y (iii) los argumentos expuestos en el cargo que se examina.

73. El criterio jurisprudencial vigente en relación con la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio. Tal y como lo reconocieron los actores en la demanda y lo señalaron los diferentes intervinientes en este proceso de constitucionalidad, este Tribunal ha examinado en dos oportunidades si la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio transgrede el artículo 317 de la Carta Política. El examen de este problema jurídico adelantado en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 se sintetiza a continuación:

Tabla 6 – El criterio jurisprudencial vigente sobre la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio a la luz del artículo 317 superior

Sentencia C-876 de 2002

## Sentencia C-990 de 2004

Norma examinada: Decreto Legislativo 1838 de 2002, que creó el impuesto para preservar la seguridad democrática.

Este impuesto se destinaría a conjurar el estado de Conmoción Interior declarado mediante el Decreto 1837 de 2001.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Base gravable: el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, de la cual no se podía excluir ni descontar valor alguno por la posesión de bienes inmueble.

Tipo de examen: control integral.

Norma examinada: artículo 17 (parcial) y otros de la Ley 863 de 2003, que estableció los elementos del impuesto al patrimonio de los años gravables 2004, 2005 y 2006.

Base gravable: el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Tipo de examen: cargo por violación del artículo 317 de la Carta Política

Regla: 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 la propiedad inmueble. De manera que, no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre ese tipo de propiedad.

Regla: 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 la propiedad inmueble. De manera que, no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre ese tipo de propiedad.

Las razones expuestas en relación con el artículo 317 de la Constitución:

1. El artículo 317 establece tanto una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que

su derecho de propiedad inmueble 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

2. La reserva está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto esta sea el objeto del gravamen.

3. El patrimonio es: (i) un concepto abstracto elaborado por el legislador para determinados fines; (ii) es una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica; (iii) para efectos tributarios se diferencia el patrimonio líquido del patrimonio bruto; (iv) 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 los derechos reales sobre inmuebles ubicados en el territorio nacional.

4. El impuesto sobre el patrimonio: (i) es un gravamen personal; (ii) el contribuyente del impuesto de patrimonio es determinado; (iii) admite reducciones de la base gravable, por ejemplo, de los pasivos, debido a que el tributo no recae no sobre un bien específico sino sobre la universalidad jurídica; (iv) los inmuebles integran el patrimonio porque están en capacidad de generar aprovechamiento económico.

5. El impuesto predial: (i) es un gravamen real constituido a favor del municipio donde está ubicado el bien; (ii) el sujeto pasivo del impuesto es indeterminado (propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc., quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido);

(iii) la base gravable del impuesto predial no admite deducciones; (iv) el impuesto se funda en la ocupación que del espacio público hace el bien.

6. De acuerdo con la jurisprudencia desarrollada hasta el momento no existe una regla constitucional que impida que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan de parámetro o referente del impuesto de renta.

Las razones expuestas en relación con el artículo 317 de la Constitución:

1. Reiteró los argumentos desarrollados en la sentencia C-876 de 2002.

2. Agregó que la exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio de los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de

habitación, muestra que lo que se grava es el patrimonio de la persona y no su propiedad inmueble.

3. También aclaró que el impuesto al patrimonio no es un impuesto nacional sobre la propiedad inmueble, pues la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 1° de enero de cada año gravable. “Es decir que solo de manera mediata la propiedad inmueble es tomada como referente, y ello simplemente 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 efectivamente el cobro del impuesto.”

74. A partir de los dos pronunciamientos descritos en la tabla se advierte que en relación con el artículo 317 superior, el cual señala que: “solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble” existe un criterio jurisprudencial vigente que establece que la limitación prevista en la norma constitucional únicamente se refiere a aquellos casos en los que entidades diferentes a los municipios pretendan establecer tributos que recaigan de manera directa y específica sobre la propiedad inmueble. De ahí que, no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre ese tipo de propiedad que contraría la norma constitucional citada.

75. La carga argumentativa cuando la inconstitucionalidad de una disposición se propone a partir de un cambio del precedente constitucional. La jurisprudencia de esta Corporación también ha señalado que cuando se formula un cargo que pretende un cambio de la jurisprudencia constitucional el demandante tiene la carga de presentar argumentos razonables y suficientes en los que justifique por qué procede esa modificación sobre reglas jurisprudenciales vigentes. Este tipo de argumentación se cumple a través de dos exigencias: (i) identificar la pretensión de modificar el precedente constitucional; y (ii) exponer las razones por las que, a juicio del demandante, la interpretación alternativa o el criterio constitucional propuesto en la demanda materializan, de mejor forma, los mandatos constitucionales. Sobre estas condiciones, la sentencia C-393 de 2023 precisó que los demandantes tienen la carga de identificar que el criterio jurisprudencial vigente incurre en un “yerro manifiesto y de una entidad tal que justifique alterar la regla de decisión existente”. Estas exigencias argumentativas obedecen a la fuerza del precedente

constitucional, la seguridad jurídica y el principio de igualdad.

76. El examen de las razones propuestas en el cargo. Lo primero que debe precisarse es que los actores señalaron que el precedente de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no es aplicable para el presente asunto, a pesar de que el cargo cuestiona la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio a la luz del artículo 317 superior, que corresponde al mismo problema jurídico decidido en las sentencias en mención. Para sustentar su postura los ciudadanos se limitaron a identificar dos diferencias entre los impuestos examinados en las sentencias previas y los rasgos del tributo cuestionado en esta oportunidad. En particular, aludieron a: (i) el carácter permanente del tributo y (ii) a la imposibilidad para algunos sujetos como las sociedades extranjeras de deducir de la base gravable una proporción de la propiedad inmueble.

77. Los elementos mencionados por los demandantes no lograron evidenciar que el precedente fijado en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no es aplicable al asunto que proponen en la demanda. Esto, porque hicieron una alusión general al carácter permanente del impuesto sin explicar cómo ese rasgo diferencia el cargo que proponen del problema jurídico examinado en el precedente vigente que establece el alcance de la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble prevista en el artículo 317 de la Constitución Política. Adicionalmente, omitieron considerar que en el diseño del impuesto examinado en la sentencia C-876 de 2002 no se permitía en ningún caso deducir la propiedad inmueble de la base gravable y en el tributo examinado en la sentencia C-990 de 2004 algunos sujetos como las sociedades tampoco podían deducir una proporción de la propiedad inmueble de la base gravable.

78. De manera que, los actores no presentaron elementos que permitan establecer que el precedente definido en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no resulta aplicable al cargo que proponen en la demanda por violación del artículo 317 superior. Admitir que por el solo hecho de que los demandantes indiquen que un precedente constitucional no es aplicable se pueda desconocer la vinculatoriedad de un precedente constitucional afectaría la supremacía constitucional y los mandatos de igualdad y la seguridad jurídica.

79. En el presente asunto no puede perderse de vista que la existencia de un precedente constitucional en relación con la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable de

impuestos al patrimonio a la luz del artículo 317 superior ha sido reconocido en otras oportunidades por esta Corporación. Así se reconoció en la sentencia C-393 de 2023 al examinar un cargo que cuestionaba la misma disposición que acá se acusa bajo el mismo parámetro constitucional y en la sentencia C-257 de 2022 en la que se examinó un cargo contra la base gravable del impuesto al patrimonio creado en la Ley 2010 de 2019. En esta última sentencia, la Corte descartó la cosa juzgada derivada de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, pero reconoció la existencia del precedente en los siguientes términos:

“(…) si bien se ha constatado que de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no deriva una cosa juzgada que impida un análisis de fondo, no puede pasarse por alto que dichos pronunciamientos se erigen como un precedente relevante para el presente análisis.

Esto, pues se verifica la existencia de elementos análogos, relacionados con un posible gravamen a la propiedad inmueble, instrumentado a través de gravámenes sobre el patrimonio. En dichos fallos, esta corporación contrastó el artículo 317 constitucional con disposiciones legales análogas a la ahora analizada, por la incorporación de la propiedad inmueble a la base gravable de gravámenes sobre el patrimonio. En ambos casos, el resultado del análisis de la Corte Constitucional determinó que una base gravable así instituida por el legislador no infringe la reserva tributaria conferida por el constituyente a los municipios, al por recaer sobre instituciones jurídicas diferente. Así, las bases gravables analizadas recaían sobre el patrimonio como realidad jurídica distinguible de la propiedad inmueble, mientras que el artículo 317 constitucional solamente reserva en favor de los municipios aquellos gravámenes que recaigan directamente sobre esta última. Lo anterior implica que, desde un punto de vista sustantivo, la cuestión jurídica resuelta entonces y la que ocupa ahora a la Sala Plena guarden correspondencia y por ello lo decidido por la Corte en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 constituya un precedente relevante para el análisis de constitucionalidad.”

80. En ese mismo sentido, en el presente asunto se advierte que el problema jurídico que proponen los demandantes en el cargo en el que cuestionan la violación del artículo 317 superior por la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio coincide con los problemas jurídicos abordados en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004. De manera que, se trata de un precedente relevante para el caso, cuya vinculatoriedad no puede ser descartada con alusiones genéricas sobre otros rasgos del

impuesto.

81. Por lo tanto, en el presente caso los ciudadanos no lograron evidenciar que el precedente de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no resultara aplicable al presente asunto.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

83. El planteamiento descrito corresponde a una solicitud de cambio de precedente tal y como lo interpretó la sentencia C-257 de 2022 al exigir las cargas de argumentación reforzada para el cambio de precedente frente a un cargo que no identificó el criterio jurisprudencial vigente ni pidió un cambio de precedente de forma expresa, pero planteó una pretensión que se oponía al criterio definido en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004. En efecto, el cargo examinado en este caso, de un lado, reconoce que el mismo problema jurídico ya fue examinado a la luz del mismo parámetro constitucional que se propone, solicita un nuevo examen del mismo problema jurídico y plantea que se llegue a una conclusión opuesta a la definida en las sentencias en mención bajo un criterio alternativo sobre el alcance del artículo 317 superior. Por lo tanto, la Sala examinará si los argumentos propuestos por los demandantes cumplen la carga argumentativa exigida para solicitar un cambio de la jurisprudencia constitucional.

84. En primer lugar, en la demanda los actores reconocieron que existe un criterio jurisprudencial vigente sobre el artículo 317 de la Carta Política. En concreto, señalaron que: “[H]asta el momento, la Corte Constitucional tras analizar demandas contra el impuesto al patrimonio por violar el artículo 317 de la CP, ha concluido que el impuesto es exequible. Esto, pues la Corte Constitucional considera que no existe impedimento constitucional para que se graven los inmuebles de los contribuyentes con el impuesto al patrimonio.” Luego, los actores plantearon que algunas características del impuesto al patrimonio examinado en esta oportunidad hacen: “necesario llevar a cabo un nuevo análisis sobre la posibilidad que se tiene a través del impuesto al patrimonio de gravar los bienes inmuebles de los contribuyentes.” En consecuencia, se tiene por acreditado el primer requisito, esto es, el reconocimiento del criterio jurisprudencial vigente y la solicitud de revisión de ese criterio.

85. En segundo lugar, los demandantes presentaron los siguientes argumentos: (i) una de las razones expuestas en la sentencia C-990 de 2004 para descartar la inconstitucionalidad de la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio consistió

en la exclusión de los primeros \$200.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación. Por su parte, en el diseño actual del impuesto al patrimonio algunos contribuyentes como las sociedades extranjeras sin residencia fiscal no pueden acceder a la exclusión descrita. De manera que, para estos contribuyentes el impuesto al patrimonio sí grava directamente la propiedad inmueble; (ii) el impuesto al patrimonio para los contribuyentes que no pueden deducir un porcentaje de la propiedad inmueble genera un doble gravamen sobre ese tipo de propiedad, el que se deriva del impuesto predial y del impuesto al patrimonio; y (iii) el impuesto al patrimonio demandado es permanente, característica que: “puede generar que el impuesto al patrimonio incida de forma desproporcionada en la autonomía fiscal de las entidades territoriales.”

86. La argumentación presentada por los demandantes no expone razones suficientes para sustentar la pretensión de modificar el precedente constitucional sobre la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble, debido a que no explica por qué el criterio jurisprudencial alternativo que propone materializa de mejor forma los principios constitucionales. En efecto, los actores se limitaron a identificar diferencias del diseño del impuesto al patrimonio demandado en esta oportunidad frente al examinado en la sentencia C-990 de 2004, particularmente el carácter permanente del tributo actual y la imposibilidad para algunos contribuyentes de deducir un porcentaje del monto de la propiedad inmueble. Sin embargo, estas razones:

- i. (i) no presentan elementos dirigidos a evidenciar que el criterio alternativo que proponen materialice, de mejor manera, principios constitucionales;
- ii. (ii) omite que el argumento relacionado con la deducibilidad de un porcentaje de la casa de habitación no es la única razón que sustenta el criterio jurisprudencial vigente sobre el artículo 317 superior tal y como lo refleja la tabla 6;
- iii. (iii) desconoce que el precedente constitucional sobre el alcance del artículo 317 de la Carta Política y la competencia constitucional de los municipios para gravar la propiedad inmueble se definió desde la sentencia C-876 de 2002, en la que se examinó un impuesto al patrimonio que, de forma expresa, prohibía excluir o descontar algún valor por la posesión de bienes inmuebles. En consecuencia, la alegada diferencia que se propone en este caso al identificar sujetos del impuesto al patrimonio que, como las sociedades extranjeras, no pueden excluir porcentajes de su propiedad inmueble de la base gravable no da cuenta de un elemento que no se hubiera presentado en la construcción del criterio jurisprudencial.

87. Adicionalmente, aunque es cierto que el impuesto cuestionado en esta oportunidad es permanente y los examinados en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 tenían vigencias temporales los actores no explicaron cómo esta circunstancia genera que el cambio de criterio que proponen materialice, de mejor manera, principios constitucionales. En efecto, los demandantes se limitan a señalar que ese carácter permanente podría profundizar la afectación de la autonomía fiscal de los municipios, a pesar de que el precedente constitucional concluyó que la inclusión de la propiedad inmueble en la base gravable del impuesto al patrimonio no viola la competencia de los municipios prevista en el artículo 317 superior.

88. De otra parte, los actores no cuestionaron las razones principales consideradas por este Tribunal sobre el alcance del artículo 317 superior y la base gravable del impuesto al patrimonio, particularmente no confrontaron la lectura de esa regla constitucional por parte de este Tribunal constitucional, según la cual dicha norma superior circunscribe la competencia de los municipios a los tributos que recaen de forma directa y exclusiva sobre la propiedad inmueble. En esa línea, los demandantes tampoco confrontaron las diferencias entre el impuesto predial y el impuesto al patrimonio que han sido consideradas por la Corte Constitucional en el desarrollo de la tesis jurisprudencial.

89. Adicionalmente, los demandantes no explicaron cómo el precedente constitucional cuyo cambio proponen afecta la autonomía y la facultad constitucional de las entidades territoriales de gravar la propiedad inmueble. En este punto, es necesario precisar que la sola mención a la autonomía de los municipios prevista en el artículo 287 superior y una referencia general a su facultad para “[A]dministrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” no es suficiente para sustentar una modificación de la postura constitucional vigente sobre el alcance de la competencia de las municipios para gravar la propiedad inmueble, pues la argumentación de los actores: (i) se concentró en el desconocimiento de la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble del artículo 317 superior; (ii) el cargo solicitó expresamente el cambio del precedente vigente sobre esa facultad; (iii) no plantearon un cargo independiente por violación del artículo 287 de la Constitución; (iv) enunciaron, pero no desarrollaron cómo se viola esa autonomía.

90. Finalmente, si en gracia de discusión se admitiera que la referencia a la autonomía de los

municipios y las competencias previstas en el artículo 287 de la Carta Política constituyen un cargo independiente, lo cierto es que los demandantes se limitaron a hacer una referencia general a la afectación de esa norma superior, pues su argumentación se centró en el artículo 317 superior. Así, sobre la autonomía de las entidades territoriales y el derecho que el artículo 287.3 superior les otorga para “[A]dministrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” los actores únicamente indicaron que el carácter permanente del impuesto al patrimonio profundizaría la transgresión de ese derecho sin exponer la forma en la que la disposición acusada afecta esa competencia.

91. En efecto, los ciudadanos se limitaron a mencionar dicha afectación, pero no explicaron de manera concreta cómo las disposiciones acusadas podrían restringir las competencias de los municipios y distritos, al punto de restarle eficacia a su autonomía. En este sentido, aunque se mencionó el posible impacto en un principio constitucional, no se especificó la forma concreta en la que la imposición patrimonial podría amenazar, de manera cierta y específica, la autonomía de los territorios. Por lo tanto, el cargo incumplió los requisitos de especificidad y suficiencia.

92. De manera que tampoco se cumplen las condiciones de aptitud del cargo de inconstitucionalidad.

93. A partir de los elementos expuestos, la Sala concluye que los ciudadanos no presentaron razones de naturaleza constitucional para sustentar el cambio jurisprudencial que proponen sino que se limitaron a señalar diferencias en los rasgos y el diseño legal de los impuestos al patrimonio examinados por la Corte en otras oportunidades y el acusado en esta oportunidad sin explicar por qué esas diferencias, particularmente el carácter permanente del impuesto actual, tiene la entidad para suscitar un cambio del precedente constitucional. En consecuencia, la Sala considera que el cargo por violación del artículo 317 de la Constitución Política incumple los requisitos de pertinencia y suficiencia, pues, de un lado, propone argumentos generales que no permiten descartar que las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 constituyan precedente para el caso y, de otro lado, propone un cambio del precedente constitucional a partir de argumentos que no son de naturaleza constitucional y que no evidencian cómo el cambio propuesto materializa en mejor medida principios constitucionales.

94. Por último, hay que destacar que en la sentencia C-393 de 2023 se consideró inepto un cargo de inconstitucionalidad que también propuso el cambio de criterio jurisprudencial que plantea esta demanda en relación con el artículo 317 superior. En esa oportunidad, la Sala Plena consideró que el actor se limitó a proponer una tesis alternativa a la fijada por la Corte Constitucional y a exponer su desacuerdo con la argumentación que sustentó el precedente constitucional sin explicar por qué esas razones resultaban equivocadas. La Corte reiteró que los simples desacuerdos con el precedente constitucional no son suficientes para proponer un cambio en la tesis vigente, pues en estas variaciones están de por medio principios constitucionales como la seguridad jurídica, la igualdad y el acceso efectivo a la administración de justicia.

95. Con fundamento en lo expuesto, la Corte se inhibirá de emitir un pronunciamiento de fondo sobre el cargo dirigido en contra del numeral 5 del artículo 35 de la Ley 2277 de 2022 por violación del principio constitucional de equidad horizontal y el cargo dirigido contra los artículos 36 y 37 de la misma ley por violación de la competencia exclusiva de los municipios para gravar la propiedad inmueble.

## DECISIÓN

La Corte Constitucional de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

## RESUELVE

ÚNICO. INHIBIRSE de emitir pronunciamiento de fondo sobre los cargos formulados por los ciudadanos Carolina Rozo Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Nicolás Sanabria Caicedo contra el numeral 5 del artículo 35, y contra los artículos 36 y 37 parciales de la Ley 2277 de 2022, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Notifíquese y cúmplase,

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Con aclaración de voto

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Ausente con permiso

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE

Magistrado

Con impedimento aceptado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con aclaración de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General