



**El impuesto al patrimonio y la facultad exclusiva de los municipios para gravar los bienes
inmuebles**

Samuel Cuadros Passos

Artículo de investigación presentado para optar al título de Abogado

Asesor

Julián Zambrano Sánchez, Magíster (MSc) en Derecho con énfasis en tributación

Universidad de Antioquia
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Derecho
Medellín, Antioquia, Colombia
2023

Cita

(Cuadros Passos, 2023)

Referencia

Cuadros Passos, S. (2023). *El impuesto al patrimonio y la facultad exclusiva de los municipios para gravar los bienes inmuebles* [Trabajo de grado profesional].

Estilo APA 7 (2020)

Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Tabla de contenido

Resumen.....	4
Abstract.....	5
Introducción	6
1 Contexto histórico del tratamiento tributario a los inmuebles: impuesto predial y al patrimonio	10
1.1 El impuesto al patrimonio antes de la entrada en vigencia de la Constitución de 1991	10
1.2 La Constitución Política de 1991, el impuesto predial y la “aniquilación” del impuesto al patrimonio	11
1.3 El concepto de patrimonio y el regreso del impuesto al patrimonio	16
2 El impuesto al patrimonio: una interpretación armónica.....	24
Conclusiones	30
Referencias.....	32

Resumen

El artículo 317 de la Constitución política de Colombia, establece que la competencia exclusiva para grabar los bienes inmuebles es de los municipios, que se materializa con el Impuesto Predial Unificado; por su parte, la Ley 2277 de 2022 establece el gravamen de impuesto al patrimonio, que, recae sobre el patrimonio del contribuyente considerando este como una universalidad de bienes y derechos susceptibles de ser valorados o apreciados en dinero, de manera que, entre este universo de bienes se incluyen los inmuebles de los cuales el sujeto sea titular bajo cualquier figura jurídica. Esto ha generado cuestionamientos sobre la posible vulneración de la facultad propia de los municipios sobre la determinación de los impuestos que recaen sobre este tipo de bienes, por lo cual resulta necesario estudiar si existe una armonía entre estas dos cargas o si, por el contrario, los inmuebles deberían ser excluidos del impuesto al patrimonio.

Palabras clave: impuesto al patrimonio, inmueble, autonomía territorial, impuesto predial.

Abstract

Article 317 of the Political Constitution of Colombia establishes that the exclusive competence to record real estate belongs to the municipalities, which is materialized with the Unified Property Tax; For its part, Law 2277 of 2022 establishes the equity tax lien, which falls on the taxpayer's assets considering this as a universality of assets and rights that can be valued or appreciated in money, so that, among this universe Assets include the real estate of which the subject is the owner under any legal figure. This has generated questions about the possible violation of the power of the municipalities to determine the taxes that fall on this type of property, for which it is necessary to study if there is a harmony between these two charges or if, on the contrary, real estate should be excluded from wealth tax.

Keywords: property tax, immovable properties, territorial autonomy.

Introducción

El impuesto al patrimonio, no es un tributo de reciente aplicación en el país, el mismo, data desde antes de la promulgación de la Constitución Política de 1991, y su objeto imponible resulta ser el patrimonio del contribuyente, que se determina a partir del hecho generador que, además de contener la titularidad de un universo de bienes en cabeza de una persona natural o jurídica, el mismo debe superar unos mínimos legales en razón de la cuantía, de manera que, el sujeto pasivo es determinado en razón de las cualidades legales atribuibles a este, y basta sólo con que se cumplan los presupuestos para que para que se configure la pasividad del impuesto.

Aun con lo anterior, para efectos prácticos del desarrollo del escrito, y con el fin de determinar una temporalidad específica para el estudio del asunto, se tomará como punto de partida del particular, el Decreto 2053 de 1974 “*Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios.*”, puesto que, es este el último presupuesto normativo que contiene dentro de su articulado una regulación expresa sobre el impuesto al patrimonio, con anterioridad a la Constitución del 91.

No obstante, la referencia a aquella norma, tendrá relevancia únicamente para contrastar los argumentos del Constituyente frente al tratamiento de los gravámenes que recaen sobre bienes inmuebles durante la discusión de la ampliación de la autonomía de los municipios y distritos, respecto de los asuntos tributarios y el origen de sus ingresos, así como la referencia que sobre esto hace la Corte Constitucional en la sentencia C-711 de 2001, que esboza de manera tangencial, las consecuencias que implicaría para el orden constitucional el resurgimiento de un impuesto al patrimonio en cuanto a la competencia de los municipios para gravar bienes inmuebles que se incluyan dentro de ese concepto.

Con lo anterior, hacer un recuento normativo sobre el asunto en cuestión, ilustra el tratamiento que le ha dado el legislador a aquel tributo, teniendo en cuenta que, con posterioridad a la Constitución del 91, con la entrada en vigencia del Decreto 1838 de 2002, expedido bajo el estado de conmoción interior decretado por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1837 de 2002, y que con posterioridad fue demandada su constitucionalidad, porque, según el actor, tal disposición vulnera los preceptos constitucionales dispuestos en el artículo 317 y 358 de la Constitución, al imponer tributos

sobre bienes inmuebles, desconociendo la competencia exclusiva de los municipios en este tópico, y al otorgar una destinación específica al tributo, que, en este evento, era la preservación de la seguridad nacional.

A partir de ese momento, vienen una serie de normas que han impuesto aquel tributo de manera extraordinaria, y hasta ha sido denominado de distintas formas, como el caso del impuesto a la riqueza de la Ley 1739 de 2012, que, aunque su nombre varió, sustancialmente el objeto seguía siendo el mismo, gravar el patrimonio líquido de los sujetos pasivos.

Esta revisión cronológica del impuesto finaliza en el estudio 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*”, otorgando al impuesto al patrimonio, un carácter ordinario y, por ende, permanente, con características muy similares a las desarrolladas por el legislador a lo largo del tiempo.

Por su parte, el impuesto predial, que tampoco resulta ser un tributo reciente, y tiene como objeto imponible los bienes inmuebles que ubicados un determinado municipio o distrito, más allá de la persona que ostente su titularidad, posesión o usufructo y es competencia exclusiva de los municipios y distritos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 317 de la Constitución Política de 1991, gravar, administrar y en general, realizar todo el proceso de cobro, de aquellos tributos que, como este, recaen sobre los inmuebles ubicado dentro de los límites de su territorio.

Sobre este punto, el constituyente primario en ejercicio de sus competencias, buscó la forma de brindar una mayor fuente de ingresos a los municipios a través del tributo, no sólo el predial, sino también el de industria y comercio, plusvalía, circulación y tránsito (Bernate, 2023); razón por la cual, cualquier tributo que coincidiera en el objeto imponible, es decir, los bienes inmuebles del contribuyente, en principio, eran contrarios a su designio, ello, sumado a que no consideraba el principio de capacidad contributiva, siendo este uno de los rectores del derecho tributario.

Por lo anterior, es claro que, a diferencia del impuesto al patrimonio, este sí es indeterminado en tanto que recae sobre aquel sujeto que proclama como suyo el bien que existe en un espacio determinado; por esta razón, el inmueble en este caso es el objeto imponible y el hecho generador, se deriva de poseerlo.

Al igual que con el impuesto al patrimonio, si bien este data de tiempo atrás, para efectos del objeto de estudio, la base fue establecida en la norma que a la fecha continúa rigiendo sobre la

materia, es decir, la Ley 44 de 1990 con sus diferentes modificaciones, adiciones y derogatorias, en lo que corresponde a la temática del escrito.

Ahora bien, es claro que con base en la premisa de que el patrimonio es un universo de bienes apreciables en dinero, considerado de manera independiente de los elementos que lo componen, es correcto afirmar que entre los elementos que componen esa universalidad jurídica, puede haber bienes inmuebles, o hasta constituir los únicos bienes considerados en el patrimonio del contribuyente.

Con todo ello, es importante determinar, desde el objeto imponible y el hecho generador, si el impuesto al patrimonio afecta o no la propiedad inmueble en sí misma, o las rentas que se derivan de aquella, puesto que, en caso de haber una coincidencia directa en ese objeto imponible, se estaría en presencia de una inconstitucionalidad en cuanto a la inobservancia del precepto constitucional contenido en el artículo 317 Superior.

Tal situación no advierte, en caso de ser afirmativa la contradicción, que toda la norma que regula el impuesto al patrimonio sea abiertamente inconstitucional, puesto que considerar tal suerte, implicaría asumir que, en la casuística, todo aquel sujeto pasivo del impuesto posee bienes inmuebles o peor aún, que es lo único que constituye su patrimonio.

Por este motivo, es procedente presentar alternativas que se deriven del estudio del asunto desde una perspectiva de la dogmática jurídica y un tanto histórica, sobre la posibilidad de armonizar los dos tributos sin que se genere una vulneración al mandato constitucional, y se garantice la aplicación del principio de capacidad contributiva, evitando que el sujeto pasivo se encuentre inmerso en una doble tributación de un mismo objeto imponible y se afecte no solo su patrimonio, sino también la equidad frente al impuesto.

En síntesis, la pregunta de investigación que va a establecer la ruta de estudio será ¿qué grado de afectación puede tener el artículo 317 de la Constitución Política de 1991 en la estructura de la base gravable del impuesto al patrimonio?; se abordará el eje temático en su totalidad, iniciando con un contexto histórico sobre el tratamiento que históricamente se ha dado al impuesto al patrimonio antes y después de la Constitución de 1991, así como al impuesto predial, en un vaivén de referencias que permitirán entender desde la generalidad de ambos impuestos, cuáles son los elementos que lo componen, siendo estos: a) sujeto activo, b) sujeto pasivo, c) hecho generador, d) base gravable y e) tarifa, estableciendo

puntos en común, con el fin de cumplir con el objetivo principal que es determinar si hay o no un mismo objeto imponible en ambos estadios.

Así mismo, el tema será abordado desde la perspectiva de la Corte Constitucional, partiendo de las dos sentencias más importantes sobre la materia, la C-876 de 2002 y la C-990 de 2004, pasando por una serie de fuentes que apoyan o controvierten la concepción de la corporación, en la búsqueda de elementos que signifiquen una postura frente a los supuestos estudiados, para con ello, poder resolver el planteamiento que da origen a la monografía.

1 Contexto histórico del tratamiento tributario a los inmuebles: impuesto predial y al patrimonio

1.1 El impuesto al patrimonio antes de la entrada en vigencia de la Constitución de 1991

Previo a la promulgación de la Constitución Política de 1991, el impuesto del patrimonio, era uno de los complementarios del impuesto sobre la renta, tal y como lo disponía el Decreto 2053 de 1974, “*Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios.*”, que sobre el particular considera en los artículos 48¹, un límite a la deducción del gasto derivado del pago realizado a título de impuesto predial durante el año o periodo gravable, y en el 112², el valor de los bienes que componen el patrimonio, que está constituido por su precio de costo.

Es menester indicar que, esta disposición fue reformada en 1983 mediante la Ley 14 de ese año, que a manera de contexto, permitiría descontar de la base gravable del impuesto al patrimonio³, *una parte del impuesto predial equivalente a la misma proporción que tenga el inmueble sobre el patrimonio bruto* (Art. 21) (Subrayas propias) (en los párrafos que suceden, se abordará en mayor detalle el concepto de patrimonio), y no deducir de la base gravable del impuesto, lo pagado por concepto de predial -como lo establecía la disposición primera-, de manera progresiva hasta llegar al 100% del valor pagado, derivado de la incompatibilidad entre esta y el artículo 48 del Decreto 2053 de 1974.

¹ ARTÍCULO 48. Impuestos. La deducción por impuestos queda limitada a los que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por concepto de predial y sus adicionales, industria y comercio y vehículos. (Subrayas propias)

² ARTÍCULO 112. Para los efectos del impuesto de patrimonio, el valor de los bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes, está constituido por su precio de costo, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

El costo de los bienes depreciables se castiga con el valor de las depreciaciones concedidas, incluida la del año o periodo gravable, siempre que no corresponda a bienes retirados. Si la depreciación solicitada por el año o período gravable no fuere concedida, el liquidador hará los ajustes correspondientes.

³ ARTÍCULO 21.- Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán descontar del impuesto de patrimonio, una parte del impuesto predial equivalente a la misma proporción que tenga el inmueble sobre el patrimonio bruto, así: por el año gravable de 1983, el treinta por ciento (30%) de la suma de descontar; por el año gravable de 1984, el sesenta por ciento (60%); por el año gravable de 1985, el ochenta por ciento (80%), y a partir del año gravable de 1986, el ciento por ciento (100%).

Este descuento no podrá exceder del monto del impuesto de patrimonio atribuible a los bienes inmuebles.

Así las cosas, desde el artículo 48 del Decreto 2053 de 1974 era posible deducir del impuesto de renta y complementarios, los valores que se hayan pagado durante el año o periodo gravable por concepto de predial, y, con la entrada en vigor de la Ley 14 de 1983, en su artículo 22, elimina de manera progresiva esa deducción, hasta el momento en que fuera una norma inoperante, pasando de una deducción a un descuento al valor del impuesto.

1.2 La Constitución Política de 1991, el impuesto predial y la “aniquilación” del impuesto al patrimonio

Con la instalación de la Constituyente de 1991, uno de los principales elementos que entraron en consideración del plenario, radicaba en la necesidad de otorgar una mayor autonomía fiscal a los municipios a través de la descentralización del poder, y la garantía a las regiones de gestionar a través de los impuestos territoriales, la mayor fuente de sus recursos (Achury, 2012), que con posterioridad, desencadenó en la potestad impositiva de los territorios regionales, en cuanto a los impuestos predial, industria y comercio, plusvalía, circulación y tránsito (Bernate, 2023).

La materialización de la voluntad del constituyente en cuanto a este asunto se cristalizó con la introducción del artículo 317 a la Constitución Política, que dispone,

Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización. La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción. (Const., 1991, art. 317)

Por tal razón, el artículo ibidem avizó la suerte de las normas anteriormente referidas, bajo la premisa de que el impuesto que recaiga sobre los bienes inmuebles debe ser de competencia exclusiva de los municipios (Gaceta Constitucional No. 24 p. 60) y al haber una afectación al precepto constitucional en cuestión, se está no solo vulnerando la Carta, sino desconociendo el principio del derecho tributario de capacidad contributiva.

Aun con lo anterior, no fue la Constitución de 1991 la que suprimió del ordenamiento jurídico colombiano el impuesto al patrimonio como se concibió en su momento, los motivos que dieron lugar a la derogatoria de esta norma, fue el Decreto 1321 de 1989 “*Por el cual se modifica el impuesto al patrimonio*”, puesto que, en el artículo 2° establece

ARTICULO 2o. Adiciónese el artículo 294 del Estatuto Tributario contenido en el Decreto 624 de 1989, con el siguiente inciso:

“A partir del año gravable en que entren en aplicación los ajustes integrales por inflación a los estados financieros, a que se refieren los Capítulos II y V del Título V del Libro I del Estatuto Tributario, eliminase para todos los contribuyentes, el impuesto de patrimonio”. (Subrayas propias) (Decreto 1321, 1989, art. 2)

Y fue entonces, a partir de la promulgación y entrada en vigor del Decreto 2649 DE 1993 “*Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*”, que se aplica el artículo citado en el párrafo que antecede, y, por ende, se elimina el impuesto del ordenamiento jurídico.

Cabe resaltar que, en las normas referidas, a diferencia de las disposiciones que han regulado el impuesto al patrimonio con posterioridad a la promulgación de la Constitución del 91, que permitía descontar del impuesto de renta y complementarios, el valor pagado a título de impuesto predial, el equivalente del inmueble sobre el patrimonio bruto, con una tarifa definida según el último intervalo más el 18 % por mil del patrimonio líquido gravable que excediera de \$51.200.000 (para el entonces), y como se puntualizará en su momento, lo que permiten es deducir un porcentaje del valor del inmueble de habitación de la base gravable del impuesto al patrimonio.

Este antecedente, cobra importancia por el hecho de que uno de los argumentos que la Corte Constitucional ha sentado sobre la configuración de una violación de la regla constitucional de que trata el artículo 317 Superior, si se restableciera el impuesto al patrimonio⁴.

⁴ Sentencia C-711 de 2001: “*en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta*”

La discusión ahora, es si el hecho de considerar que los bienes inmuebles del contribuyente hacen parte del patrimonio frente al hecho generador del Impuesto al Patrimonio, no vulnera el precepto constitucional consagrado en el artículo 317, que atribuye a los municipios la potestad exclusiva de gravar la propiedad inmueble; por lo tanto, se debe estudiar el objeto imponible que se materializa con el hecho generador como voluntad del legislador (Monares) del impuesto en favor de los municipios y distritos es el mismo del impuesto al patrimonio.

Por lo anterior, es preciso remitirse, en un primer momento, a las normas propias del Impuesto Predial Unificado, aclarando por demás, que esta es una renta endógena de los municipios y distritos, por un criterio formal debido a su carácter territorial, que se creó con la promulgación de la Ley 44 de 1990 a partir de la fusión⁵ entre a) *el impuesto predial*, regulado en el Decreto 1333 de 1986, b) *El impuesto de parques y arborización*, de la misma norma, c) *El impuesto de estratificación socioeconómica creado por la Ley 2 de 1989*, y, d) *La sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 2 de 1989*.

Con la creación de este Impuesto Predial Unificado, se impone entonces, una carga al contribuyente indeterminado que en los términos del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010⁶ es el

⁵ Art. 1 Ley 44 de 1990

⁶ *Artículo 54. Sujetos pasivos de los impuestos territoriales. Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto.*

En materia de impuesto predial y valorización los bienes de uso público y obra de infraestructura continuarán excluidos de tales tributos, excepto las áreas ocupadas por edificios, parqueaderos, instalaciones, dispuestos para los usuarios internos o externos de los aeropuertos, así como los establecimientos mercantiles y las áreas que proporcionen bienes y servicios relacionados con la explotación comercial de los aeropuertos. En todo caso, no estarán gravados los aeropuertos y puertos no concesionados, las pistas, calles de rodaje, taxeos, hangares y plataformas, cuyo objeto es facilitar la operación de aeronaves. Son sujetos pasivos del impuesto predial, los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos.

En este caso la base gravable se determinará así:

a) Para los arrendatarios el valor de la tenencia equivale a un canon de arrendamiento mensual;

b) Para los usuarios o usufructuarios el valor del derecho de uso del área objeto de tales derechos será objeto de valoración pericial;

c) En los demás casos la base gravable será el avalúo que resulte de la proporción de áreas sujetas a explotación, teniendo en cuenta la información de la base catastral.

PARÁGRAFO 1. La remuneración y explotación de los contratos de concesión para la construcción de obras de infraestructura continuará sujeta a todos los impuestos directos que tengan como hecho generador los ingresos del contratista, incluidos los provenientes del recaudo de ingresos.

propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario, entre otros, de un inmueble en un determinado municipio, por la existencia misma del inmueble, por el uso de un suelo y un espacio físico al interior de la jurisdicción del sujeto activo, donde el hecho generador se constituye por la propiedad o posesión del inmueble, en cabeza de quien ostente dicha calidad.

Asimismo, en el boletín No. 33 publicado por el Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA-, la entidad propone una clasificación de los sujetos pasivos del impuesto, además de los anteriores, así

- *En régimen de comunidad lo serán los respectivos comuneros solidariamente.*
- *En propiedad horizontal, el impuesto predial sobre cada bien privado incorpora el correspondiente a los bienes comunes del edificio o conjunto, en proporción al coeficiente de copropiedad respectivo.*
- *Patrimonios autónomos en quienes se configure el hecho generador, caso en el cual los fideicomitentes y/o beneficiarios serán responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto.*
- *Los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional podrán ser gravados con el impuesto predial en favor del correspondiente Municipio (artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986) (Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA -, SF)*

La base gravable es mínima, el avalúo catastral o el autoavalúo⁷ cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado (Ley 44/90), según las condiciones específicas definidas por cada municipio o distrito según los acuerdos emanados por los respectivos Concejos.

PARÁGRAFO 2. Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos. En los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor; en los consorcios, socios o partícipes de los consorcios, uniones temporales, lo será el representante de la forma contractual. Todo lo anterior, sin perjuicio de la facultad Tributaria respectiva de señalar agentes de retención frente a tales ingresos.

PARÁGRAFO 3. Lo dispuesto en este artículo aplicará a los nuevos contratos de concesión y de Asociación Pública Privada de puertos aéreos y marítimos que se suscriban o modifiquen adicionando el plazo inicialmente pactado.

⁷ Art. 3° Ley 44 de 1990

Con referencia a la tarifa, su determinación recae sobre los concejos municipales, con observancia de las reglas que regulan la materia, concretamente el artículo 4 de la Ley 44 de 1990, modificado por el artículo 23 de la Ley 1450 de 2011⁸, dispone que la misma debe ser progresiva y diferencial de acuerdo con los elementos específicos que no se limitan únicamente al avalúo catastral del inmueble, y considera aspectos como el estrato socioeconómico, la antigüedad, el área que compone el inmueble, su ubicación (urbano o rural) y otros factores; además, la misma, deberá fijarse entre el 5 por mil y el 16 por mil del avalúo.

Sobre el sujeto activo, como ya se ha indicado, es el municipio o distrito en el cual se encuentra ubicado el bien inmueble del contribuyente, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 317 Superior, concordado con el artículo 2° de la Ley 44 de 1990.

⁸ *ARTÍCULO 23. Incremento de la tarifa mínima del Impuesto Predial Unificado. El artículo 4° de la Ley 44 de 1990 quedará así:*

"ARTÍCULO 4°. La tarifa del impuesto predial unificado, a que se refiere la presente ley, será fijada por los respectivos Concejos municipales y distritales y oscilará entre el 5 por mil y el 16 por mil del respectivo avalúo.

Las tarifas deberán establecerse en cada municipio o distrito de manera diferencial y progresivo, teniendo en cuenta factores tales como:

- 1. Los estratos socioeconómicos.*
- 2. Los usos del suelo en el sector urbano.*
- 3. La antigüedad de la formación o actualización del Catastro.*
- 4. El rango de área.*
- 5. Avalúo Catastral.*

A la propiedad inmueble urbana con destino económico habitacional o rural con destino económico agropecuario estrato 1, 2 y 3 y cuyo precio sea inferior a ciento treinta y cinco salarios mínimos mensuales legales vigentes (135 smlmv), se le aplicará las tarifas que establezca el respectivo Concejo Municipal o Distrital a partir del 2012 entre el 1 por mil y el 16 por mil.

El incremento de la tarifa se aplicará a partir del año 2012 de la siguiente manera: Para el 2012 el mínimo será el 3 por mil, en el 2013 el 4 por mil y en el 2014 el 5 por mil. Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior para los estratos 1, 2 y 3.

A partir del año en el cual entren en aplicación las modificaciones de las tarifas, el cobro total del impuesto predial unificado resultante con base en ellas, no podrá exceder del 25% del monto liquidado por el mismo concepto en el año inmediatamente anterior, excepto en los casos que corresponda a cambios de los elementos físicos o económicos que se identifique en los procesos de actualización del catastro.

Las tarifas aplicables a los terrenos urbanizables no urbanizados teniendo en cuenta lo estatuido por la ley 09 de 1989, y a los urbanizados no edificados, podrán ser superiores al límite señalado en el primer inciso de este artículo, sin que excedan del 33 por mil.

PARÁGRAFO 1°. Para efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley 44 de 1990, modificado por el artículo 184 de la Ley 223 de 1995, la tarifa aplicable para resguardos indígenas será la resultante del promedio ponderado de las tarifas definidas para los demás predios del respectivo municipio o distrito, según la metodología que expida el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC.

PARÁGRAFO 2°. Todo bien de uso público será excluido del impuesto predial, salvo aquellos que se encuentren expresamente gravados por la Ley".

1.3 El concepto de patrimonio y el regreso del impuesto al patrimonio

El siguiente punto importante para el desarrollo del escrito, es el concepto de patrimonio, que la Corte Constitucional, en la sentencia C-876 de 2002 define en los siguientes términos: el patrimonio es *[u]na universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen*. Adicionalmente a la conceptualización propuesta, el patrimonio debe ser entendido de acuerdo con las necesidades de su uso, puesto que se considera la existencia de un patrimonio bruto y un patrimonio líquido.

El patrimonio bruto, en los términos del artículo 261 del Estatuto Tributario -E.T., *está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable*; por consiguiente, dentro del patrimonio bruto abarca, en general, todo aquello que es poseído por una persona natural o jurídica, nacional o extranjera con domicilio principal en el territorio o con bienes dentro del territorio, y que pueda ser valorado o apreciado en sumas de dinero, dentro de una vigencia fiscal. En la misma norma, el artículo 267 del E.T.⁹, en el párrafo segundo, hace referencia directa a la inclusión de los bienes inmuebles en la determinación del patrimonio, razón por la cual, más allá de enlistar una serie de elementos que lo componen, es claro que, en todo caso, los bienes inmuebles forman parte de ese universo de elementos susceptibles de incluirse en el concepto de patrimonio. Por otro lado, el artículo 282¹⁰ *ibidem*, hace referencia al patrimonio líquido, resultante de la resta del monto de las deudas al patrimonio bruto (pasivos), deudas que deben existir a la terminación de la vigencia fiscal.

En ese orden de ideas, para comprender cuál ha sido el tratamiento que el legislador le ha dado al bien inmueble en cuanto al concepto de patrimonio para la determinación del impuesto al patrimonio, con posterioridad a la promulgación de la Constitución del 91, resulta inevitable remitirse al hecho generador del impuesto, en una línea cronológica que

⁹ A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes. (Subrayas propias)

¹⁰ El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

inicia con el Decreto 1838 de 2002, mediante el cual el Gobierno Nacional implementa el impuesto para preservar la seguridad nacional democrática, en virtud del Decreto 1817 de 2002 “*por el cual se declara el estado de conmoción interior*”, que, principalmente, buscaba grabar el patrimonio líquido¹¹ de los contribuyentes declarantes de renta y complementarios¹², sujetos pasivos, a partir del 31 de agosto de 2002, cuya base gravable¹³ *está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001* con una tarifa¹⁴ del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, que posteriormente sería demandada su constitucionalidad, hecho que derivó el pronunciamiento de la Corte Constitucional mediante la sentencia C-876 de 2002.

En la misma línea, posteriormente, la Ley 863 de 2003, “*Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*”, que, en principio, de manera transitoria, creó el Impuesto al Patrimonio¹⁵ específicamente denominado de tal forma, que define como hecho generador¹⁶, la posesión de la riqueza superior a \$300.000.000 (base de 2004), entendiendo como riqueza el equivalente al patrimonio líquido¹⁷, cuya base gravable excluía el [...] *valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2004) del valor de la casa o apartamento de habitación.*¹⁸ (Subrayas propias).

Por consiguiente, se observa que, la propiedad inmueble sí se considera incluido dentro del hecho generador del Impuesto al Patrimonio, con una exclusión relativa un porcentaje específico del valor total del inmueble destinado para la habitación del contribuyente, que posteriormente sería aumentada por voluntad del legislador, además de que comenzaría poco a poco a adquirir un carácter de “permanencia” en la medida que el mismo fue prorrogado en el tiempo mediante la Ley 1111 de 2006 “*por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la*

¹¹ Art. 3° Decreto 1838 de 2002

¹² Art. 2° Decreto 1838 de 2002

¹³ Art. 4° Decreto 1838 de 2002

¹⁴ Art. 6 Decreto 1838 de 2002

¹⁵ Art. 17 Ley 863 de 2003

¹⁶ Art. 293 E.T.

¹⁷ Art. 292 E.T.

¹⁸ Art. 295 E.T.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, en sus artículos 25 y siguientes, que en la misma línea de la Ley 863 de 2003, le otorga un carácter transitorio al impuesto, hasta el año gravable 2010, y es en 2009, mediante la Ley 1370 de ese año “*Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario*”, que adiciona al E.T., el artículo 292-1, mediante el cual se crea el impuesto al patrimonio por el año 2011¹⁹, y, igual que las otras normas citadas, mantiene la exclusión parcial de un valor determinado para el inmueble de habitación del contribuyente; y, además, adicionando a esta, las siguientes, i) el valor patrimonial neto de los activos fijos

*inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado*²⁰, ii) *el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo pasajeros*²¹, y, iii) *el VPN*²² *de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria*²³.

A causa de lo que antes se ha dicho, es dable aseverar que, la intención del legislador ha sido gravar con este impuesto, los bienes inmuebles del contribuyente, aunque en la medida que ha habido una “prórroga” del impuesto, aumenta la exclusión de bienes inmuebles más allá del designio inicial que pretendía sólo exceptuar hasta un tope máximo del valor del inmueble de habitación del contribuyente.

Posteriormente, en 2012 con la promulgación de la Ley 1739 “*por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*”, se crea el impuesto extraordinario denominado impuesto a la riqueza, adicionando el artículo 292 – 2 al E.T., para los años 2015 a 2018, que si bien cambió el nombre, sustancialmente tenía un camino muy similar del Impuesto al Patrimonio, aunque para esta oportunidad su tarifa era progresiva, a mayor patrimonio, más alta la tarifa.

Con la expedición de esta Ley, el tratamiento a los inmuebles continuó siendo igual, con la diferencia de que, para esta oportunidad, el valor excluido del bien inmueble de

¹⁹ Art. 1 Ley 1370 de 2009

²⁰ Parágrafo del Art. 4 Ley 1370 de 2009, primer inciso.

²¹ Parágrafo del Art. 4 Ley 1370 de 2009, segundo inciso primera parte.

²² Valor Presente Neto.

²³ Parágrafo del Art. 4 Ley 1370 de 2009, segundo inciso, segunda parte.

habitación del sujeto pasivo no corresponde a una cifra determinada en pesos como anteriormente se establecía, sino a un valor en UVT (Unidad de Valor Tributario), que va a variar de una vigencia a otra.

Posteriormente, con la expedición 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”*, declarada inexecutable a través de la sentencia C-481 de 2019, se retomó nuevamente el concepto de Impuesto al Patrimonio que contempla únicamente la exclusión del inmueble de habitación del contribuyente, aclarando, además, que aplica de manera exclusiva a aquel inmueble donde viva la persona o pase la mayor parte de su tiempo²⁴, excluyendo todos los demás inmuebles donde el contribuyente pudiese permanecer en un periodo determinado de tiempo.

Si bien esta Ley fue declarada inexecutable, esta decisión fue diferida; la Corte Constitucional aclaró que la decisión tendría efectos a futuro, sin que afectaran las situaciones jurídicas ya consolidadas.

Cabe resaltar, que la sentencia en comento se dictó por vicios en el proceso legislativo, por esta razón, exhortó al Congreso de la República a ratificar y emprender el trámite legislativo de nuevo, o promulgar otra norma que regulara los asuntos de que trataba aquella, so pena de que se generara una reviviscencia de las normas que habían sido derogadas por esta última a la terminación del plazo dispuesto para realizar los ajustes formales referidos en la sentencia.

Como consecuencia de lo anterior, se expide la Ley 2010 de 2019, *“por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se*

²⁴ **Artículo 295-2. Base gravable.**

[...]

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.

dictan otras disposiciones.”, que desde el artículo 43 y siguientes, modifica el artículo 292-2 y siguientes del E.T., con el mismo contenido que se promulgó con la Ley 1943 de 2018, que estuvo vigente hasta el año 2021, para dar paso a 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*”, **que le da nuevamente un carácter permanente al impuesto y cuyo tratamiento a los inmuebles sigue siendo igual que la Ley que derogó, puesto que se excluye sólo hasta las primeras 12.000 UVT del bien inmueble de su domicilio o vivienda principal.**

Se aclara con esto que, más allá de los valores particulares definidos en cada reforma, lo realmente importante a este punto es el tratamiento que le ha dado el legislador a los bienes inmuebles y su integración en el patrimonio del contribuyente, estando incluido, por ende, en el concepto mismo y se debe considerar cada uno de los inmuebles que posea en ese universo de bienes y derechos susceptibles de ser valorados, para la determinación de la base gravable, teniendo en cuenta las exclusiones dispuestas.

En el mismo sentido, respecto de este tributo, se tiene por sujeto pasivo, contribuyentes determinados, conforme a lo dispuesto en el artículo 35 *ibidem*²⁵ las

²⁵ 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:

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

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.

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.

Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su patrimonio poseído en el país.

Las sociedades. o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2.2.1,2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.

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

personas naturales y sociedades ilíquidas contribuyentes del impuesto de renta, y las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta y posean bienes ubicados en Colombia.

Sobre este punto, es claro que, a diferencia del impuesto predial, que se impone a un sujeto indeterminado, que se adecúe al hecho gravable, el sujeto sí es determinado y/o determinable, puesto que la norma desde su origen establece a qué sujetos les será imponible el Impuesto al Patrimonio.

Por su parte, el hecho generador, en tratándose de un impuesto ordinario, el artículo 36²⁶ ibidem, refiere que este se genera por la posesión al 1 de enero de cada año cuyo valor sea igual o superior a 72.000 UVT, es decir, que toda persona o sucesión ilíquida que cumpla con las características referidas en el artículo 35 ibid., y que, además, tenga un patrimonio líquido de \$3.053.664.000, será sujeto pasivo del impuesto al patrimonio.

En cuanto a la base gravable del impuesto, refiere el artículo 37²⁷ ib., como ya se ha hecho mención en los párrafos que anteceden, que corresponderá al patrimonio líquido

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

²⁶ ARTÍCULO 36. Adiciónese el artículo 294-3 al Estatuto Tributario, así:

ARTÍCULO 294-3. HECHO GENERADOR. El impuesto al patrimonio se genera por la posesión del mismo al primero (1) de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a setenta y dos mil (72.000) UVT. Para efectos de este gravamen, el concepto de patrimonio es equivalente al patrimonio líquido, calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

²⁷ 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 (19) 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 (19) 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 (12) de enero de 2006, se entenderán adquiridas en el año 2006.

Si el valor calculado conforma 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 (1%) de enero de cada año, entre las acciones o cuotas de. interés social en circulación.

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,

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 líquida 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 sí su beneficio está sometido a condiciones o plazos o no tengan control o disposición de los activos, con independencia de que no gocen de la propiedad o posesión del bien,

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

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

menos las primeras 12.000 UVT (\$508.944.000 base de 2023) del inmueble de habitación principal del contribuyente al 19 de enero de cada año.

Y, por último, en cuanto a la tarifa, como se indicó, parte desde la base de los 72.000 UVT (\$3.053.664 en 2023) hasta los 122.000 UVT (\$5.174.264.000 en 2023) fija una tarifa del 0,5%, entre 122.000 y 239.000 UVT (\$10.136.468.000 en 2023) la tasa se ubicará en 1%, y desde las 239.000 UVT habrá una tarifa de 1,5% por cinco años (Elejalde, 2022).

A partir del año 2027, regirá, según el párrafo del mismo artículo, entre 0 y 72.000 UVT, fijará una tarifa de 0, entre 72.000 UVT y 122.000 UVT, una tarifa del 0,5% y a partir de 122.000, será de 1,0%, más 250 UVT, y su causación, conforme al artículo 39, será al 1 de enero de cada año.

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:

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;

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;

Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (1%) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior;

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.

2 El impuesto al patrimonio: una interpretación armónica

Como se ha desarrollado a lo largo del escrito, el Impuesto al Patrimonio tiene como fin gravar, como su nombre lo indica, el patrimonio de los contribuyentes, teniendo en cuenta el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo, el sujeto activo y la tarifa, de manera que, aquellas personas naturales y jurídicas que se adecúen a estos criterios serán sujetos pasivos del mismo.

Por su parte, el Impuesto Predial Unificado tiene como fin único gravar los inmuebles por su existencia, por el uso del suelo en un determinado espacio geográfico, indistintamente de las cualidades o condiciones del contribuyente que es propietario o poseedor; en consecuencia, el municipio o distrito genera un recaudo a partir de ese bien, con una base gravable de mínimo el avalúo catastral, según las condiciones específicas definidas por los concejos de cada entidad territorial.

La Corte Constitucional hizo referencia a este asunto en particular en la sentencia C-876 de 2002, en la cual analizó la constitucionalidad del Decreto 1838 de 2002 “*por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática*”, que creaba un impuesto para *preservar la seguridad nacional*²⁸. En este Decreto, se determinaba como sujeto pasivo del impuesto²⁹, todo aquel declarante de impuesto de renta y complementarios, y el hecho generador³⁰ se causaba sobre el patrimonio líquido de los sujetos pasivos al 31 de agosto de 2002, y la base gravable³¹ se constituyó por el patrimonio líquido al 31 de agosto de 2002, *el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001*, por lo que en esta oportunidad, el accionante argumenta que este Decreto, viola los preceptos constitucionales previstos en los artículos 317 y 358³² *ibidem*.

²⁸ Art. 1 Decreto 1883 de 2002.

²⁹ Art. 2 Decreto 1883 de 2002

³⁰ Artículo 3 Decreto 1838 de 2002

³¹ Artículo 4 Decreto 1838 de 2002

³² ARTICULO 359. No habrá rentas nacionales de destinación específica. Se exceptúan: 1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.

El actor arguye que, el Decreto demandado atenta contra la normativa constitucional, al crear un impuesto con destinación específica que, adicionalmente, grava los bienes inmuebles del patrimonio de los contribuyentes, y por esta razón, todo el cuerpo normativo debe ser declarado inconstitucional.

El origen de la norma demandada se remite al Decreto 1837 de 2002, *por el cual se declara el estado de conmoción interior*, razón por la cual la Corte Constitucional hace un análisis detallado de las circunstancias, facultades y límites de la función del ejecutivo en virtud de la declaración de un estado de excepción, con base en los presupuestos normativos vigentes, en especial los consagrados en la Ley 137 de 1994.

En el análisis que hace la Corte Constitucional, dilucida que si bien el articulado superior no contempla expresamente la posibilidad de imponer tributos en un estado de conmoción interior, como sí lo indica en el estado de emergencia social y económica ³³, el literal *l* ³⁴ del artículo 13 de la Ley 137 de 1994, sí permite imponer tributos, entendidos estos como un concepto que engloba impuestos, tasas y contribuciones

Sobre este punto, es importante detenerse para revisar cuál la clasificación de los impuestos estudiados, teniendo en cuenta que, estos se pueden agrupar en tres principales conjuntos, a saber, i) según el pago, teniendo los impuestos en *dinero y en especie*, ii) según su duración, *ordinarios y extraordinarios*, y, iii) según el carácter económico, entre los que se incluyen *los directos, los indirectos, los reales y los personales* (Calderón, 2018), y, según lo referido a lo largo del documento, es factible clasificar cada uno así:

El Impuesto Predial Unificado, Es un tributo de carácter ordinario, debido a su vocación de permanencia, de dinero, puesto que desde su fuente normativa, no se permite el pago en especie,

³³ En estos asuntos, el artículo 215 Superior, establece en su articulado que los decretos expedidos en virtud de la emergencia social y económica deberán guardar relación directa con relación directa y específica con el Estado de Emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes.

³⁴ “Artículo 38 Facultades. Durante el Estado de Conmoción Interior el Gobierno tendrá además la facultad de adoptar las siguientes medidas:

(...)

"1) Imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la conmoción, percibir contribuciones o impuestos que no figuren en el presupuesto de rentas y hacer erogaciones con cargo al tesoro que no se hallen incluidas en el de gastos.

indirecto, porque no atienden directamente a las condiciones particulares del contribuyente, gravando elementos que son durables en el tiempo o por lo menos continuos (Calderón, 2018) y real porque recae sobre un bien, independientemente de la calidad del contribuyente que lo posee (*propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc., quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido*) (Sentencia C-876/02).

Por otro lado, el Impuesto al Patrimonio, si bien comparte las clasificaciones en cuanto al pago, es un impuesto directo, y actualmente se podría encasillar en un impuesto ordinario luego de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022 que le otorga el carácter permanente, aunque en los párrafos iniciales se observa que no siempre fue así, puesto que surge como un tributo extraordinario, con una temporalidad específica.

Aunado a lo anterior, lo que difiere en mayor medida del Impuesto Predial Unificado, es que este es personal, y no real, puesto que reúne, en general, todos los elementos que componen el patrimonio del sujeto pasivo como una universalidad, siendo este determinado. (Calderón, 2018).

Retomando la tesis de la Corte Constitucional en la sentencia en comento, la Corporación desglosa una serie de argumentos tendientes a sentar claridad sobre la necesidad y la proporcionalidad de la medida impuesta mediante el Decreto demandado, señalando, entre otros puntos, que el impuesto no vulnera el artículo 359 Superior, puesto que, si bien el tributo tiene una destinación específica, el mismo se impone en virtud de una situación de conmoción interior, y busca, en todo caso, garantizar el cumplimiento de la función de seguridad a cargo del Estado y en cabeza de la fuerza pública; por esta razón, el cuerpo normativo se encuentra en armonía con la Constitución Política, en cuanto a la prohibición de destinar rentas a asuntos específicos, puesto que la Ley Estatutaria de los estados de excepción faculta al ejecutivo para emprender estas acciones, y, el Decreto establece una duración específica, a partir del 31 de agosto de 2002 y para la vigencia 2003.

En la sentencia de la referencia, la Corte Constitucional enlista una serie de argumentos en la misma línea narrativa de este escrito, de la siguiente manera (*Sentencia C-876/02*).

La obligación tributaria en uno y otro caso tiene pues una naturaleza y una causa diferente que no puede confundirse. Así:

a) *El sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado (propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc., quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido), mientras que el contribuyente del impuesto de patrimonio es determinado, porque aquel que figure inscrito como titular de derechos reales sobre el inmueble, en el folio de matrícula inmobiliaria correspondiente, debe incluir el valor del bien en su patrimonio fiscal.*

b) *La base gravable del impuesto predial no admite deducciones, en tanto que los pasivos admitidos por el Estatuto Tributario pueden reducir lo base gravable del impuesto patrimonial, porque recae no sobre el bien sino sobre la universalidad jurídica.*

c) *El impuesto predial se funda en la ocupación que del espacio público hace el bien, mientras que los inmuebles integran el patrimonio fiscal, porque están en capacidad de generar aprovechamiento económico, que se presume, pero puede ser desvirtuado.*

d) *El sujeto pasivo en el impuesto predial no está obligado a responder por un impuesto que supere el valor del bien, incluidas sanciones. En tanto que el sujeto pasivo del impuesto patrimonial puede ser acreedor de sumas que superen los bienes que conforman su haber patrimonial. De ahí que la acreencia a cargo del inmueble puede ser satisfecha con el abandono del bien, en tanto que si con la dejación de los bienes no se solventa la deuda por concepto de impuesto patrimonial el deudor no queda liberado de su obligación.*

En relación con lo antedicho, aclara la Corte que si la bien la sentencia C-711/01³⁵ refiere que [...]en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta[...], no guarda relación con lo que se discute, puesto que el impuesto al patrimonio no se crea sobre los bienes inmuebles del contribuyente, sino sobre su patrimonio líquido, por lo tanto, necesariamente, los inmuebles están considerados dentro de ese universo de bienes y derechos apreciables en dinero, y su valor luego de restar los pasivos.

Con este argumento, la Corte sienta una posición determinante sobre la diferencia sustancial entre la competencia exclusiva de los municipios y distritos frente a los gravámenes que recaen sobre los inmuebles, y el impuesto al patrimonio, que recae sobre el contribuyente que,

³⁵ Modificó el esquema tributario del impuesto sobre la renta, compensando la aplicación de los ajustes integrales por inflación con la eliminación del impuesto al patrimonio, y en la prohibición de la figura por cuanto a la adopción del artículo 317 Constitucional. (Bernate, 2023)

específicamente, se adecúa a los elementos del hecho generador en virtud de la totalidad de su patrimonio.

A pesar de que, en aquella sentencia, el objeto de la decisión no recaía sobre el particular, la Corte desarrolló esa línea argumentativa para analizar la violación del principio del derecho tributario de equidad tributaria; de manera que, se puede interpretar aquella, como un primer (y único) reconocimiento de la incompatibilidad entre estos dos tributos debido a una disposición constitucional.

Por otro lado, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte reitera la jurisprudencia de la Corporación, en cuanto a la existencia armónica del artículo 317 constitucional con otros impuestos, que no gravan per sé el bien inmueble, pero que el mismo es susceptible de ser tenido en cuenta para la determinación de aquellos, así, a) *La propiedad inmueble, no puede confundirse, como objeto imponible con los rendimientos que se obtengan por la valorización del bien, ni con los que se derivan de la enajenación, ni cualquier acto o negocio jurídico que se celebre con relación al predio, debido a que esta carga no recae sobre la propiedad en sí misma;* b) por lo anterior, la imposición de ciertos tributos que compartan una relación directa o indirecta con el inmueble, y que estén determinados por entidades diferentes a los municipios, sean inconstitucionales.

Por su parte, la sentencia C-990 de 2002, mediante la cual, la Corte Constitucional conoce de la demanda de constitucionalidad del artículo 295 del E.T., modificado por el artículo 17³⁶ de la Ley 863 de 2003, la discusión que se plantea en cuanto a la norma acusada, radica en los mismos argumentos que se discutieron en la sentencia C-876 de 2002, en cuanto a la vulneración a una regla constitucional, por cuanto la Corte, reitera lo antedicho en aquella oportunidad, en cuanto al hecho de que, según esta Corporación, el objeto imponible no es el mismo en los tributos presuntamente incompatibles (al patrimonio y predial), en razón de que, para uno, en tratándose de un impuesto personal, se grava el patrimonio individualmente considerado, de manera independiente de los elementos que lo

³⁶ Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

componen, y en el otro, siendo un impuesto real, se grava el inmueble independientemente del sujeto que ostente su pertenencia o posesión.

Sobre este punto, es viable considerar que, el hecho de que la Corte asume el concepto de patrimonio, desde la óptica del derecho civil, mas no, desde los principios fundantes del derecho tributario, que buscan el establecimiento de una situación que pueda ser objeto imponible, considerando la capacidad jurídica de quien soporta las consecuencias o se aprovecha de las rentas que percibe de aquel objeto, implica por tanto, una interpretación errada.

Esta situación, implica una disminución del entorno de protección de la competencia exclusiva de los municipios, entendiendo el patrimonio como un objeto ajeno al concepto de bien inmueble, conllevando a una doble tributación y propiciando el espacio para que, entidades diferentes a los municipios, puedan imponer tributos bajo la premisa de que inmueble y patrimonio son objetos completamente diferentes. (Bernate, 2023).

Si se deja de lado la concepción propuesta por la Corte, y se parte de la base de que el patrimonio está conformado por los bienes y derechos individualmente considerados del sujeto pasivo, es posible encontrar que, en algunas circunstancias el patrimonio contenga en aquel conjunto, bienes inmuebles, que estarían siendo gravados por el impuesto al patrimonio, habiendo entonces, una igualdad entre los objetos imponibles que derivan en el hecho generador de ambos impuestos, suponiendo la inobservancia del principio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la doble tributación.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que los tributos pueden imponerse sobre el patrimonio, las utilidades o el consumo, y en cuanto a los dos tributos estudiados, se encuentra que, para los dos, el objeto imponible recae sobre el patrimonio, en uno desde la generalidad, que puede o no, incluir bienes inmuebles, y en el otro, definido específicamente por los municipios, recae sólo sobre aquellos que ostentan la propiedad o posesión del inmueble; por tal razón, en uno y otro caso, considerando la postura planteada, sí hay una transgresión a las prerrogativas constitucionales.

Adicionalmente, si bien la Corte Constitucional, en la sentencia C-876 de 2002, propone una diferencia sustancial sobre los objetos imponibles, que derivan en el hecho imponible y a su vez en el hecho generador, entre el impuesto al patrimonio y el predial, no es posible determinar que el hecho gravado sea diferente, respecto de los bienes inmuebles, individualmente considerados dentro del patrimonio líquido del sujeto pasivo.

Conclusiones

El estado, en ejercicio de sus deberes legislativos sobre el recaudo y la imposición de tributos a los asociados, ha gravado la propiedad inmueble desde tiempos remotos, generalmente desde la perspectiva del impuesto real, puesto que, de acuerdo a los elementos del tributo en el contexto histórico específico, este ha recaído sobre aquellos sujetos que poseen un inmueble, sólo por el hecho de ocupar el suelo dentro del territorio; esto, con el pasar del tiempo, y con la mediación de la voluntad del constituyente primario, se ha convertido en una competencia exclusiva de los municipios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 317 Superior; de manera que, cualquier tributo que pretenda directa o indirectamente gravar dicha propiedad, contraría tal disposición, y, además, vulnera los principios del derecho tributario de la capacidad contributiva y la prohibición de la doble imposición.

El impuesto predial, en virtud de la teoría del derecho tributario, es un impuesto real, y ordinario en cuanto a su atemporalidad, que se impone respecto de la pertenencia o posesión de los bienes inmuebles del sujeto pasivo, mientras que el impuesto al patrimonio, tiene un carácter personal, y a través del tiempo ha apaleado a una connotación de extraordinario, puesto que se ha previsto con un carácter temporal, con excepción de la Ley 1370 de ese año *“Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario”*, que no determina un periodo de aplicabilidad específico, y la reciente expedida 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”*, **que, de manera definitiva, le otorga un carácter permanente al impuesto.**

La Corte Constitucional -tal vez-, en su afán de justificar el mantenimiento del impuesto al patrimonio, ha basado su argumento en elementos que refieren de manera tangencial el concepto que se discute en las demandas que dan origen a las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, al limitarse a definir desde la perspectiva del derecho civil, el concepto de patrimonio, alejado de la perspectiva del derecho tributario y la economía,

situación que posiblemente, esté derivando en una interpretación errada de la constitucionalidad del impuesto al patrimonio en los escenarios en los cuales el sujeto pasivo es propietario de bienes inmuebles, de manera que, podría decirse que en su interpretación errada, conlleva a una vulneración del precepto constitucional en cuanto al particular.

El concepto de patrimonio no puede entenderse como un universo de bienes independientemente de aquellos que lo componen, puesto que, desde la perspectiva tributaria, incluir los bienes inmuebles del sujeto pasivo, cuando este los tiene, genera una doble imposición, razón por la cual, resulta necesario que, en torno a la posesión de bienes se condicione la exequibilidad de la norma por cuanto se debe garantizar la competencia exclusiva de los municipios respecto al gravamen que recae sobre los bienes inmuebles, permitiendo excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio, aquellos bienes inmuebles que el sujeto pasivo tenga en su patrimonio, o al menos, deducir del mismo, la tarifa liquidada del impuesto predial unificado, garantizando la armonía constitucional de este, en observancia de los principios que rigen el derecho tributario, impidiendo que se altere la competencia atribuida a los municipios en cuanto a la imposición de tributos que recaigan sobre bienes inmuebles.

Referencias

- Achury, L. E. (Junio de 2012). El ordenamiento territorial en la Asamblea Nacional Constituyente de 1991. Lectura socio-jurídica desde el nivel intermedio de gobierno. *Opinión Jurídica*, 11, 19-38. Recuperado el 28 de 03 de 2023, de <http://www.scielo.org.co/pdf/ojum/v11n21/v11n21a02.pdf>
- Bernate, C. H. (2023). *Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 37 de la Ley 2277 de 2022 "[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"*. Bogotá. Recuperado el 28 de 03 de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=51117>
- Calderón, C. (2018). Clasificación de los Impuestos. En C. Calderón, & J. C. Restrepo (Ed.), *Elementos de la Hacienda Pública* (Vol. 2, pág. 486). Bogotá, Colombia: Banco de la República. Recuperado el 29 de 03 de 2023, de <https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/10435/Parte%20primera%20-%20Cap%C3%ADtulo%207.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Constitución Política de Colombia [Const.] (1991)
- Corte Constitucional, Sentencia C-711 del 5 julio de 2001. Magistrado Ponente Jaime Araujo Rentería
- Corte Constitucional, Sentencia C-876 del 16 de octubre de 2002 Magistrado Ponente Álvaro Tafur Galvis
- Corte Constitucional, Sentencia C-990 del 12 de octubre de 2004. Magistrado Ponente Álvaro Tafur Galvis
- Corte Constitucional, Sentencia C-895 del 31 de octubre de 2012. Magistrada Ponente María Victoria Calle Correa
- Corte Constitucional, Sentencia C-257 del 7 de julio de 2022. Magistrado Ponente Alejandro Linares Cantillo
- Decreto Ley 624 de 1989. [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. 30 de marzo de 1989. D.O. No. 38.756

Decreto 2649 de 1993. [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. 29 de diciembre de 1993. D.O. No. 41.156.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (20 de junio de 1989) Por el cual se modifica el impuesto al patrimonio. [Decreto 1321 de 1989] D.O. No. 38.865

Decreto 1283 de 2002 [Presidencia de la República] por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática. 11 de agosto de 2002. D.O. No. 44.897

Elejalde, L. L. (24 de 11 de 2022). Así quedan los impuestos de la tributaria con UVT de 2023. Portafolio, págs. S-I. Recuperado el 28 de 03 de 2023, de <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria/tributaria-asi-quedan-los-impuestos-de-la-tributaria-con-uvt-de-2023-574610>

Edgar Colombia. Asamblea Nacional Constituyente; Moncayo, "Gaceta Constitucional", Bogotá (Colombia):-, -. Consultado en línea en la Biblioteca Digital de Bogotá (<https://www.bibliotecadigitaldebogota.gov.co/resources/2095463/>), el día 2023-04-01.

Fernández, J. (1991, 20 de Marzo). Proyecto de Acto Reformatorio de la Constitución de Colombia N°94. Colectividades Territoriales. Gaceta Constitucional N°24. Asamblea Nacional Constituyente.

Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA -. (SF). Boletín No 33. Medellín: IDEA.

Ley 14 de 1983 “Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones” D.O. 36.288

Ley 6 de 1992 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones". Junio 30 de 1992. D.O. No. 40.490.

Ley 1111 de 2006. "por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales". 27 de diciembre de 2006. D.O. 46.494

Ley 1370 de 2009. "Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario". 30 de diciembre de 2009. D.O. No. 47.578

Ley 1450 de 2011. “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.” 16 de junio de 2011. D.O. No. 48.102

Ley 1607 de 2012. " Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones." 26 de diciembre de 2012. D.O. No. 48.655.

Ley 1739 de 2014. " Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones." diciembre 23 de 2014. D.O. No. 49.374

Ley 2010 de 2019. "Por Medio De La Cual Se Adoptan Normas Para La Promoción Del Crecimiento Económico, El Empleo, La Inversión, El Fortalecimiento De Las Finanzas Públicas Y La Progresividad, Equidad Y Eficiencia Del Sistema Tributario, De Acuerdo Con Los Objetivos Que Sobre La Materia Impulsaron La Ley 1943 De 2018 Y Se Dictan Otras Disposiciones." 27 de diciembre de 2019 D.O. S.F.

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 ". 13 de diciembre de 2022. D.O. S.F.

Monares, L. F. (s.f.). El Análisis Tributario. Obtenido de El hecho imponible y el objeto imponible en materia tributaria: <https://www.elanalisistributario.blog/2016/09/el-hecho-imponible-y-el-objeto.html>

Presidencia de la República de Colombia. Decreto 2053 del 12 de noviembre de 1974 "Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios." D.O. No. 34.203