

## Demanda recibida por la baranda de Constitucionalidad

John Eder Miranda Rodriguez <johnmr@corteconstitucional.gov.co>

Mié 11/01/2023 11:00

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

### Demanda de Camilo Álvarez con presentación personal

AVISO DE CONFIDENCIALIDAD: Este correo electrónico contiene información de la Rama Judicial de Colombia. Si no es el destinatario de este correo y lo recibió por error comuníquelo de inmediato, respondiendo al remitente y eliminando cualquier copia que pueda tener del mismo. Si no es el destinatario, no podrá usar su contenido, de hacerlo podría tener consecuencias legales como las contenidas en la Ley 1273 del 5 de enero de 2009 y todas las que le apliquen. Si es el destinatario, le corresponde mantener reserva en general sobre la información de este mensaje, sus documentos y/o archivos adjuntos, a no ser que exista una autorización explícita. Antes de imprimir este correo, considere si es realmente necesario hacerlo, recuerde que puede guardarlo como un archivo digital.



HONORABLES MAGISTRADOS  
SALA PLENA  
CORTE CONSTITUCIONAL  
Bogotá D.C.

*Se recibe el documento se escanea  
y se regresa al usuario el documento*

Ref.: ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD - físico

CAMILO HERNANDO ALVAREZ BERNATE, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 19,219,009, obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Bogotá, DC., respetuosamente me dirijo a ustedes, en uso de mis derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y los artículos 241 y 242 de la Constitución Política de 1991, para que previo el cumplimiento de los requisitos y trámites procesales establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, se adelante el trámite de la acción de inconstitucionalidad, que por este escrito promuevo, contra el artículo 37 de la Ley 2277 del 13 de diciembre del 2022, “POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA PARA LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA SOCIAL Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”, publicada en el Diario Oficial No. 52,247 del 13 de diciembre del 2022, por ser contraria la Constitución Política, como se sustenta a continuación:

## I. NORMA CONSTITUCIONAL VULNERADA

Artículo 317. Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción.

## II. NORMA DEMANDADA

ARTÍCULO 37°. Adiciónese el artículo 295-3 al Estatuto Tributario, así:

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

En el caso de las personas naturales, se excluyen las primeras doce mil (12.000) UVT del valor patrimonial de su casa o apartamento de habitación. Esta exclusión aplica únicamente respecto a la casa o apartamento en donde efectivamente viva la persona natural la mayor parte del tiempo, por lo que no quedan cobijados por esta exclusión los inmuebles de recreo, segundas viviendas u otro inmueble que no cumpla con la condición de ser el lugar en donde habita la persona natural.

PARÁGRAFO 1. El valor patrimonial que se puede excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio se determinará de conformidad con lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto. El valor patrimonial neto del bien que se excluye de la base gravable, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a primero (1 °) de enero de cada año.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PARÁGRAFO 4. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo 3 del presente artículo, cuando se trate de acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos. En estos casos, el valor de las acciones o cuotas de interés social será al costo fiscal:

1. Que la sociedad sea una sociedad emergente innovadora, es decir, que su constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el desarrollo de un negocio innovador y escalable e involucre dentro de su actividad económica principal el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de I+D+i, con concepto favorable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;

2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT de inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables inmediatamente anteriores, a cambio de al menos el cinco por ciento (5%) de la participación en el capital de la sociedad;

3. Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior;

4. Que el costo fiscal de las acciones de uno o varios de los accionistas no fundadores o iniciales de la sociedad sea por lo menos tres (3) veces su valor intrínseco con base en el patrimonio líquido de la sociedad a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

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

### **III. CONDICIONES PARA SENTENCIA DE FONDO**

#### **1. Ausencia de Cosa Juzgada Constitucional por relevancia de precedentes**

La Corte Constitucional ha señalado la siguiente tipología para determinar la cosa juzgada constitucional:

“Así, en razón del lugar donde se encuentre la norma que fue objeto de control, respecto de la ahora controvertida, la cosa juzgada puede ser material o formal. Formal cuando se trata de la misma disposición. Material, cuando la norma analizada se encuentra

reproducida en otra disposición, incluso del mismo cuerpo normativo. La clasificación parte de diferenciar las normas que son objeto de control, de los enunciados normativos o textos legales que las contienen o, en otros términos, las normas jurídicas de las disposiciones, en el entendido de que el contraste de constitucionalidad se realiza respecto de las normas jurídicas y, una misma disposición, enunciado normativo o texto legal, puede contener varias normas jurídicas. En razón de la extensión del control realizado, la cosa juzgada puede ser absoluta o relativa. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la cosa juzgada absoluta es aquella que aborda todos los posibles vicios de inconstitucionalidad de la norma, y por tanto, cierra la posibilidad de la formulación de otros cargos que permitan un nuevo juicio. La cosa juzgada relativa es aquella que se limita a los cargos analizados en el juicio anterior, pero que no obstan para que la misma norma pueda ser objeto de nuevas controversias respecto de su validez, pero por cargos diferentes...” (Corte Constitucional, sentencia C-096 de 2017).

También ha distinguido dos tipos de cosa juzgada material, estableciendo encontrarse ante una cosa juzgada material, en sentido estricto, en el evento que “existe una sentencia previa que declara la inexecutable del contenido normativo que se demanda por razones de fondo y corresponde a la Corte decretar la inconstitucionalidad de la nueva norma objeto de análisis. De otro lado, la cosa juzgada material en sentido lato “tiene lugar cuando una sentencia previa declara la executable o la executable condicionada del contenido normativo que se demanda.” (Corte Constitucional sentencia C-140 de 2018).

En este caso, el artículo 37 de la Ley 2277 del 13 de diciembre del 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, demandado, no ha sido objeto de conocimiento de la Corte Constitucional, por lo que no se puede hablar de la existencia de cosa juzgada formal.

En cuanto si se ha producido cosa juzgada en sentido lato, la Corte ha exigido la acreditación de los siguientes requisitos para determinarla:

“(i) Que exista una sentencia previa de constitucionalidad sobre una disposición con idéntico contenido normativo a la que es objeto de demanda, esto es, que los efectos jurídicos de las normas sean exactamente los mismos; (ii) Que exista una identidad entre los cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia proferida por esta Corporación y aquellos que sustentan la nueva solicitud; (iii) Que la declaratoria de constitucionalidad se haya realizado por razones de fondo; (iv) Que no se hayan producido reformas constitucionales frente a los preceptos que sirvieron de base para sustentar la decisión; y que se esté ante el mismo contenido factico y normativo.” (Corte Constitucional Sentencia C-073 de 2014).

Entonces, la cosa juzgada relativa en sentido lato resulta de la necesidad de (i) tratar las providencias anteriores como un “precedente relevante” del que, sin embargo, es posible separarse; (ii) que sus efectos se extienden exclusivamente respecto de los cargos juzgados en la anterior decisión.

En el caso en cuestión destacamos que a pesar de la similitud de las normas tributarias contenidas en la Sentencia C-876 de 2002 y C-990 de 2004 y la que ahora es objeto de esta acción pública de constitucionalidad, debe ser evidente que las mismas aparecen en regímenes diferentes a la norma aquí demandada.

En efecto, ambas se refirieron a impuestos extraordinarios y temporales. El primero contenido en el Decreto 1838 del 2002 denominado “Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática”, era aplicable por una sola vez, el 2002; el segundo contenido en la Ley 863 del 2003 llamado “Impuesto al Patrimonio”, fue diseñado para aplicarse en los años gravables 2004, 2005 y 2006.

Contrariamente a los anteriores, el impuesto al patrimonio contenido en el artículo 37 de la Ley 2277 del 13 de diciembre del 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la Igualdad y Justicia Social y se dictan otras disposiciones”, tiene un carácter ordinario y permanente.

Además, las disposiciones se inscriben en contextos facticos y jurídicos distintos, resultando en que su significado y alcances jurídicos sean diferentes. Son normas diversas e incomparables, que no dan lugar al fenómeno de la cosa juzgada.

Los contextos normativos en las disposiciones no son idénticos entre sí, pues el Decreto 1838 de 2002 “Por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática”, que corresponde a la Sentencia C-876 del 2002, se relaciona con un mecanismo para mitigar una conmoción interior, “proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos”; en tanto que el impuesto al patrimonio de la Ley 863 de 2003, “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, que responde a la sentencia C-990 de 2004, se relaciona a estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.

Las anteriores circunstancias indican que la cosa juzgada de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 no se proyectan sobre la norma objeto de esta acción, constituyendo precedentes relevantes, pero no impiden que esa Corte proceda a analizar el cargo planteado.

## 2. Presupuestos argumentativos

A partir de la sistematización resultante de la Sentencia C-1052 de 2001, la doctrina desarrollada por la Corte Constitucional ha indicado que la debida acreditación del concepto de violación, como elemento fundamental para la estructuración de un cargo de inconstitucionalidad, comporta una carga argumentativa orientada a asegurar la efectividad del derecho político que entraña la acción pública de inconstitucionalidad, que se expresa en los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

La claridad consiste en que haya un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el sentido de la demanda y las justificaciones en que se fundamente; la certeza se refiere a que

la actuación recaiga sobre una proposición jurídica real y existente, no sobre una que el actor deduzca de manera subjetiva; la especificidad se cumple cuando se define o se muestra la forma en que la norma demandada vulnera la Constitución; la pertinencia implica el empleo de argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de tipo legal, doctrinal, de conveniencia o de mera implementación; finalmente, la suficiencia se cumple cuando la demanda tiene alcance persuasivo, suscitando una duda mínima sobre la validez de la norma demandada, impactando directamente la presunción de constitucionalidad que le corresponde. El cumplimiento de los citados requisitos resulta en el inicio de un juicio de constitucionalidad y su inobservancia conduce a que la Corte se inhiba de hacer un pronunciamiento de mérito.

En primer lugar, en lo referente al requisito de claridad, la demanda lo satisface plenamente, pues las ideas expuestas se han planteado tratando de evitar a toda costa algún tipo de ambigüedad o confusión terminológica. La argumentación se ha desenvuelto bajo un hilo conductor lógico, coherente y congruente. En la demanda se plantea con nitidez que el ingrediente normativo omitido por el legislador es asimilable al que prevé la norma, la exclusión de los bienes inmuebles para determinar el patrimonio líquido del declarante. En segundo lugar, los cargos planteados gozan del atributo de ser pertinentes y específicos, esto es, bajo el entendido que los argumentos aquí esbozados son de índole constitucional o cuanto se presentan las razones que explican y justifican el eventual quebramiento de las normas constitucionales enunciadas al inicio de esta demanda. Son específicos los argumentos planteados, no son vagos, genéricos, indirectos o globales, por el contrario, son puntuales y concretos, se especifica en la demanda que la omisión legislativa alegada transgrede la Constitución, y, por tal motivo, el legislador se encuentra incumpliendo la exigencia de la Carta, desconociendo un deber predefinido superior. En tercer lugar, la demanda goza del atributo de la certeza por cuanto se cuestiona la constitucionalidad del artículo 37 de la Ley 2777 del 13 de diciembre del 2022 por no excluir los bienes inmuebles para la determinación del patrimonio. Finalmente, la demanda cumple con el requisito de suficiencia al aportarse y desarrollarse elementos argumentativos para demostrar que la omisión legislativa trae

aparejada perjuicios en derechos que, de acuerdo con la Carta Política, se consideran fundamentales, tales como el 2, 58, 287, 333.

#### IV. FUNDAMENTOS DE LA VIOLACIÓN

##### 1. La necesidad de cambiar el precedente de las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004

El precedente judicial debe ser atendido para asegurar la igualdad ante la ley, la seguridad jurídica, debido proceso y la confianza legítima. Se ha reconocido que el cambio de precedente es posible, pero la modificación no puede ser ligera ni injustificada. La Corte ha exigido entonces “la comprobación de circunstancias extremas y excepcionales que permitan realizar ese cambio, entre ellas (i) la reforma del parámetro normativo constitucional cuya interpretación dio lugar al precedente; (ii) la comprobación acerca de la irracionalidad inconstitucional o manifiesta injusticia del arreglo jurisprudencial vigente al vulnerar principios y valores nodales para el Estado Constitucional; o (iii) la modificación radical o usualmente incorporada al concepto de derecho viviente.” (Corte Constitucional, Sentencia C-898 de 2011). Ha agregado la Corte Constitucional que para el cambio de precedente la argumentación debe “demostrar suficientemente que la interpretación alternativa que se ofrece desarrolla de mejor manera los derechos, principios y valores constitucionales.” (Corte Constitucional sentencia C-634 de 2011).

En consideración de lo anterior, considero que la posición desarrollada por la Corte Constitucional en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004 sobre la compatibilidad de gravámenes al patrimonio líquido con lo indicado en el artículo 317, debe ser modificado. La situación jurisprudencial vigente desde hace casi veinte años supone un riesgo para los principios constitucionales y la supremacía de la Carta Política debido a que: (i) afecta el modelo de autonomía territorial defendido en la Constitución de 1991 que supone la restricción para la Nación de gravar la propiedad que se ejerce sobre los bienes inmuebles; (ii) genera un escenario de doble imposición dejando de consultar la capacidad contributiva del sujeto obligado, precipitando con ello un esquema tributario injusto e inequitativo.

## 2. Antecedentes del artículo 317 en la Asamblea Constituyente de 1991

Basta revisar los antecedentes históricos del artículo 317 de la Constitución para anotar que la norma tuvo su origen en algunas de las causas abanderadas por los Constituyentes, relacionados con fortalecer la autonomía y capacidad de las entidades territoriales, realizar la función social de la propiedad, proteger el medio ambiente. Durante dicho ejercicio el Constituyente determinó que el municipio, como unidad fundamental de la organización territorial, debía jugar un papel principal en la vida del Estado.

La Constitución de 1991 al abandonar el esquema centralista de la Constitución de 1886 requería que las entidades territoriales, que iban a tomar protagonismo, tuvieran asegurados y garantizados los medios para poder ejecutar su nuevo papel en la configuración estatal. Lo anterior se concretó dándole recursos adecuados y suficientes que no dependieran de la voluntad central. Se eleva entonces a norma constitucional la fuente y destinación de los recursos, como ocurre con respecto a los gravámenes sobre la propiedad inmueble, como medida efectiva para la autonomía de las entidades territoriales.

Los antecedentes del artículo 317 muestran que inicialmente el Proyecto de Acto Reformatorio de la Constitución Política de Colombia No. 1, bajo el liderazgo del delegatario Jesús Pérez González Rubio, planteó la importancia de “dejar a los municipios el manejo de su propia vida local y de su plan de desarrollo” (Gaceta Constitucional No. 4 del miércoles 13 de febrero de 1991, pg. 5), para facilitar y promover la eficiencia y el progreso colectivo a través de la autonomía fiscal. (Ibíd.). Con este objetivo, se propuso entonces adicionar el artículo 43 de la Constitución anterior para incluir que “el impuesto predial será progresivo, dentro de los límites que establezca la ley y los consejos determinaran la escala respectiva”. (Ibíd., pg. 3).

Con posterioridad, el Proyecto de Acto Reformatorio de la Constitución Política de Colombia No. 60 aumentó la autonomía financiera concedida a los entes territoriales al proponer en su

artículo 2 que estos fueran autónomos “para adoptar los impuestos y contribuciones que les asigne el Estatuto General de Organización Territorial” (Gaceta Constitucional No.60 del 18 de marzo de 1991, pg. 59), poniendo límites a las competencias de la Ley y la Nación en estos ámbitos. Más adelante surgieron propuestas de incluir el recaudo del impuesto predial en el listado de los recursos propios del municipio, dentro de la distribución territorial de los dineros fiscales. Posteriormente se amplió determinando que todos los impuestos que graven la propiedad inmueble serian ingresos de los municipios. (Gaceta Constitucional No. 24 del 20 de marzo de 1991, Proyecto de Reforma de Acto Reformatorio de la Constitución Política de Colombia No. 94, artículo 183, pág. 60. Gaceta Constitucional No. Proyecto de Acto Reformatorio de la Constitución Política de Colombia No. 126, artículo 153, pg. 29). En un tiempo posterior del debate se mencionaron dentro de las competencias del nivel territorial municipal, entre otros, el establecimiento de los impuestos predial, industria y comercio, plusvalía, circulación y tránsito.

En relación con ello, el Constituyente Antonio Galán Sarmiento llega argumentar la necesidad de respaldar “el proceso irreversible de descentralización administrativa, económica y cultural del país, como ha sido tema de desarrollo de la democracia política y garantía de eficiencia en el manejo de los recursos públicos, mediante una adecuada reorganización de las unidades territoriales, los recursos fiscales, las dimensiones y demás características para atender las necesidades de los grandes centros urbanos y asegurarle a los medianos y pequeños municipios su capacidad de inversión y la administración de sus servicios públicos elementales.” Gaceta Constitucional No. Proyecto de Acto Reformatorio de la Constitución Política de Colombia No. 126, artículo 153, pg. 32). Aunado a lo anterior, el delegatario Jaime Castro llamo la atención sobre la necesidad de actualizar los avalúos catastrales para la adecuada liquidación del impuesto predial y otros gravámenes sobre bienes inmuebles, para que los tributos fuesen proporcionales y acrecentasen los ingresos propios de los municipios. Señalo “no sobra recordar que descentralización no se puede hacer si no se ‘desmonta’ el frondoso y costoso aparato administrativo nacional y si no se transfieren sus funciones y recursos a las entidades territoriales básicas. El artículo correspondiente diría “solo los

municipios podrán imponer tributos a la propiedad inmueble y cobrar la contribución de valorización que les cedan la Nación y departamentos por las obras que ejecute.” (Gaceta Constitucional No. 55 del 19 de abril de 1991, pg. 19). También insistió en el reconocimiento del derecho exclusivo de los municipios a gravar la propiedad inmueble y en el desmonte de las sobretasas autorizadas a las corporaciones regionales para garantizar que se pudiera cumplir con la descentralización de los entes territoriales. (Gaceta Constitucional No. XXX, pg. 9).

Revisando ahora la redacción final de la norma, encontramos que en primer debate fue aprobado el artículo 23 de la Constitución Nacional al siguiente tenor:

“Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

La ley destinara un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, con destino a las entidades encargadas del manejo y conservación del medio ambiente y de los recursos naturales renovables de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción.” (Gaceta Constitucional No. 109 de 27 de junio de 1991, pg. 24).

Al someter el texto anterior a segundo debate (Gaceta Constitucional No. 113 del 5 de julio de 1991, pg. 23 y Gaceta Constitucional No. 116 del 2º de julio de 1991), se indicó en la ponencia correspondiente (Gaceta Constitucional No. 120 del 21 de agosto de 1991, pg., 28) que la Asamblea busco mejorar las fuentes y el ingreso propio de los municipios:

“Para lograrlo dispuso que solo ellos podrán gravar la propiedad inmueble, tanto urbana como rural. De esa manera, los valores del predial deben mejorar considerablemente porque los avalúos catastrales no estaban vinculados a la fijación de otros impuestos nacionales o departamentales distintos del predial. Sin embargo, la norma no produciría los efectos que de ella era dable esperar – efectos de verdadera autonomía fiscal -, porque gracias a las presiones del señor director de Planeación Nacional, se conservan

las sobretasas existentes al predial que sirven para financiar la burocracia nacional. En este caso anidada en las llamadas corporaciones regionales que son entidades nacionales y que si son útiles a la Nación deberían financiar, y en caso contrario, suprimir, pero no sostener con los recursos que quita a los municipios.

Varias precauciones se tomaron para procurar que los municipios hagan uso responsable de sus recursos fiscales. Por ejemplo, estarán obligados a demostrar a los organismos de valuación y control de resultados la correcta aplicación de los valores transferidos. Pudiendo ser sancionados en caso de malos manejos comprobados. Se les exige además esforzarse en la recaudación de impuestos y mejorar y se premian en las fórmulas de distribución los logros en materia de elevación de los niveles de vida.”

Finalmente el artículo 23 se convirtió en el actual artículo 317 de la Constitución, diferenciándose únicamente en que se reemplazó la expresión “medio ambiente” por “ambiente”.

## 2. El precedente jurisprudencial permite gravar la propiedad inmueble dentro del patrimonio líquido desconociendo la reserva en favor de los municipios

Primeramente se hace necesario resaltar que la posición de la Corte con respecto al artículo 317 reconoce que claramente asigna cualquier tipo de gravamen sobre la propiedad inmueble a los municipios. Para el caso que nos ocupa, en la Sentencia 711 de 2001 por primera vez se hizo referencia a la interacción de la norma superior con los gravámenes sobre el patrimonio. Dicha providencia señaló que “en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta.” (Corte Constitucional, sentencia C-711 de 2001). La base de dicha afirmación se encontró en la modificación del esquema tributario del impuesto sobre la renta – que compenso la aplicación de los ajustes integrales por inflación con la eliminación del impuesto al patrimonio – y en la expresa prohibición de la figura mediante la adopción del artículo 317 en la Constitución de 1991. Se reconoció entonces que dicha norma reservo para los municipios la facultad

exclusiva y excluyente de gravar la propiedad inmueble. Sin embargo, debemos reconocer que la posición plasmada por la Corte en la Sentencia 711 de 2001 no corresponde al fundamento de la providencia pero fue desarrollado por la Corte en consideraciones para descartar la violación del principio de la equidad tributaria. Esto no descarta el hecho pues se interpreta el alcance de una disposición constitucional, hecho que es sustentado por los antecedentes de la Asamblea Constituyente.

Ha existido continuidad en la jurisprudencia de la Corte en cuanto al alcance del Artículo 317. La segunda oportunidad que recayó en la Corte para examinar la interacción entre el impuesto al patrimonio y la asignación constitucional en los municipios de los gravámenes a la propiedad inmueble, se alteró el criterio. Probablemente el cambio en cuanto a la protección de las finanzas.

Mediante la sentencia C-876 de 2002 la Corte adelanto un control de constitucionalidad integral y oficioso del Decreto Legislativo 1838 de 2002, el primero dictado por el Gobierno para manejar el estado de conmoción interior declarado mediante Decreto Legislativo 1837 de 2002. Recordaremos que el estado de excepción fue decretado por graves perturbaciones al orden público, agrupadas por la Corte Constitucional en cuatro categorías:

“a) Ataques contra ciudadanos indefensos, violaciones a sus derechos humanos, violaciones a las reglas del Derecho Internacional Humanitario y comisión de delitos de lesa humanidad como las masacres, desapariciones, secuestros, desplazamientos forzados y destrucción de pueblos indefensos por parte de “bandas armadas” y “grupos criminales” organizados y financiados al amparo del lucro gigantesco que les proporciona su participación directa y creciente en los delitos de narcotráfico, el secuestro y la extorsión, fuentes principales de esa tragedia colectiva. El poder financiero de estos grupos y su conexión con grupos afines de otros países o regiones y su capacidad tecnológica creciente para el terror.

b) Actos de terrorismo que se han presentado durante las últimas semanas en diferentes lugares del país y ataques terroristas contra la población civil y otras autoridades nacionales y contra la

infraestructura de servicios esenciales por parte de bandas armadas y grupos criminales.

c) Actos de coacción a mandatarios locales, seccionales y nacionales y a sus familias en todo el país por parte de grupos armados financiados principalmente mediante el narcotráfico, el secuestro y la extorsión.

d) Colombia ha alcanzado la más alta cifra de criminalidad que en el planeta se registra.”

(Corte constitucional, sentencia C-802 de 2002).

La norma extraordinaria estableció el impuesto para preservar la seguridad democrática, gravando la posesión de un patrimonio líquido para el 31 de agosto de 2002, por lo que correspondió a un mecanismo para gravar el patrimonio del contribuyente. El tributo fue establecido en consideración a la necesidad de proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que debían intervenir para conjurar los actos de perturbación del orden público e impedir que se extendieran los efectos de la situación. Indudablemente, la situación apremiante de anormalidad marco el análisis constitucional de la Corte.

Una de las primeras labores de la Corte Constitucional en la sentencia 876 de 2002 consistió en plantear las reglas y principios constitucionales predicables del sistema tributario a que resultaban aplicables cuando el Gobierno dictaba gravámenes extraordinarios al haber declarado la conmoción interior. En el ejercicio se señaló que los principios de representación popular en la creación del tributo, o la prohibición de dar destinación específica a los impuestos, eran inaplicables para el escenario de excepción. Sin embargo, señaló que otros mantenían plena vigencia – como la legalidad, equidad, progresividad y eficiencia tributarios -, como también las normas que protegían las competencias y recursos de las entidades territoriales, contemplados en los artículos 317, 294 y 362 de la Carta.

La Corte se basó en las reglas y consideraciones de la sentencia C-275 de 1996 al referirse al contenido y alcance de la garantía impositiva establecida en favor de los municipios, para limitar el

alance interpretativo dado al artículo 317 en la sentencia C-711 de 2001. En lo fundamental indico que la reserva constitucional que dispone que solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble “está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto esta sea el objeto del gravamen.” (Corte Constitucional, sentencia C-876 de 2002), e indicando que dicho objeto implicaba que el tributo recayera “de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria.” (Ibíd.).

Aclaró que no todo gravamen relacionado con la propiedad inmueble estaba cobijado por la reserva en favor de los municipios, destacando que en la Sentencia C-275 de 1996 había señalado “que dicho artículo no se aplicaba al gravamen sobre los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble, ni sobre los beneficios derivados de la venta o enajenación de aquel o sobre los actos jurídicos que se celebren en relación con el predio.” (Ibíd.).

Citando apartes de la providencia, explicó el alcance de la interpretación dada en la Sentencia C-275 de 1996:

(i) “La propiedad no puede confundirse, como objeto de imposición, con los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble.

(ii) El impuesto de valorización, el que recaiga sobre la utilidad por la enajenación del bien una vez transcurrido cierto lapso desde su adquisición, el de ganancias ocasionales dentro de las condiciones que fije el legislador, o el que tenga como hecho gravable la celebración de ciertos actos jurídicos respecto del bien, para mencionar tan solo algunas variables tributarias que aluden a inmuebles, no son tributos que recaigan sobre la propiedad raíz en sí misma”

(iii) Lo que se grava en los eventos que propone la demanda puede diferenciarse perfectamente de la propiedad aunque se relaciones con ella; así, en lo concerniente a valorización, el objeto del tributo es el incremento patrimonial y no la circunstancia de ser propietario; lo mismo acontece en los casos de utilidades, rentas y ganancias ocasionales producidas con motivo de la enajenación del bien, en los cuales se parte del supuesto de que el propietario ha dejado de

serlo, percibiendo entonces un rendimiento susceptible de gravamen; y de la misma manera, los actos jurídicos sobre inmuebles causan impuestos en cuanto tales, al punto que solo se recaudan en el momento de otorgar la correspondiente Escritura Pública o de ejecutar el registro.”

(iv) “Lo dicho significa que la Constitución no prohíbe que tales impuestos sean consagrados por entidades distintas de los municipios y, por tanto, las normas legales que los contemplan para la Nación o para los departamentos, como sucede con las acusadas, no son por ello inconstitucionales.”

El otro referente utilizado por la Corte para concluir que “ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos dentro del patrimonio, sirvan como parámetro para la determinación de la renta de los contribuyentes los constituyen las sentencias C-564 de 1996 y C-238 de 1997. Sobre ellas, se explicó que en dichas decisiones “la Corporación hizo énfasis en que no se debe confundir la base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquide con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, por lo que no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz. Se destaca lo siguiente de dichas sentencias:

(i) En la Sentencia C-564 de 1996 se analizó por la Corte la constitucionalidad del impuesto sobre la renta. Específicamente se estudiaron normas sobre la determinación de la base gravable a través de un mecanismo presuntivo. Se destacó que constituye un “método alternativo para determinar el impuesto de renta” (Corte Constitucional, sentencia C-564 de 1996) que “obliga al contribuyente a tomar como base unos ingresos presuntos cuando la renta líquida gravable antes de fijar el gravamen, resulta ser inferior a la utilidad que según la disposición legal de carácter tributario, debió obtener el sujeto durante el respectivo periodo gravable” (Ibíd.). Al estarse analizando el régimen del impuesto de la renta se concluyó que “el hecho de que la propiedad inmueble haga parte de los activos del contribuyente que se toma en cuenta para determinar el impuesto a la renta, no equivale a que la renta presuntiva se constituya en un gravamen sobre la misma (Ibíd.). Se concluyó que

las normas demandadas sobre el impuesto de renta no desconocían lo preceptuado por el artículo 317 de la Carta.

(ii) En la sentencia C-238 de 1997 igualmente se analizaron normas relacionadas con el mecanismo de la renta presuntiva, alternativo para determinar el impuesto de renta. El fallo reitera las consideraciones de la Sentencia C-275 de 1996 y C-564 de 1996 concluyendo que “esta Corporación ya definió (...) que la presunción de rentabilidad del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, no vulnera la prohibición constitucional expresada en el artículo 317 de la Carta, aun cuando para determinar dichos patrimonios se haya tenido en cuenta el valor de activos inmobiliarios. Lo anterior por cuanto que lo que se grava con el impuesto de renta es siempre la renta, aunque sea presunta, y aun cuando para determinarla se parta del valor de activos patrimoniales que pueden ser bienes inmuebles, lo cual encuentra su fundamento en la función social que se impone a la propiedad en nuestro país” (Corte Constitucional, sentencia C-238 de 1997). Más aun, claramente establece que “hace ver la Corte que los conceptos de base gravable en el impuesto de renta, de patrimonio y de activos inmobiliarios son bien distintos. A pesar de que la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es, para el caso en el que se liquide por el sistema de renta presuntiva, la magnitud o el valor de esta renta presuntiva obtenida a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, no se sigue de ello que la base gravable del impuesto sea el patrimonio, ni tampoco los activos inmobiliarios que puedan conformarlo” (Ibíd.). También se señaló que “por cuanto no es posible confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz” (ibíd.).

En la Sentencia 876 de 2002 se determinó, respecto de los precedentes jurisprudenciales anteriormente descritos:

“En este sentido de la misma manera que de acuerdo con la jurisprudencia a que ya se hizo referencia en las dichas consideraciones preliminares de esta providencia ni la Constitución

ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan de parámetro o referente del impuesto de renta, nada impide que los mismos bienes sirvan para determinar el patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002” (Corte Constitucional, sentencia C-876 de 2002)

Se introdujo además la tesis según la cual “el patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman” (Ibíd.), tratándolo de diferenciar de la propiedad inmueble a pesar de reconocer que es uno de sus componentes. Se planteó también la diferenciación entre el impuesto para preservar la seguridad democrática y el impuesto predial; resaltan las siguientes diferencias de la comparación:

(i) El sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado, en tanto que en el del impuesto para preservar la seguridad democrática es determinado.

(ii) La base gravable del impuesto predial no permite deducciones mientras el impuesto para preservar la seguridad democrática si las permite.

(iii) El impuesto predial se basa en la ocupación que del espacio público hace el bien, mientras que los inmuebles integran el patrimonio fiscal, porque están en capacidad de generar aprovechamiento económico, que se presume, pero puede ser desvirtuado (Corte Constitucional, sentencia C-711 de 2001).

(iv) La dejación del bien solventa la deuda por impuesto predial, pero no la del impuesto para preservar la seguridad democrática.

Entonces encontramos que la interpretación de la Corte y la determinación de la regla de su decisión principalmente se fundamentaron en providencias relacionadas con la imposición sobre renta. De ello resulta que los antecedentes interpretativos que se tuvieron en cuenta para la Sentencia C-876 de 2002 se referían a un hecho indicador de capacidad contributiva, completamente diferente al que orienta la imposición patrimonial. Los gravámenes

como el impuesto sobre la renta persiguen el rendimiento, la utilidad o el rendimiento que puede provenir del capital o del trabajo, fenómeno completamente diferente a la pertenencia de un patrimonio o el ejercicio de la propiedad sobre un determinado bien. Como bien destaco la Corte, la propiedad no puede confundirse como objeto de imposición, con los rendimientos que a partir de ella obtenga el titular del patrimonio.

En razón de lo anterior, el uso de las reglas avanzadas por la Corte Constitucional para explicar la imposibilidad lógica de que tributos relacionados con la valorización de un bien, la percepción de rentas o la obtención de beneficios por las transacciones realizadas sobre bienes – expresiones de renta o ganancia -, desconozcan el artículo 317, para entonces aplicarlo a la situación de la imposición patrimonial, es equivocado. Los grandes esfuerzos de la Corte que las sentencias de 1996 y 1997 se enfocaron en demostrar que las disposiciones demandadas en ese entonces no se afectaban por el mandato constitucional, debido a que no podían referirse a la propiedad inmueble debido a que perseguían solo rendimientos. Ello debe demostrar que debe hacerse una marcada distinción conceptual entre gravámenes impuestos sobre la renta de aquellos que recaen sobre la propiedad, pero no que cualquier cosa que no constituya estrictamente propiedad inmueble puede ser gravado por entidades diferentes a los municipios.

Entonces claramente desde el punto de vista de los tributos debe hacerse distinción entre los gravámenes que afectan las rentas y los que se refieren al ejercicio del derecho de propiedad. Si bien ambos son indicativos de una capacidad contributiva, son separables y distinguibles. Una cosa es el beneficio (rendimiento) y otra el capital (stock) a partir del cual se origina. Tal diferenciación permite concluir que cuando se grava la utilidad en la venta de un inmueble, su plusvalía o los rendimientos resultantes de su explotación, no se está recayendo sobre el bien mismo o su tenencia o pertenencia, sino sobre los beneficios obtenidos del mismo. Por ende, los tributos que se estructuran a partir de dichos hechos generadores no pueden contradecir lo dispuesto en el artículo 317 de la Constitución. Por otro lado, existen tributos que son indiferentes a la utilidad en la explotación del bien, enfocándose en su pertenencia. Recaen entonces únicamente en el fenómeno de la propiedad. Estas dos

circunstancias que dan origen al gravamen se fundamentan en dos fuentes de riqueza distintas, que, aunque pueden ser gravadas coetáneamente, no se confunden ni generan imposición repetida: de un lado está el gravamen sobre el flujo generado, utilidad o renta, y de otro lado, aplica frente al stock poseído, la tenencia o pertenencia de una propiedad o patrimonio.

Siendo los fenómenos jurídicos a la imposición sobre la renta y sobre las propiedades diferentes e inconfundibles, similarmente las reglas jurisprudenciales creadas para los mismos no pueden ser aplicadas sin distinción para explicar fenómenos diferentes. Entonces, es inconducente explicar la compatibilidad de los gravámenes sobre el patrimonio con la reserva de imposición sobre la propiedad inmueble en favor de los municipios, fundamentándose en un conjunto de reglas jurisprudenciales que señalaban que el gravamen sobre la renta no se oponía al artículo 317 superior. La diferencia de la base de las instituciones jurídicas impedía extender las reglas a situaciones que no podrían incorporarse en el presupuesto de hecho de la jurisprudencia Constitucional.

Empezamos a evidenciar la contradicción en la que habría incurrido la Corte en la sentencia 876 de 2002, debido a que la totalidad del fundamento normativo considerado para la definición de la regla, según la cual la imposición extraordinaria y temporal para preservar la seguridad democrática no contravendría lo establecido en el artículo 317 de la Carta, no podía aplicarse a lo analizado. Tal situación no solo revela una imprecisión desde el punto de vista teórico sino también tiene grave repercusión de grado constitucional, pues mediante aplicación equivocada del precedente se terminó recortando el alcance de la garantía consagrada en favor de los municipios y, se amenazó el ejercicio de una verdadera autonomía fiscal por parte de dichas entidades territoriales.

Sumando a lo anterior, la Sentencia 876 de 2002 elaboro un concepto de patrimonio que resta eficacia a la reserva constitucional del artículo 317 de la Constitución. La providencia defendió la idea de patrimonio como “concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman” (Corte Constitucional, sentencia C-876 de 2002), para radicalmente

distinguirlo de la propiedad que se ejerce sobre los bienes que lo componen. Se eludió la realidad económica subyacente trascendental en el ámbito tributario. Se ignoró el hecho de que el patrimonio tributario se construyó como concepto material, eminentemente económico, que muestra una fuente de riqueza forzosamente asociada a la propiedad de los bienes que la componen, que no necesariamente coincide con el concepto específicamente desarrollado para otras ramas de derecho. El gravamen de un patrimonio total o parcialmente compuesto de bienes inmuebles, de manera directa y específica grava los inmuebles de los que una persona es propietaria.

Los impuestos como el creado para preservar la seguridad democrática se crearon para gravar una capacidad contributiva basada en la propiedad, ejercida sobre uno o varios bienes o derechos, capaces de reportar beneficios para el contribuyente titular de estos. Tal finalidad económica coincide con el objetivo de un impuesto como el predial: la titularidad sobre unos bienes inmuebles, que se presumen productivos, denota una capacidad económica que puede dar origen a una contribución. En el caso de la imposición patrimonial, esta puede recaer sobre varias clases de activos tangibles e intangibles, todos los cuales se poseen así estén incluidos en una agrupación denominada patrimonio. Desde una perspectiva práctica, poco cambia si el patrimonio adquiere una entidad diferenciable jurídicamente de los bienes que lo componen a nivel civil o comercial debido a que lo relevante económica y tributariamente es la agrupación de las propiedades, no el cambio de naturaleza hacia la universalidad. Lo fundamental del gravamen patrimonial es que “grava la propiedad al completo entre la que tiene cabida y un peso específico muy relevante, el patrimonio inmobiliario” (Fayos Cobos, Cristino, Cascante Serrano, Ekaitz, “El encaje constitucional de los tributos que gravan la propiedad inmobiliaria: el IBI y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”, del libro *Fundamentos y Límites Constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Fayos Cobos, Cristino, Alonso Madrigal Cristino (Dirs.), Thomson Reuters Aranzandi, Pamplona, 2021, p. 90.), sin recaer sobre una realidad diferente a la propiedad misma, como lo enfatiza la Sentencia C-876 de 2002.

El patrimonio tributario privilegia su enfoque como hecho económico, pues se busca determinar una situación susceptible de ser objeto de imposición, a saber, un indicador de capacidad contributiva. Entonces lleva la idea de propiedad al completo que el de la creación de una institución ajena al concepto de propiedad. La razón de ello es que el centro de la clasificación está en la posibilidad de explotación económica, lo que no se asocia a la conformación del patrimonio como una universalidad de cosas, sino de las relaciones, derechos y frutos de aquellas que lo componen, cuando se comportan como bienes productivos agrupados. En este sentido el concepto de “patrimonio bruto” del derecho tributario comprende: (i) derechos reales y personales, en cuanto sean susceptibles para la obtención de una renta; (ii) los bienes que se poseen, en el sentido de inclusión en el patrimonio, cuando son o pueden ser económicamente aprovechables en beneficio del contribuyente. Tales definiciones corresponden a categorías distintas a las del derecho civil o comercial, especialmente por tener como centro fenómenos económicos que muestran la capacidad contributiva. Por otro lado, la posibilidad de generar una renta, o la importancia de ser aprovechable económicamente no son elementos esenciales de las definiciones jurídicas de patrimonio propias de otras ramas del derecho.

Si bien la Sentencia C-876 de 2002 acoge una definición de patrimonio muy jurídica, basada en el derecho civil, será válida desde una perspectiva teórica. Pero es equivocada desde la perspectiva del análisis constitucional de una norma tributaria, pues se abandonó el criterio de capacidad contributiva y la consideración económica se relegó a un segundo plano, privilegiando un enfoque que elude lo esencial del ámbito tributario. Tal situación lleva un impacto constitucionalmente relevante, pues la opción interpretativa de la Corte permite una disminución del entorno de protección de la reserva constitucional en favor de los municipios. La idea de patrimonio completamente ajeno al concepto de propiedad inmueble facilita la doble imposición abriendo la posibilidad de que entidades diferentes a los municipios la graven, pues hace distinción donde no hay lugar a hacerlo. Esto ocurre debido a que la realidad económica indica que tanto en la imposición patrimonial como en la imposición real existe solamente una fuente de riqueza gravable, pero la

sentencia genera una separación simplemente formal, que termina deteriorando el alcance de la garantía constitucional del artículo 317.

Debo agregar que el enfoque adecuado es reconocer que el concepto de patrimonio en el ámbito tributario apunta a definir un conjunto que recoge las propiedades y las agrupa, sin cambiar su naturaleza o crear una entidad jurídica diferenciable. El patrimonio está compuesto por un conjunto con otros elementos además de la propiedad inmueble. Así, “siendo el ámbito de aplicación del [impuesto al patrimonio] más amplio que el del [impuesto predial], puesto que abarca todo el patrimonio del sujeto, incluido el inmobiliario, parece incuestionable que ese patrimonio inmobiliario queda gravado por ambos impuestos. Por lo tanto, al menos parcialmente nos referimos a la porción inmobiliaria claro – hay una doble tributación por el mismo hecho, dado que coinciden los objetos imposables” (Fayos Cobos, Cristino, Cascante Serrano, Ekaitz, Op. Cit., p. 93).

Resumiendo, la definición de patrimonio optada por la Corte en la Sentencia C-876 de 2002, que busca distinguirlo radicalmente del concepto de propiedad inmueble en razón a que constituye “una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen”, desconoce que al derecho tributario es la revelación de un hecho económico revelador de capacidad contributiva, que coincide tanto en la propiedad que se ejerce sobre inmuebles como en la posesión de un patrimonio. Ambas situaciones revelan la misma fuente de riqueza – la posibilidad de generación de rentas y de ser aprovechables unos bienes en favor del contribuyente, pero que, debido a la distinción que hace la Corte, permite la imposición de diferentes formas, de manera repetitiva, siendo lo más grave, por sujetos distintos a los municipios, debilitando tanto la reserva del artículo 317 como la prohibición constitucional a la doble imposición. (ver Nadal Benavent, Guillem; Soler González Bárbara, “Los límites a la imposición patrimonial de las comunidades autónomas”, del libro Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial, Fayos Cobos, Cristino, Alonso Madrigal, Cristino (Dirs.), Thomson Reuters Arazandi, Pamplona, 2021, pp. 243 y ss).

Además, la comparación que se hace en la sentencia entre los impuestos prediales y el establecido para preservar la seguridad democrática, sin bien demuestra que son diferentes en diseño y concepción, no logra acreditar que el hecho económico gravado es diferente. Los aspectos que se resaltan en la providencia como la diferencia en el sujeto pasivo, que se permitan deducciones o no, la causa de imposición o el límite en el valor del tributo, no impiden el reconocimiento de que ambos impuestos tiene la potencialidad de recaer sobre la misma realidad económica, la propiedad inmueble. Entonces, resaltando las características del impuesto predial no basta para superar la violación constitucional. Tampoco es suficiente señalar que la Constitución no impide la existencia de tributos que tomen la propiedad inmueble como parámetros para su cuantificación, pues falla al dejar de lado el fenómeno económico sobre el que se instituyen. Desafortunadamente la sentencia dejó de explicar cómo la imposición patrimonial se refería a una realidad distinta de la propiedad o porque la Nación podía beneficiarse de un gravamen sobre un indicador de riqueza reservado a los municipios.

En resumen, considero que la Sentencia C-876 de 2002 se fundamentó en tres pilares argumentales que traen una mitigación inaceptable de la garantía constitucional que indica que “[s]olo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”. Con tal objetivo, (i) utilizo precedentes relacionados con gravámenes sobre las rentas y trasplantó sus reglas a un debate de gravámenes sobre la propiedad, desconociendo que la razón para permitir la coexistencia con los primeros es que no recaen directamente sobre la misma fuente de riqueza. Se desconoció que el fundamento de la exequibilidad en el caso de gravámenes sobre la renta consiste en reconocer que solo impactan los rendimientos y no la propiedad misma; (ii) definió el patrimonio desde una perspectiva ajena al objeto y finalidades del derecho tributario. Que ve en la realidad económica subyacente la esencia de la categoría. Introdujo una diferencia que elude el elemento fundamental del patrimonio tributario, que ubica la capacidad contributiva en un cumulo de propiedades, no en el surgimiento de una realidad económica diferenciada del fenómeno de la propiedad; (iii) justifico la existencia de un objeto de gravamen distinto diferenciando esquemas tributarios si reparar en que, a pesar de divergencias instrumentales, lo fundamental era que perseguían la misma fuente

de riqueza. Estas circunstancias dieron lugar a una interpretación restrictiva y limitada de la reserva en favor de los municipios, que culminó en arrebatarles una de las pocas materias impositivas que se exclusivamente se les reservó en la Constitución de 1991. Entonces la Nación logró invadir el espacio tributario de la propiedad inmueble y extraer unos beneficios que corresponderían en su totalidad a los municipios. Se afectó la autonomía territorial al eliminar la exclusividad sobre una importante fuente de ingreso y financiación de las competencias asignadas por la Constitución a los entes territoriales.

No sobra recalcar que la autonomía territorial supone contar con los recursos necesarios para sufragar los costos de desarrollo de las funciones que la Constitución asigna a las entidades territoriales, y por ello, está prohibido instituir reglas o interpretaciones que limiten la autonomía de los municipios, al punto de que la gestión de sus propios intereses perviva solamente desde una perspectiva formal o solamente nominal. Con la sentencia C-876 de 2002 la reserva amplia del artículo 317 de la Carta queda reducida al concepto de “impuesto predial”, pues desde la perspectiva de la sentencia prácticamente sería el único tributo que llena ese criterio limitado de gravamen a la propiedad inmueble que defiende la providencia. Cualquier otro gravamen que persiga la propiedad mediante otros esquemas no encontraría límite constitucional, pues simplemente con un cambio de nombre y una apariencia en la configuración del hecho y a base gravable, se lograría eludir una restricción fundamental, exclusiva y excluyente de los municipios, que ha quedado reducida a su mínima expresión luego de la interpretación de la Corte de las normas de emergencia.

El segundo momento jurisprudencial en este debate se da con ocasión de la sentencia C-990 de 2004, con la que se analizó, por segunda oportunidad la compatibilidad de un impuesto al patrimonio con la reserva constitucional de los gravámenes a la propiedad inmueble en favor de los municipios. Fundamentalmente la decisión se basó en lo señalado por la Corte en la sentencia C-876 de 2002. Profundizó en los tres elementos que deterioran y limitan la garantía constitucional: (i) reitero la equivocada utilización de precedentes relacionados con gravámenes sobre las rentas y válido el trasplante de las mismas hacia el debate sobre impuestos sobre la

propiedad; (ii) recurrió a la diferenciación del patrimonio del fenómeno económico de la propiedad y su explotación, diferencia opuesta a las finalidades del derecho tributario; (iii) concluyo que el impuesto al patrimonio gravaba un fenómeno distinto a la propiedad inmueble, desconociendo que propiedad y patrimonio, en el contexto relevante para la imposición, se refieren a la misma fuente de riqueza. Al retomar las mismas bases para su decisión profundizo en su impacto sobre el artículo 317 de la Carta, nuevamente reduciendo los alcances de la reserva en favor de los municipios. Reiterando lo ya indicado, ello afecta gravemente a las entidades territoriales y a sus finanzas, pues no solamente permite el doble gravamen sobre el fenómeno de la propiedad inmueble sino que abre además la posibilidad de que otras entidades, como la Nación, graven la propiedad inmueble aprovechando una distinción formal que lejos de determinar el alcance de la garantía constitucional, termine por reducirla hasta tornarla simplemente a nominal.

Adicionalmente, los elementos que enfatizo la sentencia C-990 de 2004 refuerzan una interpretación limitante y contraria a la maximización del concepto de autonomía territorial de la reserva constitucional del artículo 317. Se profundiza en el concepto según la cual cuando la Constitución establece que “[s]olo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble, únicamente se refiere a un gravamen directo y específico sobre aquella, desconociendo que la realidad económica del ejercicio de la propiedad sobre un inmueble es más amplia, admitiendo otras tipologías tributarias diferentes de la imposición del predial. Reiteramos que no solo por el hecho de denominarse diferente o utilizar conceptos englobantes de la propiedad, se deja de perseguir la fuente de riqueza que se reservó constitucionalmente a los municipios.

### 3. La visión correcta es reservar a los municipios el gravamen a la propiedad inmueble, por ende, se necesita un modificar el precedente

Indudablemente, el gravamen sobre la propiedad inmueble asignado a los municipios por la Carta es amplio e incondicionado. Ello corresponde no solo al texto del artículo 317 sino al espíritu del Constituyente, pues, al crear la protección buscaba la maximización de la autonomía fiscal territorial mas no simplemente la

transferencia de la imposición predial a los municipios. Encontramos que el reconocimiento de la propiedad inmueble como fuente de tributos para los municipios fue fundamental para financiar el esquema de autonomía de la Constitución de 1991, y dentro del mismo marco, el establecimiento del municipio como entidad territorial fundamental es el esquema de descentralización. Debemos recordar que durante el debate Constituyente la incondicionada asignación en favor de los municipios sufrió dos disminuciones – la correspondiente a los tributos de valorización y la destinada a la financiación de las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente – quedando explícitas en el texto de la Carta y no deterioraron la radical importancia de la reserva en el logro del ideal de la autonomía. Resaltamos entonces que ni del texto Constitucional aprobado ni de sus antecedentes se puede concluir que la disposición constitucional buscara una asignación reducida a un mínimo, como parece entenderlo actualmente la Corte. Tal realidad es desconocida en el precedente establecido en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, hecho que debe ser determinante para emprender un cambio de la jurisprudencia en esta materia. Solo a través del mismo la prescripción del artículo 317 y la autonomía fiscal territorial que se busca tendrán el alcance que desde un principio debiere tener.

Lo Corte podría comenzar por reconocer que la reserva del artículo 317 no se agota con la figura del impuesto predial. Podría también reafirmar que las únicas excepciones a la titularidad de los municipios sobre los gravámenes a la propiedad inmueble son aquellas expresamente definidas en el artículo 317 de la Carta, las contribuciones por valorización y las destinadas a entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables. Indicar también que la distinción entre “propiedad inmueble” y “propiedad inmueble agrupada en patrimonio”, que constituye la llave de la puerta para el gravamen de rango nacional, es inadecuado en el contexto tributario e incompatible con la eficacia de las normas constitucionales en cuanto a la autonomía y finanzas de las entidades territoriales, por la razón anteriormente desarrollada.

Desde el punto de vista económico, el impuesto sobre un patrimonio formado total o parcialmente por bienes inmuebles, directa y

específicamente grava el bien inmueble del cual una persona es propietaria. Es importante reconocer dentro del ámbito tributario que el fenómeno del patrimonio es, en lo relevante, una agrupación o conjunto de bienes y derechos sobre los que se ejerce una propiedad, pero que lo que se grava no es la universalidad, por no constituir esta una real fuente de riqueza diferenciable de la propiedad. Es la relación del sujeto obligado con el bien con el bien de su propiedad es la que fundamenta la imposición de un gravamen, y permite que la entrada y salida de bienes de la base imponible, no de su entidad jurídica excluyente y solo aparentemente diferenciada. Se observara entonces con claridad que la reserva tributaria del artículo 317 de la Carta no debe ser limitada – por un supuesto peligro de incoherencia con otras disposiciones del texto constitucional – porque ninguno de los principios de la tributación o el esquema económico de la Constitución se anularía o distorsionaría al reconocer la capacidad contributiva que se revela a partir del ejercicio de la propiedad sobre los bienes inmuebles, este reservada a los municipios. El cambio de jurisprudencia que podría surgir a beneficiaria en mejor medida el desarrollo de la autonomía territorial y el reparto de competencias que la Constitución conlleva.

El arreglo jurisprudencial actual reduce a un mínimo el alcance de una garantía constitucional, ataca el objeto de descentralización contenido en la Constitución de 1991 y entorpece la implantación de un esquema de Estado que avance hacia la autonomía fiscal territorial. Debemos resaltar que la Corte Constitucional ha manifestado que el cambio de uno de sus precedentes es justificado cuando se demuestra que la jurisprudencia resulta errónea por ser contraria a los valores, objetivos, principios y derechos en los que se fundamenta el ordenamiento jurídico. Tal circunstancia ha sido acreditada en las secciones anteriores, en las que se argumenta que la regla fiscal introducida en la sentencia C-876 de 2002, retomada en la sentencia C-990 de 2004, ha reducido a su mínima expresión la garantía constitucional expresa en favor de los municipios, ha impactado negativamente la autonomía territorial al afectar la fuente de financiación para su funcionamiento, ha alterado el balance constitucional impositivo entre la Nación y los municipios, ha permitido la doble imposición sobre la misma fuente de riqueza, ha afectado la propiedad inmueble al permitir múltiples gravámenes

simultáneos, amenazando un escenario de confiscación, ha trastocado los derechos de los contribuyentes.

El cambio de precedente sobre la reserva exclusiva y excluyente en favor de los municipios del artículo 317 es urgente y conveniente pues “concurren razones sustantivas suficientes” (Corte Constitucional, sentencia C-634 de 2011) que acreditan los errores en que se basó la jurisprudencia anterior y que evidencian que “el arreglo jurisprudencial existente se muestra inaceptable” (Ibíd.), debido al impacto sistémico nocivo para la eficacia de la autonomía territorial. Es crucial que la Nación despeje el espacio tributario para asegurar a las entidades territoriales una fuente autónoma de ingreso que les permita financiar con efectividad la ejecución de sus funciones que se le reservan en la Constitución. No hay que tener temor al fortalecimiento de las finanzas territoriales ni a la descentralización real efectiva.

También es necesario modificar el precedente para estar enfocado en la realidad económica actual que subyace a la imposición patrimonial, para que haya transparencia en las fuentes de riqueza que se gravan. El cambio jurisprudencia permite abandonar una perspectiva eminentemente formalista y enfocarse en los efectos económicos de la imposición. Desde esta perspectiva se observara que la imposición patrimonial recae sobre una fuente de riqueza ubicada en la propiedad que debe ser reservada a los municipios. Un cambio en la interpretación de la Corte protegería en mayor medida la posición del contribuyente, pues evitaría la doble imposición que puede generarse al establecer diferenciaciones que no consultan la realidad económica que está detrás de la tributación, específicamente el hecho de que cuando se tiene en cuenta la propiedad inmueble y la misma propiedad incluida en el patrimonio, es la misma fuente de riqueza que termina afectada por el gravamen.

Para finalizar, debo indicar que un cambio en la jurisprudencia de la Corte en esta materia no generaría efectos tóxicos en el ordenamiento jurídico, ni perjudicaría la realización de otros valores o principios constitucionales, pues solo se restablecería una garantía constitucional para los municipios. Tanto desde el punto de vista constitucional de la autonomía territorial y el reparto de competencias entre la Nación y los municipios, como desde el lado

de los principios tributarios de la Constitución y los derechos del contribuyente, el cambio es necesario para una mejor realización del orden constitucional.

### III. Inconstitucionalidad parcial de la base gravable del impuesto al patrimonio cuando incluye inmuebles

Para el evento de que en este caso no se cumplieran los argumentos mínimos para un pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la constitucionalidad de la base gravable del impuesto al patrimonio establecida en el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, como tampoco para motivar un cambio de jurisprudencia en la materia, considero importante explicar las razones por las cuales las configuraciones normativas analizadas tienen la posibilidad de transgredir la garantía establecida en favor de los municipios por el artículo 317 de la Constitución.

Así, este tipo de configuraciones normativas muestran una infracción constitucional debido a que la base gravable de impuestos sobre patrimonio incluye inmuebles de la más variada índole, permitiendo su gravamen por la Nación. Estas configuraciones normativas se establecen mecanismos de depuración de la base, que son insuficientes al no permitir excluir toda la propiedad inmueble (Sentencia C-634 de 2011 - A manera de ejemplo, una medida reiterada de depuración como la exclusión de parte del valor de la casa o apartamento de habitación de estas bases gravables solo permite la exclusión de algunos bienes o parte de su valor, afectando con ello el “principio de equidad (art. 363 C.P. y [el] derecho reconocido de todos los colombianos a una vivienda digna (art. 51 C.P.)”

Para entender con mejor claridad la inconstitucionalidad de este tipo de configuraciones normativas, recorro a un ejemplo sencillo de un contribuyente del impuesto sobre la renta, cuyo patrimonio bruto lo constituye un solo bien inmueble – una lote de valor de \$3,100,665,000 pesos - Tal contribuyente será sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, pues es persona natural y está obligada en materia de renta. Supongamos que el hecho generador del gravamen patrimonial se cumplió, pues para un momento dado, el valor de su patrimonio líquido resultaba superior al establecido por el

Legislador. El sujeto del ejemplo no tiene deudas, el valor del lote sin deuda hipotecaria es igual al de su patrimonio líquido. Aunque el lote es el único bien de este contribuyente, no podrá excluirlo de la base gravable pues no es ni casa ni apartamento, y tampoco corresponde a su lugar de habitación. El contribuyente está obligado a pagar el tributo nacional simplemente por ser propietario de su único inmueble, y también deberá pagar impuesto predial en el municipio de ubicación de su lote, esta vez en favor del municipio, entidad territorial. Claramente en este evento coinciden absolutamente una imposición nacional y otra territorial, sobre el mismo inmueble y los derechos que sobre el lote ejerce el contribuyente.

Debe ser evidente que la única fuente de riqueza del contribuyente del ejemplo está representada en su ejercicio de la propiedad sobre un lote, que a la vez representa su patrimonio, que resulta simultánea y repetidamente gravado por la Nación y el municipio. La capacidad contributiva del sujeto está representada en una única situación – su propiedad sobre el inmueble –, y a pesar de representar aquello una sola realidad, se permite el gravamen nacional. En este caso es imposible concordar la reserva establecida en el artículo 317 de la Carta, con un esquema tributario que permite que un mismo bien sea gravado, al mismo tiempo, por la Nación. Se evidencia el deterioro y la reducción inadmisibles de la garantía constitucional de la autonomía.

Entonces, al no contemplar la norma mecanismos idóneos para que las propiedades inmuebles sean totalmente excluidas de la base tributaria, la configuración de la base gravable solo resulta inconstitucional mientras se construya partiendo de un patrimonio bruto que incluya propiedades inmuebles.

## V. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4.

## VI. NOTIFICACIONES

El accionante recibirá notificaciones en:

Correo electrónico: camiloalvarez@hotmail.com

Dirección: Carrera 19B No. 85 – 54,  
Bogotá, D.C.

Teléfono: 3142398509

Del señor Juez,

  
CAMILO HERNANDO ALVAREZ BERNATE  
C.C. 19,219,009

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL  
DEPARTAMENTO DE BOGOTÁ

Por escrito fue presentado personalmente en  
la Secretaría General de la Corte Constitucional,  
por Camilo Hernandez Alvarez Bernate quien se  
identificó con la C.C. No. 19219009 de Bogotá  
/o Tarjeta Profesional No. \_\_\_\_\_

Bogotá D.C., 11 de enero de 2023

  
Firma

Recibo - Secretaría General

