



COMUNICADO 2

4 y 5 de febrero de 2025

Sentencia C-031/25 (4 de febrero)

M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar

Expediente: D-15273 AC

La Corte Constitucional se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo en las demandas presentadas en contra de los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022 que regulan el impuesto al patrimonio

1. Norma demandada

LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

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

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

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

ARTÍCULO 292-3. IMPUESTO AL PATRIMONIO - SUJETOS PASIVOS. Créase un impuesto denominado impuesto al patrimonio. Están sometidos al impuesto:

1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta.

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

ARTÍCULO 294-3. HECHO GENERADOR.

El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al primero (1º) de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a setenta y dos mil (72.000) UVT. Para efectos de este gravamen, el concepto de patrimonio es equivalente al patrimonio líquido, calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

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

ARTÍCULO 295-3. BASE GRAVABLE.

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

En el caso de las personas naturales, se excluyen las primeras

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

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

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

Para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que se tienen en cuenta al establecer el patrimonio atribuible a un establecimiento permanente durante un año o periodo gravable, se deberá elaborar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones desarrolladas, activos

utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente forma parte.

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

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

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

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

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

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

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

Para estos efectos, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos subyacentes, el declarante del impuesto al patrimonio será el fundador, constituyente u originario del

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

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

PARÁGRAFO 4. No se aplicará lo dispuesto en el parágrafo 3 del presente artículo, cuando se trate de acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o

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

1. Que la sociedad sea una sociedad emergente innovadora, es decir, que su constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el desarrollo de un negocio innovador y escalable e involucre dentro de su actividad económica principal el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de I+D+i, con concepto favorable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;
2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT de inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables

inmediatamente anteriores, a cambio de al menos el cinco por ciento (5%) de la participación en el capital de la sociedad;

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

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

ARTÍCULO 38. Adiciónese el artículo 296-3 al Estatuto Tributario, así:

ARTÍCULO 296-3. TARIFA. El impuesto al patrimonio se determinará de acuerdo con la siguiente tabla:

Rangos UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	72.000	0,0% .	0
> 72.000	122.000	0,5%	(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%
> 122.000	239.000	1,0%	(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT
> 239.000	En adelante	1,5% .	(Base Gravable en UVT menos 239.000 UVT) x 1,5% + 1.420 UVT

PARÁGRAFO. La tarifa del uno coma cinco por ciento (1,5%) sólo aplicará de manera temporal durante los años 2023, 2024, 2025 y 2026. A partir del año 2027, aplicará la siguiente tabla:

Rangos UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	72.000	0,0%	0
> 72.000	122.000	0,5%	<i>(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%</i>
> 122.000	En adelante	1,0%	<i>(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT</i>

ARTÍCULO 39. Adiciónese el artículo 297-3 al Estatuto Tributario, así:

ARTÍCULO 297-3. CAUSACIÓN. La obligación legal del impuesto al patrimonio se causa el primero (1º) de enero de cada año.

2. Decisión

ÚNICO. Declararse **INHIBIDA** para conocer la demanda propuesta contra los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones” por los cargos propuestos por la presunta vulneración de los artículos 95.9, 363 y 317 de la Constitución Política por ineptitud sustantiva de la demanda en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional estudió dos demandas de inconstitucionalidad promovidas contra el inciso 1 del artículo 35 y los artículos 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022, que regulan el impuesto al patrimonio. Para el efecto, agrupó los argumentos de los demandantes en tres cargos, así: (i) violación de los principios de equidad horizontal e igualdad en materia tributaria; (ii) violación de los principios de equidad tributaria y derecho a la propiedad en relación con los posibles efectos confiscatorios y de doble tributación del impuesto al patrimonio de la Ley 2277 de 2022 y; (iii) violación del artículo 317 de la Constitución Política.

Si bien se habían admitido los cargos descritos, tras un estudio detallado de la demanda y de las intervenciones presentadas, la Sala Plena decidió inhibirse pues encontró que los cargos no cumplían con los requisitos mínimos de aptitud sustantiva para adelantar un estudio de fondo.

El primer cargo acusaba las disposiciones demandadas por la violación de los principios de equidad horizontal e igualdad, en tanto el impuesto grava de la misma forma a contribuyentes con diferente capacidad de pago. El demandante señaló que la falta de diferenciación entre contribuyentes con y sin liquidez para pagar el impuesto resultaba en un trato desigual e inequitativo. Mientras que aquellos con liquidez suficiente, proveniente de ingresos o activos fácilmente liquidables, podían cumplir con la obligación tributaria sin mayores dificultades, aquellos sin liquidez se veían obligados a vender sus activos, potencialmente a precios desfavorables, para cumplir con el impuesto.

El demandante propuso un juicio de igualdad de intensidad intermedia, argumentando que la medida afectaba el derecho fundamental a la igualdad y el derecho no fundamental a la propiedad. Sostuvo que la medida no era idónea para lograr las finalidades del impuesto, como aumentar el recaudo y mejorar la equidad, ya que gravar a las personas sin liquidez no necesariamente aumentaba el recaudo y podía llevar a la disminución de la base gravable. Además, la medida no tenía en cuenta la rentabilidad de los activos, lo que resultaba en una carga desproporcionada para los contribuyentes con activos no rentables, afectando gravemente su patrimonio.

La Sala Plena encontró que este cargo no cumple con la carga argumentativa especial que se exige a un ciudadano cuando alega la vulneración del principio de igualdad, y el principio de equidad en su dimensión horizontal. Por lo tanto, carece de especificidad. Los accionantes no identificaron un criterio de comparación de los sujetos o grupos respecto de los cuales se predica el trato discriminatorio que resulte relevante a la luz de la finalidad de la norma. En particular, la Sala concluyó que la enunciación de la liquidez como criterio único de comparación no es suficiente para suscitar una duda seria sobre la existencia de un trato diferenciado que afecte *prima facie* el derecho a la igualdad o el principio de equidad en materia tributaria. Esto, por cuanto no se trata de un criterio relevante a la luz de la finalidad de la medida acusada, y resulta indeterminado. En adición, la Corte concluyó que el demandante no propuso razones mínimas para considerar que la calificación de los sujetos pasivos como contribuyentes del impuesto de renta fuera insuficiente para que se entendiera un mínimo de liquidez de los sujetos gravados.

Mediante el *segundo cargo*, se acusaba al impuesto al patrimonio de violar los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. Esto por cuanto, a juicio de los demandantes al no contemplar un límite temporal para el impuesto se impone una carga que agota el patrimonio de los

contribuyentes año a año. Los demandantes afirmaban que la ausencia de límites temporales y cuantitativos en el diseño del tributo genera que los sujetos con patrimonios ilíquidos o improductivos destinen todas las utilidades o liquiden sus activos para poder pagar el tributo, lo que constituye una carga excesiva, que es confiscatoria y coarta la libre disposición de los bienes. Adicionalmente, alegaron que el impuesto al patrimonio genera escenarios de múltiple tributación prohibidos en la Constitución Política, pues los impuestos sobre la renta y predial recaen sobre la misma realidad económica.

La Sala Plena concluyó que el cargo era inespecífico pues el demandante no propuso argumentos concretos para demostrar que, en abstracto, el impuesto tiene efectos confiscatorios. Si bien, el demandante presentó ejemplos numéricos para demostrar que el tributo podría llevar a la pérdida de una parte significativa del patrimonio de los contribuyentes en periodos de 20 a 40 años, especialmente en casos de patrimonios improductivos o con baja rentabilidad; la Sala Plena encontró que se trata de hipótesis que representan situaciones extremas y excepcionales. Por lo tanto, estimó que el cargo era, además, insuficiente.

Por último, al estudiar el *tercer cargo* formulado por la presunta violación del artículo 317 de la Constitución Política, la Corte concluyó que los demandantes no cumplieron con la carga argumentativa específica necesaria para controvertir el precedente constitucional.

El magistrado **Antonio José Lizarazo Ocampo** aclaró su voto en la presente decisión con el fin de indicar que, a pesar de estar de acuerdo con la decisión inhibitoria, se debe analizar el impuesto acusado a la luz de la prohibición contenida en el artículo 317 de la Constitución Política. Indicó que la decisión explícita del constituyente fue la de reservar para los municipios en forma exclusiva y excluyente una fuente de financiación al indicar que "sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble". En consecuencia, dicha reserva debe entenderse también como una de las garantías reconocidas en el artículo 287 de la Constitución.

Cuando se incluye la propiedad inmueble en la base gravable de un impuesto permanente, se contraviene la prohibición constitucional, especialmente cuando las tarifas de dicho impuesto (entre 0,5% y 1,5%) son similares y, en ocasiones, superiores, a las del impuesto predial (entre 0,1% y 1,6%). En este sentido, no cabe la ficción de que una cosa es el patrimonio y otra la propiedad inmueble para desconocer la garantía que expresamente le reconoció el Constituyente a los municipios.

En la decisión participó la conjuuez Clara Cecilia Dueñas Quevedo.