COPIA DE CONSULTA · DOCUMENTO PÚBLICO OFICIAL

Sentencia C/521/19

Corte	Corte Constitucional
Tipo	Sentencia de constitucionalidad
Referencia	C/521/19
Expediente	—
Fecha	2020-01-01
Sala	Sala Plena
Magistrado ponente	CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Partes	el artículo 89 del Decreto 2737 de 1989, que determinaba como edad para adoptar los 25 años, lo que para el

Temas que titula la Corte Constitucional

- Concepto De Violacion En Demanda De Inconstitucionalidad
- Principios Constitucionales De Igualdad, Equidad Y Justicia Tributaria
- Principio De Progresividad Del Tributo Y Principio De Equidad Tributaria
- Tarifa Especial Sobre La Renta Para Dividendos O Participaciones

Resumen del caso (según la propia sentencia)

La Corte resolvió: : PRIMERO.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 por los cargos analizados en la presente demanda. Notifíquese, comuníquese y cúmplase. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO Presidenta CARLOS BERNAL PULIDO Magistrado DIANA FAJARDO RIVERA Magistrada LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ Magistrado ALEJANDRO LINARES CANTILLO Magistrado Con aclaración de voto ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO Magistrado CRISTINA PARDO SCHLESINGER Magistrada JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS Magistrado…

Texto completo

C-521-19 Sentencia C-521/19 DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD- Competencia de la Corte Constitucional CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD- Razones claras, ciertas, espec í ficas, pertinentes y suficientes PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD, EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA- Contenido y alcance PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- Fundamento en juicio de igualdad PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO- Contenido y alcance PRINCIPIO “ NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION ” - Pilar del Estado democr á tico PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO- Determinaci ó n de la capacidad contributiva de los sujetos PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO Y PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- Diferencia PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO- Puede hacerse efectivo en los impuestos directos e indirectos pero la forma de lograrlo es diferente PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO- Finalidad [L]a Corte Constitucional se ñ ala que el an á lisis en materia de progresividad debe establecer si el tributo o elemento (i) aporta al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si se desconoce el derecho al m í nimo vital y (iii) se configura una limitaci ó n irrazonable al principio REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-R é gimen cedular GRAVAMENES SOBRE DIVIDENDOS- Marco normativo PROYECTO DE LEY- Exposici ó n de motivos JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD- Etapas de su an á lisis y

modalidades del test de igualdad seg ú n el grado de intensidad TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA- Aplicaci ó n IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE- Sujetos pasivos DERECHO A LA IGUALDAD- Criterio de comparaci ó n o tertium comparationis TARIFA ESPECIAL SOBRE LA RENTA PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES- Exequibilidad As í , la Corte Constitucional encuentra que, si bien en virtud del principio de generalidad tributaria esta disposici ó n afecta potencialmente a todas las personas naturales residentes en el pa í s, existen diferencias importantes en las condiciones de depuraci ó n de la base gravable de las c é dulas tributarias comparadas, as í como en el origen de los ingresos que pertenecen a cada una de esas c é dulas, que no permiten compararlas como si se tratara de circunstancias id é nticas o mayormente similares, y por lo tanto, no es posible concluir que la diferencia de tarifas aplicables a cada una de esas c é dulas constituya un trato que pueda resultar contrario al principio de igualdad IMPUESTO AL PATRIMONIO- Naturaleza IMPUESTO AL PATRIMONIO- Desarrollo normativo PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO- Se predica en general de todo el sistema tributario, y no de los impuestos espec í ficos en particular La Corte recuerda que en su jurisprudencia constante se ha sostenido que la progresividad de un impuesto no se analiza aisladamente sino a partir de sus efectos frente al sistema tributario en su conjunto.

Esto resulta particularmente relevante frente al impuesto al patrimonio pues, justamente, dado que se trata de un impuesto aplicable a las personas que poseen los patrimonios m á s altos de Colombia, uno de los pa í ses m á s desiguales del mundo, los efectos progresivos en cuanto a redistribuci ó n de la riqueza resultan indiscutible IMPUESTO AL PATRIMONIO- Contenido La Corte Constitucional considera que la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio establecida por el art í culo 38 de la Ley 1943 de 2018, es una medida razonable, adecuada y proporcional frente al principio de progresividad, por cuanto, para lograr un mayor recaudo tributario (finalidad de la Ley 1943 de 2018) y hacerlo de forma eficiente, establece una tarifa simplificada del 1% para el impuesto al patrimonio de las personas naturales y las sucesiones il í quidas que supera los cinco mil millones de pesos. De esta forma, y habida cuenta de que la medida afecta a quienes cuentan con los patrimonios m á s altos del pa í s, generando ingresos necesarios para balancear el presupuesto del Estado y contribuir al redistribuci ó n de la riqueza, y que la tarifa fija simplifica el recaudo y contribuye a evitar la evasi ó n, la Corte Constitucional encuentra que el legislador actu ó dentro de su amplio margen de configuraci ó n en materia legislativa y no atent ó contra el principio de progresividad en materia tributaria PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- Dimensi ó n horizontal y vertical EQUIDAD TRIBUTARIA- Finalidad JUICIO DE IGUALDAD- Criterio de diferenciaci ó n Por lo tanto, el criterio de diferenciaci ó n aplicable entre las personas naturales es el de contar con un patrimonio superior a cinco mil millones, sin que ello evidencie ning ú n tipo de actuaci ó n arbitraria por parte del legislador, pues se trata de un patrimonio sumamente alto y la cifra de cinco mil millones ya hab í a sido utilizada con anterioridad, espec í ficamente en la Ley 1739 de 2014 para aplicar la tasa m á s alta de tributaci ó n respecto de un impuesto de similares caracter í sticas.

La marcada diferencia que se produce entre quienes tienen un patrimonio superior a la base gravable establecida para este tributo y el resto de las personas naturales en el pa í s, es un criterio suficientemente razonable de distinci ó n entre los sujetos, por lo que no es pertinente continuar con el test de igualdad, pues no se trata de sujetos en id é nticas caracter í sticas PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- No vulneraci ó n Referencia:

Expediente D-13124 Demanda de inconstitucionalidad contra 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 " en su totalidad y subsidiariamente contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la misma.

Magistrada Ponente: CRISTINA PARDO SCHLESINGER Bogotá, D.C., cinco (5) de noviembre 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 En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad los ciudadanos Jesús Enrique Pérez González-Rubio y Felipe Zuluaga Gutiérrez demandan la inexequibilidad de la totalidad 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 ", y subsidiariamente, la de los artículos 27, 36, 37 y 38. La demanda fue radicada en el expediente D-13124 .

II. NORMA DEMANDADA Dada la extensión de la Ley 1943 de 2018, la Sala se remite al Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018 para efectos del examen completo de la norma y a continuación se transcriben únicamente los artículos puntualmente demandados:

"LEY 1943 DE 2018 (diciembre 28) PODER PÚBLICO — RAMA LEGISLATIVA 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 27. Modifíquense el artículo 242 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 242 . Participaciones tarifa especial recibidas por para dividendos o personas naturales residentes.

Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49 , estarán sujetos a la tarifa señalada en el artículo 240 , según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre la renta de que trata este artículo será retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

La retención en la fuente del artículo 242-1 del Estatuto Tributario será descontable para el accionista persona natural residente. En estos casos el impuesto sobre la renta se reduciría en el valor de la retención en la fuente trasladada al accionista persona natural residente.

ARTÍCULO 36. Modifíquese el artículo 294-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 294-2 . Hecho generador. El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al 1 de enero del año 2019, cuyo valor sea igual o superior a cinco mil ($5.000) millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de patrimonio es equivalente al patrimonio líquido, calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente persona natural poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

ARTÍCULO 37. Modifíquese el artículo 295-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 295-2 . Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras poseído a 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 menos las deudas a cargo de los mismos vigentes en esas mismas fechas, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 para las personas naturales, las sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras, los siguientes bienes:

1. En el caso de las personas naturales, las primeras 13.500 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.

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

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

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

PARÁGRAFO 3. 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 o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte.

ARTÍCULO 38. Modifíquese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 296-2 . Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del 1% por cada año, del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto".

III. LA DEMANDA 1. En su demanda, los accionantes dividen sus pretensiones de la siguiente forma. En primer lugar, sostienen que la Ley de Financiamiento es inconstitucional en su integridad, esto por cuanto se trataría en realidad de una reforma tributaria y no realmente de una ley de financiamiento de gastos, al tenor de lo que establece la Constitución.

[1] Este cargo fue inadmitido por auto del 22 de marzo de 2019 por carecer de una argumentación pertinente y suficiente. Los accionantes decidieron no presentar corrección a su demanda en cuanto al cargo referido, por lo que el mismo fue rechazado finalmente.

2. En cuanto a los artículos subsidiariamente demandados, la impugnación se dirige contra varios grupos de ellos. Inicialmente, la demanda ataca los artículos 36 a 38 que contemplan el hecho generador, la tarifa y el hecho gravable, del impuesto sobre el patrimonio. Al respecto los demandantes presentan cuatro cargos distintos.

2.1. En primer lugar, sostienen que el impuesto al patrimonio violenta el principio de progresividad. Explican que el artículo 38 de la Ley 1943 de 2018 establece una tarifa igual al 1% para todos los patrimonios superiores a $5.000 millones independientemente de su monto, lo cual resultaría acorde con la proporcionalidad, pero desatiende el mandato de la Constitución, que en su artículo 363 exige en la materia la aplicación del principio de progresividad, que en estos casos significa tasas que varíen conforme el objeto del impuesto sea mayor.

2.2. En segundo lugar, sostienen que el impuesto vulnera el principio de igualdad y equidad tributaria consagrados en los artículos 95 y 363 de la Carta Política desde tres perspectivas:

(i) se refiere en primer lugar a la base gravable, de $5.000 millones, que según el actor resulta inequitativa por cuanto “no se aplica a cantidades marginales del patrimonio, por ejemplo, de $5.000 millones en adelante, sino a la totalidad del mismo, ya que esta aclaración no es hecha por la ley”.

En ese sentido, la inequidad se produciría entre quienes poseen un patrimonio cercano al límite y están exentos y aquellos que igualan o apenas superan la cifra de patrimonio y que por ese hecho se ven obligados a pagar la totalidad del impuesto . (ii) También por cuanto “ las personas naturales quedan como sujetos pasivos del impuesto, pues la norma exonera a las personas jurídicas, lo que lo vuelve, adicionalmente, discriminatorio, y por ello violatorio también del principio de igualdad consagrado en varios artículos de la Constitución".

(iii) Finalmente, argumentan que también es inequitativo el impuesto sobre el patrimonio porque los ingresos que genera el patrimonio ya fueron gravados con otros impuestos (prediales, impuesto de vehículos, impuestos sobre acciones, etc.) e incluso, sus rendimientos y rentas producidas habrían sido objeto del impuesto sobre la renta, por lo que habría una doble tributación en perjuicio del patrimonio del contribuyente.

[2] 2.3. Por otro lado, argumenta la demanda que el impuesto al patrimonio así establecido constituye una forma de confiscación y extinción de la propiedad privada, que vulnera con ello los artículos 34 y 58 de la Carta Política. Esto por dos razones, (i) porque no se trata de una medida excepcional para atender una necesidad imprevista, sino que con esta ley se prorroga el tributo por tres años más, lo que confirma su carácter de permanente pues viene ininterrumpidamente desde el año 2002;

(ii) porque se dirige a disminuir el patrimonio, que es lo que resta de los ingresos, después de pagar los impuestos y los gastos de cada hogar.

[3] 2.4. Finalmente acusan a los artículos 36 a 38 de la Ley 1943 de 2018 de violar el derecho a la libre empresa y a la iniciativa privada consagrados en el artículo 333 de la Carta Política. Al respecto sostienen que no puede haber libertad para acometer actividad económica alguna y hacer uso de la iniciativa privada si no hay recursos con qué hacerlo, y el Estado cercena esa posibilidad vía impuesto al patrimonio. Concluyen que de nada sirve la libertad consagrada en este artículo 333, porque al atentar contra el patrimonio y la capacidad de ahorro e inversión de la clase media, se perjudica la posibilidad de crear empresa en el país.

3. Respecto de la impugnación subsidiaria del artículo 27 de la Ley 1943 de 2018, los accionantes sostienen los siguientes cargos: 3.1. En primer lugar, afirman que la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes carece de progresividad, tal como sucede con el impuesto al patrimonio. Explican al respecto que tiene una única tarifa del 15%, lo que a su parecer contraría el principio de progresividad. Al respecto, aluden a los mismos argumentos esgrimidos frente a los artículos 36 a 38 de la norma impugnada.

3.2. En segundo lugar, consideran que lo dispuesto en el artículo resulta inequitativo y por ello violatorio del artículo 363 de la Carta Política, por cuanto las personas que reciben ingresos de capital por concepto de dividendos pagan una tarifa inferior a quien recibe ingresos de trabajo y todos los demás ingresos de capital. Explican que los ingresos que los trabajadores reciben por el concepto de pagos laborales tienen una tarifa marginal que llega al 39%. Al igual que las demás rentas de capital que se pagan conforme a una tarifa que llega hasta el 39% según el artículo 26 de la Ley 1943 de 2018, mientras que los ingresos por concepto de dividendos y participaciones sólo pagan una tarifa única del 15%, sin ninguna justificación constitucional para ello.

IV. PRUEBAS E INTERVENCIONES A través del Auto del 09 de abril de 2019 se admitieron para su estudio los cargos contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 y se rechazó el cargo contra la integralidad de la ley, presentados en la demanda de la referencia. En el mismo auto, se comunicó la decisión a la Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; se ordenó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público que, en el plazo de diez (10) días hábiles luego de la notificación del presente auto, se sirviera informar a este despacho, por intermedio de la Secretaría General de la Corte Constitucional: (i) cuáles son las razones técnicas para que la tarifa del impuesto al patrimonio dispuesto en los artículos 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 sea fija y no progresiva; (ii) cuáles son las razones técnicas o de otro orden, que justifican que las personas jurídicas estén exentas del impuesto al patrimonio dispuesto en la misma norma, y cuál es el impacto fiscal estimado de dicha determinación; y, (iii) cuáles son las razones técnicas o de otro orden, para establecer, en el artículo 27 de la ley impugnada, la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes , como una tarifa fija e inferior a la tarifa máxima del impuesto a pagar por ingresos laborales; y cuál es el impacto económico estimado de dicha tarifa especial. Finalmente, se invitó a las siguientes entidades a intervenir en el proceso: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Asociación Colombiana de Ciudades Capitales, y a las universidades Nacional, Externado de Colombia, del Rosario, Sergio Arboleda, de los Andes, de Nariño, de Caldas, de Antioquia, del Norte, y Pedagógica y Tecnológica de Colombia sede Tunja.

1. Pruebas recaudadas Por medio del oficio OPC-113/19 de 25 de abril de 2019, se recibió en la Secretaría General de la Corte Constitucional documento suscrito por la delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Juanita Castro Romero, mediante el cual responde las preguntas formuladas en el auto que admitió la demanda y decretó las pruebas.

En el documento se transcriben y responden cada una de las preguntas formuladas por la Corte. A continuación, se resumen las respuestas enviadas:

(i) ¿Cuáles son las razones técnicas para que la tarifa del impuesto al patrimonio dispuesto en los artículos 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 sea fija y no progresiva? L a delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público explicó que la fijación de la tarifa, como elemento sustancial del tributo, es potestad de la amplia facultad de configuración del legislador, y que para el caso del impuesto dispuesto en los artículos señalados, éste estableció que era una tasa fija del 1% sobre el patrimonio para determinar el impuesto.

Afirmó que la progresividad del sistema tributario se fortalece con medidas tales como gravar patrimonios de personas naturales iguales o superiores a $5.000 millones de pesos, es decir, con mayor capacidad económica, como expresión de su capacidad contributiva. De esta manera, el impuesto del 1% va a ser pagado por aquel que mayor patrimonio tiene, lo que genera un importante recaudo como uno de los principales objetivos de la Ley de Financiamiento, sin que ello implique que la tarifa deje de ser progresiva por ser única o fija.

Al respecto indicó que el hecho de que la tarifa sea fija “(…) permite que la recolección de (sic) impuesto sea más simple y eficiente. En este sentido, para la administración tributaria la recaudación del impuesto resulta más óptima y

menos costosa, y se dificulta la evasión por parte de los contribuyentes. Una estructura más simple para el impuesto reduce los costos de fiscalización, y dificulta la evasión y elusión para los contribuyentes ”.

Recordó que la progresividad del sistema tributario se debe revisar en términos globales y no respecto de un tributo o elemento en particular, puesto que los diferentes impuestos son complementarios en la búsqueda de un sistema tributario progresivo, equitativo, eficiente, entre otros.

(ii) ¿Cuáles son las razones técnicas o de otro orden, que justifican que las personas jurídicas estén exentas del impuesto al patrimonio dispuesto en la misma norma, y cuál es el impacto fiscal estimado de dicha determinación? Adujo que es perjudicial para la economía gravar a las personas jurídicas con el impuesto al patrimonio toda vez que las empresas son los agentes económicos encargados de generar empleo, impulsar el crecimiento económico y realizar la mayor parte de la inversión, con lo que añadirles este impuesto podría calificarse como “ antitécnico ”, ya que castigaría la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial.

Señaló que la composición de los impuestos directos entre personas naturales y jurídicas es altamente desbalanceada en Colombia. Las personas jurídicas perciben una elevada tasa de tributación y agregar un impuesto al patrimonio se sumaría a los otros impuestos ya existentes, haciendo aún más elevada la carga sobre las empresas o personas jurídicas, lo que representaría un obstáculo para el crecimiento económico y reduciría la capacidad competitiva del aparato productivo colombiano. Eso no resultaría conforme con los objetivos tanto de la Ley de Financiamiento como de la anterior Ley 1819 de 2016, que es reactivar la economía mediante la reducción de cargas impositivas a las sociedades.

Afirmó que gravar el patrimonio de personas jurídicas no es coherente con el incentivo para la inversión extranjera, que está destinado a generar un mayor crecimiento económico, pues el impuesto al patrimonio de las personas jurídicas termina castigando la inversión en activos destinados a ampliar la producción.

Adujo que la finalidad de imponer el tributo solo a las personas naturales con patrimonios superiores a $5.000 millones de pesos es una medida legítima que responde a la búsqueda de la progresividad en el sistema tributario que persiguen los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, al asumir nuevas obligaciones y dinamizar la economía para redistribuir la carga tributaria que se concentraba en las sociedades.

Sobre el impacto de la medida, sostuvo que el costo fiscal estimado por excluir a las personas jurídicas del impuesto al patrimonio asciende a $7.5 billones. Agrega que para efectos del cálculo fueron seleccionados los declarantes personas jurídicas del impuesto sobre la renta que presentaron su declaración en el año gravable 2017 y cuyo patrimonio líquido declarado fuera igual o superior a $5.000 millones de pesos, el cual fue tomado como base gravable del impuesto. Se utilizó la tarifa del 1% para estimar el valor del impuesto al patrimonio de estos contribuyentes actualizada a precios del año 2018, dando como resultado un costo fiscal estimado de $7.5 billones por excluir a las personas jurídicas del impuesto al patrimonio.

(iii) ¿Cuáles son las razones técnicas o de otro orden para establecer, en el artículo 27 de la ley impugnada, la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes como una tarifa fija e inferior a la tarifa máxima del impuesto a pagar por ingresos laborales, y cuál es el impacto económico estimado de dicha tarifa especial? Aclaró que los dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes constituyen ingresos diferentes a los ingresos laborales o rentas de trabajo, con lo que no pueden ser equiparables ni comparables; cada ingreso debe analizarse por separado, así como la tarifa impositiva a establecerse para cada uno, con lo que no tiene sentido comparar la tarifa del impuesto por ingresos laborales y la establecida para los ingresos de dividendos o participaciones, pues son dos ingresos diferentes y reflejan capacidades contributivas distintas.

Indicó que la tarifa especial de dividendos provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional recibidas por personas naturales residentes, no se fijó en una

tarifa fija o única del 15% sino en dos tarifas marginales del 0% y 5%. De este modo, a mayor monto de dividendos se aplica una tarifa diferencial superior, pues (i) las personas que reciban dividendos hasta por 300 UVT (cerca de 10 millones para el año 2019) quedan exentos del pago del impuesto sobre la renta en lo correspondiente a la cédula de dividendos y (ii) quienes reciban dividendos por más de 300 UTV pagan el impuesto con una tarifa del 15%.

Agregó que las tarifas efectivas, en contraste a las nominales, toman en consideración las diferentes depuraciones, tales como las deducciones y rentas exentas; las personas que perciben rentas de trabajo contrario de quienes perciben rentas de capital, pueden depurar sus ingresos, con lo que las tarifas nominales para ingresos laborales son mayores a las efectivas, con lo que para las personas con ingresos mensuales menores a los $33 millones en promedio, la tarifa efectiva del impuesto por ingresos laborales es menor a 15%, es decir, menor que la tarifa para dividendos o participaciones.

Sobre el impacto fiscal de la medida, el valor estimado del recaudo adicional por la tarifa especial del 15% de dividendos y participaciones recibidos por personas naturales residentes, frente a lo establecido en el artículo 6 de la Ley 1819 de 2016 (régimen tarifario anterior) es de $452 mil millones.

2. Intervenciones Según comunicación de la Secretaría General de la Corte Constitucional, se recibieron dentro del término los siguientes escritos de intervención:

2.1. Presidencia de la República – Ministerio de Hacienda y Crédito Público Clara María González Zabala, Secretaria Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y Juanita Castro Romero delegada del Sr. Ministro de Hacienda y Crédito Público, suscriben conjuntamente la intervención en el proceso a nombre de las dos entidades.

En su escrito, inician por sostener que la demanda no cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad para formular un cargo concreto de inconstitucionalidad que permita a la Corte tomar una decisión de fondo sobre el asunto por lo que solicitan a la corporación que se declare inhibida para pronunciarse respecto de los cargos presentados en la impugnación. Al respecto, sostienen que: (i) se omitió la definición del término de comparación para adelantar el juicio de igualdad que intentan plantear y no señalan las razones objetivas por las que no se justifica constitucionalmente el tratamiento censurado. (ii) No cumple con los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia por cuanto las razones de la impugnación son “ vagas, indeterminadas y recaen sobre proposiciones deducidas equivocadamente por los actores ”.

En la segunda parte del escrito, las intervinientes defienden la exequibilidad de las normas demandadas. Al respecto, señalan que el legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa en la materia y respecto del cargo por vulneración del principio de progresividad frente a la tarifa del impuesto al patrimonio sostienen que respeta dicho principio por cuanto se aplica únicamente para quienes poseen un alto patrimonio. La progresividad debe analizarse de forma sistemática y, al ser complementario del impuesto de renta, este tributo resulta claramente progresivo pues afecta a las personas naturales con alta capacidad contributiva.

Soportan su argumento respecto de la potestad del legislador para establecer los elementos del tributo en las Sentencias C-1179 de 2001 y C-114 de 2003, para asegurar que “ la ausencia de escalas o rangos tarifarios no es per se inconstitucional ” sino que hace parte de la libertad de configuración legislativa, a lo que se suma el hecho de que una tarifa única permite que la recolección del impuesto sea más simple y eficiente, lo que minimiza los riesgos de evasión, lo que resulta coherente con el principio constitucional de eficiencia en materia tributaria consagrado en el artículo 363 superior.

En cuanto al cargo de inequidad frente a las personas jurídicas, las intervinientes sostienen que la imposición del tributo sobre el patrimonio de las personas jurídicas se sostiene en la amplia facultad de configuración del legislador, está justificada por las diferencias entre los sujetos y responde a las recomendaciones y estudios especializados sobre la

importancia de reducir la tributación a las personas jurídicas, como una política dirigida a incentivar la inversión y el crecimiento económico, lo que es un propósito constitucional legítimo y relevante.

Finalmente, sobre la vulneración de los principios de progresividad y equidad frente la tarifa del impuesto sobre los dividendos recibidos por personas naturales, explica que se trata nuevamente de una materia de amplio margen de configuración del legislador, además, señalan que " con el fin de garantizar la progresividad, el artículo 27 mantiene la estructura tarifaria marginal que consagraba la Ley 1819 de 2016, pero fijando ahora dos rangos de tarifas- no una única tarifa, como lo sostienen los actores-, de tal forma que, a mayor monto marginal de dividendos se aplica una tarifa diferencial superior ".

Sostienen además que los dividendos o participaciones constituyen ingresos diferentes y no equiparables a los ingresos laborales, pues reflejan capacidades contributivas distintas. Además, existe una diferencia entre tarifas nominales y efectivas.

En el caso de las rentas de capital la tarifa nominal es equivalente a la efectiva, mientras que las personas que reciben rentas de trabajo sí pueden depurar sus ingresos pues tienen deducciones y rentas exentas, de tal forma que las tarifas nominales para ingresos laborales son más altas que las tarifas efectivas.

Finalmente, indican que " la tarifa cuestionada resulta aplicable en los casos en que la sociedad ya tributó sobre las utilidades empresariales a la tarifa corporativa correspondiente, que actualmente asciende al 33% por lo que es lógico que el socio únicamente deba asumir un impuesto proporcional sobre los dividendos recibidos de cara con la tributación vista de manera integral ". De ahí también que los dividendos repartidos con cargo a utilidades que no tributaron en cabeza de la sociedad, distribuibles como gravados, tributen en cabeza del socio a la tarifa en que la hubiera tributado la sociedad, esto es al 33%.

2.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- Miryam Rojas Corredor, obrando en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, defiende en su intervención la constitucionalidad de los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018.

En ese sentido, con el fin de desvirtuar los argumentos formulados en la demanda, plantea que la norma demandada responde al deber de contribuir en el marco de los principios de justicia y equidad, pues la tarifa especial del 15% que fijó el artículo 27 de la ley de financiamiento para los dividendos o participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes, provenientes de distribución de utilidades que hubiesen sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, resulta aparentemente inferior a la del impuesto de las personas naturales que perciben ingresos de trabajo, pero ello obedece a la forma en que se determina la renta líquida gravable en el impuesto de renta; pues los primeros no pueden depurar sus ingresos, mientras que los segundos tienen ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, deducciones y rentas exentas, de ahí a que el impuesto sea mayor.

Sostiene que en efecto existe una marcada diferencia en la forma en la que determinan la renta líquida gravable las personas naturales que perciben rentas de trabajo del artículo 103 del estatuto tributario y quienes perciben rentas de capital por la distribución o transferencia de utilidades, aportes o acciones, es decir, dividendos o participaciones por ser socios, accionantes, comuneros, asociados de sociedades limitadas o asimiladas, esto debido a que las personas naturales con rentas de trabajo deben efectuar una depuración a su renta para el impuesto sobre esta, lo que incorpora aminoraciones de la rentra liquida gravable, sobre la cual se liquida el impuesto, que no tienen los de la segunda, es decir, quienes perciben ingresos por dividendos y participaciones, de forma que al establecer a una menor tarifa en impuesto sobre la renta para ellos del 15% hace más progresivo el sistema tributario, lo cual es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante, pues de trata de equilibrar las cargas públicas de las personas naturales.

Por otra parte, respecto al cargo presentado contra el artículo 27 advierte que “el legislador distinguió la tarifa diferencial que creó la Ley 1819 de 2016, que modificó la Ley 1943 de 2018 para los dividendos percibidos por las personas residentes, con una menor tarifa en el impuesto de renta para quienes son socios, accionistas, comuneros, asociados de sociedades limitadas o asimiladas, o accionistas de sociedades anónimas o asimiladas, pues resulta equitativo y acorde con el deber de contribuir en el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” [4] .

Ahora bien, respecto a la constitucionalidad de los artículos 36, 37 y 38 de la ley demandada, manifiesta que la fijación de la tarifa del 1% para el impuesto al patrimonio, como elemento sustancial del tributo, responde a los objetivos de la ley de financiamiento y a la potestad del legislador en un sistema tributario progresivo porque grava patrimonios de personas naturales en cuantías iguales o superiores a $5.000 millones de pesos, es decir, con mayor capacidad económica y poder adquisitivo, de manera que siempre va a pagar más el de mayor patrimonio, generando un importante recaudo que es uno de los objetivos de la ley de financiamiento.

Señala finalmente que excluir a las personas jurídicas del impuesto al patrimonio fue resultado de un claro diagnóstico presentado por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (CEET), y estudios económicos que recomiendan que el sistema tributario colombiano tiene que ser competitivo con los sistemas tributarios internacionales aglutinados en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), esto con el fin de incentivar la inversión extranjera, generar un mayor crecimiento económico y respetar el acuerdo de la OCDE. De la misma manera sostiene que esto hace más progresivo el sistema tributario, lo cual es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante, pues trata de equilibrar las cargas públicas.

2.3. Universidad del Rosario – Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario Como integrantes del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, Carlos Ariel Sánchez Torres y José Miguel Sanabria Arévalo, respectivamente, solicitan que se declare la constitucionalidad de la norma acusada, esbozando los siguientes argumentos:

En primer lugar, advierten que el análisis de progresividad de un tributo se debe realizar en todo su contexto. En este orden de ideas, el simple hecho de que un impuesto, por ejemplo, el impuesto sobre dividendos o participaciones plasme una tarifa proporcional para los sujetos pasivos del hecho generador del tributo per se no acarrea que el mismo sea inconstitucional. Por el contrario, explica que el establecimiento de tributos con tarifas proporcionales en muchos casos implica que el sistema fiscal de un Estado y la misma sociedad en su conjunto se vea beneficiada del mismo.

Manifiestan que, de cara al impuesto sobre los dividendos o participaciones, la progresividad de este tributo se ve reflejada en el hecho de que este impuesto, por un lado, respeta las reglas de distribución de utilidades no constitutivas de rentas ni ganancia ocasional contempladas en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, por lo que su imposición no sofoca como tal la capacidad contributiva de los contribuyentes de escasos recursos económicos. Por el contrario, busca perseguir las rentas derivadas de la distribución de utilidades de aquellas personas que obtienen ingresos elevados, lo cual refleja de lejos una progresividad de este tributo de cara al sistema fiscal colombiano al perseguir rentas obtenidas por los contribuyentes más pudientes.

Por otro lado, explicaron que el establecimiento de una tarifa proporcional o única del 15% no implica una transgresión a la progresividad del sistema tributario colombiano, pues en concordancia con lo expresado previamente, el sometimiento de rentas percibidas por personas naturales que aún superado el umbral de la distribución de utilidades no constitutivas de rentas ni ganancias ocasionales obtienen dividendos o participaciones superiores a 300 UVT, dan cuenta de la progresividad de este tributo en procurar la redistribución de la riqueza de los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

En segundo lugar, advirtieron que la Corte Constitucional también ha señalado que el principio de equidad, el cual se relaciona con el principio de progresividad, es un criterio que pondera la distribución de cargas y de los beneficios entre los contribuyentes con el fin de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados, según corresponda con la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del tributo en cuestión.

Por lo anterior, señalaron no le hayan la razón a los demandantes pues reiteran, que si se efectúa un análisis integral del impuesto demandado dentro de la integralidad del sistema tributario colombiano, la reducida tarifa que alegan los accionantes no violenta el principio de equidad tributaria, en la medida en que esta no crea ninguna carga excesiva en cabeza de accionistas o partícipes de sociedades o entidades comerciales que perciben utilidades derivadas del ejercicio fiscal del año contable. Por el contrario, genera un sistema de pesos y contrapesos frente aquellos ingresos originados que no configuran renta ni ganancia, pues grava con una tarifa del 15% aquellas utilidades que superen los 300 UVT. Por esto, más que generar una inequidad en el sistema tributario colombiano, el impuesto sobre los dividendos o participaciones apunta a que el mismo resulte más equitativo.

Concluyeron su intervención evidenciando que el impuesto sobre los dividendos o participaciones respeta la capacidad contributiva de los contribuyentes dentro de un esquema progresivo y equitativo, lo cual refleja a todas luces que es un tributo enmarcado dentro de los parámetros de justicia ordenado por la Constitución Política de Colombia.

V. CONCEPTO EMITIDO POR LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN El Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo Flórez, solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018, esbozando los siguientes argumentos:

En primer lugar, indicó que la Constitución Política de 1991 impone y garantiza la reserva legal en materia tributaria, para lo cual atribuye al legislador la función de establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente las parafiscales. Asimismo, refirió que los principios de equidad y progresividad dan forma al sistema tributario y operan como límite a la potestad impositiva del legislador jurídico facultado para determinar el hecho generador, la base gravable, la tarifa y los sujetos del impuesto. Señala que bajo este marco de principios que rigen el sistema tributario el legislador expidió la Ley 1943 de 2018.

Ahora bien, sobre el impuesto a los dividendos establecido en el artículo 27 de la ley demandada, los accionantes plantean que carece de progresividad al fijar una única tarifa del 15%. De otra parte, la inequidad la sustentan en que ese porcentaje es diferente e inferior a los que gravan los ingresos de trabajo o capital los cuales pueden alcanzar un 39% como tarifa.

Frente a esto consideró que en el diseño de este impuesto el legislador distinguió entre quienes perciben ingresos por rentas laborales o de capital y aquellos que perciben dividendos o participaciones como personas naturales, respetando así el principio de progresividad en materia tributaria, pues como se mencionó anteriormente, en virtud de este principio, esta tarifa del 15% grava únicamente a quienes perciben dividendos superiores a los 300 UVT ($10.281.000), porcentaje que tiene característica de ser marginal, es decir, solo se aplica al valor que resulte por encima de este monto.

Advirtió que este impuesto a los dividendos acata tanto la equidad como la progresividad tributaria, precisamente porque es una medida general que grava con la misma tarifa circunstancias similares, y porque determina como sujeto pasivo a quien percibe ingresos considerables derivados de la distribución de utilidades, rentas pasivas que evidencian una superior capacidad contributiva y que merecen una mayor presión fiscal.

En segundo lugar, respecto del impuesto al patrimonio, el interviniente manifiesta que como sucede con el impuesto a los dividendos, el impuesto al patrimonio no es inequitativo, ni regresivo, pues esa tarifa única del 1% fortalece la progresividad del sistema tributario, ya que al recaer sobre patrimonios iguales o superiores a $5.000 millones de pesos,

se dirige justamente a quienes tienen mayor poder adquisitivo y, en consecuencia, una mayor base gravable, de manera que deben tributar más que aquellas que reportan una menor base gravable.

Finalmente, resalta que el impuesto a los dividendos y el impuesto al patrimonio son medidas idóneas para alcanzar la finalidad trazada por el legislador la cual es establecer el equilibrio del presupuesto, pues no resultan desproporcionados, inequitativos, ni regresivos de cara a los cargos planteados por los accionantes, ni en la concepción general ni en la forma como fueron estructurados en la ley impugnada. Igualmente, aclara que tanto la equidad como la progresividad tributaria son principios que se predican del sistema y no de tributos aisladamente considerados, dado el impacto que ambos tienen en el mismo sistema tributario y el presupuesto colombiano.

Por todo lo anterior, concluye que la Ley 1943 de 2018 es constitucionalmente admisible toda vez que las medidas tomadas por el legislador no desconocen los principios de progresividad y equidad tributaria consagrados en la Constitución Política de 1991.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS 1. Competencia De antemano es necesario recordar que esta Corporación en Sentencia C-481 de 2019 declaró la inexequibilidad por vicios de forma de la Ley 1943 de 2018. En la misma sentencia, la Corte dispuso diferir los efectos de la declaratoria a partir del 1 de enero de 2020, de tal manera que, las normas actualmente demandadas están vigentes y producen efectos jurídicos.

En ese sentido, la Corte Constitucional es competente, de acuerdo con el artículo 241 ordinal 5º de la Constitución, para pronunciarse sobre la demanda presentada contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018, "

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

Algunos de los intervinientes (entre ellos la intervención conjunta de la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público) solicitan la declaratoria de inhibición de la Corte por considerar que la demanda no llena los requisitos sustantivos para ser estudiada de fondo por esta Corporación, en particular por cuanto consideran que los argumentos presentados no cumplen con la pertinencia y certeza requerida.

Al respecto, es necesario anotar que, de la demanda inicialmente presentada, mediante Auto del 22 de marzo de 2019 [5] , la Magistrada Sustanciadora decidió inadmitir los cargos que se presentaban contra la totalidad de la norma por violación del artículo 347 superior, por haberse tramitado como Ley de Financiamiento cuando en realidad, para el accionante, se trataba de una verdadera reforma tributaria, esto por cuanto el cargo carecía de la argumentación pertinente y suficiente requerida para su examen.

En el mismo auto se inadmitieron los cargos contra los artículos 36 a 38 de la Ley 1943 de 2018 que contemplan el impuesto al patrimonio, por atentar supuestamente contra la libertad de empresa al dirigirse contra el patrimonio con el que se realizan inversiones, y constituir una forma de confiscación por reducir paulatinamente el patrimonio de los ciudadanos, atentando con ello contra los artículos 34, 58, y 333 superiores. La Magistrada Sustanciadora encontró que existían falencias en cuanto a la pertinencia constitucional de los argumentos presentados, especialmente porque se fundamentaban en razonamientos subjetivos y versaban sobre posibles efectos indirectos de la aplicación de las normas, y no sobre una confrontación real y concreta entre las disposiciones atacadas y la Constitución.

Por estas razones, en el auto que admitió parcialmente la demanda se dio lugar a los demandantes para que, si así lo consideraran oportuno, corrigieran los errores señalados en la providencia, pero dado que los demandantes no presentaron escrito de subsanación de los cargos inadmitidos de su demanda en el término señalado , por Auto del 9 de abril de 2019 se rechazaron finalmente los mismos.

Ahora bien, en cuanto a los cargos presentados contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 de la Ley 1943 de 2018 por atentar contra los artículos 95 y 363 de la Carta Política, a partir del Auto del 22 de marzo de 2019, la Magistrada Sustanciadora encontró que cumplían con todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional para proceder al examen de la demanda.

En relación con la demanda ahora estudiada, la Corte concuerda con lo establecido en el auto que admitió finalmente los cargos. Al respecto, la Jurisprudencia de esta Corte se ha encargado de explicar las exigencias para hacer viable la admisión de la demanda. Así, a partir de la Sentencia C-1050 de 2001 la Corte ha evidenciado la necesidad de que las razones expuestas para sustentar la censura sean al menos, "claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes".

[6] La Corte Constitucional encuentra que la demanda ahora estudiada cumple con todos los requisitos, pues: (i) Es clara , toda vez que se trata de un escrito con un hilo lógico coherente, una estructuración ordenada y bien sustentada dirigida a establecer que el impuesto sobre el patrimonio (artículos 36 a 38 de la Ley 1943 de 2018) resulta contrario a los principios de progresividad y de equidad por dos vías: por cuanto establece una tarifa fija y no progresiva, y porque solo se exige de las personas naturales y personas jurídicas, por cuanto el impuesto solo grava a las primeras; y que la tarifa especial para dividendos (artículo 27) sería contraria a los mismos principios, por cuanto la tarifa del 15% es fija y no progresiva y resulta inequitativa por ser mucho menor que la tarifa aplicable a las rentas laborales que puede llegar al 39%.

(ii) Es cierta , por cuanto la norma demandada corresponde a una norma vigente y la interpretación atacada surge del tenor literal de la disposición y no de una interpretación subjetiva o indirecta realizada por el actor. En efecto, las tarifas atacadas están ciertamente incluidas en las disposiciones señaladas, al igual que los sujetos pasivos de los tributos y el hecho gravable, en el sentido indicado por el actor.

(iii) Es específica, pues el demandante identifica y desarrolla los preceptos constitucionales presuntamente vulnerados por las disposiciones atacadas. Puntualmente, los principios de progresividad y equidad tributaria contenidos en los artículos 95 y 333 de la Carta Política.

(iv) Es pertinente, porque las razones expuestas por el demandante son de naturaleza constitucional, utiliza jurisprudencia de esta Corporación para desarrollar el contenido y alcance de los principios de equidad y progresividad tributaria y, con base en ella, establece los argumentos por los cuales encuentra que las normas atacadas contrarían los postulados de la Carta Política.

(v) Es suficiente , ya que hace una completa exposición de los elementos de juicio necesarios para despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada.

Por todas las razones expuestas, y en virtud del principio pro actione , la Corte Constitucional continuará con el examen de fondo de la presente demanda.

2. Problema jurídico y esquema de la decisión La demanda contra los artículos 27 y 36 a 38 de la Ley 1943 de 2018, que contemplan el impuesto a la renta sobre dividendos y participaciones; el hecho generador, la tarifa y el hecho gravable del impuesto sobre el patrimonio, respectivamente, se sustenta en los siguientes cargos:

Respecto del artículo 27, que establece la " tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes" los demandantes sostienen dos cargos. En primer lugar, acusan la norma por vulnerar el principio de progresividad consagrado en el artículo 363 superior, al establecer una única tarifa del 15% que no atiende a las diferencias en cuanto a capacidad de pago de los contribuyentes gravados.

Además, consideran que lo dispuesto en el artículo resulta inequitativo y por ello violatorio de los artículos 95 y 363 de la Carta Política, por cuanto las personas que reciben ingresos de capital por concepto de dividendos pagan una tarifa

inferior a quien recibe ingresos de trabajo y todos los demás ingresos de capital. Explican que los ingresos que los trabajadores reciben por el concepto de pagos laborales tienen una tarifa marginal que llega al 39%. Al igual que las demás rentas de capital que se pagan conforme a una tarifa que llega hasta el 39% según el artículo 26 de la Ley 1943 de 2018, mientras que los ingresos por concepto de dividendos y participaciones sólo pagan una tarifa única del 15%, sin ninguna justificación constitucional para ello.

Respecto de los artículos 36 a 38 que contemplan el hecho generador, la tarifa y el hecho gravable del impuesto sobre el patrimonio, en su demanda presentan tres cargos distintos. Como primer cargo sostienen que el impuesto al patrimonio violenta el principio de progresividad y equidad tributaria (artículos 95 y 363 superior) por cuanto el artículo 38 de la Ley 1943 establece una tarifa igual al 1% para todos los patrimonios superiores a $5.000 millones, independientemente de su monto, lo cual resulta proporcional pero no progresivo. En segundo lugar, por cuanto la base gravable de $5.000 millones resultaría inequitativa por cuanto “ no se aplica a cantidades marginales del patrimonio, por ejemplo, de $5.000 millones en adelante, sino a la totalidad del mismo, ya que esta aclaración no es hecha por la ley ”. En tercer lugar, porque grava solo a personas naturales y no grava a personas jurídicas y, finalmente, en cuarto lugar, sostienen que genera una doble tributación para las personas naturales que deben pagar impuestos por los ingresos que produce el patrimonio y por los bienes que hacen parte del patrimonio mismo.

En las intervenciones presentadas sobre este asunto, se pueden identificar las siguientes posturas: (i) En primer lugar, la intervención conjunta de la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostuvo que la demanda no cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad para formular un cargo concreto de inconstitucionalidad que permita a la Corte tomar una decisión de fondo sobre el asunto por lo que solicitaron a la corporación que se declare inhibida para pronunciarse respecto de los cargos presentados en la impugnación.

(ii) En defensa de la constitucionalidad de los artículos 27, 36, 37 y 38 de Ley 1943 de 2018, los intervinientes de manera unánime desarrollaron una postura a favor que se resume en tres premisas:

(i) la Constitución Política de 1991 otorgó al legislador el amparo de la reserva legal, el cual le brinda al mismo un margen amplio de configuración en materia tributaria, que se rige por los principios de equidad y progresividad;

(ii) las tarifas impuestas por los artículos demandados respetan el principio de progresividad ya que los dividendos o participaciones constituyen ingresos diferentes y no equiparables a los ingresos laborales, pues reflejan capacidades contributivas distintas; (iii) la norma demanda no trasgrede el principio de equidad pues esta grava patrimonios de personas naturales en cuantías iguales o superiores a $5.000 millones de pesos, es decir, con mayor capacidad económica y poder adquisitivo, generando así un equilibrio tributario.

2.1. Problema jurídico Vista la demanda, los escritos de intervención y el concepto enviado por el representante del Ministerio Público, corresponde a la Corte Constitucional establecer si el legislador sobrepasa su amplio margen de configuración legislativa y desconoce los principios de progresividad y equidad tributaria al establecer una tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes y un impuesto sobre el patrimonio, con una tarifa única que grava únicamente a personas naturales y no toma en consideración la tarifa establecida para el impuesto sobre los demás ingresos, ni el pago de los tributos por los bienes que conforman el patrimonio.

2.2. Esquema de la decisión Para resolver el problema jurídico, la Corte Constitucional iniciará por reiterar su jurisprudencia respecto de: (i) los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria y (ii) la progresividad en materia tributaria.

Una vez revisada la jurisprudencia de esta corporación, la Corte procederá a realizar el examen de constitucionalidad de las disposiciones demandadas, para lo cual analizará por separado cada uno de los artículos demandados y los respectivos cargos.

3. Los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Para realizar el análisis de los principios de igualdad, equidad y justicia en materia impositiva es necesario partir de la consideración respecto del amplio margen de configuración legislativa que permite al Congreso y a las corporaciones públicas de índole territorial adoptar modalidades o alternativas de obligaciones fiscales, facultad esta que solo encuentra su límite en el respeto de la Constitución Política y el principio de razonabilidad [7] .

3.1. Principio de igualdad El principio de igualdad en materia tributaria se desprende del artículo 13 superior y contiene un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual:

“todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados” [8] .

La Corte Constitucional señaló que este principio constituye un “ claro límite formal y material del poder tributario estatal”, [9] por lo que el legislador, al crear obligaciones tributarias, tiene el “deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes” [10] .

En la sentencia C-952 de 2007 [11] , la Corte delimitó este principio de la siguiente manera: “En relación con el contenido y alcance del principio de igualdad en materia tributaria, la jurisprudencia constitucional ha establecido, en primer lugar, una regla general de igualdad, que implica en principio la obligación de todos los colombianos y trabajadores de tributar de conformidad con su situación patrimonial y su ingreso salarial. Este principio general de igualdad incluye también y como parte del mismo principio, un principio de diferencia, el cual implica un tratamiento tributario diferencial de conformidad con la situación económica de las personas o las características socio-económicas del grupo social sobre el cual recaiga dicha regulación tributaria”.

Asimismo, la jurisprudencia constitucional establece que el principio general de igualdad en materia tributaria se garantiza con el carácter impersonal y abstracto de las disposiciones sobre la materia y con la eliminación de privilegios o estatutos especiales [12] . De la misma manera implica (i) brindar identidad de trato a los sujetos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis jurídica, (ii) dar tratamiento jurídico diverso a los sujetos que tengan condiciones fácticas disímiles y (iii) asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados o que están en situación de debilidad manifiesta 3.2.

Principio de equidad L os principios de igualdad y equidad que se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria, pueden ser diferenciados en atención a que “ el principio de equidad tributaria es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo [13] , que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección [14] , mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador” [15] .

En efecto, el principio de equidad tributaria es mencionado expresamente en el artículo 363 de la Constitución Política que establece que “ [e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad ”.

También se desprende del numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política que consagra como un deber de la persona y del ciudadano “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

La jurisprudencia constitucional indica que la equidad tributaria es una manifestación del principio general de igualdad y representa un límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. La Corte delimitó este principio en la sentencia C-734 de 2002 [16] de la siguiente manera:

“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”.

La Corte Constitucional desde mediados de la década del noventa distinguió entre la equidad vertical y horizontal. En la sentencia C-419 de 1995 [17] , esta Corporación indicó que la imposición tributaria equitativa está soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente que, a su vez, “ está constituida por su renta y supone un concepto mucho más equitativo que la base del beneficio, de manera que a igual capacidad de pago igual contribución - equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución - equidad vertical” . Esta última forma de equidad se relaciona también con el principio de progresividad del tributo, con la diferencia de que la progresividad se evalúa frente a los efectos en todo el sistema tributario y no de forma aislada.

A partir de esa perspectiva, la jurisprudencia constitucional ha identificado algunos supuestos en los que existen vulneraciones a la equidad tributaria, por ejemplo cuando (i) el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente [18] , (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello [19] , (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias y, finalmente, (iv) existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado [20] .

Por otra parte, la Corte Constitucional estableció una metodología para analizar el principio de equidad tributaria. En estos casos, la Corte señaló que “el principio de equidad tributaria toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables” [21] .

En ese sentido, en el juicio de igualdad se debe determinar si, en relación con un criterio de comparación, o tertium comparationis , las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares y, de superarse esta etapa, se deberá proceder a realizar un juicio integrado de igualdad o juicio de razonabilidad de la medida, [22] en el que se estudia la legitimidad, importancia e incluso necesidad del fin y del medio, así como la adecuación e idoneidad del trato diferenciado y, en algunos casos, cuando estén en riesgo derechos fundamentales, grupos vulnerables o se haya hecho uso de criterios prohibidos de discriminación, se debe verificar la proporcionalidad estricta de la medida frente a los principios afectados.

Al respecto, la intensidad del juicio de igualdad dependerá del grado de potestad de configuración normativa, categoría que a su vez depende (i) de la materia regulada; (ii) de los principios constitucionales afectados por la forma en que dicha materia fue regulada; y (iii) de los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente [23] .

3.3. Principio de justicia El principio de justicia tributaria tiene como fuente el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política. Por su parte, la jurisprudencia lo ha definido de la siguiente manera:

“El principio de justicia tributaria, consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Además

de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos" [24] .

La Corte Constitucional en la sentencia C-129 de 2018 [25] expuso que existe una relación estrecha entre los principios del sistema tributario y la justicia tributaria "que es un mandato constitucional más general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo (art.

2 CP). De esta forma, el diseño constitucional pretende asegurar el tratamiento equitativo entre los contribuyentes y frente a los hechos generadores del tributo, así como la eficacia en el recaudo fiscal".

4. Principio de progresividad en materia tributaria El artículo 363 de la Constitución Política establece que el sistema tributario se funda, entre otros, en el principio de progresividad . De esta manera, existe un deber de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y para ello se debe "consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales" [26] .

La Corte Constitucional ha sostenido de manera pacífica y reiterada que el principio de progresividad es una expresión de la equidad vertical que tiene como fin la búsqueda de un sistema tributario justo, en el que el establecimiento de obligaciones fiscales consulte la capacidad contributiva de las personas. En la sentencia C-989 de 2004 [27] , la Corte definió este principio de la siguiente manera:

"[E]n cuanto al principio de progresividad, ha considerado la Corte de manera reiterada, que se deduce del principio de equidad vertical y hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados".

Si históricamente el Estado de Derecho establece que los impuestos solo pueden ser fruto de la democracia representativa, " no taxation without representation ", la legitimidad del impuesto, en particular en un Estado Social de Derecho, implica que la sociedad no solo esté persuadida de la necesidad del tributo sino de que el mismo resulte justo, de forma tal que sus elementos no permitan que se aplique de forma aritméticamente igual ante los contribuyentes, sino que responda a un sentido de justicia social o redistributiva de la riqueza, tendiente a reducir las desigualdades de los ingresos .

"[S]egún esta óptica, los impuestos deben ser progresivos, personalizados y tener en cuenta la facultad contributiva del contribuyente" [28] .

Para esta Corte el principio de progresividad "se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados" [29] .

De esta forma, la aplicación del principio "compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción

al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente” [30] .

Este tribunal también indicó que, aunque los principios de equidad y progresividad aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, existen elementos diferenciadores entre ellos. Así, mientras el principio de equidad atañe a la forma en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, el principio de progresividad se refiere a la manera en que determinada carga o beneficio tributario “ modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás ” [31] .

Esta Corporación precisó que, aunque el principio de progresividad se predique por disposición constitucional al sistema tributario, y no explícitamente a cada elemento que integra el sistema, es posible analizar las implicaciones de impuestos individuales mediante un análisis de progresividad. La sentencia C-776 de 2003 [32] se pronunció sobre este punto de la siguiente manera:

“[E]l principio de progresividad –como sucede con los principios de equidad y eficiencia- puede predicarse, bien sea del sistema tributario, o bien de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto. Se trata de dos ejercicios analíticos distintos, que pueden llevarse a cabo en forma independiente; en otras palabras, el hecho de que el examen constitucional de un determinado impuesto no admita la aplicación del principio de progresividad -por la naturaleza indirecta de tal tributo-, no excluye el deber del juez constitucional de verificar si el sistema tributario, teniendo en cuenta la inclusión del impuesto individual que se examina, resulta acorde con el principio constitucional de progresividad tributaria”.

En ese sentido, la jurisprudencia constitucional reconoce que resulta viable efectuar un ejercicio de control de constitucionalidad de una norma tributaria individual a la luz del principio de progresividad, bajo el entendido de que el análisis no debe hacerse de forma aislada sino en una perspectiva sistemática, a la luz de los efectos que pueda producir el elemento analizado sobre el sistema tributario, en particular considerando las diferentes relaciones entre los tributos.

[33] A su vez, esta Corporación indicó que el principio de progresividad se hace efectivo en materia de impuestos directos e indirectos, pero de manera diferente. Cuando se trata de impuestos directos el principio de progresividad se hace efectivo en la medida que en estos se toma en cuenta la capacidad de pago del responsable de una obligación tributaria.

[34] En contraposición, en los impuestos indirectos este análisis resulta difuso y “parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas” [35] .

Finalmente, la Corte Constitucional señala que el análisis en materia de progresividad debe establecer si el tributo o elemento (i) aporta al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si se desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) se configura una limitación irrazonable al principio [36] .

5. Examen de las disposiciones demandadas Los demandantes atacan por separado dos medidas tributarias bajo un mismo cargo. En primer lugar, la impugnación se dirige contra el artículo 27 de la Ley 1943, con el cual se modifica el artículo 242 del ET y se establece una tarifa especial (del 15% aplicable a dividendos superiores a 300 UVT) para la declaración de renta de los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales residentes en Colombia. La segunda medida atacada es el impuesto al patrimonio, y concretamente los elementos dispuestos en los artículos 36 a 38 que son el hecho generador, la tarifa y la base gravable de dicho impuesto.

A continuación, se realizará el examen de las dos medidas frente a los cargos esgrimidos por los demandantes: 5.1. Examen del artículo 27 de la Ley 1943 de 2018 5.1.1.

Antecedentes: El artículo primero de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 330 del Estatuto Tributario y estableció un sistema de cédulas tributarias para la determinación del impuesto sobre la renta para las personas naturales, según la proveniencia del ingreso, a fin de que cada cédula fuera calculada y depurada según sus reglas específicas. Las cédulas establecidas por dicha reforma fueron: a) Rentas de trabajo; b) Pensiones; c) Rentas de capital; d) Rentas no laborales; y e) Dividendos y participaciones.

[37] Esta última fue incluida por primera vez con dicha ley como parte del cálculo de los ingresos gravables del impuesto de renta. El fundamento de la inclusión de los dividendos y participaciones como renta gravable está en la exposición de motivos de la reforma tributaria de 2016, que en resumidas cuentas señala que el impuesto a la Renta resultaba insuficiente en cuanto a su potencial recaudo y que las exenciones, como aquella sobre ingresos por dividendos y participaciones, le restaban progresividad y generaban inequidades.

[38] 5.1.2. La tarifa del 15% para declaración de renta sobre dividendos y participaciones (art. 27 de la ley 1943 de 2018) y su compatibilidad con el principio de progresividad tributaria.

Al respecto es necesario recordar que, como se explicó en la parte considerativa de esta decisión, la progresividad y la equidad en materia tributaria son dimensiones del principio de igualdad en materia tributaria. En dicho ámbito, la igualdad desde la perspectiva horizontal (equidad tributaria) exige que quienes tienen la misma capacidad económica contribuyan de igual forma al sistema. Por su parte, la igualdad desde la perspectiva vertical (progresividad tributaria) requiere que aquellos que cuentan con mayor capacidad de pago, contribuyan en mayor forma en el recaudo tributario, de tal manera que quienes tienen menos recursos estén exentos de pagar, o lo hagan de forma significativamente menor. Esta progresividad en los tributos permite que se redistribuya la riqueza, puesto que los tributos son una de las más importantes fuentes de ingresos para que el Estado pueda cumplir con sus deberes en materia social, garantizando los derechos de toda la población y beneficiando principalmente a las personas de menores recursos.

La tarifa del 15% para la declaración de renta de personas naturales por ingresos correspondientes a dividendos o participaciones superiores a 300 UVT es atacada por que, según los demandantes, al ser una tarifa fija, atenta contra el principio de progresividad.

En principio, el análisis sobre la progresividad tributaria de un impuesto no es una cuestión ligada a la tarifa exclusivamente, sino que depende del contexto de la medida y su relación de sistematicidad con otras que puedan afectarla, de tal manera que para evaluar la progresividad o regresividad de un tributo es necesario analizar sus efectos dentro del sistema tributario en que se enmarca, y no basta con analizar aisladamente los elementos de una medida.

El análisis de la medida requiere adentrarse en dos aspectos: la primera cuestión surge de la progresividad o regresividad que implica el aumento de la tarifa aplicable a los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales. Al respecto, la tarifa que fue establecida por primera vez con la reforma del 2016 se encaminaba a fortalecer la eliminación de exenciones en el impuesto a la declaración de renta que solo favorecían a los grupos más privilegiados y de mayores ingresos, afectando justamente la progresividad de dicho. De hecho, la Comisión de Expertos consultada para la reforma de 2016 sostenía que “[e]l favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta .” Y en la exposición de motivos se señalaba además que “ Alvaredo y Londoño, sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comprado con lo que sucede en otros países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas, es también relativamente bajo comparado con los de estos países.” Con la modificación realizada por Ley 1819 de 2016, el artículo 242 del Estatuto Tributario dispuso la metodología para el cálculo del impuesto a los ingresos por dividendos y participaciones con la siguiente tarifa:

[39] Rangos UVT Desde Hasta Tarifa Marginal Impuesto >0 600 0% 0 >600 1.000 5% (Dividendos en UVT menos 600 UVT) * 5% >1.000 En adelante 10% (Dividendos en UVT menos 1.000 UVT) * 10% + 20 UVT En la gaceta 933 de 2018 se encuentra la exposición de motivos presentada por el Gobierno Nacional frente al proyecto de ley de financiamiento que dio lugar a la norma ahora estudiada. Al respecto, es necesario recordar que el fundamento de la Ley 1943 de 2018 era balancear el presupuesto nacional para el año 2019 frente a un déficit de 14 billones de pesos para cumplir con las tareas del Estado. Además, la ley proyectada buscaba dar un impulso a la generación de empleo y a la lucha contra la evasión de forma que no solo se idearon medidas para lograr un mayor recaudo, sino que se establecieron una serie de herramientas adicionales. Así lo indica la exposición de motivos del proyecto al señalar:

“La presente ley de Financiamiento se basa en cinco pilares que permitirán el cumplimiento de los objetivos descritos: i) balancear el Presupuesto General de la Nación para la vigencia 2019, ii) aumentar el crecimiento económico, iii) avanzar en progresividad tributaria, iv) simplificar el sistema tributario y v) garantizar la sostenibilidad fiscal del país.” En la Ley de financiamiento 1943 de 2018 su artículo 29 modifica el artículo 330, mantiene el sistema cedular, pero lo simplifica y lo reduce a tres cédulas: “ a) Rentas de trabajo, de capital y no laborales; b) Rentas de pensiones, y; c) Dividendos y participaciones .” y señala además, que “ La cédula de dividendos y participaciones no admite costos ni deducciones ”.

El artículo demandado simplificó y aumentó la tarifa aplicable a los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales de la siguiente forma:

Rangos UVT Desde Hasta Tarifa Marginal Impuesto >0 300 0% 0 >300 En adelante 15% (Dividendos en UVT menos 300 UVT) * 15% En la exposición de motivos del proyecto no hay ninguna explicación precisa de las variaciones a la tarifa aplicable a estos ingresos, pero en los debates del proyecto de ley, el aumento de la tarifa de renta sobre dividendos al 15% se tomó, incluso por los detractores del proyecto, como una medida progresiva. Así se consigna en el informe de ponencia negativa para segundo debate del proyecto de ley número 197 de 2018 Senado, 240 de 2018 Cámara, consignado en la gaceta 1138 de 2018, en que se indica:

“Aumento de la tarifa al impuesto a los dividendos El aumento de la tarifa a los ingresos por dividendos superiores a 10 millones de pesos recibidos por las personas naturales al 15% (artículo 27), es un paso en la dirección correcta pues, según la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, el favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria p.111).

Hoy en día, si se adicionan los impuestos sobre las utilidades y los impuestos sobre los dividendos, la tasa de tributación en Colombia es menor en relación con otros países de la OCDE, (…)”.

Por lo tanto, queda claro para esta Corte que el legislador consideró que se hacía necesario gravar con una mayor tarifa los ingresos provenientes de dividendos y participaciones, básicamente porque los mismos son recibidos, en su mayor parte, por las personas con la mayor capacidad contributiva del país. Según un informe del Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana, “ el 78% de los dividendos de las empresas los recibe el 2% más rico de los colombianos, y la mayoría (el 60% de los dividendos) los recibe el 1% más rico .” De esta forma, el pago de impuestos por estos ingresos contribuye a la redistribución de la riqueza y permite un recaudo que primordialmente grava a quienes tienen la mayor capacidad para asumir dicha carga.

Por lo tanto, el inicial gravamen sobre los ingresos de dividendos y participaciones, y su actual aumento en la tarifa contribuyen a la progresividad del Impuesto a la Renta, pues permiten que la población más rica de Colombia contribuya con sus impuestos a redistribuir la riqueza a partir de los ingresos que el Estado percibe por la recaudación tributaria e invierte en materia social.

La segunda cuestión se relaciona con el hecho de que la tarifa sea “ fija ” y no dinámica o escalonada, como venía sucediendo con el artículo reformado. Los demandantes sostienen que una tarifa fija que establece un cobro simplemente proporcional, no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto.

En la Ley 1819 de 2016, el artículo 29 creó una tarifa escalonada en 3 niveles: 0% hasta 600 UVT; 5% entre 600 y 1.000 UVT; y 10% de 1.000 UVT en adelante. La Corte Constitucional ya se había pronunciado al respecto al establecer, en la Sentencia C-129 de 2018 que, “ no puede perderse de vista que la finalidad de la medida no sólo se refiere a la distinción entre los dos grupos, también es mantener la progresividad entre los residentes por medio de un sistema tarifario escalonado ”.

El artículo 27 de la Ley 1943 de 2018 simplifica la tarifa en dos niveles: 0% hasta 300 UVT y 15% por ingresos superiores a 300 UVT. Al respecto, en cuanto a la tarifa y su escalonamiento en dos niveles y no en tres como sucedía en la legislación anterior, esta Corte debe iniciar por aclarar que el principio de legalidad en materia tributaria confiere al legislador un ámbito de configuración legislativa que implica un amplio espectro de diseño de las medidas requeridas para la recaudación de los tributos necesarios para el funcionamiento del Estado, que no puede ser coartado por la vía del control de constitucionalidad sino frente a medidas arbitrarias que constituyan transgresiones contrarias a los principios y derechos consagrados en la Carta.

[40] Esa es la razón por la cual, en principio, aquellas medidas que pertenecen a la materia tributaria deben ser objeto de un test débil de razonabilidad.

[41] Desde esta perspectiva, y bajo la idea de que una tarifa proporcional no puede considerarse por sí misma como regresiva, sino que su apego al principio de progresividad depende del contexto tributario, es necesario concluir tres cosas respecto de la medida analizada:

(i) Que la tarifa sobre ingresos provenientes de dividendos y participaciones grava a la población con mayor capacidad económica por lo que contribuye a la progresividad del contexto tributario en que se enmarca, esto es, del Impuesto a la Renta.

(ii) Que la tarifa es escalonada y porcentual, por cuanto se establecen dos niveles (0% y 15%) que dependen del monto de los ingresos recibidos (solo se paga por los ingresos superiores a 300 UVT), de tal manera que a partir de 300 UVT se empieza a gravar proporcionalmente a los sujetos pasivos - se trata de una tarifa porcentual-, de forma que quienes mayores ingresos tienen deberán pagar una mayor suma de dinero. Además, se trata de la tarifa aplicable a un tipo de renta específico dentro del impuesto que grava todas las rentas, de tal forma que quien percibe además otros ingresos por rentas de capital, de trabajo, o pensionales, deberá pagar lo que le corresponda según la tarifa aplicable a cada cédula.

(iii) La tarifa del 15% afecta a un grupo poblacional que, si bien no es absolutamente homogéneo, tiene la característica común de pertenecer a un pequeño porcentaje poblacional que tiene la mayor capacidad económica del país por lo que hace parte de la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, establecer una tarifa común sin que ello constituya un traspié al principio de progresividad en la materia.

Por las razones antes expuestas, la Corte Constitucional considera que la tarifa del 15% aplicable a los ingresos por dividendos o participaciones de personas naturales residentes para efectos del Impuesto a la Renta en Colombia no atenta contra el principio de progresividad de los tributos.

5.1.3. La tarifa del 15% establecida por el artículo 27 de la Ley 1943 de 2018 y su compatibilidad con el principio de equidad tributaria frente a las tarifas del impuesto de renta por ingresos laborales.

Los demandantes plantean una acusación contra el artículo 27 de la Ley 1943 de 2018 por cuanto consideran que la tarifa del 15% aplicable a los ingresos por dividendos y participaciones (superiores a 300 UVR) resulta inequitativa frente a la

tarifa aplicable a los ingresos laborales, no laborales y rentas de capital que, con las reformas de la Ley 1943 puede llegar al 39%.

[42] Para resolver la cuestión se aplicará, en concordancia con la jurisprudencia de esta Corporación, un juicio integrado de igualdad que según ha dicho esta Corte, “ combina las ventajas del análisis de proporcionalidad de la tradición europea y de los test de distinta intensidad estadounidenses” [43] y se desarrolla a través de dos etapas, en la primera se debe determinar cuál es el criterio, termino de comparación o tertium comparationis , para lo cual se requiere de antemano definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica la medida analizada configura un tratamiento desigual entre iguales o igual entre desiguales; una vez superada esta etapa y habiendo establecido que en efecto existe un trato diferenciado, viene la segunda etapa del examen, en el que se procede a establecer si desde la perspectiva constitucional dicha diferenciación está justificada o no.

[44] Para este examen la Corte ha establecido que el juicio tiene tres grados de intensidad: estricto, intermedio y leve, dependiendo de la materia de regulación, los derechos y los sujetos afectados. Así, el test leve u ordinario se funda en el respeto por el principio democrático y en la presunción de constitucionalidad de las normas y se limita a verificar si el fin y el medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero. Este test es procedente frente al examen de medidas en el marco de materias económicas, tributarias, procedimentales, de política internacional, o en aquellos en que está de por medio una competencia específica definida en cabeza de un órgano constitucional, y también lo ha aplicado la Corte cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se aprecia prima facie una amenaza frente al derecho sometido a controversia.

[45] El test intermedio se aplica cuando se puede afectar el goce de un derecho constitucional pero por fuera de su dimensión fundamental, cuando existe un indicio de arbitrariedad que puede afectar la libre competencia económica o en aquellos casos en que la medida podría resultar “ potencialmente discriminatoria ”.

[46] Este test examina que el fin sea legítimo e importante, “ porque promueve intereses públicos valorados por la Constitución o por la magnitud del problema que el legislador busca resolver ” y que el medio sea legítimo y adecuado, esto es efectivamente conducente para alcanzar dicho fin. Excepcionalmente, cuando de la medida analizada surjan indicios de una desproporción irrazonable, la Corte Constitucional puede incluir en este test de nivel intermedio un examen de proporcionalidad estricta de la medida.

[47] Finalmente, el test estricto tiene aplicación cuando está de por medio el uso de un criterio sospechoso, a los cuales alude el artículo 13 de la Constitución, o cuando la medida recae en personas que están en condiciones de debilidad manifiesta, o que pertenecen a grupos marginados o discriminados. También se ha utilizado cuando la diferenciación afecta de manera grave, prima facie , el goce de un derecho fundamental. Bajo este test no basta con que el fin sea legítimo e importante, sino que debe ser constitucionalmente imperioso y, en cuanto al medio debe ser legítimo, adecuado y además necesario, es decir que no puede ser remplazado por otro que pueda resultar menos lesivo. Este test integrado, incluye un cuarto aspecto de análisis, el examen de proporcionalidad estricta de la medida, que consiste en “ determinar si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales ” [48] .

Para el presente caso la Corte Constitucional aplicará un test débil, por cuanto además de tratarse de una materia tributaria en la que no se están afectando derechos fundamentales ni meramente constitucionales, tampoco existen indicios de arbitrariedad que justifiquen la aplicación de un test más riguroso.

[49] Por lo tanto, para adelantar el juicio de igualdad que permite determinar la compatibilidad de la norma con el principio de equidad tributaria, es necesario partir de un análisis de los sujetos y las condiciones que implican la tributación, a fin de definir el término de comparación a partir del cual se realizará el examen.

El primer lugar, en cuanto a los sujetos respecto de los cuales se establecería la diferenciación demandada, se trata de las personas naturales residentes en el país que son sujetos pasivos del impuesto a la renta. A ese respecto no existe ninguna duda de que se trataría de sujetos idénticos, pero es necesario verificar si los grupos de sujetos a los que se refiere la demanda se encuentran en las mismas circunstancias fácticas y jurídicas en cuanto a aquello sobre lo cual recae el término de comparación.

Al respecto es necesario indicar que las circunstancias específicas de las cuales surge el término de comparación o tertium comparationis dependen puntualmente de la fuente de los ingresos gravables por el impuesto a la renta.

En efecto, la diferenciación surge de la clasificación que realiza el artículo 330 del Estatuto Tributario , tal como fue modificado por el Artículo 29 de la Ley 1943 de 2018, en el cual se establece la " determinación cedular" a fin de que organizar y depurar los ingresos de forma diferente según su proveniencia, para lo cual se crean tres (3) cédulas [50] :

a. Rentas de trabajo, de capital y no laborales b. Rentas de pensiones, y c. Dividendos y participaciones. A cada una de estas tres cédulas se les asignan diferentes formas de depuración, así como distintas tarifas. La comparación en que se fundamenta el cargo de la demanda actualmente analizada se da entre la cédula general (a. Rentas de trabajo, de capital y no laborales) y la cédula de dividendos y participaciones, bajo el supuesto de que la tarifa establecida para estos últimos (15%) implica un trato favorable para ellos.

Ahora bien, las diferencias entre los ingresos y el trato tributario a cada una de las rentas son la siguientes: (i) Según el artículo 27 demandado la tarifa del 15% solo es aplicable a los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes, " que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto ".

[51] En ese sentido, los dividendos y participaciones objeto de esta tarifa provienen de las utilidades que pueden ser repartidas por la sociedad luego de haber pagado sobre ellas el impuesto a la renta. La tarifa general del impuesto a la renta de las sociedades nacionales está fijada en el artículo 240 del Estatuto Tributario y fue modificada por el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 así: " treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022. del 33% ".

[52] En efecto, como bien lo indica el segundo inciso del mismo artículo 27 [53] , si los ingresos provienen de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 49, [54] es decir, rentas que no fueron objeto del impuesto a la renta en cabeza de la sociedad, los mismos estarán sujetos a la tarifa señalada en el artículo 240 del estatuto tributario. Además, esa misma tarifa se aplica para los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

En ese sentido, la primera conclusión es que la tarifa del 15% aplicable a las personas naturales que reciben dividendos o participaciones superiores a 300 UVT, es fija y se aplica sobre un ingreso que, en cabeza de la sociedad, debió ser objeto de una tarifa para la declaración de renta que va del 33% al 30% dependiendo del año gravable.

Por su parte, en cuanto a la tarifa de la cédula general (rentas de trabajo, capital y no laborales), el artículo 26 de la Ley 1943 de 2018 reformó el artículo 241 del Estatuto Tributario de forma que la tarifa para las personas naturales residentes y asignaciones y donaciones modales se rige por la siguiente tabla:

Rangos en UVT Tarifa Marginal Impuesto Desde Hasta 0 1090 0% 0 >1090 1700 19% (Base Gravable en UVT menos 1090 UVT) x 19% >1700 4100 28% (Base Gravable en UVT menos 1700 UVT) x 28% + 116 UVT >4100 8670 33% (Base Gravable en UVT menos 4100 UVT) x 33% + 788 UVT >8670 18970 35% (Base Gravable en UVT menos 8670 UVT) x 35% + 2296 UVT >18970 31000 37% (Base Gravable en UVT menos 18970 UVT) x 37% + 5901 UVT >31000

En adelante 39% (Base Gravable en UVT menos 31000 UVT) x 39% + 10352 UVT De tal forma, la tarifa aplicable para declaración de renta por los ingresos de esta cédula, dependen directamente del monto en una escala de 7 tarifas distintas que van desde 0 hasta un máximo del 39% para ingresos que actualmente superan los ochenta millones de pesos mensuales.

(ii) Además, para la determinación de la renta líquida gravable sobre dividendos y participaciones el legislador no estableció ningún tipo de exención o depuración aplicable por lo que la tarifa se aplica al total del ingreso recibido por este concepto.

[55] Por su parte, a diferencia de lo que sucede con los ingresos por dividendos y participaciones, la determinación de la renta líquida gravable de los ingresos de la cédula general admite depuraciones y rentas exentas que pueden llegar al 40% de los ingresos totales. En efecto, según establece el artículo 336 del Estatuto Tributario en su numeral 3°, de la suma de los ingresos que conforman está cédula " podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT." [56] Al combinar las tarifas marginales con la depuración de la base gravable, el resultado, según lo explica el Ministerio de Hacienda, es que las tarifas efectivas para la cédula general son menores que las tarifas nominales:

" (…) las tarifas efectivas, en contraste a las nominales, toman en consideración las diferentes depuraciones, tales como las deducciones y rentas exentas; las personas que perciben rentas de trabajo contrario de quienes perciben rentas de capital, pueden depurar sus ingresos, por lo que las tarifas nominales para ingresos laborales son mayores a las efectivas, con lo que para las personas con ingresos mensuales menores a los $33 millones en promedio, la tarifa efectiva del impuesto por ingresos laborales es menor a 15%, es decir, menor que la tarifa para dividendos o participaciones".

(iii) Finalmente, los dividendos y participaciones son el resultado de las ganancias obtenidas por las actividades de sociedades comerciales o industriales cuya labor contribuye a la generación de riqueza, produce empleos e incrementa, por diferentes vías, el recaudo tributario. En ese caso, el ingreso que recibe cada persona proviene de los resultados de la gestión de la sociedad, pero depende de su participación en la misma, lo que implica un riesgo de capital invertido.

Así, la Corte Constitucional encuentra que, si bien en virtud del principio de generalidad tributaria esta disposición afecta potencialmente a todas las personas naturales residentes en el país, existen diferencias importantes en las condiciones de depuración de la base gravable de las cédulas tributarias comparadas, así como en el origen de los ingresos que pertenecen a cada una de esas cédulas, que no permiten compararlas como si se tratara de circunstancias idénticas o mayormente similares, y por lo tanto, no es posible concluir que la diferencia de tarifas aplicables a cada una de esas cédulas constituya un trato que pueda resultar contrario al principio de igualdad.

En consecuencia, puesto que las circunstancias jurídicas y fácticas sobre las cuales recae el término de comparación plantean una diferencia tal entre los grupos de sujetos gravados con las tarifas de la cédula general y aquella de dividendos y participaciones, no es posible proseguir con el examen de igualdad en su dimensión de equidad tributaria, por lo cual, la Corte Constitucional considera que la norma debe ser declarada exequible frente al cargo y por las razones aquí examinadas.

5.2. Examen de los artículos 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 . 5.2.1. Antecedentes del impuesto al patrimonio en Colombia: El impuesto al patrimonio o a la riqueza es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, cuyo hecho generador es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona, luego de restar las deudas a su cargo.

En la Sentencia C-831 de 2010 (MP Nilson Pinilla Pinilla), la Corte hizo un recuento sobre los antecedentes del impuesto al Patrimonio en Colombia que pueden resumirse así:

En 1935, (durante la llamada "Revolución en Marcha ") el legislador resolvió crear, paralelamente al impuesto sobre la renta, dos impuestos complementarios: el del patrimonio y el de exceso de utilidades, con la función de generar un criterio de medición de la capacidad de pago de los contribuyentes.

En la Ley 78 de 1935 el impuesto al patrimonio fue establecido como anual, complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, liquidable con tarifas progresivas, que oscilaban entre el 1 x 1000 y el 8 x 1000, sobre el patrimonio poseído por las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras, que estuvieran sometidas al impuesto sobre la renta en Colombia. Se excluían de este gravamen los capitales invertidos en sociedades anónimas o en comandita por acciones que pagaran el impuesto.

La Ley 81 de 1960 el legislador reafirmó la existencia del impuesto al patrimonio, pero excluyó de su pago a las personas jurídicas. Mucho más adelante el Decreto Legislativo 2053 de 1974, con la reforma estructural del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, se reafirmó el impuesto de patrimonio como complementario excluyendo a las personas jurídicas. Posteriormente, en la Ley 98 de 1983, se incluyó en la base a considerar por los residentes en Colombia, el patrimonio poseído en el exterior.

Las reglas del Decreto 2053 de 1974 respecto del impuesto al patrimonio, con las reformas introducidas por el Decreto 2247 de 1974 y las Leyes 20 de 1979, 9 a de 1983 y 75 de 1986, fueron, en lo esencial, incorporadas al Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), artículos 261 a 298.

Así persistió el impuesto al patrimonio hasta que la Ley 6 a de 1992 lo suprimió a partir del año gravable 1992. El impuesto al patrimonio fue reincorporado con el Decreto 1838 de agosto 11 de 2002, con motivo del Estado de Conmoción Interior . Se causó por una sola y única vez respecto del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 por las personas jurídicas y naturales que estuvieren obligadas a realizar declaración de renta. El impuesto tenía como finalidad proveer de recursos en forma inmediata a la Fuerza Pública, dada la necesidad de fortalecerla para enfrentar la grave situación de orden público.

[57] Posteriormente, con el artículo 17 de la Ley 863 de diciembre 29 de 2003 se modificaron las normas contenidas en los artículos 292 a 298-3 del E. T., y fueron gravados entre 2004 y 2006, con la tarifa del 0.3%, los patrimonios líquidos de personas naturales y jurídicas, superiores a tres mil millones de pesos.

[58] Luego, con la Ley 1111 de 2006, se volvió a extender la vigencia del impuesto al patrimonio por otros cuatro años, hasta 2010, para los patrimonios líquidos superiores a 3.000 millones de pesos, con la tarifa del 1.2% anual.

[59] La Ley 1370 de 2009 creó el impuesto al patrimonio por el año 2011 a cargo de las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que fuesen declarantes del impuesto sobre la renta. El hecho grabable era contar con un patrimonio líquido, superior a tres mil millones de pesos, y una tarifa escalona de dos punto cuatro por ciento (2.4%) para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a tres mil millones de pesos y cuatro punto ocho por ciento (4.8%) para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a cinco mil millones de pesos.

[60] La Ley 1739 de 2015 reincorporó el impuesto al patrimonio, con la denominación de Impuesto a la Riqueza. Además de las personas jurídicas y naturales, se incluyó como sujeto pasivo a las sucesiones ilíquidas, que tuvieren en enero 1 de 2015 patrimonios líquidos iguales o superiores a mil millones de pesos. Las personas jurídicas debían pagar el impuesto por los años 2015 a 2017, mientas que para el caso de las personas naturales y/o sucesiones ilíquidas la obligación se fijó de 2015 hasta 2018. El impuesto se establece con una serie de tarifas marginales y escalonadas, que en el caso de las personas jurídicas decrece cada año, y para las personas naturales permanece estable. Esta norma no fue objeto de demandas ante la Corte Constitucional.

El artículo 5 de la Ley 1739 establece las tarifas aplicables a las personas naturales de la siguiente forma: TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS NATURALES RANGOS DE BASE GRAVABLE EN $ TARIFA MARGINAL IMPUESTO Límite inferior Límite superior >0 <2.000.000.000 0,125% (Base gravable) * 0,125% >=2.000.000.000 <3.000.000.000 0,35% ((Base gravable - $2.000.000.000) * 0,35%) + $2.500.000 >=3.000.000.000 <5.000.000.000 0,75% ((Base gravable - $3.000.000.000) * 0,75%) + $6.000.000 >=5.000.000.000 En adelante 1,50% ((Base gravable - $5.000.000.000) * 1,50%) + $21.000.000 Finalmente, la Ley 1943 de 2018 en sus artículos 35 a 41 implementa de nuevo el Impuesto al Patrimonio, esta vez, para los años 2019, 2020 y 2021. En esta ocasión son sujetos pasivos las personas naturales residentes en el país y aquellas que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio en Colombia poseído directamente o a través de establecimientos permanentes en el país. Así mismo, las sucesiones ilíquidas de residentes y de causantes sin residencia respecto de su patrimonio poseído en el país. El hecho generador es la posesión al 01 de enero del año 2019, de un patrimonio igual o superior a cinco mil ($5.000) millones de pesos y la tarifa es del 1%.

[61] El accionante demanda puntualmente la inconstitucionalidad de los artículos 36 a 38 que regulan el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto al patrimonio. Al respecto, los cargos que fueron admitidos para su análisis constitucional son los siguientes: (i) acusa las disposiciones de violar el principio de progresividad por establecer una tarifa proporcional y no gradual del 1% aplicable al patrimonio de personas naturales que superen los cinco mil millones de pesos y, (ii) de violar el principio de igualdad, por establecer una diferencia de trato injustificada entre personas naturales que tienen patrimonios similares (entre aquellos que se acercan a los cinco mil millones y aquellos que lo sobrepasan cerradamente) y entre las personas naturales y las personas jurídicas, pues solo las primeras están obligadas a tributar.

5.2.2. Análisis de progresividad de la tarifa del impuesto al patrimonio en la Ley 1943 de 2018 Respecto del primer cargo, en cuanto a la supuesta violación del principio de progresividad por establecer una tarifa fija, la Corte recuerda que en su jurisprudencia constante se ha sostenido que la progresividad de un impuesto no se analiza aisladamente sino a partir de sus efectos frente al sistema tributario en su conjunto.

[62] Esto resulta particularmente relevante frente al impuesto al patrimonio pues, justamente, dado que se trata de un impuesto aplicable a las personas que poseen los patrimonios más altos de Colombia, uno de los países más desiguales del mundo, [63] los efectos progresivos en cuanto a redistribución de la riqueza resultan indiscutibles.

La proyección del tributo es que siete mil colombianos, con patrimonio superior a cinco mil millones de pesos, lo paguen. [64] Esto implica que menos del 0.0156% de los colombianos estarán obligados a declarar y pagar este impuesto, porque se calcula que solo uno, de cada 6.500 colombianos, tienen un patrimonio de esa magnitud.

Ahora bien, en lo que atañe a la tarifa del 1% dispuesta por el artículo 38 de la ley, la Corte inicia por recordar que no necesariamente una tarifa porcentual fija resulta, por sí misma, contraria al principio de progresividad. En efecto, y tal como lo explicó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su respuesta sobre el asunto, varias tarifas tributarias están dispuestas de la misma forma sin que ello afecte la progresividad del sistema [65] .

Si bien a diferencia del impuesto a la riqueza de la Ley 1739 de 2015, en que la tarifa era escalonada y marginal, la tarifa establecida en el nuevo tributo, pese a no ser escalonada, se aplica justamente al patrimonio más alto establecido como límite inferior para la mayor tarifa aplicable en la legislación anterior, que era de 1.5%. En ese sentido, el nuevo tributo grava únicamente a quienes poseen el mayor patrimonio, estableciendo para ellos una tarifa fija que corresponde a un porcentaje de su patrimonio (1%) de tal forma que, a mayor patrimonio, mayor será la obligación a cargo.

La determinación de los elementos esenciales del tributo es una facultad de configuración a cargo del legislador que, mientras no atente contra la Carta Política, debe respetarse. La tarifa del impuesto al patrimonio se determinó fija y no

progresiva a partir de la radicación del proyecto y de la ponencia en las Comisiones Terceras y del proyecto de Ley No 240 de 2018 Cámara, 197 de 2018 Senado como se aprecia las Gacetas del Congreso.

Finalmente, también explicó el Ministerio de Hacienda que el hecho de que la tarifa sea fija permite que la recolección del impuesto sea más simple y eficiente, lo que incide en una reducción de los costos de fiscalización y dificulta la evasión y elusión para los contribuyentes. Desde esa perspectiva, teniendo en cuenta la efectividad del tributo, que incide también en la progresividad del mismo, la simplificación de la tarifa resultaría adecuada.

En conclusión, reiterando la jurisprudencia en la materia, la Corte Constitucional considera que la tarifa del 1% del impuesto al patrimonio establecida por el artículo 38 de la Ley 1943 de 2018, es una medida razonable, adecuada y proporcional frente al principio de progresividad, por cuanto, para lograr un mayor recaudo tributario (finalidad de la Ley 1943 de 2018) y hacerlo de forma eficiente, establece una tarifa simplificada del 1% para el impuesto al patrimonio de las personas naturales y las sucesiones ilíquidas que supera los cinco mil millones de pesos. De esta forma, y habida cuenta de que la medida afecta a quienes cuentan con los patrimonios más altos del país, generando ingresos necesarios para balancear el presupuesto del Estado y contribuir al redistribución de la riqueza, y que la tarifa fija simplifica el recaudo y contribuye a evitar la evasión, la Corte Constitucional encuentra que el legislador actuó dentro de su amplio margen de configuración en materia legislativa y no atentó contra el principio de progresividad en materia tributaria.

5.2.3. Análisis de los artículos 36 a 38 de la Ley 1943 de 2018 frente al principio de equidad tributaria Respecto del cargo por violación del principio de equidad por (i) el supuesto trato desigual que habría entre quienes ostentan un patrimonio cercano a los cinco mil millones y aquellos que lo alcanzan o lo sobrepasan holgadamente, por cuanto solo estos últimos tienen que pagar el impuesto al patrimonio, y (ii) el hecho de que solo las personas naturales deban pagar el tributo y las personas jurídicas estén exentas del mismo, la Corte recuerda 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 ”.

[66] La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga tributaria sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.

[67] En ese sentido, el examen respecto del principio de equidad tiene el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares, bajo el entendido de que la equidad vertical implica que quien más capacidad económica tiene debe aportar también de mayor forma.

Sobre la metodología de análisis, la jurisprudencia de esta Corporación ha resaltado que la violación del señalado principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente;

[68] y, (ii) se regula un tributo en virtud del cual grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente.

[69] De forma tal que no cualquier trato diferenciado en materia tributaria puede considerarse contrario al principio de equidad, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada- con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts.

150-12 y 338 CP), de tal forma que, “ tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes ”.

[70] Bajo estas consideraciones procede la Corte a analizar los argumentos del demandante respecto de las dos dimensiones del cargo por violación del principio de equidad tributaria:

5.2.3.1. Respecto del cargo por la supuesta vulneración de la equidad tributaria entre quienes tienen un presupuesto inferior al determinado como base gravable del impuesto al patrimonio y quienes lo alcanzan y lo sobrepasan, el cargo se presenta porque considera que la tarifa del 1% se transforma en una carga desproporcionada para estos últimos, especialmente por cuanto la tarifa está diseñada para aplicarse de forma integral y no marginal, esto es, no sobre el patrimonio que supere los cinco mil millones de pesos sino sobre todo el patrimonio. Explica el accionante que el efecto es que mientras quien tenga un patrimonio cercano no paga nada por concepto del impuesto al patrimonio, quien alcance el monto de cinco mil millones deberá pagar un impuesto de cincuenta millones de pesos, lo que resulta en una diferencia de trato muy grande, sin una justificación en la capacidad económica de los sujetos.

Al respecto, el asunto en cuestión (la tarifa fija del impuesto al patrimonio), ya ha sido sometido ante la Corte Constitucional en ocasiones anteriores, con algunas variaciones menores. En efecto, en la Sentencia C-876 de 2002, esta Corporación evaluó la tarifa del 1.2% por impuesto al patrimonio que imponía el artículo 6° del Decreto 1838 de 2002 y sostuvo que la medida resultaba acorde con los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Puntualmente señaló que:

“Se trata además de un impuesto de carácter directo que aplica el principio de equidad horizontal, por cuanto todos los sujetos pasivos están sometidos al mismo porcentaje de tributación. Se grava entonces la riqueza del contribuyente con una alícuota de impuesto que será mayor en la medida en que la capacidad de pago, en este caso la riqueza o el capital, sean mayores. (…) la tarifa que se establece en dicho artículo del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, es un porcentaje único aplicable de manera uniforme a los responsables del impuesto que se crea, lo que facilita su recaudo y por tanto resulta acorde con la eficiencia necesaria en la percepción del tributo, (…).

Ahora bien, dado que la condición de sujeto pasivo del impuesto y por tanto la aplicación de la tarifa del 1.2% sub examine se limita a quienes reúnen las condiciones para ser declarantes del impuesto de renta y complementarios, es decir, a las personas que dentro del universo de potenciales contribuyentes tienen la mayor capacidad de pago, el tributo resulta compatible igualmente con el principio de equidad vertical.” [71] En el caso actualmente sometido ante esta Corte, el impuesto al patrimonio es un impuesto de carácter directo cuya tarifa del 1% implementa el principio de equidad horizontal, por cuanto todos los sujetos pasivos tienen la misma capacidad económica y están sometidos al mismo porcentaje de tributación.

No sucede lo mismo con quienes no cumplen con los requisitos establecidos por el hecho gravable, esto es, quienes no cuentan con un patrimonio igual o superior a cinco mil millones, pues el legislador consideró que esa cifra constituía un criterio razonable para distinguir entre unos y otros y aplicar el tributo únicamente a quienes mayor capacidad económica demostraban.

Por lo tanto, el criterio de diferenciación aplicable entre las personas naturales es el de contar con un patrimonio superior a cinco mil millones, sin que ello evidencie ningún tipo de actuación arbitraria por parte del legislador, pues se trata de un patrimonio sumamente alto y la cifra de cinco mil millones ya había sido utilizada con anterioridad, específicamente en la Ley 1739 de 2014 para aplicar la tasa más alta de tributación respecto de un impuesto de similares características.

La marcada diferencia que se produce entre quienes tienen un patrimonio superior a la base gravable establecida para este tributo y el resto de las personas naturales en el país, es un criterio suficientemente razonable de distinción entre los

sujetos, por lo que no es pertinente continuar con el test de igualdad, pues no se trata de sujetos en idénticas características.

Por lo tanto, la Corte Constitucional considera que el legislador no atentó contra el principio de equidad tributaria al establecer como hecho generador el contar con un patrimonio de cinco mil millones e imponerle una tarifa del 1% por impuesto al patrimonio.

5.2.3.2. Finalmente, en lo que corresponde al cargo por violación del principio de equidad por el trato diferenciado que habría al establecer como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio únicamente a las personas naturales, lo primero que se debe anotar es que los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio están definidos en el artículo 35 de la Ley 1943, [72] disposición que no fue objeto de la demanda.

En dicho artículo se establece que, además de las personas naturales, son sujetos pasivos del impuesto tanto las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios , como:

“5. Las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2.2.1.2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.” Por lo tanto, la diferencia acusada no se daría entre las personas naturales y todas las personas jurídicas, sino frente a las personas jurídicas nacionales.

En cuanto a las motivaciones del trato diferenciados, según la exposición de motivos del proyecto que dio origen a la Ley 1943 de 2018, el proyecto “ se basa en cinco pilares que permitirán el cumplimiento de los objetivos descritos: i) balancear el Presupuesto General de la Nación para la vigencia 2019, ii) aumentar el crecimiento económico, iii) avanzar en progresividad tributaria, iv) simplificar el sistema tributario y v) garantizar la sostenibilidad fiscal del país ”.

En lo que se refiere al objetivo de aumentar el crecimiento económico, el proyecto de ley señala que: “La inversión en Colombia enfrenta varios obstáculos y altos costos que la desincentivan y no le permiten alcanzar los niveles que potencialmente podría alcanzar. Uno de ellos es la alta carga tributaria empresarial, ya que según el Doing Business 2018 la tasa efectiva de tributación se encuentra en 69,7% de las utilidades brutas, significativamente mayor a los promedios de América Latina (46,6%) y la OCDE (40,1%).” “De la misma manera, todas las disposiciones contenidas en este proyecto de ley tendientes a simplificar el pago de obligaciones tributarias, e incrementar la formalización de la economía (dentro de las cuales también está incluida la reducción en la carga tributaria empresarial) contribuirán a incrementar el crecimiento potencial de la economía, por medio de un incremento en la productividad. De esta manera, se reducen los costos que enfrentan las empresas por cumplir con sus obligaciones tributarias y se asegura que se reduzcan las ineficiencias que genera la informalidad”.

Al respecto encuentra la Corte que en las respuestas enviadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, se manifestaron las razones por las que se decidió eximir a las personas jurídicas nacionales de este impuesto. Dichas razones se fundamentan en las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (CEECT) que se dieron para la redacción del proyecto de ley de financiamiento y, que básicamente, se pueden resumir en dos: por una parte, las diferencias que existen entre las personas naturales y las personas jurídicas y, por otra, las consecuencias que traería gravar a las personas jurídicas con este impuesto.

En primer lugar, sobre las diferencias de los sujetos, la CEECT explicó que una estructura tributaria que se recarga en las empresas y personas jurídicas castiga el crecimiento económico en la medida que los activos de estas personas

constituyen inversión y repercuten directamente en la generación de empleo, mientras que el patrimonio de las personas naturales es riqueza privada y su efecto en la generación de empleo es mucho menor.

Además señaló que la composición de los impuestos directos entre personas naturales y jurídicas es altamente desbalanceada en Colombia. Así, mientras en los países de la OCDE existe una alta proporción del recaudo que proviene de personas naturales, en el caso de Colombia la mayor parte del recaudo proviene de empresas o personas jurídicas. Por lo tanto, un impuesto al patrimonio para las personas jurídicas se sumaría a los otros impuestos ya existentes, haciendo aún más elevada y desbalanceada la carga tributaria que recae sobre las empresas o personas jurídicas.

En segundo lugar, en cuanto a los efectos, como resultado de las diferencias señaladas, la Comisión de Expertos señaló que resulta perjudicial para la economía gravar a las personas jurídicas con el impuesto al patrimonio, pues en últimas las empresas son los agentes económicos encargados de generar empleo, crecimiento económico, y de realizar la mayor parte de la inversión.

Señaló que el impuesto al patrimonio sobre las personas jurídicas o sociedades es un impuesto antitécnico pues castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial. Esto por cuanto, las empresas que tienen la mayor carga son las que más han invertido en el pasado, y por lo tanto tienen una mayor cantidad de capital acumulado, representado como una mayor cantidad de activos. Con este impuesto, las empresas efectivamente son castigadas en la medida en la que hayan realizado más inversiones en el pasado con el fin de acumular capital para incrementar su producción. De esta forma, este tipo de impuestos sobre las sociedades va en contravía de lo que sucede en el resto del mundo, por lo cual puede reducir la competitividad de las empresas establecidas en el país y estimular fugas de capital hacia el exterior con el fin de evitar pagarlo.

Dicho lo anterior, para adelantar el examen de equidad tributaria entre las personas naturales y las personas jurídicas residentes en Colombia para efectos de determinar el tertium comparationis con respecto al impuesto al patrimonio, la Corte debe concluir que se trata de sujetos cuyas diferencias en cuanto a la naturaleza y función de sus respectivos patrimonios, así como en los efectos de la tributación respecto de cada uno, son sumamente relevantes a la hora de establecer un trato diferenciado en materia tributaria, por lo cual la Corte considera que entre ellos no resulta procedente realizar un examen de igualdad frente a la medida acusada.

Por todo lo anterior, la Corte Constitucional considera que los artículos 36, 37 y 38 no vulneran los principios de progresividad y equidad tributaria al establecer una tarifa del 1% sobre los patrimonios iguales o superiores a cinco mil millones de pesos y excluir del pago de dicho tributo a las personas jurídicas nacionales.

6. Conclusiones La Corte Constitucional estudió la demanda contra el artículo 27, que establece la tarifa del impuesto a la renta frente a la cédula de ingresos por dividendos y participaciones, y contra los artículos 36, 37 y 38 de la misma Ley 1943 de 2018, que regulan el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto al patrimonio, todos ellos por los cargos de violación de los principios de progresividad, -por establecer tarifas fijas para ambos impuestos- y del principio de equidad en materia tributaria, por cuanto la tarifa del impuesto de renta por ingresos derivados de dividendos y participaciones es, según el demandante, muy inferior que aquella que se aplica a los ingresos laborales y no laborales, y, respecto del impuesto al patrimonio, la tarifa se aplica en su totalidad al patrimonio que supere el monto definido como base gravable, y no se hace de forma marginal, generando un trato inequitativo entre quienes no alcanzan el monto y quienes apenas lo superan.

Al respecto, la Corte reiteró su jurisprudencia recordando que la progresividad tributaria es una condición que se califica del sistema tributario y no de los elementos de un impuesto considerados de forma aislada. Además, recordó que la progresividad, como principio constitucional del sistema tributario exige que los impuestos contribuyan a la redistribución de la riqueza, de forma que la contribución debe ser adecuada a la capacidad económica del contribuyente.

En ese sentido consideró que, tanto la tarifa del 15% para los ingresos por dividendos y participaciones, como la tarifa del 1% para el impuesto al patrimonio resultaban ajustadas al principio de progresividad tributaria, pues estaban dirigidas a ampliar el recaudo tributario gravando a quienes cuentan con la mayor capacidad económica en el país.

Por otra parte, en cuanto al principio de equidad tributaria, la Corte reiteró que se trata de una dimensión del principio de igualdad aplicado a la materia impositiva, en virtud del cual, los tributos deben aplicarse de forma igual entre quienes tienen la misma capacidad económica o se encuentran en las mismas circunstancias gravables, mientras que el impuesto debe variar cuando las condiciones económicas de los sujetos son diferentes.

Bajo ese criterio y aplicando la metodología desarrollada por esta Corporación sobre el denominado juicio integrado de igualdad, la Corte Constitucional consideró que los cargos por las supuestas inequidades entre trabajadores y quienes perciben ingresos por dividendos y participaciones en virtud de la tarifa aplicable a estos últimos, no resultaba procedente, por cuanto las circunstancias sobre las cuales recae el termino de comparación resultan completamente diferentes, ya que las cédulas correspondientes se aplican a ingresos de distinto origen, con fórmulas de depuración de la base gravable diferentes y sistemas de cálculo de la tarifa disímiles.

En cuanto al cargo por violación al principio de equidad respecto del impuesto al patrimonio por el trato diferenciado entre quienes están cerca y quienes superan el patrimonio de cinco mil millones de pesos, y por excluir a las personas jurídicas residentes en Colombia de la obligación frente al impuesto al patrimonio, la Corte encontró que tampoco se trataba de sujetos en idénticas o similares circunstancias. En primer lugar, por cuanto el monto patrimonial establecido, de cinco mil millones de pesos, como base gravable es un criterio suficientemente razonable para generar un trato tributario diferenciado, entre quienes lo superan y quienes no lo alcanzan. Por otra parte, la Corte consideró que también resulta razonable el trato diferenciado entre personas naturales y jurídicas fundado en las diferencias que existen en cuanto al concepto y la función del patrimonio para cada una de ellas.

Por todo lo anterior la Corte Constitucional declarará la exequibilidad de las expresiones acusadas. VII. DECISIÓN En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución, RESUELVE:

PRIMERO.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 por los cargos analizados en la presente demanda. Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO Presidenta CARLOS BERNAL PULIDO Magistrado DIANA FAJARDO RIVERA Magistrada LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ Magistrado ALEJANDRO LINARES CANTILLO Magistrado Con aclaración 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 ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO ALEJANDRO LINARES CANTILLO A LA SENTENCIA C-521/19 Referencia: Expediente D-13124. Demanda de inconstitucionalidad contra 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 " en su totalidad y subsidiariamente contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la misma.

Magistrada ponente: CRISTINA PARDO SCHLESINGER En la parte resolutiva de la sentencia C-521 de 2019 la Corte decidió “ [d]eclarar EXEQUIBLES los artículos 27, 36, 37 y 38 de la Ley 1943 de 2018 por los cargos analizados en la presente demanda ”. Si bien comparto el sentido de la decisión adoptada, con el debido respeto por las decisiones de la Sala Plena, considero necesario aclarar mi voto con el fin de precisar y profundizar en los siguientes aspectos:

1. Aunque concuerdo con la depuración de los cargos respecto del impuesto al patrimonio realizada en la sentencia (referidos a la presunta vulneración de los principios de progresividad, equidad tributaria e igualdad), considero que la demanda presentó cuestiones adicionales, de relevancia constitucional, que no debían pasar desapercibidas para la Sala Plena. De esta manera, si bien el actor no logró sustentar adecuadamente que el impuesto al patrimonio (y la continuidad de su cobro) podría implicar una forma de restricción de la propiedad privada o una confiscación, introdujo una serie de dudas constitucionales que considero importante resaltar, principalmente porque podrían resultar de especial relevancia en futuros estudios de constitucionalidad de los gravámenes sobre el patrimonio.

2. En ese sentido, cabe resaltar que la jurisprudencia constitucional ha sido pacífica al declarar que, en aras de proteger la propiedad e iniciativa privadas, al igual que los principios constitucionales de justicia y equidad tributarias, las imposiciones que tengan un ánimo confiscatorio se oponen al texto constitucional, y, por lo tanto, están prohibidas. El concepto de confiscación relevante para esta discusión no hace referencia exclusiva a la manera tradicionalmente asociada con la figura (como una sanción o una acción agresiva e instantánea operada por el Estado para apropiarse de la totalidad del patrimonio de un particular), sino que comprende también mecanismos deletéreos para la propiedad, que, mediante una forma gradual y progresiva, también degeneran en la transferencia de bienes o haberes de los contribuyentes a manos del Estado. El elemento fundamental en este último escenario es reconocer cómo, de manera incremental, se ataca el patrimonio del contribuyente sin ningún tipo de atención a su capacidad contributiva, de modo que por un medio subrepticio termina generándose la confiscación rechazada por nuestro ordenamiento constitucional.

3. En este sentido, queda sobre la mesa si la inclusión reiterativa de un impuesto que por su naturaleza debería ser excepcional -como lo es el impuesto al patrimonio-, aplicando una tasa que supera la expectativa razonable de rentabilidad patrimonio, y que se acumula con otras imposiciones que gravan situaciones económicas afines a la posesión de un patrimonio, genera, agrava o suscita una situación inconstitucional a nivel sistémico. En caso de que así sea, nos veremos obligados a repensar posiciones anteriores de la Corte en torno a la constitucionalidad de este tipo de imposiciones, atendiendo variables que antes no se habían resaltado en el análisis y considerando la inconveniente y cada vez más popular costumbre del Legislador colombiano de recurrir repetidamente a este tipo de tributos para aumentar el recaudo.

4. En línea con lo anteriormente argumentado, se rescata el análisis histórico realizado en la sección 5.2.1 de la sentencia C-521 de 2019, porque deja en evidencia que solo en tres de los quince años transcurridos entre los años 2003 y 2018, no hubo una imposición sobre patrimonio. Esto quiere decir que el Legislador colombiano se apartó para quince periodos gravables del elemento de rentabilidad del patrimonio e impuso un gravamen sobre su mera posesión, sin que en el agregado se pueda percibir una atención a la productividad de la realidad económica gravada y, por ende, a la capacidad de pago de su dueño. No se ha consultado si el patrimonio ha crecido o decrecido, cómo la coyuntura económica ha afectado al contribuyente o si la composición del patrimonio ya ha pagado su justo aporte social a través de otras imposiciones.

5. Esta característica implícita de la imposición patrimonial, que en la práctica supone que en Colombia se haya convertido en un impuesto permanente –de manera contraria a su naturaleza y tradición en nuestro ordenamiento jurídico- debería ser tomada como un elemento esencial del análisis de constitucionalidad de este tipo de tributos, pues solo mediante la verificación de su efecto sobre una capacidad contributiva subyacente, real y efectiva y no supuesta, es que este tipo de mecanismos se ajusta a un sistema tributario justo y equitativo. Así, surge un cuestionamiento muy importante, atinente a la imposición de gravámenes a la posesión del patrimonio, repetidos a lo largo del tiempo o permanentes, que establecidos unos tras otros, y afectando una realidad económica potencial y primordialmente estática, implicaría un posible ejercicio confiscatorio “gota a gota”, instrumentado a través de una expropiación progresiva, y afectada por un desconocimiento de la prohibición de doble tributación –por el posible cruce con impuestos como el

predial, por la preeminencia de la propiedad inmueble como componente fundamental de ciertos patrimonios, o el impuesto sobre la renta, este último por tener como fundamento el gravamen los rendimientos del patrimonio-.

6. En este contexto, es relevante una precisión sobre la naturaleza de las variables económicas, en particular las variables flujo y las variables stock . Las variables stock se refieren a una cantidad en un momento determinado de tiempo, mientras que las variables flujo se refieren a una medición por unidad de tiempo. El ejemplo cásico proviene de la hidráulica.

Un río, cuyo caudal se mide en metros cúbicos por segundo, es un típico flujo. Un lago, con una determinada cantidad de agua en un momento en el tiempo, es un stock . Por supuesto, el flujo de agua proveniente del río afecta el stock de agua en el lago. Destaco que el argumento del demandante respecto de la doble tributación también se pudo elaborar de manera más efectiva.

7. En consecuencia, se pudo realizar un análisis y una explicación más profunda, tendiente a demostrar cómo el lago o stock , esto es, el conjunto de bienes y derechos que conforma el patrimonio tributario de los contribuyentes está constituido por los antiguos flujos del río, esto es, los antiguos ingresos que, por renta ordinaria o ganancia ocasional, tuvieron que haber tributado anteriormente en cabeza del contribuyente.

Parece razonable atender, en este punto, un criterio más relativo a la realidad económica que a una distinción jurídica de los conceptos, pues el patrimonio se produce a partir de la acumulación de rentas y la renta se genera –en muchos escenarios-, por la rentabilidad del patrimonio. La distinción entre ambos conceptos, flujos (renta) y stock (lago), podría ser abordada por esta Corte de manera más acorde con la realidad económica para refinar la detección de efectos deletéreos para el contribuyente que parecen resultar invisibles para el juez constitucional, a pesar de su apreciable impacto frente a la materialidad de la justicia y la equidad tributaria.

Más aún, pese a que el argumento de doble tributación del demandante se limita únicamente a advertir la doble tributación que provocaría el impuesto al patrimonio en relación con el impuesto sobre la renta, también se podría argumentar que existe una doble tributación en cuanto al impuesto predial (tema que no fue abordado en la demanda).

8. Ahora, si bien la Corte mediante sentencia C-876 de 2002 distinguió el concepto civil de patrimonio de aquel usado para efectos tributarios, manifestando que el primero está constituido por “una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen” y que, por lo tanto, no se grava el mismo hecho en la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio, en dicho análisis se falla en reconocer que en el derecho de propiedad que se tiene sobre bienes inmuebles, como en la posesión de patrimonio, la capacidad contributiva proviene de un mismo objeto imponible, de una misma materialidad económica que es el bien inmueble. En ese sentido, si se considera la posición de un contribuyente que tiene un patrimonio compuesto en su totalidad por bienes inmuebles, sería evidente que ambos tributos atacarían la exacta misma fuente de riqueza, transgrediendo la prohibición constitucional a la doble imposición. Este dilema debe integrarse en los elementos de análisis de la Corte y generar debate y reglas que atiendan esta realidad económica.

9. Adicionalmente, rescato el análisis en la ratio decidendi referido al principio de progresividad. En esta oportunidad se priorizó la amplia potestad de configuración normativa que tiene el Legislador en materia tributaria, y se rechazó la argumentación que buscaba petrificar la forma específica en que debía determinar la tarifa de impuesto al patrimonio. Explico, según el demandante, para que el impuesto respetara el principio de progresividad, la tarifa tendría que ser escalonada, ya que en su defecto el impuesto no respondería a la capacidad contributiva real de los contribuyentes.

Sin embargo, de manera acertada se respondió que no necesariamente una tarifa porcentual fija –como la establecida en las normas demandadas- resulta en sí misma contraria al principio de progresividad, y, por lo tanto, no es un factor que pueda determinar la constitucionalidad de la imposición patrimonial.

10. Finalmente, destaco que en el caso sub examine opté por acompañar a la mayoría teniendo en cuenta las circunstancias particulares y específicas a este caso. Por ello, de existir demandas en contra de nuevas o reiteradas imposiciones sobre el patrimonio, considero que deben tenerse en cuenta los elementos de juicio antes resaltados –imposición reiterativa, riesgo de prescindencia del elemento de capacidad contributiva en la imposición patrimonial, riesgo de confiscación progresiva de la propiedad privada, riesgo de doble imposición-, para determinar individualmente y en relación con el contexto fáctico y normativo del momento, la constitucionalidad del respectivo tributo, considerando los cambios que presente la sociedad y que indique la realidad económica, y atendiendo la interacción de este con otros tributos del sistema.

En los anteriores términos, dejo consignada mi aclaración de voto a la sentencia C-521 de 2019. Fecha ut supra , ALEJANDRO LINARES CANTILLO Magistrado [1] Al respecto explican que el artículo 347 de la Carta Política prevé que “Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley de presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados”. Al respecto manifiestan que, según este artículo, para efectos de cubrir el faltante, la ley le ofrece al gobierno y al Congreso dos opciones: a) la creación de nuevas rentas; b) la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados. En ambos casos el objetivo es siempre el “financiar el monto de gastos contemplados”, es decir, conseguir recursos adicionales para completar el faltante. Sostiene la demanda que resulta contrario a la lógica pensar que una llamada “ley de financiamiento”, sirva para bajar los impuestos y que el resultado neto de esta operación no sea obtener “recursos adicionales”, “la creación de nuevas rentas”, o “financiar el monto de gastos contemplados”.

[2] Al respecto sostienen los accionantes en el folio 5 del expediente: “Lo son, por ejemplo, los arrendamientos que producen los inmuebles o los dividendos que producen las acciones o las cuotas o partes de interés social o p articipaciones, en cabeza del titular de la respectiva propiedad, es decir, del propietario de las acciones cuando recibe los dividendos o del propietario de los inmuebles cuando los cánones de arrendamiento”.

[3] Según los accionantes, la ley gravará los recursos de cada ciudadano año tras año, lo que implica el riesgo de que se extingan, "castrando toda posibilidad de ahorro e inversión convirtiéndose así en una confiscación que se produce en una cierta medida año tras año", atentando contra la propiedad privada. Concluyen que "el impuesto sobre el patrimonio está destinado a acabar con el patrimonio de las personas de la clase media y desde luego con sus posibilidades de inversión."

[4] Folio 112, expediente D- 13124. [5] Folios 16 a 21, expediente D- 13124. [6] Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa). Los criterios señalados en esta sentencia han sido reiterados en muchas decisiones posteriores de la Sala Plena. Entre otras, ver por ejemplo: Sentencia C-874 de 2002 (MP Rodrigo Escobar Gil), Sentencia C-371 de 2004 (MP Jaime Córdoba Triviño), Autos 033 y 128 de 2005 (MP Álvaro Tafur Galvis), Sentencia C-980 de 2005 (MP Rodrigo Escobar Gil), Auto 031 de 2006 (MP Clara Inés Vargas Gutiérrez), Auto 267 de 2007 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), Auto 091 de 2008 (MP Humberto Antonio Sierra Porto), Auto 112 de 2009 (MP Clara Elena Reales Gutiérrez), Sentencia C-028 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil), Sentencia C-351 de 2009 (MP Mauricio González Cuervo), Sentencia C-459 de 2010 (MP Jorge Iván Palacio Palacio), Sentencia C-942 de 2010 (MP Juan Carlos Henao Pérez), Auto 070 de 2011 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), Sentencia C-128 de 2011 (MP Juan Carlos Henao Pérez), Sentencia C-243 de 2012 (MP Luis Ernesto Vargas Silva; AV Nilson Elías Pinilla Pinilla y Humberto Antonio Sierra Porto), Sentencia C-333 de 2012 (MP María Victoria Calle Correa), Auto A71 de 2013 (MP Alexei Egor Julio Estrada), Auto 105 de 2013 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), Sentencia C-304 de 2013 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), Auto 243 de 2014 (MP Mauricio González Cuervo), Auto 145 de 2014 (MP Alberto Rojas Ríos), Auto 324 de 2014 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado), Sentencia C-081 de 2014 (MP Nilson Elías Pinilla Pinilla; AV Nilson Elías Pinilla Pinilla y Alberto Rojas Ríos), Auto 367 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio Palacio), Auto 527 de

2015 (MP María Victoria Calle Correa), Sentencia C-694 de 2015 (MP Alberto Rojas Ríos; SPV María Victoria Calle Correa), y Sentencia C-088 de 2016 (MP Jorge Iván Palacio Palacio). En las anteriores providencias se citan y emplean los criterios recogidos en la sentencia C-1052 de 2001 para resolver los asuntos tratados en cada uno de aquellos procesos.

[7] Corte Constitucional, sentencia C -060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado; SV Alejandro Linares Cantillo ; AV Alejandro Linares Cantillo y Luis Guillermo Guerrero Pérez).

[8] Corte Constitucional, sentencia C-600 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa ; SVP Luis Guillermo Guerrero Pérez; AV María Victoria Calle Correa, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Jorge Iván Palacio Palacio y Luis Ernesto Vargas Silva).

[9] Corte Constitucional, sentencia C-183 de 1998 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz; SV José Gregorio Hernández Galindo). [10] Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa; SPV y AC Jaime Araújo Rentería).

[11] Corte Constitucional, sentencia C-952 de 2007 (MP Jaime Araújo Rentería). [12] Corte Constitucional, sentencia C -238 de 1997 (MP Vladimiro Naranjo Mesa).

[13] Sentencias C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa y C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería. [14] La Corte también ha explicado que “el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos” (Sentencia C-1107 de 2001 M.P.

Jaime Araujo Rentería). [15] Corte Constitucional, sentencia C-117 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado; AV Luis Guillermo Guerrero Pérez y Alejandro Linares Cantillo).

[16] Corte Constitucional, sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa; SV Rodrigo Escobar Gil). [17] Corte Constitucional, sentencia C-419 de 1995 (MP Antonio Barrera Carbonell).

[18] Corte Constitucional, sentencia C-876 de 2002 (MP Álvaro Tafur Galvis; SV Jaime Araújo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández; AV Rodrigo Escobar Gil, Jaime Córdoba Triviño).

[19] Corte Constitucional, sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil). [20] Corte Constitucional, sentencia C-511 de 1996 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz).

[21] Corte Constitucional, sentencia C-932 de 2014 (MP Martha Victoria Sáchica Méndez; AV María Victoria Calle Correa y Luis Ernesto Vargas Silva).

[22] Corte Constitucional, sentencias, C-093 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-673 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa, AV Jaime Araújo Rentería); C-862 de 2008 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra) y reiterada entre otras, en la sentencia Corte Constitucional, C-104 de 2016 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez, AV María Victoria Calle Correa), la Corte recapituló la jurisprudencia en materia de las reglas del test de igualdad en los siguientes términos: “ 6.5.2. El juicio integrado de igualdad se compone entonces de dos etapas de análisis. En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales. // Una vez establecida (iii) la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables, se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política.

Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre el medio y el fin.

Según su nivel de intensidad, este juicio puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve. Para determinar cuál es el grado de intensidad adecuado en el examen de un asunto sometido a revisión, este Tribunal ha fijado una regla y varios criterios, los cuales se explicarán a continuación. // 6.5.3. La regla consiste en reconocer que al momento de ejercer el control de constitucionalidad se debe aplicar un test leve, que es el ordinario. Este se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último "adecuado para lograr el primero, valga decir, verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero".// Esta regla se formula a partir de dos importantes consideraciones, por una parte, se encuentra el principio democrático, que obliga a darle un peso importante a la labor de creación del legislador, pues debe permitirse un margen considerable de valoración sobre los asuntos objeto de regulación, a partir de la búsqueda de propósitos que se ajusten a los mandatos de la Carta; y por la otra, la presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas, lo que se traduce en que no toda distinción de trato involucra la existencia de un componente discriminatorio. Por ello, la Corte ha reiterado que "la Constitución no prohíbe el trato desigual sino el trato discriminatorio", al entender que el primero puede ser obligatorio en ciertos supuestos, mientras el segundo establece diferencias sin justificación valida. El test leve busca entonces evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del legislador, es decir, medidas que no tengan un mínimo de racionalidad. // Este test ha sido aplicado en casos en que se estudian materias económicas, tributarias o de política internacional, o en aquellos en que está de por medio una competencia específica definida en cabeza de un órgano constitucional, o cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se aprecia prima facie una amenaza frente al derecho sometido a controversia. // 6.5.4. La aplicación de un test estricto, como la más significativa excepción a la regla, tiene aplicación cuando está de por medio el uso de un criterio sospechoso, a los cuales alude el artículo 13 de la Constitución, o cuando la medida recae en personas que están en condiciones de debilidad manifiesta, o que pertenecen a grupos marginados o discriminados.

También se ha utilizado cuando la diferenciación afecta de manera grave, prima facie, el goce de un derecho fundamental. // Este test ha sido categorizado como el más exigente, ya que busca establecer "si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo". Este test incluye un cuarto aspecto de análisis, referente a "si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales". // 6.5.5. Entre los extremos del test leve y del test estricto, se ha identificado el test intermedio, que se aplica por este Tribunal cuando se puede afectar el goce de un derecho no fundamental, cuando existe un indicio de arbitrariedad que puede afectar la libre competencia económica o en aquellos casos en que la medida podría resultar "potencialmente discriminatoria" en relación con alguno de los sujetos comparados, lo que incluye el uso de las acciones afirmativas. Este test examina que el fin sea legítimo e importante, "porque promueve intereses públicos valorados por la Constitución o por la magnitud del problema que el legislador busca resolver", y que el medio sea adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

// A partir de los elementos descritos, la Corte se detendrá en el análisis de la institución de la adopción, para luego examinar el caso concreto6.5.2. El juicio integrado de igualdad se compone entonces de dos etapas de análisis. En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales." [23] Corte Constitucional, sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil).

[24] Corte Constitucional, sentencia C-833 de 2013 (MP María Victoria Calle Correa; SV Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; AV Luis Guillermo Guerrero Pérez).

[25] Corte Constitucional, sentencia C-129 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado; SPV Alberto Rojas Ríos; AV Alejandro Linares Cantillo). [26] Corte Constitucional, sentencia C-364 de 1993 (MP Carlos Gaviria Díaz).

[27] Corte Constitucional, sentencia C-989 de 2004 (MP Clara Inés Vargas Hernández). [28] Traducción libre a partir del siguiente texto: Michel Bouvier, La question de l'impôt ideal . En: L'Impôt. Paris: Dalloz, 2002. "Une troisième conception entend quant à elle associer justice fiscale et justice sociale, on peut la qualifier de justice redistributive. Elle vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus.

Selon cette optique, l'impôt doit être progressif, personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable. Ce point de vue qui a commencé à s'affirmer dés la fin du XIXe siècle, l'a emporté pendant toute la période où ont prédominé les États qualifiés d'États providence; mais le débat qui oppose les impôts progressifs aux impôts proportionnels ou encore les impôts directs aux impôts indirects renaît aujourd'hui tout à la fois à la faveur du renouveau des théories libérales et des avatars qui sont ceux des impôts progressifs sur le revenu du fait des correctifs qui leur ont été apportés au fil du temps; au reste, si l'on prend l'exemple de la France actuellement, les prélèvements obligatoires à taux proportionnels sont largement plus importants que ceux à taux progressifs." [29] Corte Constitucional, sentencia C-419 de 1995 (MP Antonio Barrera Carbonell).

[30] Corte Constitucional, sentencia C-643 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño). [31] Corte Constitucional, sentencia C-385 de 2008 (MP Clara Inés Vargas Hernández).

[32] Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa; SVP y AV Jaime Araújo Rentería). [33] Sobre este punto, la Corte Constitucional en la sentencia C-100 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa), expuso lo siguiente: "Ciertamente, la Carta exige que el sistema sea progresivo, y no que cada uno de los singulares elementos del mismo tenga esa característica. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia, esto no significa que sea inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad, sino que la eventual regresividad de un tributo o de un específico precepto del ordenamiento tributario no debe considerarse por sí misma como una razón suficiente para declararlo inconstitucional".

[34] Corte Constitucional. Sentencia C-597 de 2000 (MP Álvaro Tafur Galvis; SV Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Diaz).

[35] Corte Constitucional. Sentencia C-426 de 2005 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra). [36] Corte Constitucional, sentencia C-100 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa).

[37] En la exposición de motivos del proyecto que dio como resultado la Ley 1819 de 2016 se explica: "iv) Dividendos y participaciones Esta cédula incluye estas rentas cuando dichos recursos sean recibidos por personas naturales en calidad de socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, provenientes de utilidades repartidas por sociedades nacionales y extranjeras.

En el caso de los dividendos pagados o abonados en cuenta por parte de sociedades nacionales, si los mismos provienen de utilidades que pagaron impuestos en cabeza de la sociedad quedarán sometidos a imposición con un rango tarifario progresivo, con tarifas del cero (0%), cinco (5%) y diez (10%) por ciento respectivamente, según el monto de dividendos repartido. Si estos provienen de utilidades que no fueron gravadas en cabeza de la sociedad, estarán gravados a una tarifa de 35%. Del mismo modo, a esta última tarifa se encuentran gravados los dividendos provenientes de sociedades o entidades ubicadas en el exterior. Como se observa, el gravamen no se aplica al reparto de dividendos a personas jurídicas y preserva el método de cálculo de dividendos susceptibles de ser distribuidos a título de ingresos no

constitutivos de renta del artículo 49 del Estatuto Tributario." [38] En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se señala: "1.1 JUSTIFICACIÓN De acuerdo con el diagnóstico realizado por la Comisión de Expertos, las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas: 1. El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo, 2. El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso, (…) 5. Los beneficios tributarios son excesivos:

distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal. (…) // 1.1.1 El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo Como se expuso en la parte inicial de la presente exposición de motivos, el recaudo del impuesto de renta personal es muy bajo en Colombia debido a que muy pocas personas naturales tributan. Esto se debe básicamente a tres razones señaladas en el Informe Final de la Comisión de Expertos: (…) ii) Las personas que tributan no siempre lo hacen en función de su capacidad, al no gravar los dividendos y otorgar grandes beneficios sobre las rentas laborales (lo cual da como resultado tarifas promedio bajas). A pesar de que el IMAN limitó los beneficios para los empleados de mayores ingresos, este grupo corresponde a menos de 0,1% de la población económicamente activa. Además, los múltiples beneficios tienen un costo fiscal importante. (…) // El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos, afectando la progresividad del impuesto. De hecho, la Comisión de Expertos afirma que "[e]l favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta." (Alvaredo y Londoño, sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comprado con lo que sucede en otros países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas, es también relativamente bajo comparado con los de estos países). 1.2.2 Racionalización de beneficios tributarios Como se señaló, la reforma no deroga ni modifica ninguno de los beneficios tributarios existentes. Los contribuyentes podrán seguir restando todas las rentas existentes hasta ahora, definidas en su mayoría en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario, con los límites individuales allí establecidos. Ahora bien, el diagnóstico de la Comisión de Expertos y de los demás observadores del sistema tributario ha resaltado que la existencia de múltiples beneficios tributarios afecta la equidad del sistema, beneficiando especialmente a los segmentos de mayores ingresos. En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital. A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales, tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros. Tal como lo señaló la Comisión de Expertos, de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida." [39] Además, la norma prevé la forma y la tarifa para grabar los dividendos y participaciones que no fueron grabados en cabeza de la sociedad, así como aquellos recibidos de sociedades y entidades extranjeras. Sobre ellos establece una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%).

[40] Sobre esta materia la Corte ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse en los siguientes términos: "De todo lo dicho resulta que, si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. // Así, mientras las normas que al respecto establezca no

se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo. // De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)"

Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995, reiterada y subrayada en la Sentencia C-183 de 2000. [41] Corte Constitucional, Sentencia C-673 de 2001.

[42] En efecto, la Ley 1943 de 2018 aumentó la tarifa marginal máxima aplicable a las personas naturales residentes y asignaciones modales al 39% (esta tarifa máxima era antes de esta reforma del 35%). Para tal efecto se incorporan dos nuevas tarifas, a saber, 37% para ingresos superiores a 18.970 UVT ($54 millones mensuales en 2019) y 39% para ingresos superiores a 31.000 UVT ($ 88 millones mensuales).

[43] Corte Constitucional, sentencia C-093 de 2001. (MP Alejandro Martínez Caballero), consideración jurídica No. 8. Esta decisión puede ser considerada como una de las sentencias hito en el análisis del juicio de igualdad. En ella se estudió la demanda contra el artículo 89 del Decreto 2737 de 1989, que determinaba como edad para adoptar los 25 años, lo que para el demandante resultaba una diferenciación injustificada. Para resolver la cuestión la Corte hace un recuento del análisis de proporcionalidad, el test de igualdad y el juicio integrado de igualdad, haciendo las respectivas diferencias y verificando las ventajas de su combinación antes de revisar la importancia de la determinación de la intensidad del análisis.

[44] Corte Constitucional, sentencias, C-093 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-673 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa, AV Jaime Araújo Rentería); C-862 de 2008 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra) y reiterada entre otras, en la sentencia Corte Constitucional, C-104 de 2016 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez, AV María Victoria Calle Correa). Ver nota al pie 19 de esta decisión.

[45] Ibidem. [46] Corte Constitucional, Sentencia T-659 de 2010 (MP Jorge Iván Palacio Palacio). [47] Así por ejemplo en la Sentencia C-129 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) al estudiar la constitucionalidad de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, en los cuales se disponía la taifa del Impuesto a la Renta para dividendos y participaciones de forma diferenciada para residentes y no residentes, la Corte, al aplicar un juicio intermedio para verificar la equidad de la medida, sostuvo: “Finalmente, cabe anotar que, además de las razones anteriores -que muestran indicios de arbitrariedad en las medidas acusadas-, procede un test intermedio porque no existe un derecho fundamental que, prima facie, esté en riesgo cierto de ser afectado.

Los pasos de este test son los siguientes: (i) establecer si los sujetos y situaciones son comparables, para lo cual deberán determinarse las características o elementos relevantes para asimilarlos o diferenciarlos; (ii) determinar la legitimidad de la finalidad, que en el caso del test intermedio se refiere a que sea válida en términos constitucionales; (iii) analizar la razonabilidad de la relación medio-fin, que corresponde a que el medio sea adecuado para el logro del fin; (iv) verificar la necesidad como la consideración de existencia y costo de alternativas en términos de derechos, en un test intermedio puede constatarse que existen otras alternativas, pero se satisface ese criterio si la escogida por el legislador logra alcanzar el fin de la norma y no afecta significativamente principios o derechos y, finalmente, (v) estudiar la proporcionalidad en sentido estricto que corresponde al análisis global que indique que la medida promueve sustancialmente un fin constitucionalmente importante sin generar un alto sacrificio. Con base en este método procede la

Corte a estudiar el cargo principal de la demanda.” [48] Corte Constitucional, Sentencia C-015 de 2014 (MP Mauricio González Cuervo).

[49] Al respecto, en la Sentencia C-129 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) frente a la tarifa diferenciada entre personas residentes y extranjeras sobre la renta a dividendos y participaciones impuesta por la Ley 1819 d e2016, la Corte aplicó un test intermedio por cuanto encontró, en aquel caso, que: “pueden hallarse en los siguientes elementos: (i) Se trata de un tributo novedoso. Efectivamente, este tipo de gravamen no existía en el país desde hace más de 50 años. (ii) Grava un concepto -dividendos o participaciones- sólo a ciertos grupos que lo perciben -personas naturales residentes y no residentes- y no a otros posibles contribuyentes. (iii) Puede haber una afectación a la libre competencia, derivada de esa distinción entre los sujetos pasivos del gravamen y grupos análogos, es decir, competidores, que no están obligados al pago del impuesto, con lo que las normas podrían generar ventajas injustificadas para ciertos actores. (iv) La distinción entre los grupos afectados por el gravamen y los sujetos no obligados genera una carga que podría no ser soportable ni exigible, tal y como lo afirman el demandante y algunos intervinientes. // Finalmente, cabe anotar que, además de las razones anteriores -que muestran indicios de arbitrariedad en las medidas acusadas-, procede un test intermedio porque no existe un derecho fundamental que, prima facie, esté en riesgo cierto de ser afectado.

[50] Anteriormente la clasificación se hacía por cinco (5) cédulas diferentes. [51] ARTICULO 49. DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS. <Artículo modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1o de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de: a) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y b) Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

[52] ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. <Inciso modificado por el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.

[53] Ley 1943 de 2018 “ARTÍCULO 27. Modifíquense el artículo 242 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 242. Participaciones tarifa especial recibidas por para dividendos o personas naturales residentes. (…) Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de

causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49, estarán sujetos a la tarifa señalada en el artículo 240, según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras." [54] Estatuto Tributario, artículo 49, "PARÁGRAFO 2o. Las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 tendrán la calidad de gravadas. Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere este parágrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo.

La sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto." [55] ARTÍCULO 343. RENTA LÍQUIDA. <Artículo adicionado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de determinar la renta líquida cedular se conformarán dos subcédulas, así: 1. Una primera subcédula con los dividendos y participaciones que hayan sido distribuidos según el cálculo establecido en el numeral 3 del artículo 49 del Estatuto Tributario. La renta líquida obtenida en esta subcédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 1o del artículo 242 del Estatuto Tributario. 2. Una segunda subcédula con los dividendos y participaciones provenientes de utilidades calculadas de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, y con los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta subcédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 2o de artículo 242 del Estatuto Tributario.

[56] ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales. 2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.

3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.

[57] Al respecto en la Sentencia C-876 de 2002 la Corte Constitucional estableció que la tarifa del 1.2 % pese a ser fija, resultaba acorde con el principio de equidad y progresividad en materia tributaria.

[58] Respecto de la constitucionalidad de dicha medida se pronunció la Corte en las sentencias C-890 de 2012, que condicionó el artículo 2917 del ET 'bajo el entendimiento de que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los destinados a la atención del derecho a la salud, en los términos de la Ley 100 de 1993, no son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio'. Fue declarada exequible en las sentencias C-895 de 2012 y C-990 de 2004; y la Corte se inhibió de conocer la demanda en la sentencia C-116 de 2004.

[59] En su artículo 28, se estableció que la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1 o de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en

sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos ($220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

[60] El artículo 295 del ET, modificado por esta ley, fue declarado CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE, por los cargos analizados, por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-831-10 (MP Nilson Pinilla Pinilla), 'bajo el entendido de que el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales también constituye un rubro excluido del pago del impuesto al patrimonio'.

[61] En cuanto a la base gravable, el artículo 37 de la Ley 1943 de 2018 establece las siguientes reglas: “Modifíquese el artículo 295-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 295-2. Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras poseído a 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 menos las deudas a cargo de los mismos vigentes en esas mismas fechas, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1 de enero de 2019, 2020 y 2021 para las personas naturales, las sucesiones ilíquidas y sociedades o entidades extranjeras, los siguientes bienes:

1. En el caso de las personas naturales, las primeras 13.500 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.

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

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

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

PARÁGRAFO 3o. 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 o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte.

[62] Al respecto las sentencias C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero) y C- 100 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa). [63] Así lo anotó la Universidad del Rosario en su intervención en el presente proceso.

[64] Al respecto se pueden consultar las siguientes publicaciones: https://www.portafolio.co/economia/por-impuesto-al-patrimonio-se-recaudaran-900-000-millones-529290 ;

http://www.colombiano24.com/economia/listo-calendario-de-los-7000-contribuyentes-de-impuesto-al-patrimonio/74839-noticias ; https://www.dinero.com/economia/articulo/personas-con-mas-de-5000-millones-a-pagar-impuesto-al-patrimonio/271619 ;

[65] Al respecto señala la DIAN en su intervención “como ha ocurrido con la definición de otras tarifas fijas vr. gr.: la Ley 1943 de 2018 modificó el inciso primero y parágrafo 5 del artículo 240 del ET, estableciendo que para el año gravable 2019, la tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas es del 33 %. El artículo 184 de la Ley 1819 de 2016 fijó la tarifa general del impuesto sobre las ventas en el 19º/o. El artículo 214 ib (SIC) fijó la tarifa del gravamen a los movimientos financieros en el 4 x mil. El artículo 23 de la Ley 1739 de 2014 que fijó la tarifa del impuesto la Renta para la Equidad (CREE). El artículo 29 de la Ley 111de 2006 que fijó la tarifa del impuesto al patrimonio en el 1.2% sobre el cual la Corte Constitucional en la C-809/07 se pronunció.” [66] Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

[67] Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil), reiterada en la Sentencia C-010 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[68] Sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil). [69] En la sentencia C-876 de 2002, (MP Álvaro Tafur Galvis), la Corte consideró que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts. 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

[70] Idea tomada de la Sentencia C-010 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado), que a su vez hace la siguiente cita tomada de la sentencia C-249 de 2013: “Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior.

La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante- que “[…] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad, sino que, además, tales principios se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que "la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla", por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional "hasta el

punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad"" [71] Corte Constitucional, Sentencia C-876 de 2002 (MP Álvaro Tafur Galvis).

[72] Sujetos pasivos. Por los años 2019, 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio a cargo de: 1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

4. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su patrimonio poseído en el país. 5. Las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2.2.1.2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.

Fuente: Corte Constitucional, relatoría oficial. Documento original:
Copia de consulta hecha el 29 de octubre de 2026 desde el texto oficial publicado por la Corte Constitucional. Es informativa: el texto que vale es el que publica la Corte Constitucional.