

C-593-19

Sentencia C-593/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

RESERVA DE LEY-Alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Reserva de ley

INEXISTENCIA DE IMPUESTO SIN REPRESENTACION-Postulado desarrollado en la Constitución

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Determinación de los elemento/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Funciones que comprende

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Se deriva del principio de legalidad tributaria

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Casos en que se vulnera

TRIBUTO-Señalamiento de sujetos pasivos

OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto pasivo

Al referirse a los sujetos pasivos de los tributos, la jurisprudencia de la Corte ha seguido a la doctrina, distinguiendo entre los sujetos pasivos económicos y los sujetos pasivos jurídicos. Los primeros son aquellos que soportan la carga económica de pagar el impuesto, mientras que los segundos son aquellos que están formalmente obligados a pagarlos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. En muchos casos los sujetos pasivos jurídicos son los mismos sujetos pasivos económicos, como sucede en general con los impuestos directos. En otros, sin embargo, se trata de sujetos distintos, como suele ocurrir con los impuestos indirectos

NORMA ACUSADA-Contenido y alcance

HERMENEUTICA LEGAL-Interpretación conforme

PRINCIPIO DE CERTEZA-Vulneración cuando ley no fija elementos esenciales del tributo o cuando reglas que los fijan contienen indeterminaciones que resultan invencibles a partir de criterios ordinarios de interpretación

NORMA ACUSADA-Interpretación errónea

NORMA TRIBUTARIA-Dificultades interpretativas que pueden dar lugar a la declaratoria de Inexequibilidad

PRINCIPIO DE CONSERVACION DEL DERECHO-Preservación de normas adoptadas por legislador

En virtud de los principios de proporcionalidad y razonabilidad, y del principio de conservación del derecho, el juez constitucional debe tratar de preservar al máximo la voluntad del legislador, como expresión de la representación de la voluntad popular. Sin embargo, el respeto debido a estos principios no puede conducir, paradójicamente, a que la Corte suplante la voluntad legislativa, escogiendo limitar el alcance del hecho generador de un tributo para corregir una contradicción entre éste y la base gravable definida en la norma

PRINCIPIO DE CERTEZA EN MATERIA TRIBUTARIA-Obligación del legislador de definir claramente los elementos del tributo

DEBER DE CONTRIBUIR AL FINANCIAMIENTO DE GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO-Cumplimiento dentro de conceptos de justicia y equidad

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTOS-Objeto/PRINCIPIO DE GENERALIDAD-Implicaciones

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Dimensiones/TERTIUM COMPARATIONIS-Criterio para determinar si las situaciones o las personas son o no iguales

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Definición

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Jurisprudencia constitucional

Se concluye que la capacidad contributiva de las personas constituye la piedra angular sobre la cual se cimientan gran parte de los principios que componen la axiología constitucional en materia tributaria. En esa medida, resulta contraria a dicho sistema una disposición que imponga una carga tributaria sin consultar la capacidad que tienen las personas para asumirla.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Potestad legislativa en impuestos indirectos

En los impuestos indirectos el legislador no fija el gravamen con fundamento en los ingresos del sujeto pasivo, ni evalúa directamente su capacidad contributiva. Por el contrario, como lo indica el nombre de este tipo de impuestos, el análisis que hace de dicha capacidad es indirecto, y lo realiza mediante la utilización de la inferencia, en la medida en que presume un hecho -la capacidad contributiva- a partir de otro hecho, que dependiendo de cómo se mire, puede ser la adquisición de un determinado bien o servicio por parte del sujeto pasivo económico, o la venta o la importación del mismo por quien suele ser el sujeto pasivo jurídico, entre otros.

HECHO GENERADOR DEL TRIBUTOS-Principal elemento identificador de un gravamen

IMPUESTO-Capacidad contributiva

FINES DEL ESTADO-Responsabilidad en el cumplimiento

TRIBUTOS-Determinación aplicable por legislador

IMPUESTO DIRECTO E INDIRECTO-Distinción

IMPUESTO INDIRECTO-Desconocimiento de la capacidad contributiva del sujeto/IMPUESTO INDIRECTO-Consumo específico constituye el hecho gravable

Aunque en los impuestos indirectos no se tenga conocimiento directo de la capacidad contributiva del sujeto, de todos modos, la potestad de configuración legislativa depende de la plausibilidad de la inferencia. Es decir, depende de que el hecho conocido permita, efectivamente, conocer el hecho desconocido o inferido. En el presente caso esto significa que el consumo del bien o servicio que constituye el hecho generador del tributo, sea efectivamente revelador de la capacidad contributiva del sujeto que debe asumir su costo. De lo contrario, si la adquisición del bien gravado con un impuesto no permite inferir válidamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el legislador puede estar incumpliendo su obligación constitucional de tener en consideración la capacidad contributiva. Por supuesto, no puede pretenderse que exista una correlación matemática directa entre el consumo y la capacidad contributiva, pero sí debe existir, al menos, una mínima correlación entre el consumo específico que constituye el hecho gravable y la capacidad contributiva. (...)

TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

Del anterior recuento jurisprudencial se tiene entonces que la imposición de tarifas diferenciales en impuestos indirectos que gravan transacciones sobre bienes considerados suntuarios es un mecanismo razonable de inferir la capacidad contributiva de las personas. En tales casos el trato diferenciado no vulnera, sino que por el contrario contribuye a la realización del principio de equidad tributaria en su dimensión vertical. En ese mismo orden de ideas, los impuestos que gravan con la misma tarifa transacciones sobre bienes suntuarios y bienes insustituibles de primera necesidad pueden vulnerar la dimensión vertical del principio de equidad, pues no se puede inferir la misma capacidad contributiva del consumo de unos productos y de otros. Finalmente, también resultan contrarios al principio de equidad tributaria los impuestos que refuerzan las desigualdades existentes al interior de la sociedad sin compensar a las personas que se encuentran en situación de desventaja, máxime cuando la imposición de un gravámen lleva implícita una discriminación basada en un criterio sospechoso. En este caso, tampoco se puede inferir válidamente la capacidad de pago a partir del consumo obligado de productos por parte de un sector históricamente discriminado de la población

BIEN INMUEBLE-Definición/BIEN INMUEBLE-Clasificación

IMPUESTO AL CONSUMO-Aplicación/IMPUESTO AL CONSUMO DE BIEN INMUEBLE-Condiciones para su aplicación

El impuesto al consumo que ahora estudia la Corte se aplica tanto a los predios, como a los inmuebles por adhesión y por destinación que se encuentren en ellos. En otras palabras, se aplica a las edificaciones, lotes, minas y demás bienes considerados como inmuebles conforme a la definición de nuestro ordenamiento civil. No se trata, entonces, de un impuesto que aplique exclusivamente a los inmuebles destinados a la vivienda, sino que cobija todo tipo de edificaciones, así como a los lotes urbanos y rurales, y a las minas,

siempre y cuando cumplan las siguientes cuatro condiciones: tener un valor superior a los 26.800 UVT, no estar destinados a actividades agropecuarias conforme a la clasificación CIIU, no estar “destinados para equipamientos colectivos de interés público social”, y que no se trate de predios destinados a la ejecución de proyectos vivienda de interés social

IMPUESTO AL CONSUMO DE BIEN INMUEBLE-Análisis

IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO-Exclusiones

La Corte concluye que el legislador decidió excluir del impuesto o conceder exenciones a los bienes de valor inferior a 26,800 UVT, aunque esta exclusión no se podría poner en práctica por fuera de la hipótesis de que la enajenación se realice a título de compraventa. Excluyó a los bienes rurales dedicados a actividades agropecuarias independientemente de su extensión, de su valor y de su productividad. Consagró una exención de la tarifa a los bienes dedicados exclusivamente a equipamientos de interés público adquiridos por entidades públicas o sin ánimo de lucro, que cumplan los requisitos para estar en el régimen tributario especial. Finalmente, excluyó del pago a los constructores de vivienda de interés social y prioritario que adquieran inmuebles para ese fin

TRIBUTO-Naturaleza/TRIBUTO-Clases

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Concepto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Características

IMPUESTO INDIRECTO SOBRE EL GASTO-Característica principal según la doctrina

IMPUESTO INDIRECTO SOBRE BIENES BASICOS DE CONSUMO-Jurisprudencia constitucional

JUEZ CONSTITUCIONAL-Concepción política o económica no puede anteponerse a decisión de órgano democrático/CONGRESO-Fijación de la política tributaria

JUICIO DE PROPORCIONALIDAD-Alcance

ENAJENACION DE INMUEBLES

PRINCIPIOS DE EQUIDAD HORIZONTAL Y VERTICAL DEL TRIBUTO-Examen al amparo de momentos que protagoniza una norma

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Vulneración

El legislador gravó la enajenación a cualquier título de diversos tipos de inmuebles, independientemente de su uso o destinación. Al hacerlo, desconoció la realidad económica subyacente y desbordó la facultad de inferir la capacidad contributiva del sujeto pasivo económico a partir de la inferencia, pues el hecho objetivo observado, la enajenación de inmuebles, no necesariamente denota capacidad de pago. Por lo tanto, desconoció el deber de tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Adicionalmente, al establecer un impuesto en cascada al consumo, que no es descontable,

ni deducible, sobre un bien que no es consumible, vulneró las dimensiones horizontal y vertical de la equidad tributaria. Por tales motivos, la disposición acusada resulta desproporcionada e irrazonable y se declarará inexecutable

IMPUESTO-Cobro anticipado

OBLIGACION TRIBUTARIA-Mecanismos de cobro anticipado

PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA-Retención en la fuente y anticipo

Estos dos mecanismos de pago de impuestos -la retención en la fuente y el anticipo- buscan realizar el principio de eficiencia tributaria al incrementar el recaudo, lo hacen por vías que difieren parcialmente. Tanto la retención como el anticipo permiten que el Estado tenga ingresos, o flujo de caja, durante el transcurso de la vigencia fiscal. Sin embargo, la retención en la fuente permite, adicionalmente, concentrar el recaudo en un menor número de contribuyentes que actúan como agentes del Estado, lo cual facilita el control al ejercicio de dicha función. En efecto, al concentrar la función de recaudo en un menor número de agentes, el Estado minimiza tanto el costo social inherente a las obligaciones formales de los contribuyentes, como el costo que le significa al mismo Estado controlar y vigilar el ejercicio de la función pública de recaudo por parte de los particulares

RETENCION EN LA FUENTE Y ANTICIPO DE IMPUESTOS-Distinción

La Corte también ha establecido importantes distinciones entre dichos mecanismos. Las distinciones están basadas en que, en virtud del primer mecanismo, la obligación tributaria se cobra sobre los ingresos en el momento en que se perciben. Es decir, el recaudo se produce como consecuencia de un hecho cierto. El carácter anticipado de la retención en la fuente consiste en que, al tratarse de impuestos de período, en principio sólo serían exigibles al cabo de la respectiva vigencia fiscal. Sin embargo, mediante el mecanismo de retención el pago del impuesto se exige en el momento en que se produce el pago de la obligación constitutiva de ingreso

PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO-Anticipo/PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO-Alcance

COBRO ANTICIPADO DE IMPUESTO-Razonabilidad y proporcionalidad

La Corte concluye su análisis conformando que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 también resulta inconstitucional en virtud de que dispone el cobro anticipado de la totalidad del impuesto antes de la realización del negocio jurídico mediante el cual se lleva a cabo la enajenación. Esta forma de cobro anticipado resulta irrazonable y desproporcionada, pues innecesariamente expone al vendedor o cedente a tener que pagar la totalidad del impuesto al consumo de bienes inmuebles y que posteriormente el comprador o adquirente decida no comprar o adquirir el bien

Referencia: Expediente D-13260

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, "por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del

presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Demandantes: Carolina Rozo Gutiérrez y Daniel Barrios Espinosa

Magistrada Sustanciadora:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Carolina Rozo Gutiérrez y Daniel Barrios Espinosa demandaron el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, por considerar que vulnera los artículos 2º, 58, 95 numeral 5º, 150 numeral 12, 338 y 363 de la Constitución Política. La demanda fue radicada con el número D-13260.

2. Mediante Auto de 29 de mayo de 2019, la magistrada sustanciadora decidió inadmitir la demanda por falta de especificidad y pertinencia de los cargos planteados por los demandantes, dándoles tres (3) días para corregirla en los términos de la parte motiva de dicho auto.

3. El 12 de junio del mismo año, es decir, dentro de los tres días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, los demandantes corrigieron la demanda aclarando la especificidad y pertinencia de los cargos planteados.

4. El ocho (8) de julio de 2019, la suscrita magistrada sustanciadora decidió admitir la demanda corregida, fijar en lista la disposición acusada, comunicar el proceso a la Presidencia de la República, a la presidencia del Congreso de la República para que intervengan de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991, invitar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, a la Federación Colombiana de Municipios, a la Federación Colombiana de Departamentos, a la Federación Nacional de Comerciantes -FENALCO, a la Facultad de Economía de la Universidad Javeriana, a las facultades de derecho de las universidades de Los Andes, Externado, Javeriana, La Sabana, a Mauricio Plazas Vega y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y dar traslado al Procurador General de la Nación para que rinda su concepto frente a la constitucionalidad de la disposición demandada.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto de la norma demandada:

“LEY 1943 DE 2018

(diciembre 28)

“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

“Artículo 21. Adiciónese el artículo 512-22 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

‘Artículo 512-22. Impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa.

‘La tarifa aplicable será del dos por ciento (2%) sobre la totalidad del precio de venta.

‘Parágrafo 1°. Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.

‘Parágrafo 2°. Para efectos de este artículo, se entienden por actividades agropecuarias aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

‘Parágrafo 3°. El impuesto consagrado en el presente artículo no será aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario.

‘Parágrafo 4°. Quedan exentos de la tarifa aplicable señalada en presente artículo todos aquellos bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Siempre y cuando el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.’”

III. LA DEMANDA

3.1 La demanda inicial

Los demandantes inicialmente plantearon cuatro grandes cargos de inconstitucionalidad en contra del artículo demandado. Según el primero de dichos cargos la disposición acusada vulnera el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política que establece la reserva

de ley en materia tributaria, en la medida en que no define claramente la base gravable ni el sujeto pasivo del tributo, para eventos distintos de la compraventa. Conforme al segundo cargo, la disposición desconoce los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Carta, pues impone un impuesto al consumo de bienes no consumibles. Al hacerlo, establece múltiples gravámenes por un mismo hecho económico -la transferencia de la propiedad sobre un inmueble-, la cual, además, no necesariamente revela que las partes en dicha transferencia tengan capacidad contributiva. Por tanto, el impuesto al consumo de bienes inmuebles desconoce los principios de progresividad, equidad y justicia tributaria. Según el tercer cargo, el impuesto vulnera el derecho de propiedad privada consagrado en el artículo 58 constitucional, y los principios de justicia y equidad tributaria del artículo 95 de la Carta, pues exige el pago al vendedor o cedente, antes de producirse el hecho generador del tributo. Finalmente, en el último cargo los demandantes alegan que atribuirle funciones de agente retenedor al vendedor o cedente de bienes inmuebles es contrario al principio de eficiencia tributaria contemplado en el artículo 363 de la Constitución.

Los demandantes plantean diversos argumentos para justificar cada uno de los cargos de inconstitucionalidad enunciados, tal y como se describe a continuación.

Primer cargo: vulneración del numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política que establece la reserva de ley en materia tributaria.

Los demandantes aducen que el artículo demandado no define claramente la base gravable ni el sujeto pasivo del tributo, para eventos distintos de la compraventa.

Para justificar este cargo frente a la indeterminación de la base gravable los demandantes se apoyan en que el primer inciso del artículo 21 establece como hecho generador del impuesto al consumo de bienes inmuebles “la enajenación a cualquier título”. Sin embargo, en el inciso tercero del mismo artículo se establece que la tarifa del dos por ciento (2%) se aplica “sobre la totalidad del precio de venta”, lo cual deja por fuera todas aquellas enajenaciones que no sean producto de un contrato de compraventa. En tales casos no es claro si la base gravable es el valor catastral del inmueble, o el valor nominal asignado, o el valor declarado de la última compraventa. Por lo tanto, concluyen que, si bien el legislador dispuso que el hecho generador fuera la enajenación a cualquier título, no definió la base gravable para los casos en que la enajenación sea producto de un título distinto al contrato de compraventa, en el cual se paga un precio.

Por su parte, para justificar el cargo frente a la indeterminación del sujeto pasivo los demandantes distinguen entre la indeterminación del sujeto pasivo jurídico y la del sujeto pasivo económico. En primer lugar, dicen que el artículo demandado no establece explícitamente quién es el sujeto pasivo económico. Sin embargo, aducen que puede inferirse que es “el comprador”, ya que el párrafo primero del artículo lo faculta para descontar el impuesto como “parte del costo del inmueble para el comprador”. Sin embargo, dicen que no es claro quién es el sujeto pasivo económico cuando la enajenación no es producto de una compraventa.

Frente al sujeto pasivo jurídico los demandantes se basan en que el inciso segundo de la norma demandada dispone que el “responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles” y contrastan la indeterminación de las expresiones “vendedor” y

“cedente”, utilizadas por dicha disposición, con la especificidad de las diversas causas por las cuales se puede transferir la propiedad de un inmueble, como lo son la donación, la fusión o escisión de sociedades, los aportes en especie, la sucesión o la liquidación de sociedades.

A partir de dicho contraste concluyen que “de las múltiples alternativas de sujeto pasivo del impuesto al consumo de inmuebles, en este caso, la norma demandada no define de manera clara, directa y con certeza quién es el sujeto pasivo en eventos distintos de la compraventa.” Con ello, dicen, se afecta también la certeza tributaria, la cual supone la obligación del legislador de definir de manera clara y precisa todos los elementos del tributo. La necesidad de que el legislador defina de manera precisa y cierta los elementos del tributo ha sido reafirmada por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en la medida en que le da a los administrados seguridad sobre el alcance de sus obligaciones fiscales, se garantiza del debido proceso, se evitan los abusos y se previene la evasión.

En virtud de dicho cargo los demandantes solicitan que la Corte declare la inexecutable de la disposición demandada, o en su defecto, que declare la constitucionalidad condicionada a que el impuesto sólo aplica a la enajenación de bienes inmuebles a título de compraventa.

Segundo cargo: la disposición desconoce los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Carta, al crear un impuesto al consumo de bienes que no son consumibles y cuya enajenación no revela capacidad contributiva.

El segundo cargo va dirigido a atacar la manera como está planteado el hecho generador del tributo. Los demandantes parten de la premisa de que los bienes inmuebles no se pueden consumir. Es decir, plantean que dichos bienes no perecen, y en particular no perecen como consecuencia del mero traspaso de la propiedad. El consumo, si bien puede estar acompañado de un traspaso de la propiedad del bien a consumir, suele ser el último traspaso en la medida en que después de éste el bien fenece. Por lo tanto, si el legislador dispone que la enajenación de bienes inmuebles equivale a su consumo, la consecuencia es que el legislador está imponiendo múltiples gravámenes a los contribuyentes por un mismo hecho económico, que es la transferencia de la propiedad sobre un bien inmueble. Según su argumento, esta tributación indefinida no consulta la capacidad contributiva del sujeto. Por lo tanto, está prohibida constitucionalmente en la medida en que vulnera los principios de equidad y justicia tributaria, consagrados en los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Constitución.

Por otra parte, los demandantes sostienen que la enajenación de un inmueble no necesariamente constituye un indicio de la capacidad contributiva de las partes que intervienen en ella. En esa medida, concluyen que el impuesto al consumo de bienes inmuebles desconoce los principios de progresividad, equidad y justicia tributaria. Frente a la vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria, los demandantes empiezan haciendo un recuento de la jurisprudencia, enfocándose en que dichos principios suponen el deber del legislador de tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto obligado. Posteriormente hacen un recuento de las sentencias que se han referido al consumo como hecho generador del tributo. Sostienen que tales providencias han avalado los impuestos al

consumo por dos razones distintas. Lo han hecho cuando el legislador busca un beneficio que no es propiamente tributario, como desestimular el consumo de ciertos bienes y servicios considerados nocivos, bien sea para el consumidor, o para la sociedad en general. Por otra parte, la jurisprudencia ha avalado los impuestos al consumo en la medida en que el bien o servicio consumido sea de carácter suntuario. En tales casos ha avalado la utilización del consumo como hecho generador en la medida en que éste indica indirectamente (por inferencia), la capacidad de pago del consumidor.

Sin embargo, dicen, en todo caso debe tenerse en cuenta que el impuesto al consumo es indirecto, y se les cobra a todas las personas por igual, independientemente de su capacidad contributiva. Esta capacidad sólo se infiere de manera indirecta a partir de ciertas características o presupuestos atribuibles al hecho generador. En esa medida el impuesto al consumo tiende a ser regresivo. Aun cuando ello por sí mismo no hace que el impuesto sea inconstitucional, en este caso sí lo es, puesto que la sola enajenación de un inmueble no permite inferir la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Para ilustrar dicho planteamiento distinguen entre aquellos actos de enajenación de bienes que, conforme al Estatuto Tributario, constituyen transferencia de propiedad para efectos fiscales, y aquellas que no, y muestran mediante ejemplos cómo la enajenación no siempre permite suponer la capacidad contributiva. Entre los ejemplos que dan de enajenaciones que no constituyen transferencia para efectos fiscales se encuentran las fusiones y escisiones (arts. 319.4 y 319.6), los aportes a sociedades, los aportes a patrimonios autónomos y a fondos.

Así mismo, resaltan los demandantes que existen otras enajenaciones que, aunque sí constituyen transferencias de propiedad para efectos tributarios, como la sucesión por causa de muerte o la donación de inmuebles, ya están gravados, y se verán doblemente gravados cada vez que el propietario fallezca. Del mismo modo, aducen que las liquidaciones y disoluciones de sociedades conyugales y de sociedades patrimoniales de hecho suponen cambios en la titularidad de bienes inmuebles, pero sostienen que estos no deben estar gravados, puesto que son una mera reasignación formal entre las partes que ya detentaban dichos bienes. En este mismo sentido consideran que el traspaso de inmuebles producto de la liquidación de sociedades tampoco constituye un traspaso de propiedad a un tercero. No es un hecho económicamente relevante y por lo tanto, tampoco puede tomarse como revelador de capacidad contributiva de las partes intervinientes.

Finalmente sostienen que aun cuando el impuesto tiene un carácter regresivo, su creación no fue sustentada con base en justificaciones legítimas, conforme lo ha ordenado la jurisprudencia constitucional. En efecto, dicen, la jurisprudencia ha avalado la posibilidad de que puntualmente un impuesto sea regresivo, ya que la Constitución ordena la progresividad del sistema tributario en su conjunto y no de impuestos específicos. Sin embargo, la jurisprudencia sí ordena que exista una justificación suficiente cuando se imponga un tributo regresivo, más allá de la simple necesidad de incrementar el recaudo. En ese sentido los demandantes sostienen que la exposición de motivos de la ley no justificó el carácter regresivo del impuesto al consumo de bienes inmuebles. Es más, dicen que este artículo no fue propuesto por el gobierno en el proyecto inicial, sino que fue adicionado durante el transcurso del trámite legislativo sin que en el trámite se hicieran

explícitos los argumentos que lo justifican, más allá del aumento en el recaudo. Por lo tanto, concluyen, también desde este punto de vista el legislador incumplió con la carga mínima ordenada para este tipo de impuestos por la Corte Constitucional.

Tercer cargo: el impuesto vulnera la propiedad privada y los principios de justicia y equidad tributaria al exigir el pago del impuesto antes de producirse el hecho generador del tributo.

Los demandantes empiezan su argumento planteando que la ejecución del hecho generador del tributo determina el surgimiento de la obligación tributaria. Antes de su ocurrencia no existe tal obligación, y por lo tanto su cobro no es exigible y constituye un enriquecimiento sin causa. En el presente caso, el hecho generador del tributo es la enajenación del inmueble, que se perfecciona mediante la realización, tanto del título como del modo. Citando los artículos pertinentes del Código Civil, del Código de Comercio, y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, sostienen que el traspaso de la propiedad supone el cumplimiento de determinadas formalidades. Citando sentencias en materia civil, sostienen lo siguiente: “sobre el título y el modo en la enajenación de bienes inmuebles la misma corporación afirmó que la ‘escritura pública de compraventa inmobiliaria es la expresión del título y el certificado de su inscripción es paso demostrativo de la tradición, como modo’”. Por lo tanto, según su argumento, la obligación tributaria sólo surge una vez se ha elevado el traspaso de la propiedad mediante escritura pública y la misma se inscriba en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos respectiva. Por lo tanto, sólo hasta entonces puede el Estado exigir el pago del impuesto al consumo del respectivo bien inmueble.

Sin embargo, la disposición demandada exige que el impuesto se pague antes de la firma de la escritura pública. Más aun, el artículo demandado exige que el responsable del impuesto presente el comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado, o fondo de inversión colectiva, antes de que se realice el traspaso. Por lo tanto, los demandantes concluyen que para ese momento no se han cumplido las condiciones necesarias para que se produzca la enajenación y, en tal medida, no puede el Estado exigir el pago del impuesto.

Al exigir el pago del impuesto antes de la realización del hecho generador, el Estado está incurriendo en un enriquecimiento sin causa y empobreciendo a los contribuyentes. Con ello está afectando injustamente el patrimonio de los particulares, y en esa medida, vulnerando su derecho de propiedad privada contemplado en el artículo 58 de la Constitución.

Cuarto cargo: la atribución de funciones de agente retenedor al cedente de bienes inmuebles contraviene el principio de eficiencia tributaria contemplado en el artículo 363 de la Constitución.[1]

Los demandantes sostienen que el legislador atribuyó la función de agente retenedor al vendedor o cedente del bien inmueble sin consideración de su capacidad para asumir dicho encargo ni de la desproporción que significa imponer las cargas que el mismo conlleva a quienes realizan la enajenación de un bien inmueble una sola vez. Así mismo, al imponerle esta carga a quienes no tienen la capacidad de asumirla, el Estado deberá incurrir en

mayores costos para poder garantizar dicho recaudo.

Al desarrollar el cargo los demandantes distinguen entre dos aspectos o dimensiones de la eficiencia tributaria: la eficiencia económica y la social. Según el primer aspecto el Estado debe maximizar el recaudo con los mínimos costos operativos para el Estado, mientras de acuerdo con el principio de eficiencia social, la imposición de cargas a los particulares debe ser la mínima posible para lograr los objetivos de recaudo planteados.

Para analizar el aspecto social de la eficiencia tributaria, los demandantes diferencian entre el sujeto pasivo económico, que en este caso es el adquirente o comprador del bien, y el sujeto pasivo jurídico, que es el cedente o vendedor. En virtud de la atribución del carácter de agente retenedor de la totalidad del tributo al cedente o vendedor, le corresponde cumplir con una serie de obligaciones tributarias de carácter formal, que según los demandantes no se justifican cuando la transacción es algo meramente incidental dentro del giro de sus negocios. Para ilustrar el carácter desproporcionado de tales obligaciones, los demandantes enuncian algunas de ellas. Describen cómo al cedente le corresponde registrarse en el Registro Unico Tributario y actualizarlo con su nueva responsabilidad como agente retenedor, liquidar y retener el impuesto de consumo, presentar la declaración de retención y consignar el valor retenido en los lugares y plazos correspondientes y expedir el certificado de retención en la fuente. Así mismo, sostienen que, de acuerdo con un estudio realizado por el Departamento Nacional de Planeación, el 81% de los contribuyentes se inscriben en el RUT asistiendo personalmente a las citas en las oficinas de la Dirección de Impuestos. Dicho estudio sostiene también que dicho trámite requiere en promedio 1,5 visitas a las oficinas de la DIAN. En ese orden de ideas, argumentan que esta carga resulta desproporcionada cuando se exige para realizar una única transacción. Por lo tanto, concluyen que la atribución de la calidad de agente retenedor al cedente o vendedor es inconstitucional porque no consulta sus calidades ni su capacidad para asumir las cargas correspondientes.

Frente al aspecto económico de la eficiencia tributaria sostienen que, al no consultar las calidades ni la capacidad de los cedentes y vendedores para actuar como agentes retenedores del impuesto de consumo de bienes inmuebles, el legislador está estimulando la evasión. Por lo tanto, el instrumento utilizado por éste en realidad está disminuyendo el recaudo de impuestos. Por lo tanto, atribuir al vendedor o cedente la función de agente retenedor no sólo resulta desproporcionado sino impráctico.

3.2 Inadmisión de la demanda

Mediante Auto de 5 de junio de 2019, la magistrada sustanciadora inadmitió la demanda por considerar que no cumplía con los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia. Consideró que no eran específicos, pues no era claro si los demandantes estaban demandando la totalidad del artículo 21 o sólo algunos de sus apartes, puesto que la demanda censura la ausencia de elementos esenciales del tributo, pero no precisa los apartes normativos donde debían estar insertos tales elementos. Los cargos tampoco eran pertinentes, pues se derivaban de eventuales problemas de aplicación de las normas, y no de su confrontación con disposiciones constitucionales específicas. Esto se constató frente a los cuatro cargos. Frente a la violación de la reserva de ley, la

acusación iba encaminada a establecer la incertidumbre y las ambivalencias frente al sujeto pasivo y a la base gravable por fuera de los casos en que la enajenación se haga a título de compraventa. Por su parte, frente al cuarto cargo, referente a la vulneración del principio de eficiencia tributaria (en sus aspectos económico y social), el cargo carecía de certeza, pues estaba fundamentado en hipótesis fácticas inciertas, más que en consecuencias necesarias de la manera como el legislador dispuso llevar a cabo el recaudo.

3.3 Corrección y admisión de la demanda

Frente a los reproches a la demanda, mediante escrito radicado el 12 de junio del presente año, los demandantes en primer lugar aclaran, frente a la censura por falta de especificidad, que la demanda va dirigida contra la totalidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018. Subsidiariamente, solicitan que se declare la constitucionalidad de la expresión “a cualquier título”, que se refiere al hecho gravable, siempre y cuando se entienda que únicamente es gravable la enajenación a título de compraventa. Frente a la pertinencia del primer cargo aclaran que no se trata de un problema de aplicación de la norma, sino de la falta de dos de los elementos esenciales del tributo, que la Corte ha considerado requisitos de constitucionalidad de los tributos, y que el legislador sólo definió para una de las hipótesis fácticas contempladas dentro del hecho generador.

Frente a la pertinencia del segundo cargo reiteran que el impuesto resulta regresivo en la medida en que: i) se grava “interminablemente” un mismo “hecho económico”, cual es la transferencia de la propiedad, ii) que, sin mediar justificación, el hecho generador utilizado por el legislador no mide la capacidad contributiva del sujeto, y iii) que el impuesto no mide la “decisión de consumir con base en la capacidad económica”, lo cual no es un problema de aplicación sino de constitucionalidad. Así mismo, los demandantes prescinden de la acusación por violación del principio de progresividad, pero mantienen la acusación frente al deber de imponer obligaciones tributarias que tengan en cuenta la capacidad contributiva, la justicia y la equidad, contenidos en el artículo 95.9 de la Carta. Adicionalmente, los demandantes aclaran que no están planteando una acusación por la conveniencia de la disposición, sino por la violación del derecho de propiedad privada y del principio de eficiencia tributaria, pues se exige que el contribuyente se despoje de su propiedad sin que haya ocurrido el hecho generador del mismo. Finalmente, los demandantes prescinden del cuarto cargo por violación del principio de eficiencia tributaria, que iba dirigido en contra del pago anticipado del impuesto al consumo de bienes inmuebles.

Por lo tanto, se reiteran en su pretensión principal de declarar la inconstitucionalidad del artículo 21, y en su defecto, solicitan que se declare la constitucionalidad de la norma, condicionada a que se entienda que: el impuesto sólo aplica a enajenaciones de inmuebles a título de compraventa, y/o que no aplica a transferencias de propiedad que no constituyan enajenaciones para efectos tributarios. Finalmente, solicitan también que se condicione la disposición acusada a que el impuesto sólo resulta exigible una vez se perfeccione la enajenación a través de la realización del título y el modo.

Una vez corregida la demanda, la magistrada sustanciadora la admitió mediante Auto de 8 de julio de 2019, dispuso su fijación en lista para otorgar a los ciudadanos la posibilidad de

intervenir en el proceso, la comunicó a la Presidencia y al Congreso de la República, e invitó al Ministerio de Hacienda, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, a la Federación Colombiana de Municipios, a la Federación Colombiana de Departamentos, a la Federación Nacional de Comerciantes -FENALCO, y a las facultades de Economía de la Universidad Javeriana, y de Derecho de Los Andes, el Externado, la Javeriana, la Sabana, al profesor Mauricio Plazas Vega, y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario para que intervinieran dentro del proceso. Así mismo, corrió traslado de la demanda al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia.

IV. INTERVENCIONES

4.1 Intervenciones institucionales

A) Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El 31 de julio de 2019, la delegada del Ministerio presentó escrito de intervención en el cual solicita a la Corte que se declare inhibida para proferir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustancial de la demanda. Conforme a la intervención del Ministerio, la demanda no fue subsanada por los demandantes, quienes según su entender siguen planteando argumentos de conveniencia y no de constitucionalidad. En esa medida, considera que los cargos son impertinentes. Sin embargo, a pesar de sostener que los cargos son ineptos y solicitar a la Corte que se inhiba de proferir un pronunciamiento de fondo, la delegada del Ministerio se pronuncia de fondo sobre los mismos.

En torno al primer cargo sostiene que tanto el sujeto pasivo como la base gravable son perfectamente determinables. Frente al segundo cargo, aduce que la alegada vulneración de los principios de progresividad, justicia y equidad tributarias por no consultar la capacidad contributiva y gravar infinitamente el mismo hecho económico en realidad son acusaciones de conveniencia. Así mismo, sostiene que la norma demandada sí considera la capacidad contributiva puesto que sólo grava bienes de valor superior a un monto determinado. Finalmente, el interviniente dice que también es de conveniencia el cargo según el cual el impuesto constituye un enriquecimiento sin causa, al exigir el pago antes de que acaezca el hecho gravable.

En relación con el cargo por violación de la reserva de ley porque el legislador no definió con claridad el sujeto pasivo y el hecho gravable por fuera de la hipótesis de la compraventa, el interviniente cita la jurisprudencia constitucional que distingue entre sujetos económicos y jurídicos, y concluye que, conforme a la lectura de la disposición, el sujeto económico es el comprador o adquirente del bien. Argumenta que el sujeto pasivo económico es identificable dependiendo de quién adquiera el inmueble en cada caso. Así, por ejemplo, en la venta será el comprador, en la donación el donatario, en la herencia el heredero, en la liquidación de una sociedad será el accionista de la sociedad liquidada, etc. A lo anterior agrega que las fusiones, escisiones y aportes a sociedades no constituyen enajenaciones para efectos fiscales, dependiendo del cumplimiento de determinados requisitos. Sin embargo, en aquellos casos en que sí lo son, el sujeto pasivo económico será la sociedad absorbente en la fusión, la sociedad que reciba los bienes en la escisión, o la sociedad receptora del inmueble como aporte.

Ahora bien, sostiene que por fuera de la compraventa la base gravable es el valor del inmueble en la escritura pública mediante la cual se transfirió el dominio del bien, “incluido el contrato de cesión o documento equivalente, o el valor acordado por las partes, si es mayor.”

Frente al cargo por violación de los principios de progresividad, equidad y justicia tributaria, la interviniente inicia su argumento citando jurisprudencia que reafirma el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Posteriormente argumenta que aun cuando en el impuesto al consumo no se tiene en cuenta la capacidad específica de quien lo realiza, la disposición demandada sí considera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, toda vez que el impuesto aplica únicamente a las transacciones sobre inmuebles con un valor superior a novecientos dieciocho millones de pesos (\$918'000.000 COP), equivalente de veintiséis mil ochocientos unidades de valor tributario (26.800 UVT), lo cual es indicativo de una mayor capacidad económica y contributiva. En relación con la acusación según la cual se grava infinitamente el mismo hecho, la interviniente sostiene que ello no es cierto, puesto que cada enajenación constituye un hecho diferente. Dice, así mismo, que el cargo según el cual el impuesto al consumo de bienes inmuebles vulnera el principio de progresividad tributaria no resulta de recibo toda vez que este principio se predica del sistema tributario como un todo y no de impuestos en particular.

En relación con el cargo planteado por el carácter anticipado del cobro la interviniente cita jurisprudencia constitucional sobre retención en la fuente para concluir que es un mecanismo constitucionalmente aceptable de cobro de impuestos. Frente al hecho de que el cobro sea anterior al perfeccionamiento del negocio jurídico mediante la firma de la escritura, sostiene que este mecanismo también ha sido utilizado en nuestro ordenamiento jurídico, y cita como ejemplo el artículo 398 del Estatuto Tributario referente al cobro de la retención en la enajenación de activos fijos de personas naturales.

B) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales -DIAN-, por intermedio de apoderada, solicitó declarar la exequibilidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 objeto de la demanda, tras analizar cada uno de los cargos sostenidos por los accionantes y encontrarlos sin fundamento, concluyendo así que la norma en cuestión se ajusta a la Constitución.

En su intervención la entidad señaló, respecto del primer cargo relativo a la violación de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, que no es cierto que los elementos (sujeto pasivo y base gravable) del impuesto al consumo de bienes inmuebles en negocios jurídicos diferentes a la compraventa no se encuentren señalados con claridad, toda vez que la ley los define, y de la lectura del artículo se deducen fácilmente.

De esta manera, la entidad es enfática en considerar que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha dicho que solo cuando en la definición de un elemento del tributo la falta de claridad sea insuperable conllevará la inconstitucionalidad de la disposición. En consecuencia, señala la intervención que no es propio del principio de legalidad que se exija al legislador la determinación detallada y rigurosa de cada uno de los elementos del tributo.

La entidad señala que es perfectamente determinable de la lectura completa de la norma y su finalidad, que la base gravable del impuesto es el valor de la transacción del bien y que el sujeto pasivo es el adquirente del inmueble.

Frente al segundo cargo, la intervención indica que el impuesto en cuestión sí tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, dado que al indicar un valor mínimo, es decir, que el impuesto se causa cuando el valor del inmueble supere 26.800 UVT (con lo que se busca gravar la transferencia de inmuebles suntuosos o de lujo), establece que solo quienes estén en capacidad económica de adquirir un bien de este valor incurrirán en el hecho generador del tributo y por tanto habrán de soportar la carga impuesta en la ley.

La entidad indica que el decreto 961 de 2019, relamentario del artículo 512-22 del Estatuto Tributario (reglamentario de la norma demandada), es claro en señalar que no se configura el hecho generador del tributo cuando se trate de aportes a sociedades nacionales, fusiones, escisiones adquisitivas y reorganización, con lo que la intervención afirma que el argumento de la demanda, en el que se sostiene que el legislador no tuvo en cuenta ciertos negocios jurídicos como fusiones y escisiones de bienes inmuebles, carece de fundamento. Igual consideración le merece a la entidad la acusación referida al supuesto gravamen infinito del mismo hecho económico, en la medida que cada enajenación de este tipo de bienes tiene “un objeto, causa y sujetos distintos al anterior”, así como son diferentes “las circunstancias de tiempo modo y lugar de la relación contractual” y por tanto no es un mismo suceso, al carecer de identidad en los elementos propios del negocio jurídico.

Finalmente, respecto del tercer cargo, en el que se sostiene la existencia de enriquecimiento sin justa causa por parte del Estado al exigirse el pago del impuesto antes de la configuración del hecho generador, la intervención señala que el recaudo del impuesto opera por medio de retención en la fuente como mecanismo anticipado en el cobro de un tributo y “por su naturaleza misma implica un recaudo del impuesto previo”.

Acto seguido, analiza los elementos del enriquecimiento sin causa frente al impuesto al consumo de bienes inmuebles, donde afirma que si las partes comparecen ante el agente retenedor es un hecho que indica que el negocio se va a efectuar. Por otro lado, no hay pérdida para el comprador siempre que si el negocio es producto de la voluntad de las partes continuarán con el proceso obteniendo el acreedor la transferencia del derecho de dominio del bien, sin perjuicio de los mecanismos de devolución consagrados en el derecho tributario si no se llegase a materializar el hecho. Además, el pago del impuesto cuenta con un fundamento legal (art. 512-22 del E.T), por lo tanto, a juicio de la entidad, no hay causales para la configuración de un enriquecimiento sin justa causa.

En síntesis, la intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales considera que la norma demandada i) no viola el principio de reserva legal y certeza tributaria, ii) tampoco vulnera los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva, y iii) no se configura enriquecimiento sin justa causa, de manera que las pretensiones de la acción no están llamadas a prosperar. En consecuencia, solicita la declaración de exequibilidad del artículo demandado.

4.2 Intervenciones ciudadanas

A) Cámara Colombiana de la Construcción – CAMACOL

La Cámara Colombiana de la Construcción, por medio del presidente de la Junta Directiva Nacional y la Representante Legal, solicita, a través de dos intervenciones distintas, que se declare la inconstitucionalidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que adiciona el artículo 512-22 del Estatuto Tributario. Sostienen que comparten los argumentos de la pretensión principal de la demanda en cuestión, e instan a la Corte a que, en caso de declarar la inconstitucionalidad de la norma demandada, module el fallo con efecto retroactivo frente a quienes ya han pagado el impuesto nacional al consumo de inmuebles y puedan recibir devolución de dicho pago. Para justificar la solicitud, la entidad se pronuncia frente a cada uno de los cargos planteados en la demanda de la siguiente manera:

En primer lugar, señala la entidad que la norma demandada no establece la base gravable y el sujeto pasivo del impuesto, violando así los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

La entidad señala, con base en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que en las leyes tributarias los sujetos pasivos deben ser determinados con claridad respecto de las actividades que generan impuestos, al ser éstos quienes se verán gravados con la imposición normativa.

La intervención aduce que la exigencia del artículo 338 constitucional respecto de la clara definición de los elementos del tributo, ampliamente desarrollada por la Corte Constitucional, busca salvaguardar otros principios en cabeza de los contribuyentes como la “seguridad jurídica, equidad, debido proceso, buena fe, confianza legítima, entre otros”, toda vez que el derecho tributario “arbitra la potestad del Estado respecto de la propiedad privada de los ciudadanos, ello de suyo implica que con el mayor rigor se determine el sujeto pasivo como obligado en la relación jurídico tributaria”.

Señala la entidad que la Corte[2] ha sido enfática en afirmar que frente a los impuestos de carácter nacional los elementos del tributo deben estar inequívocamente indicados en la Ley, de lo contrario la norma será inconstitucional, y ante esta omisión del legislador no le es dado a la administración definir los elementos mediante su facultad reglamentaria, dado que invadiría esferas de competencia que no le han sido atribuidas.

Por otro lado, la intervención ciudadana aduce la violación a los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva por parte de la norma objeto de la demanda, con fundamento en que, en primer lugar, se trata de una norma que contradice la naturaleza de los impuestos al consumo al tratarse de consumo de bienes inmuebles, con lo que no hay vocación de gravar al consumidor final, sino por el contrario, gravar una infinidad de veces el mismo hecho, la transferencia de un inmueble, con lo que se estaría produciendo un fenómeno de doble tributación, mediante una cadena de enajenaciones donde, en muchos casos, no es verificable la existencia de un consumidor final, atentando contra la coherencia del sistema tributario. En segundo lugar, la entidad argumenta que el impuesto nacional al consumo de inmuebles no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, toda vez que la enajenación de inmuebles tiene una gran variedad de títulos para llevarla a cabo y en muchos de ellos no hay consumo y tampoco elementos que indiquen capacidad de pago que justifique el cobro del impuesto, como ejemplo de ello están las donaciones.

Frente al tercer cargo, la intervención asegura que se viola el principio de capacidad contributiva por el cobro anticipado del impuesto antes de la ocurrencia del hecho generador. En este caso, indica que la obligación tributaria sustancial nace cuando se realiza el hecho generador, momento en el que es verificable la capacidad contributiva de quien realiza el pago del tributo. Para la entidad la norma es incoherente por la razón antedicha, además porque el impuesto en cuestión es de carácter instantáneo, lo que significa, citando a la Corte Constitucional, que “se causa de manera simultánea a la realización del hecho imponible”.

Finalmente, en intervención complementaria la entidad solicita a la Corte que, en caso de declarar la inconstitucionalidad de la norma demandada, se module el fallo y se pronuncie sobre el pago realizado con ocasión al impuesto objeto de demanda en el sentido de ordenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la devolución del pago realizado, dado que es la consecuencia lógica de los pagos efectuados en virtud de una norma que nació al mundo jurídico viciada de inconstitucionalidad.

Por las razones expuestas la intervención de la Cámara Colombiana de la Construcción insta a la Corte Constitucional que sea declarada la inconstitucionalidad de la norma por considerar que es violatoria de los principios de legalidad, reserva legal, equidad, justicia y capacidad contributiva, además de solicitar un pronunciamiento sobre la situación de quienes ya han pagado el impuesto y merecen su respectiva devolución, por lo que solicita también modular el fallo con efecto retroactivo.

B) Intervención del profesor de la Universidad del Rosario, Mauricio Plazas Vega

El 31 de julio del presente año, el profesor de Derecho Tributario, Mauricio Plazas Vega, presentó en la Secretaría General de esta Corporación un escrito solicitando la inexecutable de la norma demandada, o en su defecto, la constitucionalidad condicionada en los términos que se describen a continuación. El interviniente se pronunció sobre tres de los cuatro cargos formulados, ya que consideró que al corregir la demanda los demandantes se retractaron del cargo por violación del principio de eficiencia tributaria.

El profesor Plazas apoyó el cargo por violación de la reserva de ley planteado porque consideró que, efectivamente, la disposición acusada no define todos los elementos esenciales del tributo frente a supuestos distintos a la compraventa. Así mismo, secundó el cargo por violación de los principios de justicia, equidad y progresividad tributaria, por cuanto consideró que la norma no tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes. Finalmente, reafirmó el cargo por violación del derecho de propiedad, por cuanto la norma exige el pago del tributo antes de que se realice el hecho generador del mismo.

Para el interviniente el análisis de constitucionalidad se concreta en torno a dos “tópicos” o problemas jurídicos específicos. El primero consiste en determinar si el legislador violó el principio de justicia tributaria al gravar de manera indefinida, con cada traspaso de propiedad, el supuesto consumo de bienes inmuebles que no son consumibles. A su vez, el segundo consiste en analizar si se vulnera la Constitución al definir el hecho generador del tributo como el traspaso de la propiedad, independientemente del título de dicho traspaso.

Frente al primer problema sostiene que la imposición indefinida de un gravamen a todas las enajenaciones que se efectúen sobre un bien inmueble -no sólo a la primera- constituye una violación de los principios de justicia y equidad tributarias contempladas en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución Política. Agrega que la violación de tales principios no puede justificarse aludiendo al amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, pues estos principios constituyen, precisamente, límites constitucionales explícitos a dicho margen de configuración. Por el otro lado, sin embargo, sostiene que la simple inconveniencia del impuesto no es suficiente para que se declare contrario a los principios de justicia y equidad. Para dimensionar el alcance de la violación a los principios de justicia y equidad es necesario tener en cuenta que se trata de un impuesto en cascada, que se cobra sin “límites ni remedios” sobre la totalidad del precio de venta del inmueble, contrario a lo que ocurre en otros impuestos plurifásicos como el impuesto al valor agregado.

Explica al respecto que cada tributo en cada enajenación se agrega al costo, de tal manera que el costo del inmueble sube por el solo gravamen. Por lo tanto, continúa, la tasa efectiva de tributación se aumenta de manera impredecible por el solo traspaso sucesivo de la propiedad. Para ilustrarlo presenta un ejemplo en el cual se aplica la tarifa del 2% sucesivamente a un inmueble con un valor inicial de cincuenta mil pesos a lo largo de cinco compraventas. Al cabo de la quinta transacción, la tarifa efectiva del impuesto será del 10,4%, y no del 2%, así:

Venta

Valor nominal del impuesto

Valor acumulado (real del impuesto)

Magnitud del efecto de imbricación

Primera venta

\$50.000

\$1.000

\$1.000

\$0

Segunda venta

\$51.000

\$1.020

\$2.020

\$20

Tercera venta

\$52.020

\$1.040

\$3.060

\$60

Cuarta venta

\$53.060

\$1.061

\$4.121

\$121

Quinta venta

\$54.121

\$1.082

\$5.203

\$203

Como consecuencia de lo anterior, el interviniente sostiene que la Corte debe declarar la inexecutable de la disposición demandada. Sin embargo, subsidiariamente, considera que debe declarar la constitucionalidad condicionada, bien sea a que sólo se grave el consumo de bienes inmuebles una sola vez, o a que el impuesto pagado sea descontable.

Frente al segundo problema jurídico, que consiste en analizar si se vulnera la Constitución al definir el hecho generador del tributo como el traspaso de la propiedad a cualquier título, sostiene que se trata de un problema de interpretación de la disposición demandada. Afirma que la interpretación según la cual el impuesto se genera independientemente de que el inmueble se enajene a cambio de un precio es contraria a los principios de equidad y justicia tributaria, consagrados en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución. En cambio, sostiene que es constitucional aquella interpretación de la disposición demandada conforme a la cual el impuesto sólo se genera cuando la enajenación se realiza como contraprestación por el pago de un precio. Por lo tanto, sostiene que la Corte debe declarar la constitucionalidad de la disposición demandada, condicionándola a que se entienda que el impuesto sólo se genera cuando se enajena el bien inmueble a cambio de un precio, bien sea como consecuencia de un contrato consensual de compraventa o de un remate, como consecuencia de una venta forzada.

Posteriormente el interviniente pasa a analizar distintas alternativas de enajenación que no se realizan a cambio de un precio, para concluir, frente a cada una de ellas, que resultaría inconstitucional gravarlas porque ninguna se realiza a cambio de un precio. Sostiene que si no hay un precio no hay un hecho generador, y, por lo tanto, no resulta aplicable en casos de donación el artículo 303 del Estatuto Tributario, que regula el valor de los bienes que se donan. Lo mismo sostiene en relación con el traspaso de la propiedad a una sociedad fiduciaria, y en relación con las fusiones y escisiones, al margen de que aquellas sean adquisitivas o reorganizativas. Tampoco considera que sea constitucional aplicar el impuesto a los aportes a sociedades.

C) Federación Nacional de Comerciantes - FENALCO

La Federación Nacional de Comerciantes, FENALCO se pronunció frente al caso objeto de análisis constitucional por medio de su presidente. En su intervención solicita a la Corte Constitucional declarar la inexecutable del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018. Para sustentar la petición la Federación advierte sobre su preocupación previa a la creación del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, desde que el proyecto de Ley se encontraba en trámite legislativo. Posteriormente analiza la posible violación de la Constitución por la falta de definición de los elementos esenciales del tributo y por tanto, la transgresión a los principios de legalidad, reserva legal y certeza en materia tributaria, además de pronunciarse sobre la extralimitación de la facultad reglamentaria de la administración.

La entidad afirma que en cuanto se inició el trámite en el Congreso frente a la Ley de Financiamiento evidenció que era inconveniente crear el impuesto al consumo de bienes inmuebles. Dicho impuesto desincentivaría la actividad inmobiliaria al gravarse la enajenación de inmuebles con cargo al precio para el comprador. También impactaría negativamente los proyectos de construcción, por la disminución del mercado inmobiliario. Por otra parte, tendría también implicaciones para el recaudo de los departamentos por el impuesto de registro, sin dejar de mencionar el efecto negativo por la disminución en el ahorro de los colombianos, quienes suelen tener la compra de vivienda como motivación para el ahorro.

Por otro lado, la federación alude a la violación del principio de legalidad y certeza en materia tributaria, ante la falta de definición del sujeto pasivo del impuesto en la norma demandada, ya que no diferencia entre el responsable y el sujeto pasivo del tributo. Tampoco hay claridad en la definición del hecho generador, dado que la norma se refiere a este como la enajenación y posteriormente circunscribe la aplicación del impuesto a algunos negocios jurídicos específicos como la compraventa. Este evento implica también la transgresión a la seguridad jurídica y debido proceso en la medida que no hay claridad frente a los eventos en los cuales se puede generar el impuesto y respecto del correspondiente proceder de la administración sobre el particular.

La entidad, citando la jurisprudencia de la Corte, indica que una norma, en materia tributaria, es susceptible de ser declarada inexecutable cuando "la falta de claridad sea insuperable" y aunque por lo general las normas pueden contener ambigüedades, si la oscuridad es invencible y no se logra dar una interpretación razonable la inexecutable de

la norma será inevitable.

Adicionalmente, la Federación afirma, que mientras en la definición de impuestos territoriales el legislador puede delegar la posibilidad de fijar los elementos esenciales del tributo a las asambleas o concejos, indicando los elementos prefigurativos básicos, en el caso de impuestos nacionales el Congreso debe definir “clara e inequívocamente” todos los elementos del tributo y aunque en las leyes exista un grado de indefinición es necesario que el legislador indique de la manera más precisa posible los elementos esenciales del impuesto, de manera que se fijen de modo “suficiente, claro y cierto”.

Ahora bien, la intervención señala que existe un exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria por parte de la administración en la medida que el Decreto 961 de 2019, reglamentario del artículo objeto de la demanda, extiende la aplicación de la Ley a transacciones por medio de las que se transfiere el dominio de la propiedad inmueble, no definidas en el texto impugnado, además de definir la base gravable del impuesto que es en todos los casos, “el valor total de los inmuebles incluidos en una escritura pública”, mientras la Ley indica que es el precio de venta del bien.

La entidad considera que el exceso, juzgado por ella, de la facultad reglamentaria es producto de la falta de claridad de los elementos del tributo por parte del legislador, obligando al Gobierno a precisar los elementos del mismo, lo que es evidentemente violatorio de la Constitución.

En este sentido considera también la intervención que es confusa la aplicación de un gravamen denominado “consumo” a bienes que per se no se consumen, y donde no todos los negocios jurídicos implican un destinatario final, o “consumidor final”.

Finalmente la Federación considera que existe una violación a los artículos 317 y 362 de la Constitución, toda vez que en el artículo demandado se grava por parte del Congreso y se indica como renta del orden nacional la venta de inmuebles, lo que implica una extralimitación del legislador considerando que la Carta Política dispone que solo los municipios están facultados para gravar la propiedad inmueble, salvo los casos que ha indicado la Corte Constitucional en su jurisprudencia respecto de contribuciones de valorización o fijación de exacciones a la propiedad inmueble con destinación específica, entendidas como sobretasas, configurándose así una violación a la Constitución por el exceso indicado.

Es así como la Federación Nacional de Comerciantes considera que se violan los principios de legalidad, reserva legal y certeza en materia tributaria por la falta de definición clara y precisa de los elementos esenciales del tributo en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, objeto de la acción, y en consecuencia intervienen solicitando a la Corte la declaratoria de inexecutable de la norma antedicha.

D) Universidad Externado de Colombia

Mediante escrito radicado ante esta Corporación el 31 de julio del presente año, la Universidad Externado de Colombia, a través de su Centro de Estudios Fiscales, se pronuncia sobre los cargos de la demanda. Concluyó su escrito solicitando la declaración de

exequibilidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018. Sin embargo, advirtió que en lo referido a la enajenación de bienes inmuebles la Corte debería considerar que la disposición demandada no es aplicable a las transferencias de dominio cuando tales transacciones no son consideradas transferencias de dominio por la legislación tributaria. Así mismo, considera que el impuesto no se debe aplicar a las enajenaciones gratuitas, definitivas y sin condiciones. La intervención sustenta su solicitud en las consideraciones que se presentan a continuación.

Frente al primer cargo la institución educativa analiza la composición de la norma demandada para elucidar si en ella se encuentran definidos los elementos del tributo y verificar si existe violación a los principios de legalidad y certeza tributaria. Frente a ello aduce que, si bien la disposición demandada no define el sujeto pasivo de manera explícita, el mismo Estatuto Tributario señala como regla general para todo tributo, que será responsable directo del gravamen quien “realiza el hecho generador de la obligación sustancial”.

Sostiene que aunque la norma no le atribuye ningún tipo de obligación jurídica sustantiva al comprador, se puede deducir que es quien asume económicamente el tributo. Es decir, el comprador es quien ostenta la calidad de sujeto pasivo económico del impuesto, que para las hipótesis por fuera de la compraventa será el adquirente del bien.

Con relación a lo anterior, la universidad argumenta que la indeterminación de la norma no es insuperable, pues se puede inferir que el sujeto pasivo económico es el adquirente, mientras el sujeto pasivo de derecho es el enajenante. Respecto de la definición de la base gravable afirma que, conforme lo ha señalado la Corte Constitucional, las leyes tributarias pueden provocar problemas de interpretación al aplicarse, pero no por ello son inconstitucionales.

Adicionalmente, el interviniente sostiene que, aunque la denominación del impuesto como “consumo de inmuebles” no es la adecuada, este hecho no acarrea la inconstitucionalidad de la norma.

Respecto del segundo cargo, el instituto de investigación considera que si bien pueden verse afectados los principios de capacidad contributiva, equidad y justicia, el artículo demandado es constitucional. Su finalidad es gravar la transferencia de dominio de inmuebles producto de enajenaciones onerosas y definitivas, sin condiciones (como ocurre en los casos de fusiones y escisiones entre sociedades), cuando ellas representan un incremento patrimonial para el adquirente respecto de sus inmuebles. Por lo tanto sí se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el adquirente conoce el valor del bien y al pagarlo se entiende que tiene capacidad contributiva.

Por último, al analizar el tercer cargo el interviniente afirma que no hay una vulneración al principio de justicia y equidad tributaria, como tampoco un enriquecimiento sin causa por parte del Estado al exigir el pago del tributo antes de la enajenación del inmueble. Este mecanismo de pago anticipado se da con fundamento en el principio de eficiencia tributaria. Mediante este mecanismo de pago se garantiza la celeridad del proceso de recaudo y se evita la evasión de impuestos, facilitando así a los contribuyentes el cumplimiento de la obligación tributaria y al Estado su función de recaudo.

En consecuencia, la Universidad Externado de Colombia, por medio del Centro Externadista de Estudios Fiscales, solicita a la Corte Constitucional que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 sea declarado exequible en su totalidad, con la salvedad de que el concepto de enajenación se interprete “en el entendido que no aplica a las transferencias de dominio de bienes inmuebles que no sean gravadas bajo la legislación tributaria”.

E) Federación Nacional de Departamentos

La Federación Nacional de Departamentos decidió no intervenir en el proceso de la referencia por considerar que la disposición acusada no incidía sobre los ingresos de los departamentos.

F) Federación Colombiana de Municipios

A pesar de haber sido invitada a participar, la federación no presentó escrito alguno.

G) Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El 16 de agosto de 2019, con ponencia de Juan Guillermo Ruiz Hurtado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario rindió concepto en el cual concluye que el impuesto consagrado en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 no vulnera los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva. Sin embargo, considera también que dicho impuesto no prevé los elementos estructurales del tributo para eventos distintos a la compraventa. Por lo tanto, sostiene que la Corte Constitucional debería declarar la constitucionalidad del artículo demandado, condicionada a que se interprete que el impuesto al consumo de bienes inmuebles sólo aplica a la enajenación de bienes inmuebles a título de compraventa.

El concepto analiza primero lo que el Instituto considera son los “motivos de inconstitucionalidad que versan sobre la totalidad de la norma demandada” y posteriormente estudia los “motivos para declarar la constitucionalidad condicionada” de la misma.

Al referirse a los motivos para declarar la inconstitucionalidad de la totalidad de la norma demandada, el Instituto analizó exclusivamente la presunta vulneración del numeral 9º del artículo 95 de la Constitución. Más aun, estudió dicho cargo en la medida en que el impuesto presuntamente no tuvo en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El instituto desestimó dicho cargo pues consideró que, al tratarse de inmuebles con un valor superior a 26.800 UVT, existe un criterio objetivo a través del cual el legislador presume la capacidad económica del contribuyente para adquirir tales bienes. Para fundamentar su argumento se apoya en jurisprudencia constitucional que avala la utilización de criterios objetivos en la imposición de impuestos indirectos, aclarando que el único límite a la utilización de tales criterios es la afectación de un grupo de especial protección. Sin embargo, dice el concepto que el impuesto al consumo de inmuebles no afecta a sujetos de especial protección constitucional.

Por otra parte, al referirse a los motivos para declarar la constitucionalidad condicionada de la disposición demandada, el instituto separa el cargo de violación de la reserva de ley por

omisión de los elementos estructurales del tributo por fuera de la hipótesis del contrato de compraventa, del cargo por violación del derecho de propiedad y de los principios de equidad y justicia tributaria, por cuanto el cobro del impuesto precede a la realización del hecho generador del tributo.

Frente al cargo de violación de la reserva de ley por omisión de los elementos estructurales del tributo más allá del contrato de compraventa, sostiene que “no es posible encontrar una interpretación razonable que conduzca a la determinación de la base gravable en eventos diferentes a la compraventa, y por ende, su delimitación para estos casos se encuentra ausente en el ordenamiento jurídico.” En esa medida, frente a dicho cargo concluye el concepto que “debe prosperar la demanda de inconstitucionalidad debido a la vulneración de legalidad (sic) establecido en el numeral 12 del artículo 150 y el artículo 338 de la Constitución Política.” Por lo tanto, sostienen que “es procedente la modulación de los efectos del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, en el sentido de indicar que el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles no es aplicable para operaciones diferentes a la compraventa.”

En relación con el cargo de violación del derecho de propiedad y de los principios de justicia y equidad, el instituto sostiene que en el presente caso se trata de un mecanismo de retención en la fuente, que ha sido avalado por la Corte Constitucional, y que “obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los principios de equidad y progresividad (sic)”

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El 29 de agosto del año en curso, el procurador general de la Nación presentó su concepto sobre la constitucionalidad de la disposición demandada. Según dicho concepto, para analizar la constitucionalidad de la disposición demandada se deben estudiar tres problemas jurídicos. El primero de ellos consiste en establecer si ésta desconoce la capacidad contributiva de las personas y vulnera los principios de justicia y equidad tributaria al gravar el consumo, es decir las transferencias de propiedad a cualquier título, de bienes inmuebles que no se consumen. El segundo problema consiste en elucidar si la disposición viola el principio de legalidad del tributo, y en particular la reserva legal y la obligación de certeza sobre los elementos del tributo al no definir el sujeto pasivo y la base gravable más allá de la hipótesis de compraventa. Finalmente, el tercer problema jurídico consiste en determinar si la obligación de pago anticipado del impuesto desconoce la capacidad contributiva de las personas y vulnera los principios de equidad y justicia tributaria, y/o la propiedad privada de los contribuyentes.

El procurador comienza el análisis del primer problema jurídico definiendo los principios de equidad y justicia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional. De tales definiciones concluye que el legislador tiene la obligación de establecer los tributos sobre la base de su capacidad económica del sujeto gravado. Así mismo, cita la jurisprudencia en la cual la Corte ha avalado la utilización de criterios objetivos cuando establezca impuestos indirectos. En ese orden de ideas, el impuesto demandado se limita a gravar “determinados bienes inmuebles, de acuerdo con su uso y valor”. Sin embargo, continúa diciendo que el legislador gravó las transacciones sobre dichos impuestos de manera genérica “a cualquier título”, lo cual “a juicio del Ministerio Público no tiene la precisión necesaria que exige el

principio de legalidad y la certeza del tributo”.

Adicionalmente, sostiene que el artículo demandado no modifica las disposiciones del Estatuto Tributario que determinan cuándo hay una enajenación para efectos tributarios, ni las que establecen cuándo hay una reasignación y no una transferencia de propiedad. Sin embargo, les halla razón a los demandantes en cuanto “se requiere acudir a ellas para efectos de determinar con precisión el hecho generador del impuesto, razón por la cual el legislador no estableció este elemento de manera precisa.” Así mismo les halla razón en cuanto a que no toda enajenación puede asumirse como reveladora de la capacidad contributiva, ni siempre implica una decisión de consumir un bien que, por lo demás, no es consumible. Por lo tanto, el procurador solicita que se declare la exequibilidad de la disposición demandada en el entendido de que el hecho generador del impuesto se causa solo en la primera venta.

Frente al segundo problema jurídico tendiente a establecer si la disposición viola el principio de legalidad del tributo al no definir el sujeto pasivo y la base gravable, en hipótesis distintas de la compraventa, el procurador sostiene que la disposición debe declararse exequible de manera condicionada. Considera que la disposición demandada sí establece quién es el sujeto pasivo, pues incluye como responsables del impuesto tanto al vendedor como al “cedente” de los bienes sujetos al impuesto. Al ser el cedente un término genérico, no sólo incluye la hipótesis de la compraventa, como lo alegan los demandantes, sino a todos aquellos sujetos que realicen el hecho generador. Sin embargo, no ocurre lo mismo con la indeterminación de la base gravable. Frente a la base gravable sí existe una indeterminación, ya que, aun cuando el hecho generador se refiere a la “enajenación a cualquier título”, la base se limita al 2% “sobre la totalidad del precio de venta”. Es decir, la base gravable está determinada únicamente para la hipótesis de compraventa y por fuera de ella no es determinable. Sin embargo, el procurador considera que el condicionamiento no debe limitar la base gravable al precio en las hipótesis de compraventa, como lo solicitan los accionantes, sino que debe incluir también la expresión “o de la correspondiente enajenación.”

Finalmente, en relación con el problema jurídico que busca indagar si la obligación de pago anticipado del impuesto desconoce la capacidad contributiva de las personas, y con ello vulnera los principios de equidad y justicia tributaria, y/o la propiedad privada de los contribuyentes, el procurador considera que se debe desechar el cargo. Para fundamentar su punto de vista acude a la jurisprudencia constitucional que caracteriza la retención en la fuente como un mecanismo de cobro de impuestos, y que avala constitucionalmente dicho mecanismo en la medida en que está encaminado a hacer más eficiente el recaudo de impuestos. Por lo tanto, sostiene que la retención y el cobro anticipado del impuesto no vulneran el derecho de propiedad privada, ni el deber de tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas, ni los principios de justicia y equidad tributaria.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

1. La Corte Constitucional es competente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 241 de la Constitución, para pronunciarse sobre la demanda de

inconstitucionalidad presentada.

Cuestión Previa: la presunta ineptitud sustancial de la demanda

2. La delegada del Ministerio de Hacienda sostiene que los cargos planteados por los demandantes son ineptos y solicitar a la Corte que se inhiba de proferir un pronunciamiento de fondo. En efecto, sostiene que los cargos planteados por los demandantes son de conveniencia y no de constitucionalidad, y en esa medida son impertinentes. La Corte, sin embargo, considera que los demandantes plantearon verdaderos cargos de inconstitucionalidad, que suponen una confrontación entre la Carta Política y el texto de la disposición demandada.

3. En efecto, como se mostró en los antecedentes y se analizará a continuación, los demandantes plantearon una vulneración de la reserva de ley en materia tributaria por cuanto el artículo demandado no define el sujeto pasivo ni la base gravable en hipótesis diferentes a que la enajenación se realice a título de compraventa. Este cargo supone una vulneración de los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución. Este último dispone de manera directa que: “[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.” Por lo tanto, es claro que, independientemente del resultado final del análisis que realice la Corte, los demandantes si plantearon un cargo de inconstitucionalidad.

4. Lo mismo ocurre con el segundo cargo planteado, que consiste en que al equiparar la “enajenación a cualquier título” y gravarla como consumo de un bien no consumible, la disposición demandada vulnera los principios de justicia y equidad tributaria. La equidad tributaria ha sido entendida por la jurisprudencia constitucional como la aplicación del principio de igualdad en materia tributaria. En esa medida, supone tratar igual a los iguales y de manera distinta a quienes se encuentran en situación de desigualdad. Al plantear su cargo los demandantes consideran que el impuesto grava por igual diferentes formas de enajenación que deben ser objeto de una distinción tributaria, dependiendo de si permiten inferir la capacidad contributiva de las personas. Es decir, sostienen que se le está dando el mismo trato a situaciones que deben ser objeto de tratamiento diferente en materia tributaria.

5. Así mismo, sostienen que el impuesto trata de manera desigual a las personas en la medida en que grava de manera “infinita” el mismo hecho generador. Por lo tanto, desde este punto de vista lo que los demandantes están sosteniendo es que se está imponiendo una carga tributaria desproporcionada a algunos contribuyentes, que no tiene en cuenta su capacidad contributiva, y sin que exista una razón válida desde el punto de vista constitucional. De ser ello así, es posible que la disposición demandada esté contrariando el artículo 95 numeral 9º de la Carta, que dispone que son deberes de la persona y del ciudadano: [c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” Así mismo, podría estarse vulnerando el artículo 363, que dice que: [e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Por lo tanto, resulta claro que también con respecto a tales artículos, los

demandantes plantearon verdaderos cargos de inconstitucionalidad.

6. En relación con el cargo por vulneración del derecho de propiedad y de los principios de justicia y equidad tributaria,[3] los demandantes plantean que existe un enriquecimiento sin causa por parte del Estado en la medida en que el cobro del impuesto antes de que se perfeccione la enajenación, es decir, antes de que se realice el hecho generador. Consideran que al no haberse perfeccionado el negocio jurídico a través del título y el modo, es decir, el contrato y su registro en la oficina de registro de instrumentos públicos respectiva, el Estado no puede obrar el impuesto. Al margen de su plausibilidad en el caso concreto, éste es un argumento pertinente, en la medida en que supone un razonamiento que permite un análisis de la razonabilidad de la disposición demandada frente a las restricciones admisibles al derecho de propiedad y al alcance del principio de justicia y equidad tributaria.

7. Finalmente, la Corte debe anotar que aun cuando la delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público alega que se trata de argumentos de conveniencia, en realidad no fundamenta su criterio y, por el contrario, se pronuncia de fondo sobre los mismos. La falta de argumentación sobre la presunta ineptitud de la demanda, y la argumentación de fondo en defensa de la constitucionalidad de la disposición acusada, son motivos por los cuales la Corte considera infundada la posición del Ministerio, y procederá a analizar el fondo del asunto.

Análisis del primer cargo: presunta vulneración de la reserva de ley en materia tributaria por no estar definidos el sujeto pasivo del tributo ni la base gravable para enajenaciones que no sean a título de compraventa

8. Los demandantes sostienen que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 es contrario al numeral 12 del artículo 150 de la Constitución por vulnerar la reserva de ley en materia tributaria. En particular, porque el artículo demandado no define el sujeto pasivo ni la base gravable del impuesto de manera precisa, más allá de la hipótesis en la cual la enajenación, que es el hecho gravable, se produce como consecuencia de una compraventa. Sostienen que mientras el hecho generador del tributo está formulado en términos amplios como la “enajenación a cualquier título”, el sujeto pasivo jurídico sólo es el vendedor, y la base gravable es el precio de venta del inmueble. Para analizar si esta discrepancia conlleva un vicio de inconstitucionalidad por la indefinición del sujeto y la base, la Corte debe establecer cuál es el propósito y alcance de la reserva de ley en materia tributaria, qué obligaciones específicas le impone al legislador y en qué medida su incumplimiento tiene implicaciones sobre la constitucionalidad de las normas jurídicas.

Propósito y alcance de la reserva de ley en materia tributaria

9. Desde sus inicios la Corte Constitucional se ha referido a la reserva de ley en materia tributaria. Al respecto, en la Sentencia C-004 de 1993, la Corte hizo un análisis de la historia constitucional de la reserva de ley en las diferentes constituciones de nuestro país, para realzar el significado y alcance de la reserva de ley de la Constitución de 1991 frente al significado y las connotaciones jurídicas que tenía en la Constitución de 1886 y en otras constituciones anteriores. Sintetizando el análisis, la Corte resaltó que, si bien la Constitución de 1991 les dio mayor autonomía tributaria a las entidades territoriales, la

misma está sujeta al principio de legalidad del tributo, conforme al cual le corresponde al Congreso establecer las contribuciones fiscales en cabeza de las personas. Sostuvo al respecto dicha sentencia:

“La Carta de 1991, si bien introduce el concepto de autonomía de las entidades territoriales, consagra los principios rectores del régimen tributario del Estado unitario. Lo anterior no obsta para que se hayan creado importantes mecanismos que fortalecen la autonomía fiscal de las entidades territoriales. Con todo, dicha autonomía se encuentra sujeta a los mandatos de la Constitución y la ley.”

“La Carta del 91 consagra claramente el principio de legalidad de los impuestos, al señalar que es función de la ley “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales...” (art. 150-12). Así mismo autoriza a las asambleas departamentales y concejos municipales para decretar o votar las contribuciones o tributos fiscales locales, conforme a la ley (arts. 300-4, 313-4 y 338).”

10. Así mismo, también ha dicho la Corte que el principio de legalidad del tributo está directamente relacionado con otra regla, contemplada también en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 338 de la Constitución, conforme a la cual no hay impuesto sin representación. Al respecto, la Sentencia C-987 de 1999, precisó:

“5- En anteriores oportunidades, esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts 287 y 338).”

11. Sin embargo, esa misma sentencia reconoce que el principio de legalidad del tributo se refiere también una tercera norma, en este caso a un principio, que denominó la “predeterminación de los tributos”. Este puede considerarse el “principio de legalidad en sentido estricto”, conforme al cual las normas que establecen tributos deben contener unos elementos mínimos que permitan identificar las condiciones básicas de las obligaciones tributarias.

En particular, estas normas deben contener como mínimo la identificación de los sujetos activo y pasivo de las obligaciones tributarias que surjan de la disposición, así como los

hechos gravables, la base sobre la cual se imponen el tributo y la tarifa, o, como mínimo, el mecanismo para calcularla, cuando se trate de impuestos del orden territorial. Finalmente, en este mismo orden de ideas, el principio de legalidad del tributo también constituye el marco jurídico dentro del cual ejercen su autonomía fiscal las corporaciones del orden territorial, es decir, las asambleas departamentales y los concejos municipales. De tal modo, conforme lo ha establecido la jurisprudencia sostenida y pacífica desde los inicios de la Corte Constitucional, el principio de legalidad del tributo tiene una triple función, en la medida en que sirve como garantía de representatividad del tributo, de seguridad jurídica para los contribuyentes y la administración, y como marco jurídico de la autonomía tributaria de las corporaciones de las entidades territoriales.

Las obligaciones derivadas del principio de legalidad del tributo y las consecuencias de la ambigüedad para la constitucionalidad del tributo

12. Para efectos de definir los problemas jurídicos que le corresponde a la Corte resolver es importante, por ahora, referirnos al contenido del principio de legalidad como garantía de seguridad jurídica para los administrados y para la administración. La Corte ha cualificado dicha garantía diciendo que, no sólo es necesario que el legislador defina los elementos del tributo, sino que debe hacerlo con claridad y precisión. Al respecto la Sentencia C-594 de 2010, sostuvo:

“5.2. Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión ‘pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado’ (Sentencia C-488 de 2000)” (resaltado fuera de texto original)

Como corolario del deber de definir los elementos del tributo con claridad y precisión, la utilización de expresiones ambiguas o confusas por parte del legislador puede implicar una vulneración del principio de certeza tributaria. Al respecto, la misma Sentencia C-594 de 2010, recogiendo el criterio jurisprudencial mantenido por la Corte, sostuvo:

“5.3. Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas.”

13. Sin embargo, la falta de claridad frente a los elementos del tributo no siempre trae como consecuencia la inconstitucionalidad de la disposición en la cual está contenido. En algunos casos es posible resolver la ambigüedad o la falta de claridad acudiendo a una interpretación razonable de la disposición que, en principio, puede considerarse ambigua. Por ello, a renglón seguido, la misma Sentencia C-594 de 2010, aclara:

“No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexecutable solo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.”

14. En virtud de los anteriores criterios jurisprudenciales, para determinar si una disposición es inconstitucional por vulnerar el principio de certeza del tributo, le corresponde al juez constitucional establecer, en primer lugar, si la disposición identifica todos los elementos del tributo. Posteriormente, debe indagar si uno o más de tales elementos resulta poco claro o ambiguo. Si ello es así, el juez constitucional debe analizar si es posible superar la ambigüedad o la falta de claridad, acudiendo a las herramientas generales de la hermenéutica jurídica. Sólo si esto último no es posible, puede el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma que contiene el tributo.

Una vez definidas las etapas del análisis que, conforme a la jurisprudencia, debe llevar a cabo el juez constitucional en estos casos, entra la Corte a analizar, una a una, las acusaciones de los demandantes frente a la falta de claridad en cuanto al sujeto pasivo y a la base gravable del impuesto al consumo de bienes inmuebles.

La presunta falta de claridad en relación con el sujeto pasivo

15. Al referirse a los sujetos pasivos de los tributos, la jurisprudencia de la Corte ha seguido a la doctrina, distinguiendo entre los sujetos pasivos económicos y los sujetos pasivos jurídicos. Los primeros son aquellos que soportan la carga económica de pagar el impuesto, mientras que los segundos son aquellos que están formalmente obligados a pagarlos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. En muchos casos los sujetos pasivos jurídicos son los mismos sujetos pasivos económicos, como sucede en general con los impuestos directos. En otros, sin embargo, se trata de sujetos distintos, como suele ocurrir con los impuestos indirectos.

16. La primera sentencia que efectuó una elaboración jurisprudencial en torno a dicha distinción fue la C-412 de 1996.[4] La relevancia constitucional de esta distinción doctrinaria radica en que le permite al juez diferenciar la realidad económica de la jurídica, y permite establecer a quién le corresponde asumir el costo del tributo, en cada caso, y separar este hecho económico de la manera como el Estado decide efectuar el recaudo. La utilidad de esta distinción se observa claramente al hacer un breve recuento de dicha sentencia. En aquella oportunidad la demandante sostuvo que, al establecer unas tarifas mínimas del impuesto al consumo de cerveza importada, cuyo sujeto pasivo jurídico era el importador, el legislador no había tenido en cuenta la capacidad contributiva del importador de cerveza. Sin embargo, haciendo uso de dicha distinción, la Corte sostuvo que la obligación constitucional que tiene el legislador de considerar la capacidad de pago del contribuyente no operaba en aquel caso frente al sujeto pasivo jurídico (el importador), sino frente al sujeto pasivo económico (el consumidor final), que es quien en últimas debe sufragar el costo del impuesto al consumir la cerveza. Al respecto, la Corte sostuvo:

“6- La Corte también coincide con los intervinientes en que el argumento del actor relativo a la capacidad económica de los importadores no es relevante, pues por ser el impuesto a la cerveza indirecto, el gravamen se traslada al consumidor. Por ello la doctrina suele

distinguir entre sujeto pasivo de iure y sujeto pasivo de facto o socioeconómico. Así, el primero es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo. En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos, como el presente impuesto al consumo, el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final. Por consiguiente, en este tipo de tributos, no es relevante constitucionalmente la capacidad de pago de los importadores y productores, a pesar de ser los responsables del impuesto, pues no son ellos quienes soportan realmente la carga tributaria, la cual es trasladada al usuario.” (resaltado fuera de texto original).

17. Ahora bien, en el caso de la disposición demandada el inciso segundo del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 define cuál es el responsable del tributo de la siguiente manera: “El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo.” Es decir, se trata de un impuesto cuyo sujeto pasivo jurídico es el vendedor o cedente del inmueble.

18. Por otra parte, como lo sostienen los demandantes y algunos de los intervinientes, aun cuando la disposición demandada no identifica al sujeto pasivo económico, al tratarse de un impuesto indirecto, en principio éste sería el adquirente del inmueble.

Como se mencionó anteriormente, los demandantes sustentan la acusación según la cual el legislador no fue claro al definir el sujeto pasivo en que existe una inconsistencia entre el hecho generador del tributo y el sujeto pasivo. Según su interpretación, a pesar de que el hecho gravable tiene un carácter general, pues consiste en la enajenación de bienes inmuebles “a cualquier título”, la disposición sólo se refiere al vendedor como responsable, es decir, como sujeto pasivo jurídico del tributo. En otros apartes de la demanda sostienen que la disposición demandada también incluye como sujetos pasivos a los “cedentes de los derechos fiduciarios o participaciones en fondos de inmuebles”. En esa medida, la disposición sería ambigua en la medida en que sujeto pasivo no incluiría a todos los posibles involucrados en enajenaciones de inmuebles. Citan como ejemplos a las partes involucradas en diversos contratos que suponen la enajenación de bienes inmuebles para mostrar que existe incertidumbre frente a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

19. Sin embargo, a partir de la lectura del aparte normativo pertinente la Corte puede constatar que la disposición demandada incluye como sujetos pasivos, además de los vendedores de los inmuebles, a todas aquellas personas que cedan dichos bienes. De hecho, dicho aparte dice textualmente: “El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo.” Es decir, en primer lugar la disposición acusada no sólo incluye a los vendedores. Es decir, no sólo contempla la hipótesis de que el bien se enajene como resultado de un contrato de compraventa. Por otra parte, la expresión “cedente” no alude exclusivamente al cedente de derechos fiduciarios, como sostienen los demandantes, sino a todas las personas que ceden los inmuebles, sin especificar a qué título. El verbo ceder, en su acepción más común, y conforme al lenguaje ordinario, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa “dejar o dar a otro el disfrute de una cosa, acción o derecho”. En esa medida, para los efectos de esta norma, el cedente es todo aquel que deja a otro el disfrute

de un bien inmueble, sin que importen, para efectos de la interpretación de la norma, las distinciones en relación con el título. Por lo tanto, debe entenderse que la norma que establece el sujeto pasivo jurídico del impuesto es de carácter general, e incluye no sólo a aquellos que son vendedores del bien, sino a todos aquellos que lo ceden a otro a cualquier título, en consonancia con el carácter general del hecho generador del tributo.

20. Ahora bien, al referirse al responsable del tributo, la disposición no hace un listado de las partes que son responsables en cada tipo de negocio jurídico que implique una enajenación. Dicho listado no sólo sería antitécnico sino imposible, dada la posibilidad de efectuar enajenaciones mediante contratos innominados. Sin embargo, no por ello debe entenderse que queden excluidos todos los cedentes que no están mencionados de manera explícita y puntual. La aparente ambigüedad que denuncian los demandantes puede resolverse conforme a los principios generales de la hermenéutica jurídica y acudiendo a las definiciones comunes del lenguaje ordinario. Resulta claro que el responsable del tributo en cada caso es quien cede, enajena, o en general, quien otorga a otro la propiedad sobre el bien inmueble sujeto al gravamen.

La presunta falta de claridad respecto de la base gravable

21. Los demandantes también consideran que se vulneró la reserva de ley en materia tributaria porque existe una inconsistencia entre el carácter general del hecho generador que, como ya se dijo, grava las enajenaciones “a cualquier título” de bienes inmuebles, mientras que define la base gravable como “la totalidad del precio de venta”. Como la disposición acusada define la base gravable en términos del precio de venta, excluye todas aquellas enajenaciones que no se realicen a título de compraventa. En la medida en que la norma demandada se refiere únicamente al precio venta, los demandantes consideran que, por fuera de la hipótesis de las enajenaciones a título de compraventa, no es claro cuál sería la base gravable, entre otras razones, porque en tales casos la enajenación no se efectuaría a cambio de un precio. Si en la enajenación no existe un precio, no hay una base sobre la cual aplicar la respectiva tarifa, y, por lo tanto, los administrados no tienen certeza sobre el alcance de su obligación tributaria. En esa medida es necesario concluir que, más allá de las enajenaciones producto de los contratos de compraventa, la base gravable del impuesto al consumo de bienes inmuebles es indeterminada. Corresponde a la Corte establecer si, como lo tiene establecido la jurisprudencia, en tales casos la base gravable es determinable, acudiendo a las herramientas generales de la hermenéutica.

22. Podría alegarse, como lo hacen algunos de los intervinientes, que debería tomarse algún otro valor de referencia para efectos de calcular la base del tributo. Entre los ejemplos de valores de referencia para calcular la base gravable que citan estos intervinientes se encuentran el valor catastral del inmueble, el valor de la última transacción por escritura pública, y el valor de la donación para efectos tributarios. Sin duda, eventualmente todos estos valores se podrían tomar como bases gravables de referencia para calcular la tasa del impuesto a pagar. Sin embargo, estos valores de referencia no hacen que la base gravable sea determinable. Más aún, precisamente parte del problema consiste en que para una misma enajenación pueden adoptarse diferentes valores de referencia, y no es claro cuál de ellos debe tomarse como base gravable del impuesto al consumo de bienes inmuebles.

23. Adicionalmente, no existen parámetros en la norma, ni en la legislación tributaria, que le permitan al operador jurídico interpretar la disposición y mediante dicha interpretación determinar cuándo se debe acudir a uno o a otro valor de referencia. No existe un criterio interpretativo general en el ordenamiento tributario que le permita al juez constitucional concluir por qué frente a los casos de donación el operador jurídico debe acudir al valor declarado del inmueble para efectos tributarios, en lugar de tomar como base el avalúo catastral, o el del avalúo comercial, o el valor de la última enajenación que conste por escritura pública. Tampoco resulta plausible concluir que la decisión en uno u otro sentido sea materia que le competa al juez constitucional. La Constitución Política no regula tales materias. Por el contrario, como se analizará más adelante, conforme a los numerales 10 y 12 del artículo 150, en consonancia con el artículo 334 de la Constitución, la imposición de tributos es una forma de regulación de la economía. Por lo tanto, la determinación de los elementos del tributo es un asunto de política económica que les corresponde definir al Congreso de la República.

24. Con todo, a pesar de lo anterior, la Corte no ignora que mediante el Decreto 961 de 2019, el gobierno reglamentó el artículo 21 de la Ley 1943, y que en el artículo 1.3.3.15 de dicha reglamentación definió el tema de la base gravable. Sin embargo, como se verá al analizar la irrelevancia de dicho decreto, el mismo no constituye una herramienta de interpretación que permita considerar que la base gravable del tributo es determinable más allá de los contratos de compraventa.

Por lo tanto, en la medida en que no existe un criterio de interpretación que le permita al operador jurídico establecer cuál es la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles por fuera de los contratos de compraventa, la misma no resulta determinable. De tal modo, al no definir la base gravable para todas las hipótesis contenidas en el hecho generador del tributo, el artículo 21 de la Ley 1943 es inconstitucional por vulnerar los artículos 150 numeral 12º y 338 de la Constitución Política.

La imposibilidad de condicionar la constitucionalidad de la disposición demandada

25. En ese orden de ideas le corresponde a la Corte determinar la decisión que debe tomar. Las pretensiones subsidiarias de los demandantes, y algunos de los intervinientes solicitan que la Corte module los efectos de su decisión limitando el hecho gravable establecido en el artículo demandado, bien sea a las enajenaciones producto de contratos de compraventa, a aquellas que constituyan transferencias de propiedad para efectos tributarios, o agregar la expresión “o de la correspondiente enajenación” justo después de la expresión “sobre la totalidad del precio de venta”, como lo solicita el Procurador General.

26. En virtud de los principios de proporcionalidad y razonabilidad, y del principio de conservación del derecho, el juez constitucional debe tratar de preservar al máximo la voluntad del legislador, como expresión de la representación de la voluntad popular. Sin embargo, el respeto debido a estos principios no puede conducir, paradójicamente, a que la Corte suplante la voluntad legislativa, escogiendo limitar el alcance del hecho generador de un tributo para corregir una contradicción entre éste y la base gravable definida en la

norma.

27. Aun cuando esta Corporación ha modulado los efectos de sus propias sentencias en materia tributaria en múltiples oportunidades, también tiene bien definido que carece de la potestad constitucional para establecer los elementos del tributo cuando el legislador no lo ha hecho. Al respecto, en un pronunciamiento reciente en el cual el legislador no había definido la base gravable de la sobretasa de combustibles, la Corte sostuvo:

Por consiguiente, al no estar definida la base gravable en consonancia con el hecho generador establecido en el artículo 21 de la Ley 1943, es decir para las enajenaciones a cualquier título, más allá de la hipótesis de la compraventa, y al tratarse de dos elementos indispensables para que se haga exigible la obligación tributaria, la Corte declarará la inexecutable de la totalidad de dicha norma.

La irrelevancia de la expedición del Decreto 961 de 2019 en la decisión de la Corte Constitucional

28. La Corte no ignora que el Gobierno nacional expidió el Decreto 961 de 2019 con el objetivo de reglamentar el artículo 21 de la Ley 1943 de 2019. En el artículo 1º de tal decreto se agrega un artículo 1.3.3.15 al Título 3 de la Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, que dispone lo siguiente:

“Artículo 1.3.3.15. Precio de venta para la determinación de la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se aplicará sobre la totalidad del valor de cada inmueble, que supere las 26.800 UVT, incluido en la escritura pública de enajenación, a cualquier título, o en el documento mediante el cual se haga la transferencia del bien inmueble, en los casos en los cuales no medie escritura pública o se pacten valores fuera de ella. En la cesión, a cualquier título, de derechos fiduciarios o participaciones en los fondos que no cotizan en bolsa, el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se aplicará sobre la totalidad del valor incluido en el contrato de cesión o documento equivalente, según lo establecido en el artículo 512-22 del Estatuto Tributario.

“Parágrafo. En la cesión de derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no cotizan en bolsa con activos subyacentes que involucren bienes inmuebles y de otra naturaleza, el valor de la cesión para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se determinará atendiendo las siguientes reglas:

“1. Se deberá calcular el valor de todos los bienes inmuebles subyacentes a los patrimonios autónomos o a los fondos que no coticen en bolsa.

“2. Al valor obtenido en el numeral anterior, se deberá aplicar el porcentaje de derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no coticen en bolsa, objeto de la cesión.

“El resultado obtenido en este cálculo, será la base gravable del impuesto, siempre que este supere las 26.800 UVT. En este caso será necesario establecer en el respectivo contrato, el porcentaje del valor que corresponde a los bienes inmuebles que superan las

26.800 UVT.”

A través de dicho artículo el Gobierno nacional especifica el significado del concepto de “valor” que debe tomarse en cada caso como base gravable del impuesto al consumo de bienes inmuebles. A la Corte Constitucional no le corresponde pronunciarse sobre la constitucionalidad del mencionado decreto, pues como se desprende de su encabezado se trata de un decreto reglamentario de la Ley 1943 de 2018, expedido con fundamento en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política. Por lo tanto, la competencia para conocer de la constitucionalidad del mismo le corresponde al Consejo de Estado, conforme lo dispone el artículo 237 numeral 2º, en concordancia con el artículo 241 de la Carta.

29. Aun así, la Corte reitera que la definición clara de los elementos del tributo, y entre ellos, la determinación clara y precisa de la base gravable y del hecho generador de los tributos le corresponde exclusivamente al legislador, conforme a lo dispuesto explícitamente por el artículo 338 de la Constitución. Por lo tanto, la reglamentación, especificación, o corrección del texto de la Ley 1943 de 2018, en nada incide sobre su exequibilidad.

La violación de los principios de equidad y justicia tributaria

30. En el segundo cargo en realidad los demandantes plantean dos acusaciones distintas, que se relacionan con la equidad horizontal y vertical de los tributos. La primera de ellas se dirige a demostrar que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 desconoce los principios de justicia y equidad tributaria, consagrados en los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Carta, pues equipara enajenación a consumo, y así, grava múltiples veces el consumo de bienes que, por su naturaleza, no son consumibles. Los demandantes sostienen que, como consecuencia de ello, la disposición acusada establece múltiples gravámenes por un mismo hecho económico: la transferencia de la propiedad sobre un inmueble. Por tanto, el impuesto al consumo de bienes inmuebles desconoce los principios de equidad y justicia tributaria.

Algunos de los intervinientes sostienen que el cargo no está llamado a prosperar porque no se está gravando varias veces un mismo hecho económico. De acuerdo con su argumento en el presente caso no se puede hablar de doble tributación, puesto que se grava una sola vez cada enajenación. Por su parte, otros intervinientes sostienen que, aunque se grave una sola vez cada transacción, los gravámenes tienen un efecto acumulativo que hace que la tarifa efectiva, es decir, la totalidad del impuesto nacional al consumo que debe pagar cada sujeto obligado, sea mayor con cada enajenación que se efectúa sobre el bien. Más aún, agrega un interviniente, al tratarse de un impuesto en cascada que no se puede descontar, ni tratar como gasto deducible, se produce un efecto imbricación, o efecto cascada, que lleva a que la tarifa efectiva sea aún mayor que la suma de las tarifas aplicables a cada transacción, lo cual muestra que se están vulnerando los principios de justicia y equidad tributaria.

A partir de la acusación de los demandantes y de los planteamientos de los intervinientes, la Corte plantea el siguiente problema jurídico:

¿Vulnera los principios de justicia y equidad tributaria un impuesto indirecto que grava

como consumo las enajenaciones sucesivas de inmuebles, si el mismo no se puede descontar, ni tratar como gasto deducible?

31. Por su parte, la segunda acusación planteada en este cargo asume que la enajenación de un inmueble, en la medida en que puede producirse “a cualquier título”, no siempre es un hecho relevante desde el punto de vista tributario, en la medida en que las enajenaciones de un inmueble no siempre son asimilables a decisiones de consumo. Por lo tanto, tales enajenaciones no siempre constituyen un indicio a partir del cual se pueda inferir la capacidad contributiva de las partes involucradas. En ese orden de ideas, al definir el hecho generador del tributo como la enajenación de inmuebles a cualquier título, el legislador incumplió el deber de considerar la capacidad contributiva de las personas, y con ello vulneró los principios de justicia y equidad tributaria.

Algunos de los intervinientes, en cambio, sostienen que al definir el hecho gravable el legislador sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las personas. En primer lugar, aclaran que el impuesto al consumo es indirecto, lo cual supone que el legislador infiere la capacidad contributiva a partir de criterios objetivos que indican tal capacidad de manera indirecta. En ese orden de ideas, sostienen que el Congreso gravó únicamente los inmuebles con un valor superior a 26,800 UVT, y que no sean utilizados para agricultura. Más aun, el legislador también exceptuó los predios dedicados a vivienda de interés prioritario y/o social, y creó una exención para los bienes dedicados a equipamientos colectivos de interés público y social, que cumplan con determinadas condiciones.

32. Frente a esta última acusación y a las intervenciones que se refieren a ella, la Corte plantea el siguiente problema jurídico:

¿Vulnera los principios de justicia y equidad tributaria un impuesto al consumo que grava enajenaciones de inmuebles de valor superior a las 26,800 UVT, no usados para agricultura, proyectos de vivienda de interés prioritario o social, o equipamientos colectivos de interés público o social?

33. Para abordar los dos problemas jurídicos planteados a partir del cargo por violación de la justicia y equidad tributaria, la Corte se referirá a la obligación que tienen las personas de contribuir con los gastos del Estado. Posteriormente, estudiará los alcances que tiene la potestad legislativa para imponer tributos. En particular, la Corte analizará los límites de dicha potestad para inferir la capacidad contributiva de los particulares con fundamento en determinados hechos, como el consumo de bienes y servicios. Posteriormente, hará una breve caracterización de los impuestos en cascada, las críticas que la doctrina les ha hecho, y sus efectos sobre la igualdad en el contexto del mercado inmobiliario. Finalmente, esta Corporación efectuará un análisis de la proporcionalidad de la medida.

La obligación de tener en cuenta la capacidad de contribuir con los gastos del Estado al imponer un tributo

34. El numeral 9º del artículo 95 de la Constitución consagra los deberes de las personas y de los ciudadanos, y dentro de tales incluye el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, siempre dentro de los conceptos de justicia y equidad. Este artículo tiene diversas implicaciones a partir de las cuales se construyen algunos de los

principios que conforman el sistema axiológico de nuestra Constitución en materia tributaria.

El primer principio relevante para efectos de la presente decisión es el de generalidad, conforme al cual toda persona que tenga capacidad de pago debe contribuir con los gastos y la inversión del Estado. Una de las consecuencias de tal principio es que limita la potestad impositiva del legislador para conceder exenciones y exceptuar del pago de impuestos, en situaciones que pueda comprometer la igualdad o, que afecten el segundo principio de este sistema axiológico, que es la equidad tributaria.

Este segundo principio, la equidad, tiene dos dimensiones diferentes: la equidad horizontal y la vertical. De la equidad horizontal se desprende la obligación para el legislador de dar el mismo trato tributario a quienes tengan la misma capacidad contributiva, mientras de la equidad vertical se desprende la obligación de tratar diferente a las personas en la medida en que entre ellas existan diferencias constitucionalmente relevantes. El *tertium comparationis*, o término de comparación más importante para efectos de establecer si las personas, o situaciones objeto de comparación merecen recibir el mismo trato en materia tributaria es el de su capacidad contributiva. La Sentencia C-804 de 2001 analizó estas dos dimensiones del principio de equidad tributaria con ocasión del otorgamiento de una supuesta amnistía, y sostuvo lo siguiente:

“Aparecen entonces dos conceptos fundamentales que sirven como parámetro para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos. La equidad horizontal y la equidad vertical. La primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. En cuanto a la segunda, se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica. Estos criterios deben ser aplicados cuando el legislador va a otorgar un beneficio fiscal, con miras a mantener intacto el principio de equidad. Otro aspecto importante a tener en cuenta cuando se va a sustraer a un grupo de individuos del ámbito del tributo, es el de realizar un análisis sobre el efecto práctico de la aplicación de la norma tributaria. Si al poner en práctica la norma, se obtiene como consecuencia una vulneración del principio de equidad tributaria, la norma deberá ser retirada del ordenamiento.” (resaltado y subrayado fuera de texto)

35. En efecto, en la base de los principios de justicia y equidad tributaria se encuentra el concepto de capacidad contributiva. La Corte Constitucional ha definido este concepto de la siguiente manera:

“La capacidad contributiva, ha sostenido la Corte[5], es la posibilidad económica de tributar, esto es, ‘la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos[6]’. Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva[7].” Sentencia C-209 de 2016 (resaltado fuera de texto)

36. Tal como lo reconoce la sentencia citada, la capacidad contributiva determina el alcance de la potestad impositiva del Estado, y la manera como se deben distribuir las

cargas tributarias entre las personas. Por otra parte, la Corte también ha sostenido que, al no considerar la capacidad contributiva de las personas, el legislador está imponiendo cargas excesivas o beneficios exagerados, bien sea que se trate de un impuesto, o de una exención o exclusión tributaria. Específicamente en cuanto a esta relación entre capacidad contributiva y equidad tributaria, la Corte sostuvo en la Sentencia C-734 de 2002:

“3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.” (resaltado fuera de texto original)

37. Más adelante en la misma sentencia, la Corte abordó la relación directa que existe entre la equidad tributaria, y capacidad contributiva, y otro de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, el principio de progresividad:

“Adicionalmente, la Corte ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios “para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos”[8]. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad.” (resaltado fuera de texto)

Por su parte, en una Sentencia reciente la Corte recogió la manera como la jurisprudencia ha abordado la relación entre equidad tributaria y la capacidad contributiva de la siguiente manera:

“De acuerdo con la jurisprudencia el principio de equidad tributaria puede ser analizado desde varias perspectivas. En primer lugar, exige tener en cuenta la capacidad real de pago del contribuyente; en segundo lugar, implica que los tributos deben ser regulados de modo que dos sujetos o grupos de sujetos que se hallen en iguales condiciones reciban el mismo tratamiento fiscal, a menos que existan razones que justifiquen no hacerlo; y, en tercer lugar, la equidad significa que ningún gravamen puede tener implicaciones confiscatorias, lo cual ocurre ‘cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia’.” Sentencia C-333 de 2017 (resaltado fuera de texto)

La facultad del Congreso para inferir la capacidad contributiva de las personas en los impuestos indirectos

39. En los impuestos indirectos el legislador no fija el gravamen con fundamento en los ingresos del sujeto pasivo, ni evalúa directamente su capacidad contributiva. Por el contrario, como lo indica el nombre de este tipo de impuestos, el análisis que hace de dicha capacidad es indirecto, y lo realiza mediante la utilización de la inferencia, en la medida en que presume un hecho -la capacidad contributiva- a partir de otro hecho, que dependiendo

de cómo se mire, puede ser la adquisición de un determinado bien o servicio por parte del sujeto pasivo económico, o la venta o la importación del mismo por quien suele ser el sujeto pasivo jurídico, entre otros.

Por lo tanto, en tales casos la adquisición, venta, o el consumo del respectivo bien o servicio suele constituir el hecho generador. Este hecho le permite al legislador presumir razonablemente que el adquirente o consumidor tiene la suficiente capacidad contributiva. La evaluación de la capacidad contributiva en tales casos está basada en que la naturaleza del bien o servicio adquirido revela indirectamente que, si el sujeto pasivo económico adquiere o consume determinado bien, es porque tiene suficiente capacidad para contribuir con los gastos del Estado.

40. Esta inferencia, sin embargo, no es simplemente el resultado de la observación de un hecho de adquisición o consumo de un bien o servicio cualquiera. Por el contrario, como se analizará en detalle más adelante, debe existir algún elemento en la naturaleza del bien o servicio adquirido que permita que el legislador infiera válidamente la capacidad contributiva. De lo contrario, por ejemplo, si se trata de bienes de primera necesidad que no tienen sustitutos, o de bienes que consuman personas en condiciones de debilidad que se agravan con el impuesto, el legislador puede no estar habilitado constitucionalmente para inferir válidamente la capacidad de pago por el solo hecho del consumo. Deberá, en tales situaciones, acudir a un criterio diferenciador que le permita establecer distinciones en relación con la capacidad contributiva entre conjuntos de personas que hagan parte del universo de consumidores, e identificar los sujetos pasivos que tienen capacidad de pago, para propinarles un trato diferente de aquellos que no la tienen.

41. La potestad para inferir indirectamente la capacidad de pago del sujeto pasivo económico hace parte del margen de configuración legislativa que le otorga la Constitución al legislador, con el propósito de permitir el logro de los fines del Estado. La Corte ha abordado este tema en múltiples oportunidades. La primera sentencia en que elaboró conceptualmente en torno a la distinción entre impuestos directos e indirectos en relación con la manera como cada uno determina la capacidad contributiva de las personas fue la C-426 de 2005, en la cual esta Corporación, citando doctrina sobre la materia, dijo:

“Ahora bien, para los anteriores propósitos, es decir para que las leyes que establecen tributos graven de igual manera a las personas que tienen una misma capacidad de pago y en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva, y no impongan cargas excesivas que no consulten la verdadera capacidad de pago, resulta necesario que el legislador determine la capacidad contributiva de los sujetos, lo cual hace de manera diferente según el tipo de impuesto de que se trate. En los impuestos indirectos, como el IVA, en los cuales no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, ‘la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo. En tal virtud, los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado pagarán proporcionalmente más que los demás, y es evidente que quienes tienen mayores recursos normalmente efectuarán erogaciones por mayor cuantía de las que tienen menos medios. En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos

de lujo.’[9] En cambio, en los impuestos directos, como el de renta o el predial, ‘como se identifica en ellos al contribuyente respectivo, es posible conocer la capacidad de pago del mismo mediante las informaciones relativas a sus rentas y patrimonio. En tal caso, es lógico el establecimiento de tarifas progresivas, de tal manera que en la medida en que aumente la base gravable aumente también la medida aplicable. En esta forma se parte del principio de que, a medida que aumenta el nivel de la riqueza de la persona, va decreciendo el beneficio personal sobre la porción de riqueza considerada en cada tramo y resulta conforme a la equidad acentuar la carga tributaria, a fin de que se busque la igualdad en el sacrificio.’[10]” (resaltado fuera de texto)

42. Sin embargo, aunque en los impuestos indirectos no se tenga conocimiento directo de la capacidad contributiva del sujeto, de todos modos, la potestad de configuración legislativa depende de la plausibilidad de la inferencia. Es decir, depende de que el hecho conocido permita, efectivamente, conocer el hecho desconocido o inferido. En el presente caso esto significa que el consumo del bien o servicio que constituye el hecho generador del tributo, sea efectivamente revelador de la capacidad contributiva del sujeto que debe asumir su costo. De lo contrario, si la adquisición del bien gravado con un impuesto no permite inferir válidamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el legislador puede estar incumpliendo su obligación constitucional de tener en consideración la capacidad contributiva. Por supuesto, no puede pretenderse que exista una correlación matemática directa entre el consumo y la capacidad contributiva, pero sí debe existir, al menos, una mínima correlación entre el consumo específico que constituye el hecho gravable y la capacidad contributiva. Al respecto, la Sentencia C-333 de 1993, sostuvo que:

“Debe existir una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado.”

En algunos casos la validez de la inferencia depende de que el bien o servicio gravado sea considerado como un ítem de lujo. Así, por ejemplo, la Corte ha declarado exequibles las tarifas diferenciales en el impuesto del IVA a determinados bienes considerados suntuarios. En la Sentencia C-335 de 1994, la Corte declaró exequible una tasa de IVA diferencial del 45% para los aerodinós, es decir para aeronaves tales como planeadores, aviones, helicópteros, entre otros. Para fundamentar su decisión se refirió a la disposición acusada de la siguiente manera:

“En efecto, tales preceptos buscan dar a cada cual lo que le corresponde sobre la base de unos presupuestos fácticos entre los que sobresale la naturaleza suntuaria y extraordinaria de los bienes objeto del negocio que se grava.”

A contrario sensu, en otras oportunidades la Corte ha declarado la inexequibilidad de normas que gravan con el IVA artículos de primera necesidad junto con otros de carácter suntuario, y que aplican a todos ellos la misma tarifa, en la medida en que ello afecta de manera desproporcionada a los sectores más vulnerables de la sociedad. Así, en la Sentencia C-776 de 2003 declaró la inexequibilidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, entre otras razones, porque el consumo de dichos bienes no indicaba la capacidad contributiva de los sujetos pasivos económicos del impuesto, y con ello afectaba la dimensión vertical del principio de equidad tributaria.

43. Así mismo, en un reciente pronunciamiento, la Corte declaró la inexecutable de una disposición que gravaba los tampones y compresas higiénicas, y los declaró exentos del IVA porque esta disposición afectaba de manera desproporcionada e injustificada a las mujeres, en especial a las más pobres, y puesto que se trata de artículos de primera necesidad para los cuales no existen sustitutos. Al respecto, la Corte dijo:

“Con base en todo lo expuesto, la Sala verifica que la imposición del gravamen aun en la tarifa más baja no es razonable. Dicho de otro modo, la necesidad e imperiosidad de exigir a las mujeres en edad fértil que consumen toallas higiénicas y tampones que tributen por ese consumo no tiene justificación suficiente. Primero, por tratarse de bienes actualmente insustituibles para las mujeres en edad fértil, el Legislador, aun al desgravarlos para imponer una tarifa diferencial, tenía la carga de determinar por qué no debía eliminar el impuesto. Segundo, porque no existen políticas públicas que compensen las barreras de acceso para las mujeres en situación de desventaja económica. Finalmente, porque la capacidad adquisitiva de las mujeres está enmarcada por, al menos, cuatro presupuestos de desventaja en la participación económica que generan que este tipo de medidas tengan un impacto desproporcionado para ellas, en especial para las mujeres más pobres.” (resaltado fuera de texto)

44. Del anterior recuento jurisprudencial se tiene entonces que la imposición de tarifas diferenciales en impuestos indirectos que gravan transacciones sobre bienes considerados suntuarios es un mecanismo razonable de inferir la capacidad contributiva de las personas. En tales casos el trato diferenciado no vulnera, sino que por el contrario contribuye a la realización del principio de equidad tributaria en su dimensión vertical. En ese mismo orden de ideas, los impuestos que gravan con la misma tarifa transacciones sobre bienes suntuarios y bienes insustituibles de primera necesidad pueden vulnerar la dimensión vertical del principio de equidad, pues no se puede inferir la misma capacidad contributiva del consumo de unos productos y de otros. Finalmente, también resultan contrarios al principio de equidad tributaria los impuestos que refuerzan las desigualdades existentes al interior de la sociedad sin compensar a las personas que se encuentran en situación de desventaja, máxime cuando la imposición de un gravamen lleva implícita una discriminación basada en un criterio sospechoso. En este caso, tampoco se puede inferir válidamente la capacidad de pago a partir del consumo obligado de productos por parte de un sector históricamente discriminado de la población.

La naturaleza o tipo de tributo: un impuesto que grava las enajenaciones de bienes inmuebles

45. Para analizar la exequibilidad del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles es preciso clasificar dicho impuesto dentro de una tipología tributaria que permita describir sus efectos. Al clasificar el impuesto dentro de una tipología de tributos se pueden precisar mejor las consecuencias que tiene dicho tributo, tanto a nivel individual, es decir, en cuanto a los efectos que tiene frente a cada contribuyente, como a nivel agregado para diferentes sectores de la sociedad en el contexto del mercado inmobiliario, y establecer si vulnera nuestro ordenamiento constitucional. Por lo tanto, la Corte hará una breve clasificación del impuesto dentro del universo de impuestos contemplados en nuestro ordenamiento jurídico.

46. Para realizar dicha clasificación es necesario entender, antes que nada, que se trata de un impuesto al consumo de bienes inmuebles. De conformidad con el artículo 656 de nuestro Código Civil, que define los bienes inmuebles, estos “son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y heredades se llaman predios o fundos.” A su vez, conforme a los artículos 657 y 658 del mismo ordenamiento, los inmuebles pueden clasificarse en inmuebles por naturaleza, por adhesión a estos, o por destinación.

Es decir, el impuesto al consumo que ahora estudia la Corte se aplica tanto a los predios, como a los inmuebles por adhesión y por destinación que se encuentren en ellos. En otras palabras, se aplica a las edificaciones, lotes, minas y demás bienes considerados como inmuebles conforme a la definición de nuestro ordenamiento civil. No se trata, entonces, de un impuesto que aplique exclusivamente a los inmuebles destinados a la vivienda, sino que cubre todo tipo de edificaciones, así como a los lotes urbanos y rurales, y a las minas, siempre y cuando cumplan las siguientes cuatro condiciones: tener un valor superior a los 26.800 UVT, no estar destinados a actividades agropecuarias conforme a la clasificación CIU, no estar “destinados para equipamientos colectivos de interés público social”, y que no se trate de predios destinados a la ejecución de proyectos vivienda de interés social.

47. Un análisis de las anteriores tres condiciones permite visualizar mejor la problemática alrededor de la identificación de los inmuebles sujetos al impuesto. En primer lugar, como se dijo al analizar la base gravable, por fuera de la hipótesis de las enajenaciones a título de compraventa, en las cuales se paga un precio en dinero, no es claro a qué se refiere el legislador cuando dispone que el impuesto aplica a los inmuebles “cuyo valor supere las 26.800 UVT”. No es posible determinar si el valor del inmueble se debe establecer mediante el avalúo catastral, o mediante un avalúo para determinar su valor comercial. Tampoco es posible determinar si este monto debe calcularse de acuerdo con el valor declarado del inmueble como aporte hecho a una sociedad, o del valor atribuido en el contrato de fiducia en garantía, o del valor atribuido a la donación para efectos fiscales. Salvo el avalúo comercial, cada uno de tales valores está definido con un propósito, que es inherente al negocio jurídico subyacente, y que puede diferir sustancialmente del valor del bien en el mercado. En otras palabras, estos valores establecidos para efectos de los diferentes tipos de contrato no son los valores de cambio de los bienes inmuebles. Por lo tanto, como se mencionó anteriormente al analizar la indeterminación de la base gravable, no es claro por qué deban ser utilizados para efectos de definir qué enajenaciones están gravadas y cuáles no lo están. Si en todo caso deben ser utilizados a pesar de no equivaler al valor de cambio del bien, tampoco es claro a cuál de ellos deba acudir en cada caso concreto, pues para una misma situación se pueden usar diversos valores. En fin, la indeterminación del referente del término “valor” utilizado en la norma impide saber con certeza cuándo una enajenación está sujeta al tributo por fuera de la hipótesis de los contratos de compraventa.

48. También vale la pena mencionar que no están obligados a pagar el impuesto los inmuebles destinados a actividades agropecuarias, pero estos sí están excluidos independientemente de su valor. Por lo tanto, las enajenaciones de bienes destinados a este tipo de actividades no deben pagar el tributo independientemente del valor del bien,

de su extensión, o de la rentabilidad de la actividad agropecuaria que allí se desarrolle, o del título al cual se lleve a cabo la enajenación.

49. Por otra parte, estarán exentos del pago de la tarifa aquellos bienes “destinados para equipamientos colectivos de interés público social”, un concepto jurídico indeterminado que el gobierno definió en el Decreto 961 de 2019, siempre y cuando cumplan, adicionalmente, todas las tres (3) condiciones siguientes:

1. Que el adquirente sea una entidad estatal o sin ánimo de lucro
2. Que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial.
3. Que el bien se dedique exclusivamente a proyectos sociales y actividades meritorias.

De lo anterior se puede concluir además de los requisitos establecidos en el ordenamiento tributario para quedar sujeto al régimen especial, el adquirente debe cumplir otros requisitos adicionales. De lo contrario, si no cumple alguno de ellos, el cedente estará obligado a pagar la tarifa del 2% sobre el valor del bien.

51. De todo lo anterior la Corte concluye que el legislador decidió excluir del impuesto o conceder exenciones a los bienes de valor inferior a 26,800 UVT, aunque esta exclusión no se podría poner en práctica por fuera de la hipótesis de que la enajenación se realice a título de compraventa. Excluyó a los bienes rurales dedicados a actividades agropecuarias independientemente de su extensión, de su valor y de su productividad. Consagró una exención de la tarifa a los bienes dedicados exclusivamente a equipamientos de interés público adquiridos por entidades públicas o sin ánimo de lucro, que cumplan los requisitos para estar en el régimen tributario especial. Finalmente, excluyó del pago a los constructores de vivienda de interés social y prioritario que adquieran inmuebles para ese fin.

La naturaleza o tipo de tributo: un impuesto en cascada al “consumo” de inmuebles

52. El impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles es un tipo particular de impuesto plurifásico, es decir, un impuesto que no se cobra solo una vez, sino en múltiples oportunidades, cada vez que el bien es objeto de una enajenación. Dentro de los impuestos plurifásicos se pueden contar diferentes modalidades, en particular, los impuestos al valor agregado, que en nuestro sistema son por lo general descontables, y los impuestos en cascada, que no lo son.

El impuesto al valor agregado o, IVA, busca gravar la agregación de valor en cada etapa de una cadena productiva, de tal manera que, a medida que cada persona va agregando valor a un determinado bien o servicio, también vaya contribuyendo con los gastos del Estado. Este impuesto también puede conceptualizarse como un impuesto al consumo, en la medida en que en cada etapa de la cadena productiva se consumen una serie de bienes y servicios necesarios para prestar a su vez un servicio o transformar un bien. Sin embargo, el Estado no pretende extraer en cada etapa la totalidad del valor agregado en la cadena de producción, sino que busca que cada quien contribuya en proporción al valor que agrega en

la etapa de la cadena en la cual participa. Por eso se permite descontar el IVA que el contribuyente ha pagado para producir el bien o proveer el servicio, de aquel que le corresponde pagar como sujeto pasivo jurídico al vender el bien o proveer el servicio. La Corte ha caracterizado este tipo de impuesto de la siguiente manera:

“Como es sabido el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, organizado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final, por lo que solo grava el mayor valor que se genera por transformarlo o por la utilidad percibida al enajenarlo o prestar el servicio.” Sentencia C-209 de 2016.

53. No ocurre lo mismo con los impuestos en cascada. Tales impuestos no son descontables, ni se suelen poder deducir. En esa medida, la totalidad del valor del impuesto se debe incluir como una parte del precio del bien, independientemente de que el vendedor pueda trasladar el valor del impuesto al comprador cuando las circunstancias del mercado le permitan hacerlo. La Sentencia C-209 de 2016 se refirió a este tipo de impuestos de la siguiente manera:

“La doctrina ha señalado que como impuesto indirecto sobre el gasto, la característica principal consiste en que no se calcula por el sistema del IVA, ni es susceptible de restar contra el IVA generado por quienes lo sufragan, sino que con sujeción a las reglas generales sobre la procedencia de costos y gastos en el impuesto sobre la renta, únicamente puede ser materia de uno u otro componente de la base para la depuración del mismo.”

54. Por tal motivo, la doctrina suele criticar este tipo de impuestos, ya que tienden a promover la integración vertical de las cadenas productivas y, al hacerlo, desfavorecen a la pequeña y mediana industria. La lógica detrás de este fenómeno es que tales impuestos favorecen a aquellos agentes económicos, como las empresas grandes, que tienen la capacidad financiera para integrar verticalmente toda la cadena de producción o distribución de un bien. Al no estar sujetas a los impuestos que se causan en cada eslabón de la cadena, su operación resulta más eficiente y pueden ofrecer precios más competitivos que las empresas que no están integradas verticalmente. De tal modo, el impuesto tiene el efecto de producir una ventaja en favor de las empresas más grandes, perjudicando a las más pequeñas.

55. Sin embargo, este trato diferencial puede tener una justificación constitucional, en la medida en que con dicho trato se busque, precisamente, promover la integración vertical en un determinado sector económico para hacerlo más competitivo. Pueden existir coyunturas o sectores económicos donde la integración vertical sea un objetivo deseable. El legislador puede perseguir como objetivo de intervención del Estado en la economía que determinado sector se vuelva más competitivo en el mercado interno para ofrecer bienes o servicios más baratos a la población, o en el mercado internacional. Para ello, puede recurrir a la política tributaria como mecanismo para lograr que las empresas de ese sector se integren verticalmente. Esto suele ser común en sectores económicos en los cuales la mayor agregación de valor se obtiene en las últimas etapas de la cadena productiva. En tales casos los Estados buscan desarrollar en sus economías internas toda la cadena productiva, especialmente las etapas de transformación de los bienes, en lugar de producir o exportar

únicamente materias primas o productos intermedios. Un ejemplo es el sector agroindustrial, en el cual los Estados buscan integrar verticalmente las empresas para exportar los productos terminados que tienen mayor valor, en lugar de exportar materias primas o intermedias que pueden no ser tan rentables. En tales casos el legislador puede, dentro de cierto margen, decidir imponer tributos a las enajenaciones de materias primas agrícolas, o a las fases intermedias de productos no terminados, con el objetivo de fomentar la integración vertical del sector.[11]

56. La utilización de herramientas tributarias como medios para la consecución de objetivos económicos, más allá de los objetivos inmediatos de incrementar el recaudo fiscal, han sido avalados reiteradamente por la Corte. En efecto, la Corte ha reconocido que es perfectamente plausible que el legislador grave de manera más onerosa el consumo de ciertos productos que traen consigo externalidades negativas, como la contaminación, o daños a la salud, o que decida aliviar la carga impositiva de otros bienes o servicios, cuando las actividades asociadas a ellos traen consigo beneficios para la sociedad. Al respecto, la Corte en Sentencia C-409 de 2004, sostuvo:

“Igualmente, tales limitaciones pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334). Así, a veces, el establecimiento de altos aranceles a las importaciones busca no tanto financiar gastos públicos como proteger a la industria nacional, lo cual muestra que la tributación es un componente de la política económica general del Estado, y no puede ser desvinculada de la misma.”

Por lo tanto, al analizar los impuestos en cadena se debe tener en cuenta que, además de los efectos puramente fiscales, el juez constitucional debe considerar objetivos de política económica perseguidos por el legislador. Las afectaciones de ciertos principios como el de la equidad tributaria deben ponderarse frente a otros objetivos y efectos de los tributos para determinar si tales afectaciones son razonables y proporcionadas. De lo contrario, se estaría desconociendo que los impuestos son uno de los mecanismos de intervención del Estado en la economía, y que dicha intervención persigue también la prosperidad, el desarrollo y el crecimiento económico.

Una vez analizado el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles como impuesto plurifásico no descontable ni deducible, aplicable a las enajenaciones sucesivas de inmuebles, la Corte debe establecer su proporcionalidad.

El análisis de proporcionalidad de la medida: la legitimidad de la finalidad perseguida

57. El artículo 21 establece el impuesto al consumo de bienes inmuebles, como medida para incrementar el recaudo. Desde este punto de vista persigue una finalidad que no sólo es legítima, sino imperiosa desde el punto de vista constitucional. Como lo ha dicho en múltiples oportunidades esta Corporación, el recaudo tributario es indispensable para la realización material del Estado social de derecho (C.P. artículo 1º), y para el cumplimiento de los fines del Estado (C.P. artículo 2º). Con respecto a la finalidad del tributo, y en particular a la finalidad de incrementar el recaudo, conforme a los principios de eficacia y de

eficiencia tributaria, la Corte en la Sentencia C-445 de 1995, sostuvo:

“6- La Corte considera que el examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración (CP arts. 1º, 2º y 209). La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva (CP art. 13º). Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.”

“7- Estos recursos provienen en lo esencial del sistema tributario, por lo cual el Estado goza de la facultad de imponer unilateralmente tributos (CP art. 388), y todas las personas están obligadas a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicos, dentro de conceptos de justicia y equidad (CP art. 95). Además, es natural que el sistema tributario busque captar esos recursos en la forma más eficiente posible, puesto que de ello depende en gran parte el propio éxito de la actividad estatal. El principio de eficiencia es entonces la materialización en el sistema tributario (CP art. 363) del principio de efectividad propio del Estado social de derecho (CP arts. 1º y 2º).”

58. Ahora bien, como lo sostienen los demandantes, el artículo demandado no estaba incluido en el proyecto de ley original presentado por el gobierno. Por lo tanto, no es claro que el legislador hubiera tenido un objetivo explícito distinto a incrementar el recaudo al incluir el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018. Tampoco están explícitos los servicios que el Estado pretende prestar con la imposición de este impuesto. Sin embargo, la falta de un objetivo explícito no significa que la Corte deba dejar de analizar los efectos de la disposición demandada.

59. En primer lugar, es necesario reconocer que les asiste razón a los demandantes cuando sostienen que los bienes inmuebles no se consumen. Contrario a lo que pasa con otro tipo de bienes, como las materias primas, que se consumen para poder transformarse en productos distintos dentro de una cadena de producción, los inmuebles, si bien se pueden transformar, no es claro que se puedan consumir en el sentido literal de la expresión. En efecto, en principio los bienes consumibles son aquellos cuyo uso o disfrute se produce una sola vez, y con ello se impide el uso o goce ulterior, una vez el bien o servicio se ha consumido. De ahí que la definición de consumo, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua tenga como una de sus acepciones la destrucción,

extinción o el gasto de lo que se consume. Por tal razón, los impuestos al consumo solían ser monofásicos, aplicables al eslabón final de la cadena de producción, aun cuando esta costumbre ha ido cambiando.

60. Sin embargo, en este caso el legislador acudió a una ficción jurídica para adaptar un tipo particular de impuesto, el impuesto al consumo, aplicándolo como impuesto plurifásico en cascada, a las enajenaciones dentro del mercado inmobiliario. Se pueden elaborar diversas críticas a la noción de consumo de inmuebles desde el punto de vista de la dogmática de bienes en el derecho civil. Así mismo, se pueden formular críticas a la decisión de aplicar un impuesto al consumo a las enajenaciones sucesivas de este tipo de bienes, debido a la desnaturalización de los tipos de impuesto en el derecho tributario. Sin embargo, más allá de tales críticas, a la Corte le corresponde analizar las consecuencias de utilizar esta ficción jurídica. En particular, le compete establecer la razonabilidad y proporcionalidad de equiparar la enajenación de bienes inmuebles al consumo, para poder imponer un gravamen en cascada, a la luz de los principios constitucionales que gobiernan la facultad impositiva del legislador.

61. Al extrapolar la lógica de los impuestos en cascada al sector inmobiliario se puede concluir que aquellos inmuebles que han estado sujetos a un menor número de enajenaciones pagan una tarifa efectiva mucho menor. Ello es así, en la medida en que las tarifas pagadas por las enajenaciones no son descontables ni deducibles. Por lo tanto, la tarifa del impuesto pagado en cada enajenación, o bien se va acumulando como parte del precio, o el vendedor las asume como pérdida. Como consecuencia de ello, los propietarios de inmuebles que han estado sujetos a un menor número de enajenaciones tienen una ventaja sobre los propietarios de inmuebles con cadenas de tradición más largas, ya que pueden venderlos por menor precio. En esa medida, podría pensarse que en principio este impuesto tiende a favorecer la compra de inmuebles nuevos, en la medida en que estos tienen tarifas efectivas más bajas que los inmuebles más viejos. Por lo tanto, a primera vista se podría afirmar que el impuesto al consumo de inmuebles constituye un instrumento de fomento a la construcción, en la medida en que, al imponer un costo incremental a los usados, disminuye la diferencia de precio que suele haber entre los inmuebles nuevos y los usados.

El gravamen en cascada a los inmuebles no es una medida adecuada para promover la construcción, ni para aumentar el recaudo

62. Aun aceptando en gracia de discusión que el impuesto al consumo de bienes inmuebles tuviera como objetivo fomentar la construcción y venta de inmuebles nuevos, la medida no sería adecuada. Una parte importante de la población colombiana necesita vender inmuebles usados para poder comprar inmuebles nuevos. Por tal motivo, el impuesto nacional al consumo iría de la mano de una desaceleración gradual del mercado de inmuebles usados y nuevos. Aun cuando, en teoría, comparativamente la compra de inmuebles nuevos pudiera resultar más atractiva que antes, también se vería afectada por el incremento en el precio de la vivienda usada. En la medida en que la venta de inmuebles usados constituya una premisa para la compra de inmuebles nuevos para una parte importante de la población, el impuesto no constituiría un incentivo efectivo para la construcción.

63. Ahora bien, en vista de lo anterior es necesario analizar si la finalidad de aumentar el recaudo es adecuada. El análisis de la finalidad propiamente fiscal de la medida resulta particularmente difícil en el presente caso, pues como el artículo 21 no estaba incluido dentro del proyecto inicial, no existen proyecciones concretas del gobierno sobre el nivel de recaudo esperado con esta medida. Aun así, la Corte no puede ignorar el hecho de que el mercado inmobiliario no opera como los sectores de servicios o como la industria automotriz, agroindustrial, farmacéutica o química. No hay una cadena de transformación que permita el ahorro de costos tributarios propios de los impuestos en cascada mediante la integración vertical. Más aun, como ya se dijo, con los bienes inmuebles no hay propiamente un consumo con el cual se termine definitivamente la cadena de enajenaciones. Tampoco son bienes perecederos, así que la cadena de tradiciones se mantiene indefinidamente. Por lo tanto, en la medida en que el vendedor pueda trasladar la tarifa efectiva al comprador, ésta se acumula como parte del precio, también de manera indefinida.

64. Por lo anterior, para la Corte resulta altamente improbable que en el mediano y largo plazo esta disposición permita aumentar el recaudo. Por el contrario, al aumentar la tarifa efectiva es bastante probable que ocurra todo lo contrario, y lo más probable es que esta disposición termine por impactar la oferta en el mercado inmobiliario, y en general, por hacer más gravosas las enajenaciones a cualquier título. Por lo tanto, aun considerando únicamente la finalidad de aumentar el recaudo, la adecuación de la medida es bastante incierta. Sin embargo, aun cuando existan grandes dudas sobre la posibilidad de la disposición acusada de superar esta etapa del análisis, la Corte procederá a analizar la necesidad y la lesividad del medio utilizado.

Necesidad y lesividad del medio utilizado: la afectación del principio de equidad tributaria

65. Por otra parte, el medio utilizado de gravar las enajenaciones de bienes inmuebles a través de un impuesto plurifásico en cascada vulnera las dimensiones horizontal y vertical del principio de equidad tributaria. El carácter de impuesto en cascada en bienes inmuebles lesiona la dimensión horizontal del principio de equidad, en la medida en que implica darle un tratamiento diferente a situaciones que son semejantes desde el punto de vista constitucional. La lesión a la equidad horizontal se relaciona con el primero de los problemas jurídicos planteados en este cargo. La lesión se debe a que los compradores de inmuebles iguales tendrán que pagar tarifas efectivas diferentes dependiendo, únicamente, de qué tan largas sean las cadenas de tradición respectivas, y éste no es un criterio de diferenciación constitucionalmente aceptable.

66. Así mismo, el impuesto lesiona la dimensión vertical del principio de equidad tributaria, pues al gravar las enajenaciones “a cualquier título” equipara situaciones que ameritan un tratamiento tributario diferenciado. Esto ocurre al tratar indistintamente unas formas jurídicas de enajenación que permiten suponer que el sujeto pasivo económico tiene capacidad contributiva y otras que no lo permiten. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se gravan indistintamente las enajenaciones a título de compraventa, de donación, de aportes a una sociedad, de disolución de una sociedad conyugal, o de la escisión o fusión de sociedades, por citar sólo unos cuantos ejemplos. Algunos de estos negocios jurídicos permiten inferir que las partes que adquieren y/o las que enajenan tienen capacidad

contributiva, como en la compraventa, mientras otras son simples cambios formales en la titularidad de un bien, que no permiten inferir válidamente que exista una capacidad de pago de las partes, como ocurre en la disolución de una sociedad conyugal o en una donación.

67. En primera medida, la Corte abordará el problema de la vulneración de la dimensión horizontal del principio de equidad tributaria, es decir, el principio conforme al cual situaciones de hecho similares merecen el mismo tratamiento tributario. Como lo resalta acertadamente el profesor Mauricio Plazas, al aplicar un impuesto al consumo, como impuesto en cascada a las enajenaciones sucesivas de un bien que no perece, los impuestos pagados por las partes tienen un efecto acumulativo que se refleja en el precio, siempre que el vendedor pueda transferir su costo al comprador. En el presente caso el legislador pareció asumir que esta hipótesis ocurriría en todos los casos, ya que en el párrafo 1º dispuso que el impuesto “hará parte del costo del inmueble para el comprador.” Sin embargo, como se verá adelante, ello no necesariamente ocurre en un mercado inmobiliario en el que compiten inmuebles con cadenas de tradición largas con otros que han sufrido menos enajenaciones.

Ahora bien, conforme al artículo 107, en concordancia con el 128 del Estatuto Tributario, el comprador podrá incluir el costo del impuesto en el cálculo de la base para la depreciación. Sin embargo, esto lo podrán hacer aquellas personas que utilicen los inmuebles para alguna actividad relacionada con su renta, siempre y cuando lleven contabilidad y se trate de edificaciones. Por lo tanto, esta disposición favorece a una porción reducida de la población, y únicamente en la medida en que sus inmuebles estén sujetos a la depreciación. Más aun, incluso dentro del conjunto de personas que pueden deducir la depreciación, los beneficios en la práctica son bastante restringidos. De conformidad con el artículo 137 del Estatuto sólo podrán deducir un máximo de 2,2% y conforme a los artículos 195 y 196 del mismo estatuto, si venden el inmueble antes de que se cumpla su vida útil, las deducciones serán gravadas como renta líquida.

68. Además de acumularse, el impuesto en cascada produce el efecto imbricación o efecto cascada, conforme al cual tiende a haber un crecimiento exponencial y no simplemente geométrico de la tarifa pagada por el contribuyente. La siguiente tabla ejemplifica el escenario en el cual un inmueble con un valor inicial de \$100.000 es objeto de diez enajenaciones en las cuales cada vendedor puede trasladar el valor del impuesto efectivo pagado, pero no gana ni pierde dinero en la transacción. En este escenario, aun cuando las enajenaciones sucesivas no están generando una ganancia a las partes, la tarifa efectiva está aumentando únicamente como consecuencia del impuesto en cadena, pasando por 8,97% en la quinta transacción, hasta llegar a una tarifa efectiva de 13,37% en la décima enajenación. Es decir, ya desde la segunda enajenación se puede observar que, como consecuencia del encadenamiento del impuesto al precio, la tarifa efectiva aumenta, no a \$4.000, como ocurriría si el segundo vendedor no trasladara el importe del impuesto al costo del inmueble, sino a \$4.040. Es decir, el efecto de imbricación a partir de la segunda transacción es de \$40 por encima. En la tercera transacción alcanza los \$160,8, en la cuarta \$404,816, y así sucesivamente.

TABLA 1:

Enajenación

Valor

Tasa efectiva

Valor total

Tarifa efectiva %

1

100000

2000

102000

2,00

2

102000

4040

106040

3,96

3

106040

6160,8

112200,8

5,81

4

112200,8

8404,816

120605,616

5

120605,616

10816,9283

131422,544

8,97

6

131422,544

13445,3792

144867,924

10,23

7

144867,924

16342,7377

161210,661

11,28

8

161210,661

19566,9509

180777,612

12,14

9

180777,612

23182,5031

203960,115

12,82

10

203960,115

27261,7054

231221,821

13,37

69. De la tabla se puede observar también cómo dos inmuebles en igualdad de condiciones tendrán tarifas efectivas significativamente diferentes, dependiendo únicamente del número de enajenaciones de las que hayan sido objeto. Esto significa que dos personas en igualdad de condiciones, con inmuebles idénticos, tendrán que asumir tarifas efectivas diferentes como parte de su costo, dependiendo de una circunstancia que les es por completo ajena, como es el número de enajenaciones previas que haya sufrido el inmueble. Por ejemplo, la persona que compra un inmueble que ha tenido un único dueño debe pagar una tarifa efectiva de sólo 2%, mientras que otra que compra un inmueble, que puede ser idéntico, incluso puede tratarse de apartamentos vecinos, pero que ha tenido cinco dueños, paga una tarifa efectiva del 8,97%. Es decir, como consecuencia exclusiva del traslado sucesivo de la tarifa efectiva, el segundo comprador paga más de cuatro veces la tarifa que paga el primero.

70. En un escenario ideal los propietarios podrían vender sus inmuebles trasladando el valor de la tarifa efectiva del impuesto pagado a los compradores, como lo asume el párrafo 1º de la disposición acusada. Sin embargo, en un mercado inmobiliario real esto

no suele ser posible, pues unos propietarios están compitiendo con otros que tienen que soportar cargas impositivas mucho menores y, por lo tanto, pueden ofrecer precios significativamente más bajos. En estas circunstancias, los propietarios de inmuebles que deben soportar cargas impositivas altas no pueden trasladar el valor total del impuesto a los compradores, sino que están supeditados por los precios del mercado. Esto lleva a que los propietarios de los inmuebles tengan que asumir parcial o totalmente la tarifa efectiva como pérdida, es decir, como una disminución de su patrimonio si quieren, o necesitan, vender sus bienes inmuebles. En otros casos, cuando el propietario no está en necesidad de vender el inmueble a pérdida, simplemente no lo venderá. Este tipo de comportamiento podría terminar afectando la oferta de inmuebles en el mercado inmobiliario colombiano.

71. Por lo tanto, además de vulnerar el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, la disposición demandada vulnera los derechos a la libre competencia y a la propiedad, consagrados en el inciso 2º del artículo 333 y en el artículo 58 de la Constitución Política. Vulnera la libre competencia en la medida en que la ley está imponiendo tarifas impositivas diferenciales a los propietarios de bienes en situaciones jurídicamente similares, afectando la comerciabilidad de algunos de ellos como consecuencia exclusiva del impuesto. En ese mismo orden de ideas también afectaría el derecho de propiedad privada en la medida en que, como se muestra en la Tabla 1, la tarifa estaría aumentando exponencialmente, aun sin que este aumento signifique ganancia alguna para los propietarios. Más aún, pondría a los propietarios en una situación en la cual los propietarios de inmuebles con cadenas de tradición más cortas se beneficiarían, mientras los propietarios de inmuebles que tengan cadenas más largas se verían obligados a vender sus bienes a pérdida. En aquellos casos en que los propietarios deban vender los inmuebles a pérdida, debido únicamente a la imposibilidad de trasladar el costo de la tarifa a los compradores, el impuesto tendría un efecto confiscatorio. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación ha definido la confiscación en los siguientes términos:

“6.4. En cuarto lugar, la medida adoptada por el legislador no es confiscatoria, como equivocadamente lo pretende hacer ver el demandante, pues un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia.” Sentencia C-1003 de 2004 (resaltado fuera de texto original)

Como se verá, al tratarse de un impuesto en cascada sobre un bien no consumible, ésta es la situación en la que se encuentran algunos vendedores, en particular aquellos cuyos inmuebles tienen cadenas de tradición comparativamente más largas que las del mercado.

72. En el presente caso el impuesto nacional al consumo no sólo pone a los propietarios de inmuebles con cadenas de tradición más largas en una situación de desventaja frente a los propietarios de aquellos con cadenas de tradición más cortas, a pesar de que unos y otros tengan inmuebles exactamente iguales. Más aún, tanto la situación de desventaja como el costo que deben asumir los propietarios, tienden a agravarse con el tiempo. Al competir en el mercado, los propietarios con inmuebles cuyas cadenas de tradición más largas eventualmente van a tener que asumir como pérdida parte de la tarifa efectiva del inmueble. Esto no sólo impide que algunos propietarios no obtengan ganancias por la venta

de sus inmuebles, sino que la aplicación reiterada del impuesto va a conducir a que disminuyan su patrimonio como consecuencia del impuesto.

73. Por otra parte, el impuesto lesiona también la dimensión vertical del principio de equidad tributaria, pues al gravar las enajenaciones “a cualquier título” equipara situaciones que ameritan un tratamiento tributario diferenciado. Esto ocurre al tratar indistintamente unas formas jurídicas de enajenación que permiten suponer capacidad contributiva, y otras que no lo permiten. La sola adquisición de un inmueble, al margen del título, no permite presumir que el adquirente goza de la capacidad económica necesaria para contribuir con los gastos del Estado, al menos por dos razones.

74. En primer lugar, porque la adquisición de un bien inmueble, así sea a título de compraventa, no es equiparable al consumo. Los bienes inmuebles, en principio no son bienes de consumo, y ello hace que la categoría del impuesto al consumo no resulte tan claramente aplicable a los inmuebles, ni permita inferir capacidad contributiva de los adquirentes. Así, por ejemplo, una oficina, un local comercial, una bodega, una mina, suelen clasificarse más comúnmente como bienes de capital, que como bienes de consumo. Por otra parte, una finca de recreo sí podría asociarse más directamente con una decisión de consumo. La posibilidad de equiparar los inmuebles a bienes de consumo depende de la destinación que se les dé, lo cual a su vez depende, en una medida importante, del tipo de bien inmueble de que se trate. Como se dijo anteriormente, la disposición acusada grava indistintamente todo tipo de bienes inmuebles, al margen del uso que tengan, o del tipo de bien inmueble de que se trate. Sin embargo, un inmueble resulta asimilable a un bien de consumo únicamente en la medida en que la destinación del bien permita inferir razonablemente que el adquirente-comprador tiene los medios necesarios para contribuir con los gastos del Estado. Si el inmueble resulta indispensable para adelantar una actividad industrial o comercial, o para prestar un servicio, como una clínica, una escuela, un comedor comunitario o una estación de policía, no necesariamente su adquisición se puede asimilar un acto de consumo, ni refleja capacidad contributiva por parte del adquirente.

En este sentido parece orientarse la disposición demandada, al segregar el universo de enajenaciones excluyendo del impuesto o estableciendo exenciones en favor de bienes destinados a determinados usos. En particular, lo hace con aquellos bienes rurales utilizados para actividades agropecuarias, con aquellos inmuebles utilizados para desarrollar proyectos de vivienda de interés social, y con aquellos usados para equipamientos colectivos de interés público social. Sin embargo, no se puede asumir que las categorías de bienes que no estén expresamente excluidas o exentas mediante las categorías anteriormente mencionadas sean bienes destinados al “consumo”. De la misma manera, tampoco puede inferirse que los adquirentes de los bienes por fuera de estas tres categorías tengan capacidad de pago, si no se considera específicamente el tipo de bien y su uso o destinación.

Por otra parte, tampoco puede inferirse la capacidad de pago por tratarse de inmuebles adquiridos mediante compraventa en los cuales resulte claramente aplicable el umbral de 26,800 UVT (\$918'436.000), en la medida en que tal valor no permite inferir capacidad de pago al margen del uso o destinación del inmueble. Así, aun cuando dicho valor puede connotar que el adquirente tiene capacidad de pago si se trata de bienes de recreo, o bajo

algunas premisas de bienes para vivienda, no necesariamente permite inferir capacidad de pago cuando se trata de un inmueble utilizado para fines institucionales, como una escuela, un parque infantil, un hospital o una estación de bomberos. Por lo tanto, a falta de alguna circunstancia que directa o indirectamente permita determinar el uso o destinación del bien inmueble, a partir del solo valor del mismo no se puede inferir ni que la enajenación sea equiparable a una decisión de consumo, ni que el adquirente tenga capacidad contributiva.

75. En segunda medida, la adquisición de un inmueble puede no permitir que se infiera válidamente capacidad contributiva del adquirente cuando la enajenación no se efectúa a título oneroso, o no supone una transferencia material del dominio. En estas dos circunstancias el legislador no puede válidamente inferir que el adquirente tiene capacidad contributiva. En el primer caso, cuando la enajenación se realiza a título gratuito, como ocurre en una donación, en la sentencia de un proceso de pertenencia, o en la sentencia al cabo de un proceso de restitución de tierras conforme a la Ley 1448 de 2011, el adquirente puede tener capacidad adquisitiva o no tenerla, pero lo cierto es que la sola adquisición del bien a título gratuito no permite inferir dicha capacidad. En el segundo caso, cuando la enajenación no supone una transferencia material del dominio sino una formalización de una realidad preexistente, como en el caso de la liquidación y disolución de la sociedad conyugal, tampoco resulta plausible suponer que el cónyuge que recibe un inmueble tiene, por ese solo hecho, la capacidad de contribuir con los gastos e inversiones del Estado en proporción al valor -comercial o catastral- del bien. Esta misma situación ocurre cuando el bien inmueble se enajena como consecuencia de un contrato de fiducia, o cuando se aporta a una sociedad, cuando se enajena como consecuencia de una escisión o fusión de sociedades, por mencionar sólo algunos ejemplos.

76. De tal modo, tanto el tipo de bien, su uso o destinación, y el título de la enajenación son criterios que permiten inferir la realidad económica subyacente que es, en últimas, lo que permite determinar la capacidad económica del contribuyente, y la facultad impositiva del Estado. En esa medida, la ficción mediante la cual el legislador equipara la enajenación de un inmueble a su consumo resultaría válida en la medida en que la adquisición o recepción de un inmueble pueda equipararse a una decisión de consumo, como lo sostuvo esta Corporación al analizar el impuesto (monofásico) a la importación de ciertos bienes considerados de lujo, como la cerveza (Sentencia C-442 de 1996) o de la importación de automóviles, yates y otros tipos de bienes similares.

77. Para concluir, entonces, el legislador gravó la enajenación a cualquier título de diversos tipos de inmuebles, independientemente de su uso o destinación. Al hacerlo, desconoció la realidad económica subyacente y desbordó la facultad de inferir la capacidad contributiva del sujeto pasivo económico a partir de la inferencia, pues el hecho objetivo observado, la enajenación de inmuebles, no necesariamente denota capacidad de pago. Por lo tanto, desconoció el deber de tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Adicionalmente, al establecer un impuesto en cascada al consumo, que no es descontable, ni deducible, sobre un bien que no es consumible, vulneró las dimensiones horizontal y vertical de la equidad tributaria. Por tales motivos, la disposición acusada resulta desproporcionada e irrazonable y se declarará inexecutable. Sin embargo, por razones de pedagogía constitucional, la Corte procederá a analizar el tercer cargo

planteado por los demandantes.

Tercer cargo: el pago anticipado mediante el mecanismo de retención en la fuente vulnera el derecho a la propiedad y a la equidad tributaria

78. El tercer cargo admitido en el presente proceso se refiere a las cargas que debe soportar el responsable del tributo con el pago anticipado del mismo. Los demandantes sostienen que el legislador atribuyó la función de agente retenedor al vendedor o cedente del bien inmueble y lo obligó a cancelar el impuesto para poder efectuar la enajenación, sin considerar su capacidad para asumir dicho encargo, ni la desproporción de imponer las cargas del tributo a quienes realizan la enajenación de un bien inmueble una sola vez. En particular, los demandantes afirman que el cobro anticipado del impuesto, antes de que se haya realizado el hecho generador mediante la firma y el registro de la escritura pública, constituye un enriquecimiento sin causa por parte del Estado. En efecto, aunque la disposición demandada establece que “[e]l impuesto será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente”, en realidad, como se verá adelante, se trata de un mecanismo de anticipo, en la medida en que el impuesto resulta exigible antes de que se cause el ingreso, en los casos de compraventa, e independientemente del ingreso, en los demás casos. En todo caso, el vendedor sí adquiere las obligaciones formales de recaudo y pago del impuesto, las cuales deben cumplirse antes de que se realicen el título y el modo de la enajenación.

Por su parte, algunos de los intervinientes sostienen que el cobro anticipado de los impuestos es constitucional, pues constituye un mecanismo que persigue aumentar la eficiencia en el recaudo. En otras palabras, este mecanismo de recaudo es constitucional en la medida en que tiene como objetivo la realización de uno de los principios constitucionales del sistema tributario. Más aun, agregan, el cobro anticipado de los tributos ha sido avalado por la jurisprudencia constitucional.

79. A la luz del cargo planteado y de la postura contraria esgrimida en las intervenciones, la Corte formula el siguiente problema jurídico:

¿Puede el legislador imponer a los contribuyentes la carga de pagar el impuesto nacional al consumo de inmuebles antes de que se lleve a cabo la enajenación del respectivo inmueble?

Para resolver este problema se analizará la finalidad del mecanismo de cobro anticipado, y su impacto sobre la equidad en la distribución de las cargas públicas que deben soportar los responsables del tributo.

El cobro anticipado de los impuestos persigue una finalidad legítima

80. Al analizar la finalidad de la medida es necesario reconocer que el cobro anticipado de los impuestos persigue una finalidad legítima. En efecto, les asiste razón a los intervinientes que consideran que la finalidad del cobro anticipado de impuestos es una manera de aumentar el recaudo tributario. La Corte ha tenido la oportunidad de analizar la constitucionalidad de los mecanismos de retención en la fuente y de cobro anticipado de los tributos. Los ha avalado, precisamente, porque se trata de medios a través de los cuales el

Estado garantiza el ingreso de los recursos necesarios para que el Estado pueda disponer de los recursos de funcionamiento e inversión que son necesarios para garantizar los derechos de las personas. Al respecto, la Sentencia C-445 de 1995, estableció:

“9- Es a la luz de este principio de eficiencia tributaria que se debe analizar la constitucionalidad de los mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria.

“Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución, se ajustaba a ella, pues ‘favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal’[12], lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, ‘es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad’[13].”

“En ese mismo orden de ideas, La Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria.”

81. Sin embargo, en aquella oportunidad la Corte también llamó la atención sobre la diferencia que existe entre el mecanismo de retención en la fuente, en el cual las personas contribuyen a los gastos del Estado en la medida en que se vayan causando las obligaciones dinerarias a su favor. En estos casos, quien paga la obligación retiene, a nombre del Estado, una parte del dinero debido, en lugar de dárselo al titular. En la retención en la fuente el ingreso que constituye la fuente de la obligación tributaria ya se causó, pues se realizó el hecho generador, pero en principio aun no sería exigible, pues no ha terminado el correspondiente período fiscal. Por su parte, la lógica del anticipo es diferente. En el anticipo el contribuyente le entrega al Estado una porción de los impuestos con base en los ingresos que espera recibir en el siguiente período fiscal. Sobre el particular, la Corte en la Sentencia C-445 de 1995, dijo:

“10- La Corte no desconoce con lo anterior que estos mecanismos de retención y anticipo pueden comportar, en ocasiones, el abono de una obligación tributaria no causada en su totalidad. Así, en el caso de la retención, la doctrina considera que la obligación tributaria ha sido causada materialmente -pues la persona ha recibido un ingreso, que es el hecho generador del impuesto a la renta-, pero la obligación no ha sido causada formalmente, pues no ha culminado el período correspondiente de recaudo[14]. La situación es aún más clara en el caso de los anticipos, puesto que en estos eventos el impuesto no ha sido ni siquiera causado materialmente, ya que el contribuyente anticipa el pago del impuesto del siguiente período tributario. El anticipo se funda entonces en un hecho hipotético, aunque

perfectamente razonable, pues la ley supone que el contribuyente tendrá una renta global por lo menos igual a la obtenida en el anterior período.” (resaltado y subrayado fuera de texto)

82. Adicionalmente, aunque estos dos mecanismos de pago de impuestos -la retención en la fuente y el anticipo- buscan realizar el principio de eficiencia tributaria al incrementar el recaudo, lo hacen por vías que difieren parcialmente. Tanto la retención como el anticipo permiten que el Estado tenga ingresos, o flujo de caja, durante el transcurso de la vigencia fiscal. Sin embargo, la retención en la fuente permite, adicionalmente, concentrar el recaudo en un menor número de contribuyentes que actúan como agentes del Estado, lo cual facilita el control al ejercicio de dicha función. En efecto, al concentrar la función de recaudo en un menor número de agentes, el Estado minimiza tanto el costo social inherente a las obligaciones formales de los contribuyentes, como el costo que le significa al mismo Estado controlar y vigilar el ejercicio de la función pública de recudo por parte de los particulares.

83. Sin embargo, a pesar de avalar tanto el mecanismo de retención en la fuente como el pago anticipado de los impuestos, la Corte también dejó en claro que esta facultad no es omnímoda. El anticipo del impuesto a la renta que cobra el Estado a los contribuyentes durante el transcurso de una vigencia fiscal se calcula con base en la renta declarada en el período fiscal anterior. Por lo tanto, puede ocurrir que la persona reciba menos renta de la que recibió en la vigencia anterior, y en esa medida, podría pagar de más en el anticipo. Sobre el particular, la Sentencia C-445 de 1995, continúa diciendo:

“Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que ‘la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica’[15]. Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos y que tales son precisamente las normas demandadas por el actor.” (resaltado fuera de texto)

84. Del anterior recuento se tiene que la Corte ha avalado tanto el mecanismo de retención en la fuente como el de los anticipos de impuestos con base en la declaración de renta del año anterior, en virtud de que contribuyen a la realización del principio de eficiencia tributaria. Sin embargo, la Corte también ha establecido importantes distinciones entre dichos mecanismos. Las distinciones están basadas en que, en virtud del primer mecanismo, la obligación tributaria se cobra sobre los ingresos en el momento en que se

perciben. Es decir, el recaudo se produce como consecuencia de un hecho cierto. El carácter anticipado de la retención en la fuente consiste en que, al tratarse de impuestos de período, en principio sólo serían exigibles al cabo de la respectiva vigencia fiscal. Sin embargo, mediante el mecanismo de retención el pago del impuesto se exige en el momento en que se produce el pago de la obligación constitutiva de ingreso.

85. Entre tanto, en el mecanismo de anticipos de impuestos, el cobro se produce sobre una expectativa de lo que será el ingreso futuro del contribuyente en la siguiente vigencia fiscal. Esta expectativa, nuevamente, se construye sobre la base de una inferencia válida según la cual el ingreso de una persona se mantiene más o menos constante año tras año. Sin embargo, también se puede concluir de la jurisprudencia que la facultad del legislador para cobrar los impuestos de manera anticipada no es absoluta. Depende de que el mecanismo de anticipo respete el principio de equidad, lo cual se traduce, entre otras cosas, de la posibilidad que tenga el contribuyente de compensar o exigir la devolución del impuesto pagado de más.

86. Por lo tanto, aun cuando la disposición demandada sostiene que el impuesto al consumo de bienes inmuebles se cobra mediante el mecanismo de retención en la fuente, y el “vendedor o cedente” está obligado al recaudo y al pago del impuesto, en realidad lo que ocurre en el presente caso es un cobro anticipado del impuesto. Para el momento en que resulta exigible el pago, es decir, antes de la firma de la escritura de compraventa, el responsable del tributo todavía no ha recibido ingreso proveniente de la misma, y todavía no se ha realizado el hecho generador del tributo. Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo demandado en todo caso el vendedor sí actuaría como agente retenedor del impuesto, sin perjuicio de los cambios que le haya introducido a dicha responsabilidad el Decreto 961 de 2019.

El cobro anticipado de la totalidad del impuesto nacional al consumo de inmuebles es desproporcionado porque implica una distribución inequitativa de las cargas públicas

87. El cobro anticipado de impuestos supone que los particulares deben asumir un cierto nivel de riesgo, puesto que el monto de la obligación de pagar el anticipo se calcula sobre la base de un hecho incierto, que son los ingresos futuros del contribuyente. En esa medida, si bien el legislador puede exponer al contribuyente a los riesgos derivados de la contingencia como la disminución de su ingreso y el pago de un anticipo superior al monto total del impuesto, dicha facultad está supeditada a que el cobro anticipado consulte la capacidad de pago de los contribuyentes. De lo contrario, un anticipo que no consulte dicha capacidad de pago, puede resultar desproporcionado e irrazonable al vulnerar el principio de equidad tributaria.

88. Para determinar el alcance de la facultad legislativa de cobrar anticipadamente los impuestos es necesario establecer cuál es el margen de riesgo que le corresponde asumir a los particulares en virtud del principio de eficiencia tributaria. Al analizar la constitucionalidad del mecanismo de los anticipos, la Corte se ha referido principalmente al anticipo del impuesto a la renta, que constituye tan sólo un porcentaje menor del impuesto total. Esto tiene dos consecuencias fundamentales en lo que atañe al eventual pago de más, y a la necesidad de que el contribuyente solicite una compensación o devolución con

posterioridad. Si el contribuyente paga sólo un porcentaje de la obligación tributaria como anticipo, el legislador está disminuyendo tanto la magnitud como la probabilidad del riesgo al que está expuesto el contribuyente. Está disminuyendo la magnitud del riesgo, pues aun cuando los ingresos del contribuyente disminuyan, el anticipo sólo será por una fracción del impuesto de renta y no por la totalidad del mismo. Por lo tanto, aun en la eventualidad de que los ingresos del contribuyente disminuyan, resulta bastante improbable que el monto de dicho pago represente una erogación que desborde la capacidad del contribuyente. Adicionalmente, en la medida en que el pago sólo representa un porcentaje de la obligación total, de hecho se está disminuyendo la probabilidad de que el contribuyente pague de más. En efecto, aun cuando los ingresos del contribuyente disminuyan en relación con los de la vigencia fiscal anterior, el anticipo se aplicará al pago de la renta del año siguiente. Por lo tanto, únicamente habrá necesidad de una compensación o de solicitar la devolución en casos extremos, cuando la renta disminuya tanto que el porcentaje pagado como anticipo sea superior a la totalidad del impuesto de renta debido. Esta consideración es importante, pues como se verá, el cobro de un porcentaje de la obligación total disminuye la magnitud y la probabilidad del riesgo, y por lo tanto, disminuye la gravedad la carga pública a la cual queda expuesto el contribuyente como consecuencia del anticipo.

89. Contrario a lo que ocurre con el impuesto a la renta y a los demás impuestos de período, el legislador exigió el pago anticipado de la totalidad del impuesto nacional al consumo de inmuebles. Es decir, como el cobro anticipado de este impuesto no es por un porcentaje de su valor, sino por la totalidad del mismo, el contribuyente tiene mayor probabilidad de quedar expuesto, y la magnitud del riesgo que asume por el pago de más es mucho mayor. Para entender la probabilidad y la magnitud del riesgo es necesario empezar por entender la naturaleza de las contingencias a las cuales está expuesto el contribuyente. Contrario a lo que ocurre con el anticipo de renta, en el cual el riesgo consiste en una disminución -mayor o menor- del ingreso gravable, o el aumento -también mayor o menor- de los pasivos, el responsable del impuesto al consumo de bienes inmuebles corre el riesgo de que el negocio no se realice, o de que el adquirente del inmueble no le pague.

En tales casos, el contribuyente tendría que exigir la compensación o devolución de la totalidad del impuesto. Si ello es así, el monto mínimo del impuesto que debe asumir el cedente-vendedor equivale al 2% de 26.800 UVT, que para la vigencia fiscal de 2019 corresponde a \$18'368.720. Es probable que para algunas personas jurídicas y naturales dicho monto no sea exagerado. Sin embargo, el pago anticipado de este impuesto resulta aplicable tanto a personas jurídicas como naturales, y éstas últimas se encuentran, en términos generales, en menor capacidad para asumirlo.

90. En el contexto socioeconómico colombiano para las familias el pago del impuesto antes de recibir el valor del inmueble resulta desproporcionada. En efecto, esto se puede observar si se tienen en cuenta los datos de ingresos de familias en Colombia. Según la encuesta de presupuestos de hogares del DANE de 2016-2017, el 51,7% de los hogares unipersonales gana menos de un salario mínimo. El 26,3% gana entre 1 y 2 SMLM, el 8,2 gana entre 2 y 3 SMLM, y sólo el 12,7% gana más de 3 SMLM. Es decir, que sólo una fracción de este último sector de la población estaría en condiciones de asumir este costo hasta la siguiente vigencia fiscal. En los hogares de 2 personas, el porcentaje que gana más

de 3 SMLM sube a 20,2. En los de 3 personas sube a 23,5%, en los hogares de 4 incrementa a 26,8% y en los de 5 a 27,8, aunque sus costos también aumentan a medida que el número de personas incrementa.

91. Ahora bien, frente a lo anterior podría alegarse que el valor mínimo de los inmuebles a los cuales resulta aplicable el impuesto es considerable. En esa medida, las personas que enajenan un inmueble de un valor igual o superior a \$918'439.000 tienen la capacidad económica para pagar \$18'368.720 de manera anticipada más al fisco, de asumir la pérdida en caso de que el negocio no se realice, y esperar la devolución, sin que ello implique desbordar su capacidad contributiva, o afectar su mínimo vital. Sin embargo, este argumento no resulta de recibo por diversas razones. En primer lugar, el ser propietario de un inmueble no significa tener liquidez. En efecto, dentro del universo de propietarios de inmuebles de ese valor, no todas las personas tienen tal capacidad de pago. Para muchos de ellos el inmueble, bien se trate de una vivienda, un lote, una oficina o de un local comercial, constituye una porción significativa del patrimonio. Estas personas no podrían sufragar la pérdida de más de dieciocho millones de pesos sin que eso signifique un desmedro significativo en su capacidad para asumir los gastos necesarios para sobrevivir.

92. Adicionalmente, en la medida en que el cedente-vendedor se considere como responsable del recaudo del tributo, según la disposición acusada a través del mecanismo de retención en la fuente, o como autorretenedor, el incumplimiento de sus obligaciones de recaudo puede traer consigo consecuencias sancionatorias, incluyendo sanciones penales. En efecto, el artículo 402 del Código Penal establece que el agente retenedor o autorretenedor de un tributo que no consigne a tiempo las sumas que recaude por tal concepto estará sujeto a una pena de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses, y a una multa.

93. Ahora bien, para analizar la proporcionalidad de la utilización del mecanismo de cobro anticipado de la totalidad del impuesto al consumo de bienes inmuebles, la Corte debe establecer si es posible realizar -en la misma medida- el principio de eficiencia tributaria, sin sacrificar el de equidad. Es decir, le corresponde a la Corte indagar si existe otro mecanismo mediante el cual se logre la misma eficiencia y se distribuyan más equitativamente las cargas públicas que supone el cobro anticipado del impuesto al consumo. En particular, es necesario establecer si existe un mecanismo de cobro de impuestos que disminuya la magnitud y la probabilidad del riesgo que deben afrontar los propietarios que vendan inmuebles sujetos al respectivo impuesto, en caso de que el negocio no se realice y ellos ya hayan cancelado el impuesto.

94. Para ponderar la medida es necesario recordar que el mecanismo de cobro anticipado de impuestos tiene como objetivo garantizar que el Estado tenga el flujo de caja necesario durante el transcurso de cada vigencia fiscal. Desde este punto de vista, al Estado le es indiferente si el pago se produce con anterioridad a la enajenación, de manera concomitante, o de manera inmediatamente posterior a la realización del negocio jurídico que da origen a la obligación tributaria. Si se quiere garantizar que las partes tengan un incentivo para pagar el impuesto, el legislador puede establecer que éste sea concomitante a la firma de la escritura, o establecerlo como un requisito para el registro del acto de

enajenación en la oficina de registro de instrumentos respectiva. En tal evento el cobro del impuesto sigue garantizando que el Estado cuente con los recursos provenientes de dicho impuesto durante el transcurso de cada vigencia fiscal. Por el contrario, para el contribuyente el cobro del impuesto inmediatamente después de realizar el negocio jurídico significa librarse de los efectos de la contingencia de pagar el impuesto y que éste no se realice. La irrelevancia de que el pago se realice inmediatamente antes de realizar la escritura, al tiempo con la misma, o inmediatamente después resulta clara si se observa que, el artículo 1.3.3.19 del Decreto 961 de 2019 anteriormente mencionado. Aunque este decreto mantiene que la obligación del pago del impuesto es anterior a la enajenación, este artículo dispone que el agente retenedor no es el mismo responsable del tributo, sino el notario, el administrador de la fiducia, o el del fondo de capital privado o de inversión colectiva.

95. Por lo tanto, en virtud de lo anterior, la Corte concluye su análisis conformando que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 también resulta inconstitucional en virtud de que dispone el cobro anticipado de la totalidad del impuesto antes de la realización del negocio jurídico mediante el cual se lleva a cabo la enajenación. Esta forma de cobro anticipado resulta irrazonable y desproporcionada, pues innecesariamente expone al vendedor o cedente a tener que pagar la totalidad del impuesto al consumo de bienes inmuebles y que posteriormente el comprador o adquirente decida no comprar o adquirir el bien.

Conclusión

96. La Corte concluyó que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 es inexecutable por vulnerar el principio de legalidad del tributo, pues al establecer el impuesto al consumo de bienes inmuebles el legislador definió como hecho generador la enajenación de bienes inmuebles “a cualquier título”, pero no precisó la base gravable del tributo para hipótesis de enajenación distintas a la compraventa.

Adicionalmente, la disposición demandada vulnera los principios de equidad tributaria en sus dimensiones horizontal y vertical, y desconoce la capacidad contributiva de las personas. Vulnera la equidad horizontal, pues al tratarse de un impuesto en cascada que se adhiere al costo, la tarifa efectiva varía únicamente en función de qué tan larga sea la cadena de tradición. La tarifa efectiva será mayor en inmuebles con cadenas de tradición más largas y menor en aquellas con cadenas de tradición más cortas. Ello produce un trato diferente entre situaciones iguales, sin que exista un criterio constitucionalmente válido para ello. A su vez, el artículo vulnera la equidad vertical y la obligación de considerar la capacidad contributiva de las personas en la medida en que grava igualmente enajenaciones hechas a títulos diversos, independientemente del tipo de bien y de su destino, sin considerar que no en todos los casos se puede inferir la capacidad económica de los contribuyentes.

Finalmente, el legislador vulneró el principio de equidad tributaria, y la obligación de considerar la capacidad económica de los contribuyentes, al crear un impuesto que debía pagarse antes de que se perfeccionara el negocio jurídico que da origen a la enajenación. Con ello expuso a los vendedores y en general a quienes enajenan los inmuebles a una contingencia desproporcionada e irrazonable.

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

RESUELVE

Declarar INEXEQUIBLE el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Con salvamento de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con aclaración de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Con salvamento de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO

CARLOS BERNAL PULIDO

A LA SENTENCIA C-593/19

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-No vulneración (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-No vulneración (Salvamento de voto)

Expediente: D-13260

Magistrada ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Con el debido respeto por las decisiones adoptadas por la Sala Plena de la Corte Constitucional, suscribo el presente salvamento de voto en relación con la sentencia de la referencia, mediante la cual se declaró inexecutable la disposición demandada. Dicha decisión se fundó en tres razones. Primero, el artículo demandado vulneraba el principio de certeza tributaria, porque el hecho generador del impuesto era la enajenación de los inmuebles a cualquier título, y, sin embargo, el legislador únicamente definió la base gravable para enajenaciones a título de compraventa (“precio de venta”). Segundo, el impuesto vulneraba los principios de equidad y justicia tributaria, en tanto (i) no era adecuado para aumentar el recaudo y (ii) no era proporcionado en sentido estricto porque, al ser un impuesto “plurifásico en cascada”, generaba un encarecimiento exponencial de la tarifa pagada por el contribuyente. Tercero, el inciso segundo de dicha disposición imponía una carga pública excesiva y vulneraba el derecho a la propiedad del responsable (vendedor), al exigirle el pago del impuesto antes de la “enajenación del bien inmueble”.

Difiero de dicha decisión por tres motivos. Primero, la disposición demandada no vulneraba el principio de certeza tributaria. Considero que la base gravable del impuesto para supuestos de enajenación distintos a la compraventa, a pesar de que no estaba definida expresamente, era determinable al aplicar las reglas generales de interpretación. En efecto, una interpretación sistemática de la expresión “precio de venta” (inciso 3º) con el encabezado de la norma, a saber, “impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles”, permitía inferir razonablemente que la base gravable para todos los supuestos de enajenación era el “precio” o “valor” que apareciera en el título que precedía a la enajenación. Con esto, resulta determinable la base gravable del referido tributo y, por tanto, se satisface el principio de certeza tributaria.

Segundo, la disposición demandada no vulneraba el principio de equidad y justicia tributaria por dos razones. De un lado, el impuesto sí era una medida adecuada para incrementar el

recaudo. En efecto, antes de la entrada en vigencia de la disposición acusada, la enajenación o “consumo” de bienes inmuebles no se encontraba gravada y, por lo tanto, el Estado no recaudaba recursos por este concepto. En cambio, después de su entrada en vigencia, el recaudo total por este impuesto, para agosto de 2019, ascendía a COP\$ 105.089.125.000, tal como lo reconoció la mayoría de manera expresa en la sentencia. De otra parte, el impuesto era proporcional en sentido estricto, por cuanto no vulneraba el principio de equidad en su dimensión sistémica[16], es decir, no “aportaba una dosis manifiesta de inequidad y regresividad”[17] al sistema tributario en su conjunto. Esto se fundamenta en tres premisas. Primero, era un impuesto indirecto que, por su propia naturaleza, fijaba una misma tarifa con independencia de la capacidad de pago del contribuyente. Segundo, este impuesto sí tenía en cuenta la capacidad contributiva en abstracto, pues únicamente era aplicable a inmuebles de un alto valor (mínimo 26.000 UVT, lo que equivale a COP\$ 918.000.000), con lo cual era razonable inferir que el adquirente tenía capacidad para pagar la referida tarifa del 2%. Tercero, el incremento de la tasa efectiva de tributación para los compradores de bienes que tuvieran cadenas de tradición más largas, así como la consecuencia negativa que esto tendría en el mercado de bienes inmuebles, eran efectos hipotéticos de la disposición demandada. En cualquier caso, estos efectos, a lo sumo, permitían cuestionar la conveniencia de la norma, pero no su constitucionalidad.

Por último, la disposición acusada no imponía una carga pública excesiva ni vulneraba el derecho a la propiedad del responsable (vendedor) al exigirle el pago del impuesto antes de la “enajenación del bien inmueble” (inciso 2º). Al respecto, advierto que el ordenamiento jurídico dispone diversos mecanismos mediante los cuales el responsable podía mitigar su falta de liquidez o el riesgo de no pago (por ejemplo, acordar el pago de arras o pactar condiciones de pago del precio). Por otro lado, si la enajenación no se perfeccionaba, el responsable podía solicitar la devolución de lo pagado al Estado. Finalmente, si el comprador no pagaba el impuesto, el vendedor tenía las acciones civiles para recuperar este monto. Por lo demás, la dificultad eventual en el recobro no permitía concluir que la norma vulneraba el derecho a la propiedad o generaba una carga excesiva para el responsable.

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-593/19

COSA JUZGADA RELATIVA-Configuración (Aclaración de voto)

RETENCION EN LA FUENTE-Objeto (Aclaración de voto/RETENCION EN LA FUENTE-No es un impuesto sino un procedimiento para el recaudo tributario (Aclaración de voto)

RETENCION EN LA FUENTE-Alcance (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente D-13260

Magistrada ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, me permito exponer las razones por las cuales aclaro el voto en relación con la decisión adoptada en la Sentencia C-593 de 2019.

Comparto que en la medida en que no existe un criterio de interpretación que le permita al operador jurídico establecer cuál es la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles del artículo 21 de la Ley 1943, por fuera de los contratos de compraventa, la misma no resulta determinable. En este sentido, coincido en que lo anterior implica una indefinición de un elemento estructural del impuesto para todas las hipótesis contenidas en el hecho generador del tributo y, como consecuencia, el artículo 21 de la Ley 1943 es inconstitucional por vulnerar especialmente el principio de certeza tributaria. No comparto, sin embargo, dos razonamientos de la parte motiva de la Sentencia.

1. El primer elemento es meramente técnico, pero estimo que puede ser relevante a futuro para efectos de la interpretación de la cosa juzgada constitucional en general. Los demandantes sostenían que la disposición acusada vulneraba el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución, que establece la reserva de ley en materia tributaria, en la medida en que no define claramente el sujeto pasivo del tributo. El fallo analiza de fondo este cargo y concluye que dicho elemento del impuesto es determinable para las diferentes hipótesis consagradas en el hecho generador del tributo.

La providencia sostiene que la aparente ambigüedad que denuncian los demandantes puede resolverse conforme a los principios generales de la hermenéutica jurídica y acudiendo a las definiciones comunes del lenguaje ordinario. Así, afirma que el responsable del tributo en cada caso es quien cede, enajena, o en general, quien otorga a otro la propiedad sobre el bien inmueble sujeto al gravamen. En esa medida, concluye que la presunta falta de claridad respecto del sujeto pasivo no afecta la constitucionalidad de la norma, puesto que dicho elemento resulta determinable.

Pese a lo anterior, el debate de constitucionalidad por el mismo cargo, contra la disposición acusada también en esta oportunidad y por violación al principio de legalidad y certeza tributarias ya había sido analizado en la Sentencia C-550 de 2019[18], con el mismo resultado al que se llega en la presente decisión. En consecuencia, en lugar de haber emprendido un análisis de mérito, la Sala Plena debió indicar que había operado la cosa juzgada relativa, sin perjuicio de que, a la postre, la disposición fuera declarada inexecutable por un cargo distinto. Estimo que no haberlo hecho, podría inducir a confusión sobre los alcances de un pronunciamiento previo de exequibilidad en virtud de un cargo específico, en la medida en que es posible dar a entender que la discusión ya definida por la Corte puede ser de algún modo reabierto, lo cual es contrario al principio de la cosa juzgada constitucional contenido en el artículo 243 de la Constitución.

2. El segundo razonamiento del Fallo por el cual aclaro mi voto tiene que ver con la conceptualización de la figura de la retención en la fuente en el sistema tributario colombiano. La Sentencia asevera que la retención en la fuente se produce como consecuencia de un hecho cierto que causa el tributo y se sugiere que el citado mecanismo es una forma de pago de la obligación tributaria. No comparto esta aproximación. Como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional[19], la retención en la fuente implica la absorción de recursos, por parte de retenedores habilitados para el efecto, destinados al eventual pago de las detracciones causadas o que se generarán. Sin embargo, no implica en sí misma el pago de un tributo sino que es un mecanismo de recaudo gradual, que puede cobijar varios tributos y que permite obtener su percepción en lo posible, dentro del mismo periodo de su hipotética causación[20]. Opera en el desarrollo mismo de las transacciones económicas gravadas, de forma concomitante al hecho generador y por estrictas razones de eficiencia tributaria.

La Corte también ha sostenido que la retención en la fuente se practica sobre ciertas operaciones económicas, en la medida en que muestran una potencial capacidad económica de quien las realiza. Con todo, ha subrayado que no implica el pago mismo de la exacción sino que es un mecanismo anticipado de recaudo sobre el tributo generado o que se generará. Por lo tanto, en la medida en que se trata de escenarios distinguibles, puede haber retención en la fuente sin que exista ingreso gravable y es posible que una persona que no deba pagar, por ejemplo, el impuesto a la renta, le sea practicada retención en la fuente[21].

Me parece que la anterior distinción tiene consecuencias de suma importancia, entre otros casos, para la identificación de los momentos en los cuales se causan los tributos, se hacen exigibles y se recaudan, lo cual, a su vez, es trascendental en términos de la aplicación en el tiempo de la Ley tributaria. En este sentido, considero que a efectos de la interpretación y aplicación de gran cantidad de legislación que se expide continuamente en la materia, es relevante no incurrir en equívocos como los que contiene la presente decisión, en torno al carácter de la retención en la fuente. En los anteriores términos dejo consignadas las razones de mi aclaración de voto.

Fecha ut supra,

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

[1] A continuación, la Corte hace un resumen del cuarto cargo planteado por los demandantes, aun cuando el mismo fue inadmitido por la magistrada sustanciadora, y posteriormente retirado por los demandantes.

[2] Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[3] Mediante Auto de 5 de junio de 2019, la magistrada sustanciadora decidió inadmitir el cargo por violación del principio de eficiencia tributaria, por considerar que se trataba de un juicio de conveniencia basado en especulaciones de los demandantes, y no un juicio de constitucionalidad.

[5] *Ibíd.*

[6] Sentencias C-250 de 2003 y C-183 de 1998.

[7] Sentencia C-776 de 2003.

[8] Sentencia C-804 de 2001; M.P. Rodrigo Escobar Gil (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró infundadas las objeciones presidenciales sobre un proyecto de ley que contemplaba un incentivo fiscal a favor de personas de los estratos 1 y 2 que no hubiesen definido su situación militar, para que la definieran).

[9] Bravo Arteaga Juan Rafael. "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario" Universidad del Rosario 1997.

[10] *Ibidem.*

[11] Grossman, Sanford J.; Hart, Oliver D. (1986). "The Costs and Benefits of Ownership: A Theory of Vertical and Lateral Integration". *Journal of Political Economy*. 94 (4): 691-719

[12] C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz

[13] Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta.

[14] Ver Alejandro Ramírez Cardona. *Derecho tributario*. (4 Ed) Bogotá: Temis, 1990, pp 254 y ss.

[15] Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta

[16] Sentencia C-002 de 2016. Los principios de equidad y justicia tributaria "se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular".

[17] Sentencia C-002 de 2018.

[18] M.P. Diana Fajardo Rivera.

[19] Ver sentencias C-009 de 2003. M.P. Jaime Araujo Rentería; C-088 de 2018. M.P. Diana Fajardo Rivera, y C-550 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera.

[20] Sentencia C-009 de 2003. M.P. Jaime Araujo Rentería.

[21] C-550 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera.