

Bogotá D.C.

Honorables Magistrados  
Sala Plena  
Corte Constitucional  
E.S.D.

**Asunto:** Acción pública de inconstitucionalidad contra del artículo 292-3 del Estatuto Tributario (“**ET**”), adicionado por el artículo 35 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 294-3 del ET, adicionado por el artículo 36 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 295-3 del ET, adicionado por el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 296-3 del ET, adicionado por el artículo 38 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 297-3 del ET, adicionado por el artículo 40 de la Ley 2277 de 2022 y el artículo 298-2 del ET, adicionado por el artículo 40 de la Ley 2277 de 2022.

**Carolina Rozo Gutiérrez**, identificada con la C.C. 52.433.320 de Bogotá, **Leonardo Cote Botero**, identificado con la C.C. 1.020.736.543 de Bogotá, y **Nicolás Sanabria Caicedo**, identificado con C.C. 1.020.820.445 de Bogotá, en nuestra calidad de ciudadanos colombianos, actuando en nombre propio, con fundamento en los artículos 40, numeral 6° y 241, numeral 4° de la Constitución Política de Colombia y de acuerdo con lo establecido en el Decreto Reglamentario 2067 de 1991, presentamos ante la Honorable Corte Constitucional **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra del artículo 292-3 del ET adicionado por el artículo 35 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 294-3 del ET, adicionado por el artículo 36 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 295-3 del ET, adicionado por el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 296-3 del ET, adicionado por el artículo 38 de la Ley 2277 de 2022, el artículo 297-3 del ET, adicionado por el artículo 40 de la Ley 2277 de 2022 y el artículo 298-2 del ET, adicionado por el artículo 40 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*”, publicada el 13 de diciembre de 2022, por ser contrarios a la Constitución Política (“**CP**”), como se sustenta a continuación:

## I. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcriben las normas demandadas por contrariar los artículos 13, 58, 83, 95 (9), 287, 317, 333, 338 y 363 de la CP por las razones que se exponen en este escrito. En cada cargo se subrayarán los apartes específicos demandados o se indicará si el cargo versa sobre toda la norma.

**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.*
2. *Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.*
3. *Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.*
4. *Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su patrimonio poseído en el país.*
5. **Las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2,2.1,2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.**

**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.

**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.

**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.

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

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

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

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

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

- 1. El valor de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Unidad Administrativa Especial Dirección. de Impuestos. y Aduanas Nacionales - DIAN, corresponde al costo fiscal determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro 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.*

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

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

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

- 1. Que la sociedad sea Una sociedad emergente innovadora, es decir, que su constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el desarrollo de un negocio innovador y escalable e involucre dentro de su actividad económica principal el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de I+D+i, con concepto favorable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;*
- 2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT de inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables inmediatamente anteriores, a cambio de al menos el cinco por ciento (5%) de la participación en el capital de la sociedad;*
- 3. Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior;*
- 4. Que el costo fiscal de las acciones de uno o varios de los accionistas no fundadores o iniciales de la sociedad sea por lo menos tres (3) veces su valor intrínseco con base en el patrimonio líquido de la sociedad a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.*

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

**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%	(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%
> 122.000	En adelante	1,0%	(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT

**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.

**ARTÍCULO 40.** Adiciónense los incisos 4º y 5º al Artículo 298-2 del Estatuto Tributario, así:

Además de los hechos mencionados en el Artículo 647 de este Estatuto, constituye inexactitud sancionable de conformidad con el mismo, la realización de ajustes contables y/o fiscales, que no correspondan a operaciones efectivas o reales y que impliquen la disminución del patrimonio líquido, a través de omisión o subestimación de activos, reducción de valorizaciones o de ajustes o de reajustes fiscales, la inclusión de pasivos inexistentes o de provisiones no autorizadas o sobreestimadas de los cuales se derive un menor impuesto a pagar Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar

La U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o poseído a primero (1º) de enero del año inmediatamente anterior, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia

de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.

**ARTÍCULO 41.** *Modifíquese el Artículo 298-8 del Estatuto Tributario, así:*

**ARTÍCULO 298-8. REMISIÓN.** *El impuesto al patrimonio se somete a las normas sobre declaración, pago, administración y control contempladas en los Artículos 298, 298-1, 298-2 y demás disposiciones concordantes de este Estatuto.”*

## II. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

El numeral 5 del artículo 292-3 del ET, artículo 294-3 del ET y el inciso 1 del artículo 295-3 del ET, el artículo 296-3 del ET, el artículo 297-3 del ET, los incisos 4 y 5 del artículo 298 del ET y el artículo 298-8 adicionados por los artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 41 (el “**Título II**”) de la Ley 2277 de 2022, violan específicamente las siguientes disposiciones de la CP.

2.1. *“ARTICULO 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

*El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. (...).”*

2.2. *“ARTÍCULO 58. Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social. (...).”*

2.3. *“ARTÍCULO 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.”*

2.4. *“ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

*(...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”*

- 2.5. "ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud, tendrán los siguientes derechos:
1. Gobernarse por autoridades propias.
  2. Ejercer las competencias que les correspondan.
  3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
  4. Participar en las rentas nacionales."
- 2.6. "ARTÍCULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización. (...)."
- 2.7. "ARTÍCULO 333. La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.
- La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades. (...)."
- 2.8. "ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (...)."
- 2.9. "ARTICULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. (...)"

### III. COMPETENCIA DE LA CORTE

En virtud del numeral 4° del artículo 241 de la CP, la Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda, pues se trata del ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad de una ciudadana contra una norma vigente.

### IV. RESUMEN DE LOS CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD Y PETICIONES

El numeral 5 del artículo 292-3 del ET, el artículo 294-3 del ET, el inciso 1 del artículo 295-3 del ET, el artículo 296-3 del ET, el artículo 297-3 del ET, los incisos 4 y 5 del artículo 298 del ET y el artículo 298-8 adicionados por el Título II de la Ley 2277 de 2022 son inconstitucionales por las siguientes razones:

- (i) El impuesto al patrimonio viola el principio de equidad, puesto que no consulta la capacidad contributiva real y efectiva de los sujetos pasivos del tributo, sino que grava una capacidad económica simplemente potencial del sujeto pasivo, dado que hace tributar el rendimiento o crecimiento del patrimonio que podría no ocurrir. También genera una doble tributación respecto de ingresos que ya tributaron en el impuesto sobre la renta y que simplemente están ahorrados.
- (ii) El carácter permanente del impuesto, sumado a que puede recaer sobre patrimonios improductivos o cuyo valor decrece, genera que el impuesto sea confiscatorio. Lo anterior, puesto que para pagar el impuesto será necesario que los contribuyentes entreguen parte de su patrimonio, generando la destrucción o disminución del mismo.
- (iii) El numeral 5 del artículo 292-3 del ET, por medio del cual se incluyen como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio a las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes de renta en Colombia y que dentro de sus activos en Colombia no posean acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio. Lo anterior viola el derecho a la igualdad y el principio de equidad en materia tributaria, pues pone a estas entidades en una situación desigual no justificada constitucionalmente, respecto de aquellas que no son declarantes de renta y poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.
- (iv) Los artículos 294-3 del ET y el inciso 1 del artículo 295-3 del ET violan el principio de predeterminación del tributo y el principio de certeza en materia tributaria, pues no se encuentra claramente establecida la forma en la que se determina (i) el hecho generador y (ii) la base gravable del impuesto al patrimonio para las personas naturales no residentes y para las sociedades o entidades extranjeras, teniendo en cuenta que estas únicamente son contribuyentes del impuesto por su patrimonio poseído en Colombia.
- (v) No se encuentra establecida la forma en la que las personas naturales y jurídicas extranjeras sin residencia fiscal en Colombia, que son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, pueden deducir sus deudas para obtener su base gravable. Esto genera una violación al principio de equidad. A su vez, lo anterior genera una incertidumbre que vulnera el principio de predeterminación del tributo y el principio de reserva de ley.

- (vi) No es posible que el impuesto al patrimonio grave de forma permanente la propiedad inmueble, pues esta es una potestad exclusiva que tienen los municipios según un mandato expreso constitucional, lo que vulnera de forma evidente el principio de autonomía fiscal que tienen los municipios.

Teniendo en cuenta las anteriores conclusiones, para superar estas violaciones a la constitución, solicitamos a la Honorable Corte Constitucional, declarar:

- (i) La **INEXEQUIBILIDAD** del Título II de la Ley 2277 de 2022. De manera subsidiaria la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del Título II de la Ley 2277 de 2022, en el entendido de que estas normas solo serán aplicables por un periodo máximo de cuatro (4) años.
- (ii) La **INEXEQUIBILIDAD** del numeral 5 artículo 292-3 del ET, adicionado por el artículo 35 de la Ley 2277 de 2022.
- (iii) La **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 294-3 del ET, adicionado por el artículo 36 de la Ley 2277 de 2022. De forma subsidiaria, solicitamos a la Corte declarar la exequibilidad condicionada del artículo 294-3 del ET, bajo el entendido de que (i) el impuesto al patrimonio no es de carácter permanente, sino que tendrá un término de existencia de máximo 4 años, como ha sido aplicable en anteriores impuestos al patrimonio, (ii) que el concepto de patrimonio para las personas naturales y las sociedades y entidades extranjeras sin obligación de presentar declaración de renta en Colombia, y con activos diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, es equivalente al patrimonio líquido calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en Colombia en la misma fecha, menos las deudas poseídas en Colombia por el contribuyente y las deudas contraídas por el contribuyente en todo el mundo atribuibles a su patrimonio bruto en Colombia, y (iii) se pueden excluir del patrimonio a ser obtenido para efectos de determinar el hecho generador, el valor de los inmuebles poseídos en Colombia.
- (iv) La **INEXEQUIBILIDAD** del inciso 1 del artículo 295-3 del ET, adicionado por el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022. De forma subsidiaria solicitamos a la Corte declarar la exequibilidad condicionada del inciso 1 del artículo 295-3 del ET bajo el entendido de que (i) el concepto de patrimonio para las personas naturales y las sociedades y entidades extranjeras sin obligación de presentar declaración de renta en Colombia, y con activos diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, es equivalente al patrimonio líquido calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en Colombia en la misma fecha, menos las deudas poseídas en Colombia por el contribuyente y las deudas contraídas por el contribuyente en todo el mundo atribuibles a su

patrimonio bruto en Colombia, y (ii) se pueden excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio, el valor de los inmuebles poseídos en Colombia.

## **V. CARGOS FORMULADOS CONTRA LAS DISPOSICIONES ACUSADAS**

Para dar cumplimiento a los requisitos exigidos por la Corte Constitucional para la presentación de una acción de inconstitucionalidad, se desarrollarán 5 cargos separados de inconstitucionalidad contra las normas demandadas. Los motivos de inconstitucionalidad se resumen a continuación.

- (i) Violación por parte del artículo 294-3 del ET adicionado por el artículo 36 de la Ley 2277 de 2022 a los artículos 58, 83, 95, 333 y 363 de la CP. El impuesto al patrimonio vulnera (i) los principios de justicia y equidad en materia tributaria por tratarse de un impuesto permanente, (ii) el principio de equidad y el derecho a la propiedad, al ser un impuesto confiscatorio.
- (ii) Violación de los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 de la CP, por el numeral 5 del artículo 292-3 del ET adicionado por el artículo 35 de la Ley 2277 de 2022. La norma demandada, sin una justificación constitucionalmente admisible, da un trato desigual a las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que poseen bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, en comparación con sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.
- (iii) Violación por parte de los artículos 294-3 y 295-3 del ET adicionados por los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 338 de la CP. De una lectura integral de las normas, no se encuentra clara e inequívocamente establecida la forma en la que (i) se causa el hecho generador y (ii) se determina la base gravable del impuesto al patrimonio para las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia y las personas naturales no residentes fiscales en Colombia, pues dentro del concepto del patrimonio líquido, no se especifica que deudas pueden ser deducidas por estos contribuyentes. esto vulnera el principio de legalidad y predeterminación del tributo, y el principio de certeza en materia tributaria.
- (iv) Violación por parte del artículo 295-3 del ET adicionado por el artículo 37 de la Ley 2277 de 2022 a los artículos 338 y 363 de la CP por omisión legislativa relativa, pues ni en la configuración de la base gravable del impuesto al patrimonio para las personas naturales sin residencia fiscal en Colombia o para las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia, ni

dentro del ordenamiento tributario colombiano, existe un mecanismo que establezca la forma en la que se debe determinar el patrimonio líquido para las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia ni para las personas naturales sin residencia fiscal en Colombia, lo que genera una violación al principio de equidad.

- (v) Violación por parte de los artículos 294-3 y 295-3 del ET adicionados por los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 a los artículos 287 y 317 de la CP, pues por medio del impuesto al patrimonio (un impuesto de carácter nacional) se busca gravar la propiedad inmueble de forma permanente, lo que vulnera el principio de autonomía fiscal de los municipios, pues las entidades territoriales gozan de autonomía para el establecimiento de sus tributos.

**5.1. PRIMER CARGO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 58, 83, 95-9, 333 Y 363 DE LA CP. EL IMPUESTO AL PATRIMONIO CREADO POR LA LEY 2277 DE 2022 VULNERA (I) LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA POR TRATARSE DE UN IMPUESTO PERMANENTE, (II) EL PRINCIPIO DE EQUIDAD Y EL DERECHO A LA PROPIEDAD, AL SER UN IMPUESTO CONFISCATORIO.**

En este cargo se demostrará que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 2277 de 2022 es violatorio del principio de capacidad contributiva, al gravar una capacidad económica potencial y no real. El impuesto grava la simple posibilidad de obtener ingresos y supone una doble tributación respecto de los ingresos que ya se gravaron con el impuesto sobre la renta. Adicionalmente, el carácter permanente del impuesto lo hace confiscatorio, puesto que solo si el patrimonio crece año a año, el impuesto no destruye el patrimonio del contribuyente.

**5.1.1. El Título II de la Ley 2277 de 2022 viola los principios constitucionales de capacidad contributiva, equidad y no confiscatoriedad.**

El principio de capacidad contributiva se deriva del principio de equidad. La Corte ha señalado que el postulado de capacidad contributiva también se desprende de los principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad. Por lo tanto, en la configuración de un tributo debe considerarse que el mismo sea justo y proporcional, lo cual exige la verificación de la capacidad económica del contribuyente<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional Sentencia C-293 de 2020.

La capacidad contributiva es el límite de la libre configuración legislativa de un tributo y por ello, la autonomía del legislador en la creación tributaria está limitada por los principios de equidad y capacidad contributiva.<sup>2</sup>:

*“La potestad legislativa en materia tributaria, pese a que es amplia no es absoluta. Existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso, al ejercer sus competencias en materia tributaria. Entre ellos, se debe destacar el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 C.P.), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95.9 C.P.), la observancia del principio de legalidad (art. 338 C.P.), el cumplimiento de los principios de equidad, capacidad contributiva, eficiencia y progresividad, así como el principio de no retroactividad (art. 363 C.P.).”<sup>3</sup>*

***“Lo que el principio de equidad exige es que, en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Para esto, es necesario tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de equidad horizontal y equidad vertical. La primera impone que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”; mientras que la segunda, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”<sup>4</sup>. (Negrilla fuera del texto).***

**5.1.1.1. La simple tenencia de un patrimonio no es indicativa de capacidad contributiva. Las normas acusadas gravan una capacidad contributiva potencial y no real. Adicionalmente, el impuesto al patrimonio implica una doble tributación de ingresos ahorrados que ya fueron gravados con el impuesto a la renta.**

De conformidad con la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>5</sup>, la capacidad contributiva no se agota en la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo y no se trata de una capacidad simplemente teórica, sino que debe ser **real y efectiva**. Así lo ha establecido la Corte Constitucional en la sentencia C-593 de 2019:

---

<sup>2</sup> Sentencia C-010 de 2018. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Sentencia C-293 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger

<sup>3</sup> Corte Constitucional Sentencia C-431 de 2020.

<sup>4</sup> Sentencia C-057 de 2021. MP. Paola Andrea Meneses Mosquera

<sup>5</sup> Sentencia C-293 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger

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

En consecuencia, el impuesto al patrimonio creado por las normas demandadas grava una capacidad contributiva teórica, puesto que grava la posesión de activos, que, eventual y potencialmente, pueden generar unos rendimientos. El impuesto grava un “posible” crecimiento del patrimonio, que es eventual y que podría no darse. Al tratarse de un impuesto que grava circunstancias teóricas que podrían no ocurrir, el impuesto también puede recaer sobre activos cuyo valor ha decrecido. De esta manera, el impuesto solo es acorde con los principios constitucionales si el patrimonio genera rendimientos, si el contribuyente cuenta con liquidez y si el patrimonio crece. De lo contrario, el impuesto puede incluso ser confiscatorio como se explica más adelante.

En la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, la defensa del impuesto al patrimonio se centra en los siguientes puntos:

*“En aras de mejorar la equidad vertical del sistema tributario, aumentar el potencial redistributivo, y solventar parcialmente los problemas de erosión de la base gravable, en particular de los contribuyentes de mayores ingresos, el proyecto plantea la creación de un impuesto permanente al patrimonio para personas naturales. Esto impuesto reconoce el impacto de las bajas tarifas efectivas de tributación del impuesto de renta de personas naturales en la conformación de los patrimonios más altos de los contribuyentes más privilegiados, como resultado de rentas exentas y deducciones regresivas, que disminuyen la base gravable y el impuesto a cargo. **La imposición de un impuesto al patrimonio podría tener el efecto de aumentar la tenencia de activos productivos, pues desincentivaría la adquisición de patrimonios infructuosos de alto valor.**” (Negrilla y subrayas fuera del texto original).*

La justificación de redistribución del ingreso debería implicar un traslado de la riqueza desde los sectores más beneficiados a los más necesitados de la población, por lo cual, en su configuración, el sujeto pasivo debe ser realmente titular de una mayor riqueza. No obstante, en este caso la norma grava una simple “posibilidad” real o no de obtener ingresos y grava, de la misma manera y sin consideración alguna a los patrimonios cuyo valor decrece, con lo cual el impuesto se vuelve confiscatorio.

---

<sup>6</sup> Sentencia C-593 de 2019. MP. Christina Pardo Schlesinger

En efecto, aunque los activos que componen el patrimonio sean productivos, estos deberán rendir una suma superior a la tarifa del impuesto al patrimonio anual y a los demás impuestos aplicables (impuesto sobre la renta, impuesto predial, entre otros), lo que demuestra que incluso si los activos son productivos, no es posible evitar la destrucción del patrimonio que genera el impuesto demandado.

El gravamen de rentas simplemente potenciales solo podría justificarse como medida de emergencia, como ocurre con los impuestos al patrimonio temporales, que pretenden objetivos coyunturales, que no es el caso de las normas acusadas.

Adicionalmente, el impuesto “castiga” el ahorro y la inversión y por esa vía, genera una doble tributación de los ingresos que ya estuvieron sometidos al impuesto de renta, puesto que los activos patrimoniales se conforman con los ingresos ahorrados, que ya se gravaron previamente con el impuesto de renta. Por lo tanto, el impuesto al patrimonio incentiva el gasto de los ingresos de las personas naturales, ya que su ahorro o inversión estará sometida al tributo.

Aunque la renta puede someterse a imposición en diferentes fases del ciclo económico, no tiene justificación constitucional que quien no consume toda su renta sino que la ahorra, sea gravado con un impuesto al patrimonio simplemente por ahorrarla<sup>7</sup>. En consecuencia, solo podrá justificarse el impuesto al patrimonio como tributo de carácter extraordinario, como forma de compensar una situación en la que los ingresos han estado deficientemente gravados en el pasado. Este no es el carácter del impuesto demandado, cuya naturaleza es permanente y no excepcional.

Por lo tanto, el impuesto al patrimonio creado por medio de la Ley 2277 de 2022 desconoce la línea jurisprudencial establecida por la Corte Constitucional frente a la capacidad contributiva, porque, además de gravar el patrimonio de manera permanente, no toma en consideración (i) las utilidades o rendimientos que genera el patrimonio poseído por un contribuyente o el eventual decrecimiento del valor que pueden sufrir estos bienes, (ii) los demás impuestos a los que está sujeto dicho patrimonio (impuesto sobre la renta e impuesto predial en caso de que el patrimonio se encuentre compuesto por bienes inmuebles), y (iii) los factores que afectan la capacidad de producir ingresos que tienen los bienes que integran el patrimonio.

Teniendo en cuenta que el Título II de la Ley 2277 de 2022 no consultó la capacidad contributiva real y efectiva de los contribuyentes, este impuesto debe ser declarado

---

<sup>7</sup> Al respecto véase Tipke Klaus. “Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes.” Marcial Pons. 2002. Madrid, Barcelona. Sobre este tema también puede consultarse, entre otros, Herrera Molina, Pedro. “Capacidad Económica y sistema fiscal.” Marcial Pons. 2000. Madrid, Barcelona.

inexequible por vulnerar los principios de equidad, justicia y capacidad contributiva en materia tributaria.

#### **5.1.1.2. La permanencia del impuesto al patrimonio lo convierte en un tributo confiscatorio.**

El hecho de que el impuesto sea permanente genera que el tributo sea confiscatorio.

De conformidad con la Corte Constitucional, un impuesto es confiscatorio si se cumplen ciertos supuestos:

*“La jurisprudencia entiende que un tributo es confiscatorio (...) cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”. La prohibición de impuestos confiscatorios deriva de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (artículos 58 y 333 de la Carta Política) y de los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución”<sup>8</sup>*

Por ende, un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica que sea realizada por el contribuyente se destine exclusivamente al pago del impuesto en cuestión, de forma que no existe ganancia para este<sup>9</sup>. Lo anterior implica que, en un impuesto confiscatorio, el Estado establece obligaciones exageradas para los contribuyentes, que terminan por afectar sus ingresos y por consiguiente su capacidad de ahorro.

Esto genera en un despojo ilegítimo del derecho de propiedad que tienen los contribuyentes, pues la mayoría o la totalidad de los ingresos que estos reciben se ven destinados exclusivamente al pago del impuesto confiscatorio, afectando así las decisiones económicas de los contribuyentes, lo que deriva en una expropiación de hecho de la propiedad de los contribuyentes.

Sobre el particular, la Corte Constitucional ha establecido:

*“A diferencia de la expropiación, los tributos confiscatorios, como regla general, son detracciones unilaterales, coactivas, llevadas a cabo por el legislador, que gravan el patrimonio del ciudadano, en razón del deber de contribuir a sufragar o satisfacer bienes públicos, pero lo hacen de modo exagerado.*

*Con arreglo a la anterior conceptualización, el pago de tributos excesivos en ningún caso ocasiona ni podría ocasionar una expropiación al contribuyente, dado que esta siempre comporta la privación de bienes, por causa de utilidad pública o social, sujeta al pago de una suma con carácter indemnizatorio, lo que no ocurre en el*

---

<sup>8</sup> Sentencia C-293 de 2020. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger

<sup>9</sup> Esto también ha sido reiterado en la sentencia C-1003 de 2004

*funcionamiento del sistema tributario. La confiscación tiene el efecto de privar o despojar ilegítimamente de su derecho a la propiedad al contribuyente.*<sup>10</sup>

Por ende, como lo estableció la Corte Constitucional en las sentencias C-409 de 1996 y C-293 de 2020, para evitar la privación a los contribuyentes del libre y correcto uso de su propiedad, y proteger la propiedad y la iniciativa privada (artículos 58 y 333 de la CP ) y los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la CP, es que existe el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria para imponer límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado.

En el caso concreto, las normas demandadas crearon un gravamen que afecta el patrimonio de carácter permanente, lo que implica que, para evitar la destrucción del patrimonio mismo, es necesario que el patrimonio sea productivo, y que los activos que lo integran, rindan más que el impuesto a pagar cada año. Correlativamente, si el rendimiento de los activos no es superior al monto del pago del impuesto, o si el patrimonio decrece, en un período de tiempo determinado, el patrimonio no será suficiente para satisfacer la obligación del impuesto.

Aunque se hayan fijado tarifas del 0,5%, 1% y 1,5% (tarifa aplicable hasta el año 2027), el hecho de tener que pagar este impuesto de manera indefinida, requiere que los activos rindan de manera superior al impuesto pagado de acuerdo con dichas tarifas.

Adicionalmente, aunque los activos sean productivos, se deberán destinar la mayoría de los rendimientos generados por estos, al pago del impuesto al patrimonio, lo que también genera que este impuesto sea confiscatorio.

Por lo anterior es claro que con la expedición del impuesto al patrimonio existe una clara violación al derecho a la propiedad privada<sup>11</sup> que tienen los contribuyentes, pues por medio del impuesto al patrimonio, se está reduciendo el patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto.

Con base en todo lo anterior es evidente que el Título II de la Ley 2277 de 2022 es contrario al derecho a la propiedad, al ser confiscatorio ya que es de carácter permanente, grava patrimonios ocasionando que no generen rendimientos y se reduzca su valor, grava ingresos que ya fueron gravados por medio del impuesto sobre la renta y a su vez, grava una capacidad económica simplemente teórica y no una capacidad real y efectiva y resulta violatorio de los principios constitucionales de equidad, justicia y progresividad en materia tributaria. Por lo anterior solicitamos la declaratoria de inexecutable del Título II de la Ley 2277 de 2022, pues el impuesto al patrimonio no puede ser permanente.

---

<sup>10</sup> Sentencia C-388 de 2016. MP. Alejandro Linares Cantillo

<sup>11</sup> El derecho a la propiedad privada es un derecho universal. Toda persona natural, sin distinción alguna, y toda persona jurídica pueden acceder a ella y ejercer las acciones que derivan de la posición jurídica reconocida por la constitución y las leyes.

En su defecto, de forma subsidiaria solicitamos que se declare la constitucionalidad condicionada del Título II de la Ley 2277 de 2022 en el entendido de que el impuesto no es permanente, sino que tendrá un término de existencia de máximo 4 años, como ha sido aplicable en anteriores impuestos al patrimonio.

**5.2. SEGUNDO CARGO. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 13, 95 NUMERAL 9 Y 363 DE LA CP. EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 292-3 DEL ET SIN UNA JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONALMENTE ADMISIBLE, DA UN TRATO DESIGUAL A LAS SOCIEDADES O ENTIDADES EXTRANJERAS NO DECLARANTES DE RENTA EN COLOMBIA QUE POSEEN BIENES UBICADOS EN COLOMBIA DIFERENTES A ACCIONES, CUENTAS POR COBRAR Y/O INVERSIONES DE PORTAFOLIO, EN COMPARACIÓN CON LAS ENTIDADES EXTRANJERAS NO DECLARANTES DE RENTA EN COLOMBIA QUE POSEEN ACCIONES, CUENTAS POR COBRAR Y/O INVERSIONES DE PORTAFOLIO**

En el presente cargo se explicará la forma en la que la inclusión como sujetos pasivos de las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia con activos en Colombia distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, por medio del numeral 5 del artículo 292-3 del ET, vulnera de forma directa el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

El legislador por medio de la inclusión del numeral 5 del artículo 292-3 del ET estableció:

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

*(...)*

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

La norma demandada establece la sujeción pasiva al impuesto al patrimonio por parte de sociedades y entidades extranjeras. La disposición distingue entre:

- (i) Las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio poseídos en Colombia; y
- (ii) Las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que posean bienes ubicados en el país distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

Por ende, esta norma genera un tratamiento tributario desigual -consistente en ser sujeto pasivo o no del impuesto al patrimonio- entre las entidades extranjeras no declarantes de renta, en función de la clase de activos poseídos en Colombia.

Lo anterior genera una clara violación a: (i) el principio de igualdad y al principio de equidad en materia tributaria, pues se está dando un trato desigual a contribuyentes en condiciones similares sin justificación alguna, y (ii) al principio de capacidad contributiva que ampara a las sociedades o entidades extranjeras que no presentan declaración de renta en el país y no poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones en Colombia, en la medida en que el impuesto es permanente. Cada una de estas violaciones a estos preceptos constitucionales y jurisprudenciales vician de inconstitucionalidad al numeral 5 del artículo 292-3 del ET.

#### **5.2.1. Violación al principio de igualdad y principio de equidad en materia tributaria.**

El numeral 5 del artículo 292-3 del ET estableció sin justificación constitucionalmente legítima, como sujetos pasivos del impuesto a las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia por el solo hecho de que posean en Colombia bienes diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio. Esto genera una discriminación injustificada con aquellas sociedades y entidades extranjeras que poseen esta clase de activos y por lo tanto son sujetos pasivos del tributo, lo que les implica obligaciones sustanciales y formales de carácter permanente que no están a cargo de las demás sociedades y entidades extranjeras.

La norma citada viola tanto el principio de igualdad como el principio de equidad en materia tributaria. Según lo establecido por la Corte Constitucional<sup>12</sup>, el principio de equidad es una expresión concreta del principio de igualdad, por medio del cual se busca imponer límites a

---

<sup>12</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-266 de 2019, MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

la potestad impositiva del legislador<sup>13</sup> para así evitar que por medio de normas se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados a un contribuyente en particular<sup>14</sup>.

De conformidad con la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>15</sup>, la equidad tributaria cuenta con dos variables:

- (i) **Equidad horizontal:** El sistema tributario debe tratar de manera análoga a personas que, antes de tributar, cuentan con la misma capacidad económica, de modo que queden en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y
- (ii) **Equidad vertical:** El sistema tributario debe distribuir las cargas tributarias para asegurar que quienes tienen mayor capacidad económica, paguen más impuestos.

El numeral 5 del artículo 292-3 del ET vulnera el principio de equidad tributaria en su componente horizontal, pues la norma acusada da a dos sujetos en situaciones análogas (entidades extranjeras con activos en Colombia), un trato totalmente diferenciado respecto de la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio. Esto, dado que las sociedades o entidades extranjeras que poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio en Colombia, no están obligadas al pago del tributo, mientras que, sin justificación alguna las entidades extranjeras que poseen activos distintos a los mencionados anteriormente, sí lo están.

En la sentencia C-010 de 2018, reiterada en la sentencia C-266 de 2019, la Corte Constitucional ha establecido que los siguientes supuestos, sin tener carácter taxativo, configuran violaciones al principio de equidad tributaria:

*“12.2.1. Un primer supuesto ocurre cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la Sentencia C-876 de 2002, fallo que declaró la inexecutable de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.*

---

<sup>13</sup> “principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.” Corte Constitucional, Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>14</sup> En la Sentencia C-266 de 2019, MP. Gloria Stella Ortiz Delgado, la Corte Constitucional realiza un recuento de las sentencias T-734 de 2022, C-169 de 2014 y C-600 de 2015, en las que establece que una carga es excesiva o un beneficio es exagerado, cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión

<sup>15</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-266 de 2019, MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

12.2.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurre una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la Sentencia C-748 de 2009 se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

12.2.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no involucran una infracción del principio de equidad tributaria.”<sup>16</sup> (subrayado fuera del texto).

En el caso concreto, se demostrará mediante el test integrado de igualdad desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>17</sup> la inequidad del numeral 5 del artículo 292-3 del ET.

En el test de igualdad, se deberá en primer lugar demostrar que en realidad existe una situación desigual, y en segundo lugar se deberá demostrar que la medida a ser implementada no cuenta con una finalidad constitucionalmente válida. Así, frente al test, la jurisprudencia ha establecido que:

*“En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales. Una vez establecida (iii) la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la*

---

<sup>16</sup> Ibidem

<sup>17</sup> Ver entre otras, Sentencia C-104 de 2016, MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez, Sentencia C-093 de 2001, Alejandro Martínez Caballero, Sentencia C-104 de 2016, MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez y Sentencia C-035 de 2016, MP. Gloria Stella Ortiz Delgado.

*finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre el medio y el fin*<sup>18</sup>.

#### **5.2.1.1. Test de igualdad frente al numeral 5 del artículo 292-3 del ET**

##### **(a) Establecimiento del criterio de comparación**

El numeral 5 del artículo 292-3 del ET incluye como sujetos pasivos del impuesto a “*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*”.

Es evidente que el numeral 5 del artículo 292-3 del ET da un tratamiento tributario disímil a dos grupos que, teniendo en cuenta su naturaleza, sus características y su capacidad económica, son afines y comparables como lo son:

- (i) Las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio poseídos en Colombia; y
- (ii) Las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que posean bienes ubicados en el país distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

El tratamiento diferencial consiste en la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio creado por la Ley 2277 de 2022 para sociedades y entidades extranjeras, las cuales tendrán o no la condición de sujetos pasivos en función de la clase de activos que posean. En este sentido, ante dos sujetos similares que posean bienes ubicados en Colombia, unos serán sujetos pasivos del impuesto y otros no en función del tipo de activos que posean.

Esta diferenciación, como se evidenciará más adelante no tiene ninguna justificación ni constitucional ni jurídica, pues tras haber analizado todo el proceso legislativo que llevó a la aprobación de la Ley 2277 de 2022, no se encuentra explicación alguna por parte del gobierno para que exista un trato diferenciado entre sociedades extranjeras únicamente por los activos que estos tienen en Colombia.

La situación fáctica y jurídica de sociedades y entidades extranjeras no declarantes del impuesto sobre la renta en el país con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio ubicados en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras que posean otra clase de bienes en el país, es la misma. Lo anterior, en la medida en que no hay razones para afirmar que las sociedades y entidades extranjeras que poseen en Colombia

---

<sup>18</sup> Sentencia C-104 de 2016, MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez

activos diferentes a los descritos tienen mayor capacidad contributiva ni que están en mejores condiciones para sufragar el impuesto al patrimonio.

A su vez, siguiendo lo establecido por la Corte Constitucional<sup>19</sup>, el numeral 5 del artículo 292-3 del ET realiza una clasificación *infra inclusiva* pues trata de forma disímil a dos grupos de contribuyentes semejantes cuya única distinción es el tipo de activos que poseen en Colombia, sin ninguna razón constitucionalmente justificada.

Por ende, en el test de igualdad se realizará una comparación entre (i) la situación aplicable a las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio poseídos en Colombia y (ii) la situación aplicable a las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que posean en el país activos distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la única distinción que existe entre ambos sujetos para el tratamiento tributario disímil es el tipo de activos que poseen en Colombia.

(b) Existencia del trato diferenciado en el plano fáctico y en el plano jurídico

Al ser comparables los grupos mencionados en el literal (a) anterior, de la norma demandada se evidencia un trato desigual entre sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes de renta (misma situación fáctica y jurídica), pues dependiendo del tipo de activos que estos posean en Colombia, se determinará si están sujetos o no al impuesto al patrimonio.

Como se puede evidenciar, la diferenciación entre sociedades o entidades extranjeras es únicamente realizada en virtud de los activos poseídos por dichos grupos en Colombia, generando un trato desigual entre iguales, sin consultar ninguna clase de criterio constitucionalmente aceptable, como la capacidad económica del grupo en particular o la situación desigual en la que estos grupos pudiesen llegar a estar.

Esto conlleva a que se encuentren en evidente desventaja las sociedades o entidades extranjeras que no poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio en Colombia, pues su tributación en Colombia será mayor al del otro grupo que no se encuentra sujeto al impuesto al patrimonio. Lo anterior sumado a que, al ser el impuesto al patrimonio de carácter permanente, existirá un trato desigual entre las sociedades extranjeras no declarantes del impuesto sobre la renta en Colombia de manera sostenida, que se verá reflejado en una carga excesiva e injustificada a un grupo de sociedades y entidades extranjeras únicamente por los activos que se poseen en Colombia.

---

<sup>19</sup> Sentencia C-138 de 2019, MP. Alejandro Linares Cantillo

A su vez, se debe tener presente que, con anterioridad a 2018 existieron impuestos al patrimonio aplicables a sociedades extranjeras, que podían excluir de su base gravable el valor de acciones en sociedades nacionales. Lo anterior implicaba que, la totalidad de sociedades extranjeras con activos en Colombia estaban obligadas a presentar su declaración de impuesto al patrimonio, pero al momento de obtener la base gravable para calcular el impuesto en cuestión, podían excluir el valor de acciones que se tuvieran en sociedades nacionales, lo que disminuía el monto del impuesto a pagar. Esto, con el fin de evitar una doble tributación entre accionista y sociedad.

Sin embargo, en el caso en cuestión, sin mayor justificación, se decidió excluir como sujetos pasivos a las sociedades y entidades extranjeras con acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio. Esto genera que ahora, existan algunas sociedades extranjeras que únicamente en virtud de sus activos poseídos en Colombia, no están obligadas a presentar ni pagar su declaración de impuesto al patrimonio.

Por ende, siguiendo con el criterio establecido por la Corte Constitucional<sup>20</sup> se encuentra debidamente verificado que existe un trato diferenciado entre sociedades o entidades extranjeras no declarantes del impuesto de renta en Colombia que genera en consecuencia una tributación injustificada para las sociedades o entidades extranjeras que poseen bienes ubicados en el país diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

(c) La diferencia del trato entre sociedades extranjeras no se encuentra constitucionalmente justificada

De conformidad con lo establecido por la Corte Constitucional<sup>21</sup>, una vez se haya demostrado el cumplimiento de los anteriores criterios, se deberá determinar si la diferencia generada a raíz del numeral artículo 292-3 del ET es constitucionalmente justificada. Para esto, se debe llevar a cabo un test de proporcionalidad en el que se analice: (i) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado para conseguirlo y (iii) la relación existente entre el medio y el fin. Dependiendo de la norma analizada el test de proporcionalidad tendrá 3 grados de intensidad<sup>22</sup>.

La sentencia C-104 de 2006 ha establecido:

*“Entre los extremos del test leve y del test estricto, se ha identificado el test intermedio, que se aplica por este Tribunal cuando se puede afectar el goce de un derecho no fundamental,*

---

<sup>20</sup> Sentencia C-138 de 2019. MP. Alejandro Linares Cantillo

<sup>21</sup> Sentencia C-104 de 2016. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez

<sup>22</sup> Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencias C-104 de 2016. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez y C-1149 de 2003. MP. Manuel José Cepeda Espinosa) para llevar a cabo los tests de proporcionalidad existen tres clases de intensidad: (i) la estricta, (ii) la intermedia y (iii) la leve. El nivel de intensidad a ser elegido dependerá del tema analizado y de la jurisprudencia constitucional que haya sido emitida al respecto.

*cuando existe un indicio de arbitrariedad que puede afectar la libre competencia económica o en aquellos casos en que la medida podría resultar “potencialmente discriminatoria” en relación con alguno de los sujetos comparados, lo que incluye el uso de las acciones afirmativas.”*

Por ende, teniendo en cuenta que la distinción generada por el numeral 5 del artículo 292-3 del ET, (i) es arbitraria y no tiene justificación alguna, y (ii) es evidentemente discriminatoria, se llevará a cabo el test de proporcionalidad bajo la óptica de una intensidad intermedia<sup>23</sup>.

Lo anterior implicará que se deberá determinar (a) si el fin a ser conseguido por el numeral 5 del artículo 292-3 del ET es legítimo e importante, “*porque promueve intereses públicos valorados por la Constitución o por la magnitud del problema que el legislador busca resolver*”<sup>24</sup> y (b) que el numeral 5 del artículo 292-3 del ET sea el medio adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

De la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, no se evidencia que se haya expuesto razón alguna para la diferenciación en cuanto a la sujeción pasiva del impuesto al patrimonio entre sociedades o entidades extranjeras únicamente con base en el tipo de activos poseídos por estas.

De igual forma, en las exposiciones de motivos de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 (que incluían una disposición similar al numeral 5 del artículo 292-3 del ET), tampoco existe una justificación dada por el legislador para el tratamiento diferencial.

Así las cosas, a lo largo del trámite legislativo no hay justificación para el tratamiento diferencial entre sociedades y entidades extranjeras en función de la clase de bienes que posean en Colombia. Todo lo anterior genera que sea imposible para la Corte Constitucional concluir que, aunque el numeral 5 del artículo 292-3 del ET viole el derecho a la igualdad y el principio de equidad en materia tributaria, el fin a ser conseguido por dicha norma es legítimo e importante. En efecto, los antecedentes normativos no dan cuenta de la existencia de una finalidad por la cual se haya creado el tratamiento discriminatorio.

De igual forma, después de analizar la exposición de motivos de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 (que incluían una disposición similar al numeral 5 del artículo 292-3 del ET), tampoco encontramos una justificación dada por el legislador para considerar que la

---

<sup>23</sup> Si bien la jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencia C-104 de 2016. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez) ha establecido que la intensidad del test de proporcionalidad en casos en que se estudian asuntos tributarios es leve, consideramos que el test a ser realizado al numeral 5 del artículo 292-3 del ET deberá tener una intensidad intermedia por los derechos y principios constitucionales que están siendo vulnerados por la norma en cuestión.

<sup>24</sup> Sentencia C-104 de 2016.MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

diferencia entre sociedades extranjeras no contribuyentes del impuesto sobre la renta es válida.

En el caso de la Ley 1739 de 2014, por medio del artículo 1 se adicionó el artículo 292-2 al ET. Esta disposición preveía los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza dentro de los que se incluían las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directa o indirectamente en Colombia, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno. Por ende, se consideraban como sujetos pasivos del impuesto a la riqueza a todas las sociedades o entidades extranjeras indistintamente de los activos que estas tuvieran en Colombia.

Sin embargo, en el artículo 4 de la Ley 1739 de 2019, por medio del cual se introdujo el artículo 295-2 al ET se determinó que para calcular la base gravable del impuesto a la riqueza se podía excluir, entre otros:

*“2. El valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales poseídas directamente o a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual determinado conforme a las siguientes reglas: En el caso de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales, poseídas a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual el valor patrimonial neto a excluir será el equivalente al porcentaje que dichas acciones, cuotas o partes de interés tengan en el total de patrimonio bruto del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva, del fondo de pensiones voluntarias, de la entidad aseguradora de vida, según sea el caso, en proporción a la participación del contribuyente.”*

Lo anterior implica que, aunque todas las sociedades o entidades extranjeras eran consideradas como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, existía la posibilidad de excluir de la base gravable de este impuesto, el valor patrimonial neto de las acciones cuotas o partes de interés en sociedades nacionales.

Según la exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014, esta exclusión era consecuencia de que en dicho momento se consideró que no era pertinente hacer que los propietarios de acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales estuviesen sujetos al impuesto a la riqueza. Esto, pues no se quería afectar gravemente el desarrollo del mercado de capitales, el cual a consideración del legislador *“es altamente sensible a la imposición de nuevos gravámenes, así como de ciertos deberes formales, tales como la presentación de declaraciones de impuestos”*<sup>25</sup>.

No obstante, dentro de la exposición de motivos de dicha norma, adicional a la anterior explicación no se suministran estudios, ni se brindan evidencias o se dan más razones para argumentar que el mercado de capitales es altamente sensible y la imposición de un nuevo tributo generaría un efecto perjudicial en este sector de la economía.

---

<sup>25</sup> Exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014. Gaceta 575 del 3 de octubre de 2014

Por ende, incluso si se considerara que la justificación del numeral 5 del artículo 292-3 del ET es que no se quiere alterar el mercado de valores porque este es altamente volátil, esta justificación no parece real, puesto que el impuesto grava con mayor medida a los inversionistas que sean personas naturales, y no a las personas jurídicas extranjeras que posean este tipo de activos.

De los antecedentes de la norma demandada no existe si quiera una justificación para el tratamiento diferencial, lo que conlleva a que tal distinción sea simplemente arbitraria. Esto genera que no sea posible que, aunque el numeral 5 del artículo 292-3 del ET viole el derecho a la igualdad y el principio de equidad en materia tributaria, el fin a ser conseguido por dicha norma es legítimo e importante.

No existe una razón para afirmar que la posesión de bienes distintos de acciones, cuentas por cobrar e inversiones de portafolio refleje mayor capacidad contributiva en comparación con la posesión de todos o algunos de esos tres tipos activos. Por el contrario, la norma demandada, sin consultar el principio de capacidad contributiva hace una distinción sin criterio alguno.

En cuanto al hecho de que las personas jurídicas nacionales no estén sujetas al impuesto, la Corte Constitucional estableció que el Ministerio de Hacienda y la Comisión de Expertos para la Competitividad y la Equidad Tributaria (“CEEECT”) señaló que un impuesto al patrimonio para las personas jurídicas se sumaría a los otros impuestos ya existentes, lo que haría más elevada y desbalanceada la carga tributaria que recae sobre las empresas o personas jurídicas en comparación con las personas naturales.

De igual forma, según la Corte Constitucional, el Ministerio de Hacienda:

***“Señaló que el impuesto al patrimonio sobre las personas jurídicas o sociedades es un impuesto antitécnico pues castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial. Esto por cuanto, las empresas que tienen la mayor carga son las que más han invertido en el pasado, y por lo tanto tienen una mayor cantidad de capital acumulado, representado como una mayor cantidad de activos. Con este impuesto, las empresas efectivamente son castigadas en la medida en la que hayan realizado más inversiones en el pasado con el fin de acumular capital para incrementar su producción. De esta forma, este tipo de impuestos sobre las sociedades va en contravía de lo que sucede en el resto del mundo, por lo cual puede reducir la competitividad de las empresas establecidas en el país y estimular fugas de capital hacia el exterior con el fin de evitar pagarlo”***<sup>26</sup> (Negrilla fuera del texto).

---

<sup>26</sup> Sentencia C-521 de 2019. MP. Mauricio Gonzalez Cuervo

Llama la atención que, aunque el Ministerio de Hacienda y el CEECT estén de acuerdo en señalar que el impuesto al patrimonio sobre las sociedades es antitécnico, por medio de la Ley 2277 de 2022 se haya creado un impuesto al patrimonio para las sociedades extranjeras que además de generar todos los problemas mencionados anteriormente, también genera desigualdad entre sociedades extranjeras únicamente por el tipo de activos que se poseen.

En este orden de ideas, es claro que la disposición demandada estableció un tratamiento tributario desigual –la calidad de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio- para dos grupos de contribuyentes en la misma situación fáctica y jurídica -sociedades o entidades extranjeras con activos en Colombia-, sin proveer una razón justificativa para tal diversidad de tratamientos.

En un caso similar y en línea con lo anterior, por medio de la sentencia C-293 de 2020, la Corte Constitucional declaró la inexecutable del impuesto solidario que había sido creado para los funcionarios públicos, pues consideró que, en la medida impositiva analizada, dos grupos en iguales condiciones contributivas resultaban gravados de manera desigual y sin justificación suficiente.

Por ende, es evidente que la Corte Constitucional dentro de su línea jurisprudencial ha determinado la inexecutable de tributos que discriminen y otorguen tratamientos ostensiblemente diferentes a sujetos en condiciones similares, sin mayor justificación. Lo anterior, pues este tipo de medidas evidentemente no soportan un test de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad. Sobre el particular la Corte Constitucional estableció:

*“Realizada esta caracterización y la comparación entre los grupos, la Sala concluye que los dos escenarios descritos, de una parte, la exclusión de los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios del Estado, específicamente los miembros de la Fuerza Pública y al personal sanitario que está expuesto al contagio por el COVID-19; y, de otra, el régimen tributario simétrico para sujetos pasivos que son diferentes, constituyen fuertes indicios de un desborde de la potestad tributaria que puede generar una violación del principio de equidad horizontal. Lo anterior, por haber establecido ventajas fiscales y tratos simétricos entre los obligados sin aportar razones suficientes que sustentaran este tratamiento impositivo”<sup>27</sup>.*

Se debe mencionar que aunque exista libertad de configuración en materia tributaria<sup>28</sup>, según la sentencia C-431 de 2020, dicha configuración se encuentra limitada por el “*respeto*

---

<sup>27</sup> Sentencia C-293 de 2020. MP: Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger

<sup>28</sup> “De acuerdo con lo señalado por esta Corte, esa prerrogativa, “se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico

*a los derechos fundamentales de los contribuyentes, la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales, la observancia del principio de legalidad, el cumplimiento de los principios de equidad, capacidad contributiva, eficiencia y progresividad, así como el principio de no retroactividad.”*<sup>29</sup>. Por ende, estas limitaciones al legislativo buscan impedir que, sin justificación alguna, se expidan normas que graven de forma disímil a grupos de iguales características, como lo son las sociedades y las entidades extranjeras que no presentan declaración de renta en Colombia.

Sobre el particular, la Corte Constitucional<sup>30</sup> ha establecido que la CP *“no prohíbe el trato desigual sino el trato discriminatorio porque de hecho el trato distinto puede ser obligatorio para ciertos supuestos, siendo el trato discriminatorio aquel que establece diferencias sin justificación constitucionalmente válida”*<sup>31</sup>.

En el caso en cuestión, la inclusión como sujetos pasivos de las sociedades y entidades extranjeras con activos en Colombia distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, además de ser desigual, es discriminatoria para este tipo de contribuyentes pues:

- (a) Por medio del numeral 5 del artículo 292-3 del ET se da un trato evidentemente discriminatorio a un grupo de sociedades extranjeras únicamente por la clase de activos que poseen en Colombia;
- (b) No existe un estudio o un análisis que justifique el trato diferenciado para las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta que tienen activos en Colombia distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio;
- (c) Dentro de la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, no se incluyen motivos o argumentos para justificar el trato desigual e inequitativo que reciben las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta y que tienen activos en Colombia distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio;
- (d) Esto implica (i) una mayor tributación en Colombia para este tipo de sociedades y entidades, en comparación con las sociedades y entidades

---

*y social justo”. En ese orden, este tribunal ha señalado que, por mandato expreso de la Carta, el Legislador goza de una amplia potestad de configuración y de “la más amplia discrecionalidad” en materia tributaria, lo que le permite fijar la política fiscal mediante la creación, modificación, disminución, aumento o eliminación de los tributos, tales como impuestos, tasas y contribuciones.”* Sentencia C-431 de 2020. MP. Alejandro Linares Cantillo

<sup>29</sup> Sentencia C-431 de 2020. MP. Alejandro Linares Cantillo

<sup>30</sup> Sentencia C-862 de 2008. MP. Marco Gerardo Monroy Cabra

<sup>31</sup> Ibidem

extranjeras que poseen acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, y (ii) mayores costos administrativos y operativos, pues las sociedades que se encuentran sujetas deben anualmente liquidar y pagar su impuesto al patrimonio;

- (e) Adicional a lo anterior, el hecho de que el impuesto al patrimonio sea permanente deriva en una diferencia discriminatoria e injustificada que generará diferencias competitivas injustificadas entre sociedades o entidades extranjeras, pues habrá un gasto tributario adicional y material para aquellas sociedades que sean consideradas como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio;
- (f) Existe una evidente violación al principio de equidad en su variable horizontal, pues el numeral 5 del artículo 292-3 del ET da un trato diferenciado y discriminatorio a personas que, antes de tributar, contaban con la misma capacidad económica. Esto genera que, tras pagar el impuesto al patrimonio, las sociedades extranjeras que sean consideradas como sujetos pasivos del impuesto vean desmejorada su situación patrimonial en relación con el grupo que no es contribuyente del impuesto.

A su vez, en virtud del principio de generalidad del tributo la Corte Constitucional ha establecido:

*“En ese contexto, al momento de establecer una exención tributaria como forma de excepción al principio de generalidad, aquella debe atender a los principios de equidad, eficiencia y progresividad contemplados en el artículo 363 superior y del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta. Por consiguiente, para valorar la constitucionalidad de un beneficio tributario es necesario acudir a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función de los principios constitucionales reseñados”<sup>32</sup>.*

En el caso en cuestión, como se evidenció, la vulneración al principio de generalidad por parte del numeral 5 del artículo 292-3 del ET no cumple con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que el trato desigual que se le da a las sociedades extranjeras con activos en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, no es justificable.

Por todo lo anterior es evidente que el numeral 5 del artículo 292-3 del ET debe ser declarado inexecutable pues vulnera claramente el derecho a la igualdad y el principio de equidad que tienen las sociedades extranjeras que no son declarantes de renta en

---

<sup>32</sup> Sentencia C-293 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger

Colombia y poseen activos en nuestro país diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio.

**5.3. TERCER CARGO. VIOLACIÓN POR PARTE DE LOS ARTÍCULOS 294-3 Y 295-3 DEL ET ADICIONADOS POR LOS ARTÍCULOS 36 Y 37 DE LA LEY 2277 DE 2022 AL ARTÍCULO 338 DE LA CP. DE UNA LECTURA INTEGRAL DE LAS NORMAS, NO SE ENCUENTRA CLARA E INEQUÍVOCAMENTE ESTABLECIDA LA FORMA EN LA QUE (I) SE CAUSA EL HECHO GENERADOR Y (II) SE DETERMINA LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO PARA LAS SOCIEDADES O ENTIDADES EXTRANJERAS NO DECLARANTES DE RENTA EN COLOMBIA Y LAS PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES FISCALES EN COLOMBIA, PUES DENTRO DEL CONCEPTO DEL PATRIMONIO LÍQUIDO, NO SE ESPECIFICA QUE DEUDAS PUEDEN SER DETRAÍDAS POR ESTOS CONTRIBUYENTES. ESTO VULNERA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y PREDETERMINACIÓN DEL TRIBUTO, Y EL PRINCIPIO DE CERTEZA EN MATERIA TRIBUTARIA.**

En este cargo se demostrará que el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio, previstos en los artículos 294-3 y 295-3 del ET no son claros en la forma en la que (i) se causa el hecho generador del impuesto al patrimonio para las sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia que son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, y (ii) se obtiene la base gravable para este tipo de contribuyentes, pues dentro del concepto del patrimonio líquido no se especifica qué deudas pueden ser deducidas por estos contribuyentes. Lo anterior genera una violación a los principios de legalidad y predeterminación del tributo, y al principio de certeza en materia tributaria.

Según la Corte Constitucional<sup>33</sup>, por medio del principio de legalidad en materia tributaria consagrado en el artículo 338 de la CP, el Congreso tiene la obligación de determinar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos<sup>34</sup>. Estos elementos, de conformidad con los principios de predeterminación del tributo<sup>35</sup> y de certeza<sup>36</sup>, deben estar correctamente determinados para

---

<sup>33</sup> Sentencia C-891 de 2012. MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

<sup>34</sup> El principio de legalidad en materia tributaria "(i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. Sentencia C-227 de 2002. MP. Jaime Córdoba Triviño y Sentencia C-891 de 2012. MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

<sup>35</sup> "una lex previa y certa" debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). De esta manera, además de garantizar la representación popular, se brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica)" Sentencia C-227 de 2002. MP. Jaime Córdoba Triviño

<sup>36</sup> "El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración,

asegurar que los contribuyentes tengan conocimiento previo de los tributos a los que están sujetos.

Por lo anterior, en materia tributaria la Corte Constitucional ha determinado que, “*es necesario que los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, la base gravable y las tarifas sean expresados de forma tal que no dejen lugar a dudas o incertidumbre.*”<sup>37</sup>

Según la Corte Constitucional<sup>38</sup>, para que una norma se encuentre de conformidad con el principio de certeza en materia tributaria es necesario cumplir los siguientes requisitos:

- (i) Los órganos de elección popular son quienes directamente deben indicar los elementos esenciales de las obligaciones tributarias,
- (ii) Es necesario que, al momento de establecer estos elementos esenciales se haga con la suficiente claridad y precisión,
- (iii) Solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria,
- (iv) El requisito de precisión y claridad de las normas no se opone al carácter general de dichas normas, y
- (v) No se viola el principio de certeza del tributo cuando el elemento no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

En el caso en cuestión, al analizar el cumplimiento del principio de certeza por parte del impuesto al patrimonio evidenciamos lo siguiente:

- (i) El impuesto al patrimonio fue creado por el Congreso de la República, y por medio de los artículos 35 a 41 de la Ley 2277 de 2022 se indicaron los elementos esenciales del impuesto y otras normas que lo regulan.
- (ii) El hecho generador (artículo 294-3 del ET) y la base gravable del impuesto (artículo 295-3 del ET) no se encuentran establecidos con la suficiente claridad y precisión, pues no se especifica la forma en la que se determina el patrimonio líquido para las sociedades y entidades extranjeras sin obligación de declarar renta en Colombia y que poseen activos distintos a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de capital en Colombia.

Esto genera que (i) no sea posible determinar la causación del impuesto para las sociedades y entidades extranjeras sujetos pasivos del impuesto, y (ii) no

---

*es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen.* Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

<sup>37</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-066 de 2021. M.P.: Cristina Pardo Schlesinger

<sup>38</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-891 de 2012. M.P.: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

sea posible determinar la base gravable y liquidar el impuesto para este tipo de contribuyentes.

- (iii) La falta de claridad es insuperable en el hecho generador y en la base gravable del impuesto al patrimonio. El hecho generador del impuesto previsto en el artículo 294-3 del ET establece que *“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.”*

Dentro del hecho generador no se especifica qué se considera como deuda. Sin embargo, si se realiza una interpretación integral de la norma vemos que en la base gravable (artículo 295-3 del ET) se establece que las deudas serán aquellas determinadas conforme a lo previsto en el título II del libro I del ET.

No obstante, tras analizar las disposiciones del título II del libro I del ET (patrimonio) es evidente que no existe norma alguna que establezca la forma en la que las sociedades extranjeras no declarantes de renta en Colombia deben deducir sus deudas para efectos del impuesto al patrimonio, ni qué deudas son estas.

De igual forma, tras haber analizado la doctrina emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (“DIAN”) y la jurisprudencia del Consejo de Estado, tampoco evidenciamos que existan pronunciamientos por medio de los cuales se aclare la forma en la que las sociedades extranjeras pueden deducir sus deudas para efectos del impuesto al patrimonio<sup>39</sup>.

- (iv) La forma en la que se causa el hecho generador y se obtiene la base gravable para las sociedades y entidades extranjeras no es determinable a partir de la ley. Como se estableció en el punto anterior, siguiendo con lo establecido en los artículos 294-3 y 295-3 del ET, no es posible determinar a partir de la norma la forma en la que las sociedades y entidades extranjeras pueden deducir sus deudas para efectos de determinar (i) si causan el hecho generador del impuesto, y (ii) cómo liquidar el impuesto al patrimonio.

---

<sup>39</sup> El principio de certeza tributaria también ha permitido que el legislador deje la determinación de ciertos aspectos del tributo a otras autoridades. En la Sentencia C-030 de 2019. MP. Cristina Pardo Schlesinger, la Corte Constitucional estableció lo siguiente:

*“la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza”.*

Asimismo, tras un análisis de la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado evidenciamos que tampoco existe un mecanismo para que este tipo de contribuyentes puedan deducir sus deudas de su patrimonio bruto.

Por lo anterior es evidente, que tanto el hecho generador (artículo 294-3 del ET) como la base gravable del impuesto al patrimonio (artículo 295-3 del ET) no cumplen con el principio de certeza en materia tributaria pues no se establecen (i) ni de forma expresa y clara, (ii) ni a partir de la norma, la forma en la que las sociedades extranjeras pueden deducir sus deudas de su patrimonio bruto para efectos de determinar la causación del impuesto al patrimonio y para efectos de poder liquidarlo.

Frente a la inconstitucionalidad que genera el hecho de que una norma no cumpla con el principio de certeza, la Corte Constitucional ha establecido lo siguiente:

*“El principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. **No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexequibilidad solo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.***

*Sobre las dificultades interpretativas que pueden dar lugar a la declaración de inexequibilidad de las normas tributarias por falta de claridad de las mismas, la Corte puntualizó: “Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. **Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué.**”<sup>40</sup> (Negrilla fuera del texto).*

Por otro lado, tanto el hecho generador como la base gravable del impuesto al patrimonio vulneran claramente el principio de predeterminación del tributo. Esto, pues de conformidad con lo establecido en el artículo 338 de la CP, las leyes deben establecer claramente los

---

<sup>40</sup> Corte Constitucional de Colombia. C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

elementos esenciales de los tributos. Sobre el particular la Corte Constitucional ha establecido:

*“la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”<sup>41</sup>.*

Por ende, la violación del principio de certeza, que deriva en la indeterminación de (i) la manera en la que se causa el hecho generador y (ii) la forma en la que se calcula la base gravable del impuesto al patrimonio para las sociedades y entidades extranjeras sujetos pasivos del impuesto, transgrede la seguridad jurídica de estos contribuyentes, y puede llegar a generar abusos impositivos. Esto, pues al no existir reglas claramente establecidas, (i) no hay limitación alguna para evitar actuaciones arbitrarias y unilaterales del Estado, y (ii) no hay normas con base en las cuales los contribuyentes puedan defender sus intereses.

Con base en lo anterior, en el caso en cuestión es evidente que la falta de claridad insuperable del hecho generador y de la base gravable del impuesto al patrimonio hace que dichas disposiciones, de conformidad con lo establecido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, deban ser declaradas inexequibles.

Por ende, solicitamos que se declare inexequible el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio en relación con las sociedades o entidades extranjeras y las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, por cuanto para ellas, estos elementos del tributo carecen de certeza.

De forma subsidiaria solicitamos que se declare la exequibilidad condicionada de la norma bajo el entendido que el concepto de patrimonio para las personas naturales y las sociedades y entidades extranjeras sin obligación de presentar declaración de renta en Colombia, y con activos diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio, es equivalente al patrimonio líquido calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en Colombia en la misma fecha, menos las deudas poseídas en Colombia y aquellas poseídas en todo el mundo atribuibles a su patrimonio bruto poseído en el país..

#### **5.4. CUARTO CARGO. VIOLACIÓN POR PARTE DEL ARTÍCULO 295-3 DEL ET ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 37 DE LA LEY 2277 DE 2022 A LOS ARTÍCULOS 338 y 363 DE LA CP POR OMISIÓN LEGISLATIVA RELATIVA,**

---

<sup>41</sup> Sentencia C-227 de 2002. MP. Jaime Córdoba Triviño en la que se hace referencia a la sentencia C-390 de 1996. MP. José Gregorio Hernández Galindo

**PUES NI EN LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO PARA LAS PERSONAS NATURALES SIN RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA O PARA LAS SOCIEDADES O ENTIDADES EXTRANJERAS NO DECLARANTES DE RENTA EN COLOMBIA, NI DENTRO DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO, EXISTE UN MECANISMO QUE ESTABLEZCA LA FORMA EN LA QUE SE DEBE DETERMINAR EL PATRIMONIO LÍQUIDO PARA LAS SOCIEDADES O ENTIDADES EXTRANJERAS NO DECLARANTES DE RENTA EN COLOMBIA NI PARA LAS PERSONAS NATURALES SIN RESIDENCIA FISCAL EN COLOMBIA, LO QUE GENERA UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

Por medio de este cargo se demostrará que, dentro de la configuración de la base gravable del impuesto al patrimonio, existe una omisión legislativa relativa que genera una violación al principio de equidad en materia tributaria. Esto, pues el artículo 295-3 del ET no establece la forma en la que las sociedades y entidades extranjeras (sujetas al impuesto al patrimonio) pueden deducir sus deudas de su patrimonio bruto con el fin de obtener su base gravable del impuesto al patrimonio.

Tal como se estableció previamente, el principio de equidad cuenta con dos variables. Por medio de la equidad vertical lo que se busca es que el sistema tributario distribuya las cargas para asegurar que quienes tienen mayor capacidad económica paguen más impuestos. Por otro lado, el principio de equidad en su dimensión horizontal es transgredido cuando una regulación grava de manera disímil a sujetos que se encuentran en situaciones análogas.

En el caso en cuestión, el inciso 1 del artículo 295-3 del ET establece:

*“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”.*

Por ende, según el artículo 295-3 del ET, para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio, todos los sujetos pasivos del impuesto deberán seguir los siguientes pasos:

- a. Determinar su patrimonio bruto.
- b. Deducir las deudas vigentes a la misma fecha.

En cuanto al primer paso, el artículo 261 del ET es claro al establecer que, para las personas naturales y jurídicas con residencia fiscal en Colombia, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. A su vez, para las personas naturales y jurídicas sin

residencia fiscal en Colombia, su patrimonio bruto en nuestro país, según los artículos 261 y 292-3 del ET se verá conformado únicamente por sus bienes poseídos dentro de Colombia, criterio que se encuentra previsto en el artículo 265 del ET.

En cuanto al segundo paso, frente a las personas naturales con residencia fiscal en Colombia, es clara la forma en la que estos contribuyentes pueden deducir sus deudas de su base gravable. Esto, pues los residentes fiscales colombianos sujetos al impuesto al patrimonio deben utilizar para determinar su patrimonio líquido (i) sus activos y bienes poseídos en todo el mundo, menos (ii) sus deudas poseídas en todo el mundo.

Sin embargo, frente a las personas naturales o jurídicas sin residencia fiscal en Colombia, no es clara la forma en la que estos pueden deducir sus deudas de su base gravable del impuesto al patrimonio. Si bien es claro que este grupo de contribuyentes únicamente se encuentran sujetos al impuesto al patrimonio por sus activos poseídos en Colombia, no existen reglas precisas que determinen cuáles deudas pueden ser deducidas por los contribuyentes no residentes.

Por lo anterior, en el caso en cuestión consideramos que existe una omisión legislativa relativa<sup>42</sup>, pues la Ley 2277 de 2022, al regular la base gravable del impuesto al patrimonio omitió incluir la regulación específica por medio de la cual las personas naturales y jurídicas sin residencia fiscal en Colombia pueden deducir las deudas de su patrimonio bruto para efectos de calcular su base gravable.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>43</sup> recopilada en la sentencia C-156 de 2022 ha establecido que, para identificar una omisión legislativa relativa, existen 4 presupuestos que se deben cumplir:

*“(i) Exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo, y que “(a) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o, en su defecto, (b) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo. (ii) Exista un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al Congreso que resulta omitido, pues se constata que el Legislador (a) excluyó un caso equivalente o asimilable o (b) dejó de incluir un elemento o ingrediente normativo. Ciertamente, como lo resaltó la Corte en la Sentencia C-083 de 2018,*

---

<sup>42</sup> La Corte Constitucional por medio de la sentencia C-173 de 2010, MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, estableció que la omisión legislativa relativa “(...) se presenta cuando el legislador incumple una obligación derivada de la Constitución, que le impone adoptar determinada norma legal; en efecto, al respecto esta Corporación ha dicho que este tipo de omisión “está ligado, cuando se configura, a una “obligación de hacer”, que supuestamente el Constituyente consagró a cargo del legislador, el cual sin que medie motivo razonable se abstiene de cumplirla, incurriendo con su actitud negativa en una violación a la Carta”.

<sup>43</sup> Sentencias C-083 de 2018. MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez, C-329 de 2019. MP. Carlos Bernal Pulido, y C-075 de 2021. MP. Jorge Enrique Ibáñez Najjar

*solo se configura una omisión legislativa relativa cuando el legislador incumple una concreta “obligación de hacer” prevista en la Constitución.*

*(iii) La exclusión tácita o expresa de los casos o ingredientes carezca de una razón suficiente. Esto último supone verificar si el Legislador “contó con una razón suficiente para omitir algún elemento al momento de proferir la norma”. En este estadio del análisis la Corte debe definir si la omisión es producto de un ejercicio caprichoso o si por el contrario existen argumentos claros y precisos para obviar el aspecto que los demandantes echan de menos. [y] (iv) La falta de justificación y objetividad de la exclusión genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma”<sup>44</sup>.*

Para evidenciar que en el caso en cuestión se configura una omisión legislativa se demostrará que la base gravable del impuesto al patrimonio cumple los 4 presupuestos establecidos por la Corte Constitucional para considerar que existe una omisión legislativa relativa.

(a) Existe una norma sobre la que se predica el cargo de omisión legislativa:

Como ha sido establecido anteriormente, por medio del artículo 295-3 del ET, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa, al no incluir una disposición específica que determinara la forma en la que las personas naturales y jurídicas extranjeras pueden deducir sus deudas de su patrimonio líquido para obtener la base gravable de su impuesto al patrimonio.

Esta omisión genera que existan consecuencias jurídicas disimiles para contribuyentes totalmente comparables, pues mientras que los residentes fiscales colombianos pueden detraer sus deudas para disminuir su base gravable del impuesto al patrimonio, los residentes fiscales del exterior se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio sobre su patrimonio bruto, en la medida en que no existen reglas que establezcan parámetros para determinar las deudas susceptibles de ser detraídas del patrimonio poseído en Colombia.

(b) Existe deber específico impuesto por el Constituyente al Congreso que resulta omitido:

A través de los principios de legalidad, certeza y preexistencia del tributo, se establece la necesidad de que los tributos sean expedidos por el Congreso, por medio de una ley en la que se fijen directamente los elementos esenciales de los tributos. A su vez, en virtud de estos principios, tal como se estableció en el punto 5.3, es necesario que los elementos esenciales de los impuestos se encuentren claramente determinados para evitar acciones

---

<sup>44</sup> Sentencia C-110 de 2023. MP. Cristina Pardo Schlesinger

arbitrarias del gobierno y para asegurar que los contribuyentes tengan la certeza de los impuestos que les están siendo cobrados.

Por ende, es evidente que, en el caso en cuestión, el legislador vulneró la equidad horizontal entre contribuyentes y los principios de legalidad, certeza y preexistencia del tributo, al omitir incluir una disposición por medio de la cual se estableciera la forma en la que las personas naturales y jurídicas extranjeras podían deducir sus deudas para obtener la base gravable de su impuesto al patrimonio.

- (c) La inexistencia de una regulación por medio de la cual se explica la forma en la que las personas naturales y jurídicas sin residencia fiscal en Colombia pueden deducirse sus deudas en la determinación de su impuesto al patrimonio, no cuenta con razones legales ni constitucionales:

Tras analizar la exposición de motivos y los antecedentes legislativos de la Ley 2277 de 2022, no existe justificación ni razón alguna por parte del Gobierno ni del Congreso de la República para omitir la inclusión de una regulación que explique la forma en la que las personas naturales y jurídicas sin residencia fiscal en Colombia, pueden deducir sus deudas de su patrimonio bruto para obtener su base gravable del impuesto al patrimonio.

Por ende, es evidente que dicha decisión es consecuencia de un actuar arbitrario y caprichoso que vulnera de forma directa la equidad horizontal entre contribuyentes, pues desmejora la situación en materia tributaria de un grupo en específico, únicamente en virtud de su residencia fiscal.

- (d) La falta de justificación y objetividad de la exclusión genera una desigualdad negativa en relación con los otros contribuyentes del impuesto al patrimonio:

Como se estableció anteriormente, la omisión de una norma que explique la forma en la que se detraen las deudas para las personas naturales y jurídicas extranjeras que son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, genera una violación a los principios de equidad, progresividad y legalidad en materia tributaria.

Esto, pues se pone a dos grupos totalmente comparables (i) por su capacidad contributiva y (ii) características, en situaciones desiguales.

En el caso de las personas naturales y jurídicas sin residencia fiscal en Colombia, la omisión de esta regulación representa en la práctica un mayor impuesto, pues al no ser posible deducirse las deudas que estas tienen, la base gravable del impuesto será equivalente al patrimonio bruto poseído por estos contribuyentes en Colombia. Lo anterior genera que el artículo 295-3 del ET sea contradictorio con el artículo 294-3 del ET, pues el hecho generador del impuesto establece que *“el concepto de patrimonio es equivalente al*

*patrimonio líquido calculado tomando el total del patrimonio bruto del contribuyente poséido en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha”.*

Al evidenciar que existe una omisión legislativa relativa, la Corte Constitucional podría dictar una sentencia integradora<sup>45</sup> por medio de la cual extienda las consecuencias de la norma a los supuestos que fueron excluidos de forma injustificada. En consecuencia, que tal como ocurre con los contribuyentes con residencia fiscal colombiana, los contribuyentes no residentes, extranjeros del impuesto al patrimonio, puedan deducir las deudas que poseen en Colombia y aquellas a nivel global que sean atribuibles a su patrimonio bruto. Esto, pues como lo ha establecido la Corte Constitucional “(...) ante un actuar positivo del legislador pero constitucionalmente incompleto, *al expedir una normatividad que sin embargo, no contempla todos los supuestos que debería regular en virtud del principio de igualdad o del derecho al debido proceso, corresponde al juez constitucional subsanar la omisión inconstitucional mediante la ampliación del alcance del precepto legal impugnado a supuestos de hecho no previstos por el legislador*” .<sup>46</sup>

Sobre el particular, la Corte Constitucional ha establecido que las sentencias integradoras, en cualquiera de sus modalidades:

*“(...) encuentran un claro fundamento en el carácter normativo de la Carta Política (C.P. art. 4°) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2°) y conservación del derecho (C.P. art. 241), llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad”, ya que facilitan la labor de “mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador”*<sup>47</sup>.

Por todo lo anterior, el hecho de que no se incluya dentro del artículo 295-3 del ET, una disposición que regule la forma en la que las personas naturales y jurídicas sin residencia fiscal en Colombia pueden deducir sus deudas para calcular su base gravable del impuesto al patrimonio, configura una omisión legislativa relativa. Por ende, la Corte Constitucional debe emitir una sentencia integradora tipo aditiva por medio de la cual se mantenga en el ordenamiento el contenido que, en sí mismo, no resulta contrario a la CP, pero incorporando al mismo aquel aspecto omitido, sin el cual la disposición es incompatible con la Constitución.

---

<sup>45</sup> “Con respecto a las sentencias integradoras, la Corte ha sostenido que las mismas son una modalidad de decisión por medio de la cual, el juez constitucional “proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal” (Sentencia C-325 de 2009. MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo)

<sup>46</sup> Sentencia C-038 de 2006. MP. Humberto Antonio Sierra Porto

<sup>47</sup> Sentencia C-325 de 2009. MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo en la que se citan las sentencias C-109 de 1995. MP. Alejandro Martínez Caballero y C-1230 de 2005. MP. Rodrigo Escobar Gil

En caso de que la Corte Constitucional lo considere pertinente, podrá solicitar al Congreso que legisle sobre la materia para subsanar la omisión legislativa relativa existente.

**5.5. QUINTO CARGO. VIOLACIÓN POR PARTE DE LOS ARTÍCULOS 294-3 y 295-3 DEL ET ADICIONADOS POR LOS ARTÍCULOS 36 Y 37 DE LA LEY 2277 DE 2022 A LOS ARTÍCULOS 287 Y 317 DE LA CP, PUES POR MEDIO DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO (UN IMPUESTO DE CARÁCTER NACIONAL) SE BUSCA GRAVAR LA PROPIEDAD INMUEBLE DE FORMA PERMANENTE, LO QUE VULNERA EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FISCAL DE LOS MUNICIPIOS, PUES LAS ENTIDADES TERRITORIALES GOZAN DE AUTONOMÍA PARA EL ESTABLECIMIENTO DE SUS TRIBUTOS**

Los artículos 287 y 317 de la CP otorgan facultad exclusiva a los municipios para que graven la propiedad inmueble. Por ende, el hecho generador y la base gravable del impuesto al patrimonio, al incluir dentro del patrimonio sujeto a imposición a los inmuebles, violan los principios de autonomía territorial y autonomía fiscal que tienen las entidades territoriales.

Con la promulgación de la constitución de 1991, la Asamblea Nacional Constituyente, basada en las experiencias previas de modelos centralistas y federalistas, decidió que Colombia adoptaría un modelo de organización de gobierno híbrido. Por ende, según el artículo 1 de la CP, *“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista”*<sup>48</sup>.

Bajo este modelo híbrido, que reconoce las diferencias regionales de Colombia, el centro administrativo del país se encuentra en Bogotá, pero existe descentralización política, administrativa y fiscal, lo que les otorga a las entidades territoriales más poder y autonomía del que tenían antes.

El artículo 287 de la CP introduce el principio de autonomía fiscal<sup>49</sup>, por medio del cual se les otorga a las administraciones locales el poder para crear e imponer los tributos que sean necesarios para cumplir con sus tareas y obligaciones, dentro de los límites establecidos en la ley y en la Constitución.

---

<sup>48</sup> Constitución política de Colombia, artículo 1.

<sup>49</sup> *“El modelo actual de la organización del Estado colombiano responde a una concepción diferente a la del Estado unitario centralizado, fundado en la autonomía, que se atribuyó de manera explícita a las entidades territoriales, a través de las cuales se busca hacer efectivo el respeto a la identidad comunitaria local y a su capacidad de autodeterminarse, sin que se ignore por eso la necesidad de que ciertas actividades sean coordinadas y planeadas desde el poder central. Si bien el principio de autonomía fiscal no significa una soberanía fiscal, sí exige el respeto por el respeto de las facultades que la Constitución les ha otorgado a las entidades territoriales”* (Sentencia C-891 de 2012. MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub)

Sin embargo, de conformidad con la sentencia C-056 de 2019, la creación de tributos en Colombia es una facultad exclusiva de la rama legislativa, pues para que un tributo exista en Colombia debe cumplir con el principio de “*no taxation without representation*”.

Como reflejo del principio de autonomía fiscal, por medio del artículo 317 de la CP se estableció que “*Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización*”. Considerando que el impuesto al patrimonio se calcula sobre el patrimonio líquido (compuesto, entre otros, por los bienes inmuebles) se puede considerar que el impuesto al patrimonio contraría el artículo 317 de la CP, por gravar los bienes inmuebles.

Hasta el momento, la Corte Constitucional<sup>50</sup> tras analizar demandas contra el impuesto al patrimonio por violar el artículo 317 de la CP, ha concluido que el impuesto es exequible. Esto, pues la Corte Constitucional considera que no existe impedimento constitucional para que se graven los inmuebles de los contribuyentes con el impuesto al patrimonio.

Sin embargo, consideramos que en este caso el precedente desarrollado por la Corte Constitucional no es aplicable, pues los supuestos de hecho de la norma en comento son distintos. Mientras que en la demanda que dio origen a la sentencia C-990 de 2004 se demandaba exclusivamente el hecho de que el impuesto al patrimonio gravara los bienes inmuebles, el presente cargo está dirigido a demandar el hecho de que el impuesto al patrimonio grava los inmuebles poseídos por las personas naturales, o sociedades o entidades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia que poseen inmuebles en nuestro país.

Esta distinción es relevante pues, en la sentencia C-990 de 2004, uno de los argumentos utilizados por la Corte Constitucional para declarar la exequibilidad de dicho impuesto al patrimonio era que el impuesto no buscaba gravar los bienes inmuebles, pues la norma en cuestión traía la posibilidad de excluir los primeros \$200.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

La exclusión en cuestión se mantuvo en los siguientes impuestos al patrimonio, por lo que la discusión sobre la violación al artículo 317 de la CP no fue analizada nuevamente.

Sin embargo, por medio del artículo 37 de la Ley 2277 de 2022, que adiciona el artículo 295-3 al ET se establece que:

*“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*

---

<sup>50</sup> Sentencia C-711 de 2001. MP. Jaime Araujo Rentería, Sentencia C-876 de 2002. MP. Alvaro Tafur Galvis, y Sentencia C-990 de 2004. MP, Alvaro Tafur Galvis cuyo resumen encuentran en el punto 5.2.2

*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.”<sup>51</sup> (Negrilla fuera del texto)*

En el caso del impuesto al patrimonio creado por medio de la Ley 2277 de 2022, consideramos que existe un problema frente a la base gravable de este impuesto, que se encuentra regulada en el artículo 295-3 del ET, pues teniendo en cuenta que no se prevé la posibilidad para algunos de los contribuyentes de excluir de su base gravable parte del valor de sus inmuebles en Colombia, es evidente que lo que se está buscando gravar es la propiedad inmueble de este tipo de contribuyentes.

Por ende, contrario a lo que estableció la Corte Constitucional en la sentencia C-990 de 2004, en este caso es evidente que el impuesto al patrimonio actual está gravando directamente la propiedad inmueble de los contribuyentes, lo cual es abiertamente inconstitucional.

Lo anterior genera una doble afectación para las sociedades extranjeras que son contribuyentes del impuesto por poseer inmuebles en Colombia, pues sus inmuebles estarían siendo sujetos a una doble imposición, (i) el impuesto al patrimonio y (ii) el impuesto predial.

Sobre el particular, la Corte Constitucional estableció:

***“La Corte no duda en expresar que la norma constitucional invocada consagra a la vez una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales, y una forma adicional de protección a los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte de impuestos como el predial, con el fin de reservar para ellos tan importante fuente de ingresos, dentro de la concepción descentralista de la Carta Política. Es por ello que constitucionalmente se erige a los municipios en únicos y exclusivos sujetos activos de todo gravamen sobre la propiedad inmueble. Lo que se grava en los eventos que propone la demanda puede diferenciarse perfectamente de la propiedad aunque se relacione con ella. Así, en lo concerniente a valorización, el objeto de tributo es el incremento patrimonial y no la circunstancia de ser propietario; lo mismo acontece en los casos de utilidades, rentas y ganancias ocasionales producidas con motivo de la enajenación del bien, en los cuales se parte del supuesto de que el propietario ha dejado de serlo,***

---

<sup>51</sup> Artículo 37, Ley 2277 de 2022

*percibiendo entonces un rendimiento susceptible de gravamen; y, de la misma manera, los actos jurídicos sobre inmuebles causan impuestos en cuanto tales, al punto que sólo se recaudan en el momento de otorgar la correspondiente Escritura Pública o de efectuar el registro.”<sup>52</sup>*

Esto es importante, pues evidencia que por medio del artículo 317 de la CP se busca proteger a los poseedores de inmuebles de que su propiedad sea objeto de varios y simultáneos gravámenes.

De igual forma, el hecho de que el impuesto sea permanente puede generar que el impuesto al patrimonio incida de forma desproporcionada en la autonomía fiscal de las entidades territoriales.

Por ende, al existir un cambio de condiciones frente a la norma que fue analizada para efectos de proferir el fallo en cuestión, y al ser el nuevo impuesto de carácter permanente, consideramos que es necesario llevar a cabo un nuevo análisis sobre la posibilidad que se tiene a través del impuesto al patrimonio de gravar los bienes inmuebles de los contribuyentes. Esto, pues los principios y derechos que están siendo vulnerados por parte del impuesto al patrimonio, se verán más afectados con la permanencia del impuesto.

Con base en lo anterior, la forma en la que se están gravando por medio del impuesto al patrimonio, los bienes inmuebles en Colombia de los contribuyentes del impuesto al patrimonio, representa una clara violación al principio de autonomía fiscal. Esto, pues ataca la concepción misma del Estado social de derecho colombiano al desconocer que en nuestro país se les otorgó a las regiones una descentralización administrativa, política y tributaria, para asegurar que ellas mismas tuviesen más independencia y logran atender de una mejor manera las necesidades de su población. Por ende, los artículos 294-3 y 295-3 del Estatuto Tributario, adicionados por los artículos 36 y 37 de la Ley 2277 de 2022 deberán ser declarados inexequibles.

En su defecto solicitamos que se declare la exequibilidad condicionada de los artículos 294-3 y 295-3 del Estatuto Tributario, adicionados por los artículos 36 y 37 de la ley 2277 de 2022, en el entendido de que se pueden excluir del hecho generador y de la base gravable del impuesto al patrimonio, el valor de los inmuebles poseídos en Colombia.

## **VI. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE ADMISIÓN**

---

<sup>52</sup> Sentencia C-275 de 1996. MP. José Gregorio Hernández Galindo

La Corte Constitucional<sup>53</sup> ha establecido que para demostrar dentro de una acción de inconstitucionalidad que una norma va en contravía de la CP, los cargos a ser presentados deben ser: claros<sup>54</sup>, ciertos<sup>55</sup>, específicos<sup>56</sup>, pertinentes<sup>57</sup> y suficientes<sup>58</sup>.

Los cargos que fueron presentados a lo largo de la presente acción son claros, pues a lo largo de la argumentación existe un hilo conductor que permite comprender el contenido de la demanda, los cargos presentados y la justificación clara de las razones que conllevan a que las normas demandadas sean declaradas inconstitucionales. A lo largo de la demanda se realiza un ejercicio exhaustivo para demostrar con claridad todos los argumentos constitucionales y jurídicos que conllevan a la inconstitucionalidad de las normas demandadas por su violación directa a (i) los principios tributarios en materia constitucional y (ii) otros principios y derechos constitucionalmente protegidos como la igualdad, equidad, capacidad contributiva, propiedad privada y la libertad de mercado.

A su vez, los cargos presentados en esta demanda son ciertos, pues todos los argumentos derivan de afectaciones que no son hipotéticas y que, como consecuencia de su violación a la CP, realmente generan un detrimento para los contribuyentes del impuesto al patrimonio que son sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia. Sobre el particular, por medio de ejemplos, se busca demostrar la afectación real que la imposición del impuesto al patrimonio tiene para los contribuyentes sociedades o entidades extranjeras no declarantes de renta en Colombia, pues (i) el impuesto es permanente, y (ii) ni su hecho generador ni su base gravable se encuentran debidamente determinadas para este tipo de contribuyentes.

Para cumplir con el requisito de especificidad, se dividieron los argumentos presentados en 5 cargos específicos que buscan, desde puntos de vista distintos, demostrar las múltiples formas a través de las cuales las normas que están siendo demandadas violan de una manera u otra la CP. De igual forma, para hacer más efectiva y precisa nuestra argumentación, realizamos un contraste entre (i) las normas demandadas, y (ii) las normas constitucionales y la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional para evidenciar de forma clara la

---

<sup>53</sup> Véanse entre otras, Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001 y C-568 de 2004. MP: Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>54</sup> *"Esto es, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan"* Sentencia C-122 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>55</sup> *"es decir, que recaigan sobre una proposición jurídica real y existente"* Sentencia C-122 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado,

<sup>56</sup> *"en la medida en que se precise la manera como la norma acusada vulnera un precepto o disposiciones de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política"* Sentencia C-122 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>57</sup> *"lo cual implica que sean de naturaleza constitucional, y no legales y/o doctrinarios"* Sentencia C-122 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>58</sup> *"al exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio, que despierten una duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada"* Sentencia C-122 de 2020. MP. Gloria Stella Ortiz Delgado

manera en la que las disposiciones demandadas contrarían nuestro ordenamiento constitucional y la jurisprudencia que ha sido emitida por la Corte Constitucional.

Los cargos desarrollados son pertinentes pues se ven sustentados principalmente en razones constitucionales y en conceptos que han sido desarrollados por la Corte Constitucional a lo largo de su jurisprudencia. Por lo anterior es que en todos los cargos presentados la argumentación para solicitar la inexecutable de estas normas está encaminada a demostrar la forma en que las normas demandadas contrarían la CP y la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional. Si bien en la argumentación desarrollada se recurre en ocasiones a incluir argumentos tributarios, estos únicamente son utilizados para demostrar la afectación material que surge como consecuencia de la violación a los preceptos constitucionales mencionados.

Por último, los cargos son suficientes, pues la argumentación y ejemplos desarrollados a lo largo de la demanda demuestran de forma evidente que existen visos de inconstitucionalidad en las normas demandadas, pues estas violan de forma evidente varios principios y derechos constitucionalmente protegidos y a su vez desconocen el precedente que ha sido fijado por la Corte Constitucional.

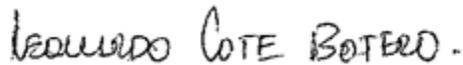
## VII. NOTIFICACIONES

Recibimos notificaciones en la Carrera 9 No. 74-08 Oficina 105 en la ciudad de Bogotá. Teléfono 3268600. Las notificaciones electrónicas las recibimos en los correos electrónicos: [carolina.rozo@ppulegal.com](mailto:carolina.rozo@ppulegal.com), [leonardo.cote@ppulegal.com](mailto:leonardo.cote@ppulegal.com) y, [nicolas.sanabria@ppulegal.com](mailto:nicolas.sanabria@ppulegal.com)

Atentamente,



**CAROLINA ROZO GUTIÉRREZ**  
C.C. 52.433.320 de Bogotá  
T.P. 95.470 del C. S. de la J.



**LEONARDO COTE BOTERO**  
C.C. 1.020.736.543 de Bogotá  
T.P. 209.104 del C.S. de la J.



**NICOLÁS SANABRIA CAICEDO**  
C.C. 1.020.820.445 de Bogotá  
T.P. 358.598 del C. S. de la J.

